

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2018 m. liepos 25 d.(1)

Byla C-414/17

AREX CZ a.s.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

(*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Lenkijos Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prejudicinio sprendimo procedūra – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Akcizu apmokestinami produktai – Europos Sąjungos viduje siunčiamų arba gabenamų prekių tiekimo neapmokestinimas – Grandininis sandoris – Prekių judėjimo priskyrimas prie tam tikro tiekimo tiekimo grandinėje – Akcizais apmokestinamų produktų gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą“

I. Vadovas

1. Šioje byloje vėl keliamas klausimas, kurį sandorų tarpvalstybinėje pardavimų grandinėje reikėtų laikyti neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje, jei prekės fiziškai perduodamos tik vienu kartu. Kitaip, nei iki šiol nagrinėtosiose bylose, šiuo atveju tai nėra tik dvinarų grandinė(2). Todėl šiame procese Teisingumo Teismas turės galimybę dar labiau patikslinti prekių judėjimo priskyrimo prie konkretaus tiekimo pardavimų grandinėje kriterijus.

2. Pagrindinėje byloje Austrijos monų pardavėjų kuro, t. y. akcizais apmokestinamų produktų, Lenkijos prekiautojams. Iš pradžių tarp Lenkijos prekybos tarpininkų buvo sudaryti keli pardavimo sandoriai, kol kuras galiausiai buvo parduotas Lenkijos bendrovei Arex CZ (toliau – Arex); ši perėmė ją Austrijoje ir savo transporto priemonėmis atgabeno į Lenkijos Respubliką.

3. Arex mano, kad, būdama sutarties su Lenkijos prekybos tarpininku šalis, yra šalies viduje apmokestinamo tiekimo gavėja. Dėl šios priežasties ji paprašė leisti atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą sutarties šaliai iš Lenkijos. Lenkijos mokesčių administratorius mano kitaip, t. y. kad Arex, kaip neapmokestinamo tiekimo gavėja, neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą. Priešingai, Arex turi mokėti Lenkijos Respublikoje mokestį už prekių įsigijimą Bendrijos viduje.

4. Atsižvelgdamos į didelį pardavimų skaičių ir tik vieną tarpvalstybinį fizinį prekių judėjimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kuris iš tikimų Bendrijos viduje yra neapmokestinamas. Visų pirma jis siekia išsiaiškinti, ar svarbu yra tai, kad gabenimas buvo vykdomas pritaikius specialią akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą(3).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindą šioje byloje sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(4) ir 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (toliau – Akcizų direktyva)(5).

6. Dėl Bendrijos vidaus prekybos akcizais apmokestinamais produktais PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Tam, kad tai būtų naudinga asmenims, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM, ir kompetentingoms administracinėms valdžios institucijoms, PVM taikymo tam tikram akcizais apmokestinamam produktui tiekimui ir jo įsigijimui Bendrijos viduje metodai turėtų būti suderinti su tokiu produktu gabenimo kitose valstybėse narėse procedūromis ir deklaravimo prievolėmis, nustatytomis 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvoje 92/12/EEB(6) dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jo laikymu, judėjimu ir kontrole.“

7. PVM direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„1. 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 įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;

<...>

iii) kai įsigijami akcizais apmokestinami produktai, kuriuos įsigyjant Bendrijos viduje apmokestinama akcizu valstybės narės teritorijoje pagal Direktyvą 92/12/EEB – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

8. PVM direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tam tikri prekių įsigijimai Bendrijos viduje, nukrypstant nuo 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio, nėra PVM objektas, visų pirma tie apmokestinamieji ar neapmokestinamieji juridiniai asmenys įsigijimai, kurie vertė einamaisiais kalendoriniais metais neviršija nustatytos ribos (vadinamoji smulkiojo verslo įmonės skirta schema).

9. „Prekių tiekimas“ tos pačios direktyvos 14 straipsnyje apibrėžiamas kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

10. Pagal PVM direktyvos 20 straipsnį „prekių sigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui sigijimas, kai prekes sigyjančiam asmeniui ? kitų valstybų narų nei tų, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu.

