

62018CJ0401

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. balandžio 23 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies b punktas – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje – 20 straipsnis – Teisės disponuoti preke kaip savininkui įgijimas – Prekių pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinė su vienu gabenimu Bendrijos viduje – Galimybė priimti sprendimus, galinčius paveikti prekės teisinę situaciją – Gabenimo priskyrimas – Gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą – Aiškinamąjį sprendimą poveikis laiko atžvilgiu“

Byloje C-401/18

dėl Krajský soud v Praze (Prahos apylinkės teismas, Čekijos Respublika) 2018 m. birželio 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. birželio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Herst s.r.o.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Vilaras, teisėjai S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (pranešėja) ir N. Piçarra,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

–

Herst s.r.o., atstovaujamos advokatė J. Balada,

–

Odvolací finanční ředitelství, atstovaujamos T. Rozehnal,

–

Čekijos vyriausybė, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos M. Salyková ir L. Lozano Palacios,
susipažinęs su 2019 m. spalio 3 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 20 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Herst s.r.o.* ir *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika, toliau – Finansų direkcija) ginčą dėl *Herst* atliktos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos, susijusios degalais, kuriuos ši bendrovė gabeno iš tam tikrų valstybių narių – Čekijos Respublikos, taikydama akcizų mokėjimo laikiną atidėjimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a)

prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

b)

prekių įsigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:

i)

apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažąjį monišką atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;

<...>“

4

Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Prekių tiekimas“ – teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

Šios direktyvos 20 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjantiam asmeniui – kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjantio asmens vardu.“

Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiantiam kaip toks, – kitą valstybę narę nei tą, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjantio asmens vardu.“

Įekijos teisė

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio, toliau – PVM Įstatymas) redakcijos, galiojusios klostantis pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas už atlygą šalies teritorijoje, kurį vykdydamas ekonominė veikla vykdo apmokestinamasis asmuo.“

Šio Įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šiame Įstatyme prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti prekėmis perdavimas.“

Šio Įstatymo 72 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja savo ekonominei veiklai vykdydamas apmokestinamas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo paslaugas nacionalinėje teritorijoje.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

Herst yra Įekijos Respublikoje įsteigta bendrovė, veikianti kelių transporto sektoriuje. Jai taip pat priklauso kelios degalinės.

Atlikęs patikrinimą Įekijos mokesčių administratorius konstatavo, kad laikotarpiams nuo 2010 m.

lapkričio mėn. iki 2013 m. gegužės mėn. ir nuo 2013 m. liepos mėn. iki rugpjūčio mėn. Herst savo iššomis ir išlaidomis vykdė degalų gabenimą iš kelių valstybių narių, būtent Austrijos, Vokietijos, Slovakijos ir Slovėnijos, į šiekijos Respubliką.

12

Gabendama degalus Herst veikė ne tik kaip vežėja, bet ir kaip galutinė jų pirkėja, pasibaigus vienas po kito vykdant pirkimo ir pardavimo sandorių grandinei.

13

Iš prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo pateiktos informacijos matyti, kad degalus iš pradžių pirkdavo šiekijos Respublikoje steigtas ir PVM apmokestinamas ūkio subjektas, o Herst vykdė jų gabenimą iš šio sprendimo 11 punkte minėtų valstybių narių į šiekijos Respubliką. Taigi, Herst vykdė atskirus degalų gabenimus pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ir juos vykdant šie produktai buvo perparduoti paeiliui kitiems šiekijos Respublikoje steigtiems ūkio subjektams. Herst negaudavo atlygio už degalų gabenimą, bet gaudavo komercinį maržą, kurį sudarė skirtumas tarp šių degalų pirkimo ir pardavimo kainos.

14

Be to, remiantis Herst ir ūkio subjekto pirkimo-pardavimo sutartimi, nuo pat gabenimo pradžios buvo nustatyta, kad Herst teisiškai tampa degalų savininke tik tuomet, kai jie išleidžiami į laisvą apyvartą šiekijos Respublikoje.

15

Herst šiekijos mokesčių administratoriui tvirtino, kad jos atlikti degalų įsigijimai šiekijos Respublikoje yra įsigijimai šalies viduje. Tačiau mokesčių administratorius nusprendė, kad tai yra įsigijimai Bendrijos viduje.

16

Mokesčių administratoriaus teigimu, sandorių grandinės, susijusios su vienu gabenimu Bendrijos viduje, atveju gabenimas gali būti priskirtas tik vienam iš šių sandorių.

17

Mokesčių administratorius nusprendė, kad Herst degalų įsigijimo vieta yra ne šiekijos Respublikoje, o valstybės narės, kuriose degalai yra tuo momentu, kai juos ši bendrovė pakrauna, siekdama gabenti savo išlaidomis ir iššomis į šiekijos Respubliką savo ekonominei veiklai vykdyti.

18

Keliais pranešimais apie mokesčių perskaityvimą šiekijos mokesčių administratorius atsisakė suteikti Herst teisę PVM atskaitą už šiuos įsigijimus ir skyrė jai baudą.

19

Herst apskundė šiuos pranešimus apie mokesčių perskaityvimą Finansų direkcijai ir tvirtino, kad degalų įsigijimo vieta yra šiekijos Respublika, nes gabenimas buvo vykdomas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, o prekės išleistos į laisvą apyvartą tik po gabenimo.

Pirmuoju sprendimu Finansų direkcija panaikino pranešimus apie mokesčių perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2013 m. liepos mėn. iki rugpjūtio mėn., motyvuodama tuo, kad Herst pateikė sųskaitas fakturas, rodančias, jog kiti ūkio subjektai, kuriems vienam po kito degalai buvo perparduoti, veikė kaip pervežimo organizatoriai. Antruoju sprendimu Finansų direkcija patvirtino pranešimus apie mokesčių perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2011 m. vasario mėn. iki 2013 m. vasario mėn. Trečiuoju sprendimu ši institucija iš dalies pakeitė pranešimus apie mokesčių perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2010 m. lapkričio mėn. iki 2011 m. sausio mėn. ir už laikotarpį nuo 2013 m. kovo mėn. iki gegužės mėn. Herst buvo pranešta apie 145381137 ūkijos kronų (CZK) (apie 5664520 EUR) mokesčių perskaičiavimą ir skirta 30476215 CZK (apie 1187450 EUR) bauda.

Herst pateikė skundą dėl antrojo ir trečiojo Finansų direkcijos sprendimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – Krajský soud v Praze (Prahos apylinkų teismas).

Šiame teisme Herst tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalų gabenimus sudarė du atskiri gabenimai. Pirmasis buvo tarptautinis degalų gabenimas tarp atitinkamų valstybių narių ir ūkijos Respublikos, o juos gabendama Herst veikė tik kaip vežėja. Antrasis buvo vidaus gabenimas po degalų išleidimo ūkijos Respublikoje, kurį vykdydama ji gijo teisę laisvai disponuoti šiomis prekėmis.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jo nagrinėjamoje byloje būtina visapusiškai įvertinti visas bylos aplinkybes, kad būtų galima nustatyti, kuris iš nagrinėjamų tiekimo atitinka visas tiekimo Bendrijos viduje sąlygas. Tam, kad sandoris galėtų būti laikomas „prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, jis turi suteikti asmeniui teisę disponuoti prekėmis, kurios yra šio sandorio dalykas, taip, lyg jis būtų jų savininkas.

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad kitų ūkio subjektų dalyvavimas tokioje sudėtingoje pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinėje yra pagrįstas ne tik ekonominėmis priežastimis, bet ir tuo, kad Herst neturėjo teisės nei eksploatuoti apmokestinamų prekių sandėlio, nei gauti prekių pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Dėl to Herst turėjo naudotis tarpininko, eksploatuojančio tokį sandėlį, paslaugomis, kad šis būtų pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus, sumokėję akcizo mokestį ir užtikrintų šio degalų išleidimą ūkijos Respublikos teritorijoje. Finansų direkcija savo ruožtu teigia, kad kelių ūkio subjektų dalyvavimas šioje grandinėje yra sukčiavimo PVM srityje požymis.

Tas teismas mano, kad nors Herst visų gabenimo laikotarpį valdė pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus, ji neturėjo teisės jais disponuoti kaip savininkė, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktiką, iki to momento, kai po gabenimo šie degalai buvo išleisti į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje. Iki to momento Herst negalėjo tiekti šių degalų kitiems asmenims nei tas, kuris lydimuosiuose dokumentuose nurodytas kaip gavėjas.

26

Atsižvelgdamas į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pripažindamas šios bylos ir bylos, kurioje priimtas 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), didelius faktinių aplinkybių panašumus, vis dėlto klausia, kada jo nagrinėjamoje byloje Herst įgijo teisę disponuoti pagrindinėje byloje nagrinėjamais degalais „kaip savininkė“, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

27

Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, tokia teisė įgijo tik tokie subjektai, kuriems vienam po kito šie degalai buvo perparduoti vykdamas jo gabenimą. Kita vertus, nors Herst fiziškai valdė degalus, kai juos gabeno, teisiškai ji neturėjo teisės jais disponuoti. Ši bendrovė, be kita ko, privalėjo laikytis pirkimo ir perpardavimo grandinės tarpininkaujančių tokių subjektų nurodymų.

28

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad kyla abejonų dėl to, ar tai, kad prekės gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančią Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), turi tokios PVM direktyvoje numatytoms teisės disponuoti jomis kaip savininkui perdavimo sąlygoms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Ústavní soud České republiky (Čekijos Respublikos Konstitucinis Teismas) jurisprudencijoje yra tvirtinęs konstitucinę nacionalinę teisės principą, pagal kurį, kai nagrinėjant ginčą tarp administracijos ir privataus asmens kyla abejonų dėl nacionalinės mokesčių teisės nuostatos aiškinimo, šios abejonų turi būti aiškinamos privataus asmens naudai (vadinamasis in dubio mitius principas). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad teisės aktai, turintys lemiamos reikšmės sprendžiant jo nagrinėjamą bylą, pagrindinė bylos faktinių aplinkybių susiklostymo metu negali būti laikomi aiškiais nei pagal nacionalinę, nei pagal Sąjungos teisę, todėl jam kyla klausimas, ar tuo atveju, jei išaiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateiks savo sprendime, būtų nepalankus mokesčių mokėtojui, jis turėtų jo laikytis, nepaisydamas šio konstitucinio nacionalinės teisės principo. Šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į šį principą, tokio Teisingumo Teismo sprendimo poveikis neturėtų apsiriboti tik po jo paskelbimo susiklosčiusiomis teisinėmis situacijomis.

29

Šiomis aplinkybėmis Krajský soud v Praze (Prahos apylinkės teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar bet kuris apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos <...> 138 straipsnio 2 dalies b punktą? Jei ne, kuriems apmokestinamiesiems asmenims ši nuostata taikoma?

2.

Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje (tai yra, produktų gyjas yra apmokestinamasis asmuo, registruotas mokesčio mokėtojas), ar ši nuostata reikia aiškinti taip, kad, kai tas produktų siuntimas ar gabenimas vyksta pagal taikomas <...> Direktyvos [2008/118] nuostatas, tiekimo, susijus su Direktyvoje [2008/118] numatyta procedūra, reikia laikyti tiekimu, kuriam galima taikyti toje nuostatoje numatytą neapmokestinimą, net jei PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytos neapmokestinimo sąlygos šiaip jau netenkinamos, atsižvelgiant į prekių gabenimo priskyrimą prie kito sandorio?

3.

Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas netaikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, ar tai, kad prekės gabenamos pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, turi lemti reikšmę atsakant į klausimą, prie kurio iš kelių vienas po kito vykdomų tiekimų reikia priskirti gabenimą, kad būtų gyta teisė neapmokestinimo PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį?

4.

Ar apmokestinamasis asmuo gyja „teisė disponuoti preke kaip savininkas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, jei perka prekę iš kito apmokestinamojo asmens tiesiogiai konkrečiam pirkėjui tam, kad vykdytų jo ankstesnį užsakymą, kuriame nustatyta prekė rėšis, kiekis, kilmės vieta ir pristatymo laikas, jeigu jis prekėmis fiziškai visiškai nedisponuoja, nes pirkimo sutartyje į pirkėjas sutinka su tuo, kad jis pats užtikrins prekių pergabenimą iš jos kilmės vietos, o apmokestinamasis asmuo tik suteikia prieigą prie norimos prekės per savo tiekėjų ir perduoda informaciją, būtiną pasiimant prekes (savo vardu ar jo subtiekoje grandinėje vardu), ir jo pelną iš sandorio sudaro skirtumas tarp tos prekės pirkimo ir pardavimo kainos, grandinės sąskaitose fakturose nenurodant prekės gabenimo kainos?

5.

Ar Direktyvos [2008/118] nuostatose (pavyzdžiui, 4 straipsnio 1 dalyje, 17 straipsnyje ir 19 straipsnyje) tiesiogiai arba netiesiogiai per ribojimą faktiškai disponuoti tokiais prekėmis yra nustatytos pakankamos „teisės disponuoti preke (kuri apmokestinama akcizo mokesčiu) kaip savininkui“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, perdavimo sąlygos ir ar prekė gavimą pagal akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kai į gauna galiotas sandorio savininkas arba registruotas gavėjas pagal Akcizų direktyvoje nustatytas sąlygas, reikia laikyti prekės tiekimu, kaip tai suprantama ir pagal apmokestinimo PVM sistemą?

6.

Ar tokiais aplinkybomis apibrėžiant tiekimą, su kuriuo yra susijęs gabenimas, kai prekės tiekiamos grandinėje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą atliekant vieną gabenimą, gabenimą, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, reikia laikyti pradetu ir baigtu pagal Direktyvos [2008/118] 20 straipsnio nuostatas?

7.

Ar PVM neutralumo principas arba koks nors kitas Sąjungos teisės principas draudžia taikyti konstitucinį nacionalinės teisės principą in dubio mitius, valdžios institucijas pareigojant remtis tokiu aiškinimu, kuris yra palankesnis teisės normos adresatui (šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui), kai teisės norma yra nevienareikšmė ir objektyviai leidžia daugiau aiškinimo variantų? Ar tokio principo taikymas atitiktų Sąjungos teisę bent tada, jei apsiribotų situacija, kai bylos reikšmingos faktinės aplinkybės atsirado anksčiau, nei <...> Teisingumo Teismas pateiktų privalomą ginčijamo teisės klausimo išaiškinimą, kuriuo teisingu pripažino kitą, mokesčių mokėtojui mažiau palankų aiškinimo variantą?

Jei galima taikyti principą in dubio mitius:

8.

Ar atsižvelgiant į Sąjungos teisės nustatytus apribojimus laikotarpiu, kada šioje byloje vyko apmokestinamieji sandoriai (nuo 2010 m. lapkričio iki 2013 m. gegužės), klausimą, ar teisinis tvoka „tiekinimas“ arba „prekės gabenimas“ yra (arba nėra) vienodos apimtys pagal PVM direktyvą ir Direktyvą [2008/118], buvo galima laikyti objektyviai teisiškai neaiškiu ir aiškinti dviem būdais?

Dėl proceso Teisingumo Teisme

30

2018 m. gruodžio 21 d. raštu Teisingumo Teismas persiuntė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) ir paklausė, ar, atsižvelgdamas į šį sprendimą, šis teismas neatsisako prašymo priimti prejudicinį sprendimą, o jei taip, ar ketina palikti visus pateiktus klausimus.

31

2019 m. sausio 11 d. atsakyme prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pareiškė, kad neatsiima prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tačiau nebeprašo atsakyti į pirmąjį–trečiąjį, penktąjį ir šeštąjį klausimus.

32

Vadinasi, reikia atsakyti tik į ketvirtąjį, septintąjį ir aštuntąjį klausimus.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl ketvirtojo klausimo

33

Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris gabena prekes Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ketindamas įsigyti jas savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nors jas gabenant jos buvo perparduotos paeiliui keliems kitais subjektams.

Pirmiausia reikia priminti, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 20 straipsnį, yra vykdomas, kai teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įsigyjančiam asmeniui ir tiekėjas rodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir į išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai nebėra išvežimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo Teleos ir kt., C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ir 42 punktus ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 61 punktą).

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar šiuo atveju pirmoji iš šių sąlygų yra tenkinama, t. y. ar teisė disponuoti preke kaip savininkui buvo perduota apmokestinamajam asmeniui, kaip antai Herst, kuris gabena prekes pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą iš vienos valstybės narės į kitą, ketindamas įsigyti šias prekes po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą toje kitoje valstybėje narėje, nors tuo metu nėra jį savininkas.

Pirma, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimas ne apsiriboja nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o apima visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75 punktą).

Iš tiesų, kaip savo išvados 36 punkte iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, nuosavybės teisės perdavimas pagal nacionalinėje teisėje numatytas taisykles nebūtinai sutampa su teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimu.

Antra, reikia priminti, kad teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nereikia, kad šalis, kuriai šis turtas perduotas, į turėtų fiziškai arba kad tas turtas būtų fiziškai jai nugabentas ir (arba) fiziškai jos gautas (2015 m. liepos 15 d. Nutarties Itales, C-123/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:511, 36 punktas ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75 punktas).

Degalų gabenimo, t. y. į pervežimo iš vienos valstybės į kitą, sandoris negali būti laikomas lemiamu nustatant, ar buvo perduota teisė disponuoti preke kaip savininkui, jei neatsižvelgiama į visas kitas aplinkybes, leidžiančias daryti prielaidą, kad toks perdavimas vyko gabenimo dieną (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 78 punktą).

Be to, teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas reiškia, kad šalis, kuriai ši teis? perduota, turi galimyb? priimti sprendimus, kurie gali paveikti to turto teisin? pad?t?, ?skaitant, be kita ko, sprendim? j? parduoti.

41

Taip yra tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai degalus tiek prieš gabenim?, tiek jo metu pirkdavo, paskui perparduodavo ?vair?s ?kio subjektai, kurie veik? kaip savininkai.

42

Reikia pažym?ti, kad, atsižvelgiant ? prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodytas pagrindin?s bylos aplinkybės, negalima atmesti to, kad š? prašym? pateik?s teismas tur?s konstatuoti, jog pagrindin?je byloje vienas po kito ?vyko keli teis?s disponuoti šiuo turtu kaip savininkui perleidimai.

43

Šiomis aplinkyb?mis, siekiant prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateikti nauding? atsakym? pagrindinei bylai išspr?sti, reikia pridurti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? d?l PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies aiškinimo sandori?, kurie sudaro keli? vienas po kito einan?i? tiekim?, d?l kuri? buvo ?vykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandin?s atveju gabenimas Bendrijos viduje gali b?ti priskiriamas tik prie vieno iš ši? tiekim?, ir jis vienintelis bus neapmokestintas pagal ši? nuostat?, o siekiant nustatyti, kuris tiekimas turi b?ti siejamas su gabenimu Bendrijos viduje, turi b?ti bendrai ?vertintos visos konkretaus atvejo aplinkyb?s. Ši jurisprudencija taip pat taikoma vertinant sandorius, kurie, kaip ir nagrin?jami pagrindin?je byloje, sudaro vienas po kito einan?i? akcizais apmokestinam? produkt? pirkimo ir perpardavimo sandori?, d?l kuri? ?vykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandin? (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70 ir 71 punktus).

44

Atliekant š? bendr? vertinim? reikia, be kita ko, nustatyti moment?, kada ?vyko teis?s kaip savininkui disponuoti nagrin?jamomis prek?mis perdavimas galutiniam j? ?sigijusiam asmeniui. Tuo atveju, jei šis perdavimas ?vyko prieš gabenim? Bendrijos viduje, jis turi b?ti laikomas aplinkybe, galin?ia lemti tokio ?sigijimo pripažinim? ?sigijimu Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70 ir 72 punktus).

45

Vis d?lto, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nuspr?st?, kad gabenant pagrindin?je byloje nagrin?jamus degalus teis? jais disponuoti buvo kelis kartus perduota skirtingiems pirkimo ir perpardavimo sandori? grandin?s tarpiniams ?kio subjektams, taikydamas pirmesniame punkte primint? Teisingumo Teismo jurisprudencij? jis negal?t? nustatyti, prie kurio iš grandin? sudaran?i? ?sigijim? tur?t? b?ti priskirtas vientisas degal? gabenimas.

46

Iš ties? ši jurisprudencija grindžiama laiko kriterijumi, pagal kur? reikia ?vertinti, ar teis?s disponuoti preke kaip savininkui perdavimas ?vyko prieš jos gabenim?, siekiant nustatyti t? ?sigijim? iš grandin? sudaran?i? ?sigijim?, prie kurio tur?t? b?ti priskirtas tas vientisas gabenimas Bendrijos viduje ir kuris vienintelis d?l to turi b?ti turi b?ti laikomas ?sigijimu Bendrijos viduje. Šiuo atveju šio laiko kriterijaus taikymas gal?t? leisti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam

teismui nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama degalų gabenimą reikia priskirti prie pirmojo tokio subjekto prieš vykdančias vietas? jį gabenimą Bendrijos viduje atlikto įsigijimo, įeinančio į pirkimo ir pardavimo sandorį grandinę. Vis dėlto šis kriterijus būtų netaikytinas, jei pagrindinėje byloje šios teisės perdavimai vienas po kito būtų į šio gabenimo metu.

47

Tokiomis aplinkybėmis pagal šio sprendimo 43 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi visapusiškai įvertinti visas konkrečias pagrindinės bylos aplinkybes, siekdamas nustatyti tą įsigijimą iš grandinės sudarančių pagrindinėje byloje nagrinėjama įsigijimą, prie kurio turėtų būti priskirtas vienas gabenimas Bendrijos viduje ir kuris vienintelis dėl to turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje.

48

Kaip savo rašytinėse pastabose teigia Čekijos Respublika, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atlikdamas bendrą vertinimą, gali atsižvelgti į tai, kad Herst inicijavo pagrindinėje byloje nagrinėjama gabenimą Bendrijos viduje, siekdama vykdyti savo ekonominę veiklą, t. y. įsigyti degalus po to, kai jie išleidžiami į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje, vėliau juos perparduoti savo klientams ir taip pasinaudoti komercine marža, kuri sudaro skirtumą tarp šių degalų pirkimo ir pardavimo kainų.

49

Iš tiesų, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Herst pati inicijavo degalų gabenimą ir sumokėjo pirmajam pirkimo ir pardavimo sandorį grandinės tokio subjektui pagal išankstinio mokėjimo sąskaitą faktūrą dar prieš tai, kai šie degalai buvo pakrauti į išvežimo valstybėje narėje esančias patalpas, užtikrino jį gabenimą savo pačios transporto priemonėmis ir neišrašė sąskaitos faktūros už jį gabenimą.

50

Vis dėlto atliekant šį bendrą vertinimą, tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami degalai buvo gabenami pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, negali būti lemiamas veiksnys nustatant pagrindinėje byloje nagrinėjamos įsigijimo sandorį grandinės sandorį, prie kurio priskirtinas gabenimas (pagal analogiją žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 73 punktą).

51

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtą klausimą reikia atsakyti:

—

PVM direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo vieną prekių gabenimą Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ketindamas įsigyti jas savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, negyja teisė disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, su sąlyga, kad jis turi galimybę priimti sprendimus, kurie gali paveikti tą prekių teisinį padėtį, įskaitant, be kita ko, sprendimą jas parduoti,

—

nacionalinis teismas, bendrai vertindamas visas konkrečias nagrinėjamos bylos aplinkybes, turi

atsižvelgti ? tai, kad apmokestinamasis asmuo nuo pat pradži? ketino ?sigyti tas prekes savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos ? laisv? apyvart? paskirties valstyb?je nar?je, kad nustatyt?, prie kurio iš vienas po kito einan?i? ?sigijim? turi b?ti priskirtas tas gabenimas Bendrijos viduje.

D?l septintojo klausimo

52

Septintuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar pagal S?jungos teis? nacionaliniam teismui, nagrin?jan?iam nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostat?, perkelian?i? PVM direktyvos nuostat?, kuri? galima aiškinti ?vairiai, draudžiama remiantis konstituciniu nacionalin?s teis?s principu in dubio mitius laikytis apmokestinamajam asmeniui palankiausio aiškinimo net ir po to, kai Teisingumo Teismas nusprend?, kad toks aiškinimas yra nesuderinamas su S?jungos teise.

53

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s pažymi, kad ?ekijos teis? yra dviprasmiška, kiek tai susij? su teis?s nuostat? d?l akcizais apmokestinam? prek? reglamentavimo poveikiu nustatant teis?s disponuoti tokiomis prek?mis kaip savininkui perdavimo moment?. To teismo teigimu, ?ekijos teis?s nuostatos, kuriomis ? nacionalin?s teis?s sistem? perkelta PVM direktyva, leidžia apmokestinamiesiems asmenims pagr?stai manyti, kad tai, jog prek?s yra išgabentos ? kit? valstyb? nar? taikant akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?, turi ?takos teis?s disponuoti jomis kaip savininkui perdavimo s?lygoms.

54

Reikia pažym?ti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? S?jungos teis?s normos išaiškinimas, kur? pateikia Teisingumo Teismas, ?gyvendindamas pagal SESV 267 straipsn? jam suteikt? jurisdikcij?, paaiškina ir patikslina šios normos prasm? ir taikymo srit?, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprantama ir taikoma nuo ?sigaliojimo momento. Vadinas, taip išaiškint? norm? teismas gali ir turi taikyti net teisiniais santykiams, atsiradusiems ir buvusiems prieš priimant sprendim? d?l prašymo pateikti išaiškinim?, jei, be to, tenkinamos s?lygos, leidžian?ios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškin? d?l tos normos taikymo (1995 m. spalio 19 d. Sprendimo Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, 31 punktą ir 2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 56 punktą).

55

D?l klausimo, ar S?jungos teis? draudžia taikyti konstitucin? nacionalin?s teis?s princip?, pagal kur?, kai nagrin?jant administracijos ir privataus asmens gin?? kyla abejoni? d?l nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostatos, kuria perkelta S?jungos teis?s nuostata, aiškinimo, pažym?tina, kad, jeigu šis principas b?t? taikomas taip, kaip si?lo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Teisingumo Teismo pateikto S?jungos teis?s nuostat?, kurios buvo perkeltos tomis nacionalin?s teis?s nuostatomis, išaiškinimo poveikis b?t? apribotos laiko atžvilgiu ir d?l to tokio išaiškinimo neb?t? galima taikyti pagrindin?je byloje (pagal analogij? žr. 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo DI, C?441/14, EU:C:2016:278, 39 punkt? ir 2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 61 punkt?).

56

Reikia priminti, kad tik išimtiniais atvejais Teisingumo Teismas, taikydamas bendr?j? teisinio

saugumo princip?, kuris yra S?jungos teis?s sistemos dalis, gali apriboti suinteresuot?j? asmen? galimyb? pasinaudoti jo išaiškinta norma, gin?ijant s?žiningai sukurtus teisinius santykius. Kad b?t? galima taikyti tok? apribojim?, turi b?ti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuot?j? asmen? s?žiningumo ir dideli? sunkum? rizikos (2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 57 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

57

Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad tokio išaiškinimo veikimo laiko atžvilgiu ribojimas gali b?ti nustatytas tik pa?iame sprendime, kuriame pateikiamas prašomas išaiškinimas. Šis principas užtikrina vienod? poži?r? ? valstybes nares ir kitus teis?s subjektus S?jungos teis?s atžvilgiu ir kartu tenkina iš teisinio saugumo principo kylan?ius reikalavimus (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo Meilicke ir kt., C?292/04, EU:C:2007:132, 37 punkt? ir 2012 m. spalio 23 d. Sprendimo Nelson ir kt., C?581/10 ir C?629/10, EU:C:2012:657, 91 punkt?).

58

Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismas 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) 76 punkte jau konstatavo, kad Direktyva 2008/118, kurioje nustatyti, be kita ko, reikalavimai d?l gabenimo pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?, nedarą jokio poveikio teis?s disponuoti preke kaip savininkui perdavimo s?lygoms, numatytoms PVM direktyvoje. Taigi, tame sprendime Teisingumo Teismas savo PVM direktyvos aiškinimo poveikio neapribojo laiko atžvilgiu.

59

Vadinasi, taikydamas nacionalin? teis? nacionalinis teismas turi j? aiškinti atsižvelgdamas ? šios teis?s norm? viset? ir taikyti joje pripažintus aiškinimo metodus taip, kad ši teis? b?t? išaiškinta kuo labiau atsižvelgiant ? PVM direktyvos, kaip j? aiškina Teisingumo Teismas, tekst? ir ? jos tiksl?, kad b?t? pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip b?t? laikomasi SESV 288 straipsnio tre?ios pastraipos (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo DI, C?441/14, EU:C:2016:278, 31 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

60

Remiantis tuo, kas išd?styta, darytina išvada, kad ? septint?j? klausim? reikia atsakyti taip: pagal S?jungos teis? nacionaliniam teismui, nagrin?jan?iam nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostat?, perkelian?i? PVM direktyvos nuostat?, kuri? galima aiškinti ?vairiai, draudžiama remiantis konstituciniu nacionalin?s teis?s principu in dubio mitius laikytis apmokestinamajam asmeniui palankiausio aiškinimo net ir po to, kai Teisingumo Teismas nusprend?, kad toks aiškinimas yra nesuderinamas su S?jungos teise.

D?l aštuntojo klausimo

61

Atsižvelgiant ? atsakym? ? septint?j? klausim?, nebereikia atsakyti ? aštunt?j?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

62

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis

teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo vieną prekių gabenimą Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ketindamas įsigyti jas savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, kaip tai suprantama pagal šio nuostatą, su sąlyga, kad jis turi galimybę priimti sprendimus, kurie gali paveikti tų prekių teisinį padėtį, įskaitant, be kita ko, sprendimą jas parduoti;

nacionalinis teismas, bendrai vertindamas visas konkrečias nagrinėjamos bylos aplinkybes, turi atsižvelgti į tai, kad apmokestinamasis asmuo nuo pat pradžių ketino įsigyti tas prekes savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, kad nustatytų, prie kurio iš vienas po kito einančių įsigijimų turi būti priskirtas tas gabenimas Bendrijos viduje.

2.

Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionaliniam teismui, nagrinėjantiam nacionalinės mokesčių teisės nuostatą, perkeltą Direktyvos 2006/112 nuostatą, kuri galima aiškinti įvairiai, draudžiama remiantis konstituciniu nacionalinės teisės principu in dubio mitius laikytis apmokestinamajam asmeniui palankiausio aiškinimo net ir po to, kai Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks aiškinimas yra nesuderinamas su Sąjungos teise.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: čekų.