11. IX antraštinės dalies 4 skyriaus „Neapmokestinimas PVM“ 138 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narų neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena ? paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, ? kitų valstybų narų nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo valstybės narų neapmokestina šie sandorai:

<...>

b) akcizais apmokestinamų produktų tiekimo, kai juos pardavėjas arba prekes sigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena prekes sigyjančiam asmeniui ? paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne j? atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šie asmenys prekių, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, sigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 ir 5 dalis arba 16 straipsnį.“

12. Direktyvos 139 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių teikimo neapmokestinimas pagal 138 straipsnio 1 dalį netaikomas, kai prekes tiekia apmokestinamieji asmenys, kuriems taikom[o]s 282–292 straipsnių nuostatos dėl mažų ?monių atleidimo nuo PVM.

Prekių tiekimo neapmokestinamas taip pat netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių sigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

13. Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 ir 5 dalyse ir 16 straipsnyje iki direktyvos panaikinimo Akcizų direktyva buvo nustatytos akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo taisyklės. Pagal Akcizų direktyvos 4 straipsnio 7 punktą „akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“ – akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma s?lyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas.

14. Šios direktyvos 4 straipsnio 9 punkte „registruotas gavėjas“ apibrėžiamas kaip fizinis ar juridinis asmuo, kuriam paskirties valstybės narų kompetentingos institucijos suteiktas leidimas vykdančias savo veiklą ir tų institucijų nustatytomis s?lygomis priimti iš kitos valstybės narų gabenamas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.

15. Pagal Akcizų direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punktą prekes laikinai atidėjus akcizų mokėjimą gali gabenti tik sandėlio savininkas arba registruotas siuntėjas ? apmokestinamų prekių

sandėlio arba registruotam gavėjui. Tam tikromis aplinkybėmis leidžiama gabenti ? tiesioginio pristatymo viet? paskirties šalyje, jei t? viet? nurod? sandėlio savininkas arba registruotas gavėjas (Akciz? direktyvos 17 straipsnio 2 dalis).

16. Pagal Akciz? direktyvos 7 straipsnio 1 dal? prievol? apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje. Išleidimo vartoti laikas yra, be kita ko, laikas, kai prekes priima registruotas gavėjas; žr. Akciz? direktyvos 7 straipsnio 3 dalies a punkt?.

B. ?ekijos teis?

17. Iš taikytin? ?ekijos teis?s akt? vis? pirma reikia pažymėti ?statymo d?l pridėtin?s vert?s mokes?io 64 straipsn?, kuriuo ? nacionalin? teis? perkeltas PVM direktyvos 138 straipsnis. Pagal šį? nuostat? akcizais apmokestinam? produkt? tiekimas Bendrijos viduje pritaikius akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim? neapmokestinamas PVM, jei tiekama apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris nėra registruotas mokes?i? tikslais kitoje valstybėje narėje.

III. Faktin?s aplinkyb?s ir prašymas priimti prejudicin? sprendim?

18. Pagrindin? byla susijusi su keliais kuro iš naftos perdirbimo gamyklos *Shell Austria GmbH* Austrijoje pardavimo sandoriais. Š? kur? Austrijos *Doppler Mineralöle GmbH* (toliau – *Doppler*) pardav? keturioms skirtingoms bendrovėms, t. y. *Burley s.r.o.*, *Profikredit s.r.o.*, *Bore s.r.o.* ir *Top Ten Development s.r.o* (toliau – pirmosios pirkėjos iš ?ekijos), kurios visos buvo ?steigtos ?ekijos Respublikoje.

19. Pirmosios pirkėjos iš ?ekijos buvo sudariusios sutart? su *Garantrans s.r.o.* (toliau – *Garantrans*), kuri veik? j? vardu kaip registruotas gavėjas pagal Akciz? direktyv?, kad gabenimas galėt? b?ti vykdomas pagal akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?.

20. Pirmosios pirkėjos iš ?ekijos Respublikos pardav? kur? kitai ?ekijos Respublikoje ?sisteigusiai grandin?s daliai. Vienais atvejais ši grandin?s dalis buvo *TM Truck s.r.o.*, kitais – *Cllaruss Gall s.r.o.* Šios bendrovės toliau pardav? kur? *Kont Fuel Distribution s.r.o* (toliau – *Kont Fuel*), kai kuriais atvejais – *Benaft s.r.o.* (toliau – *Benaft*), kuri buvo *Arex* tiesiogin? sutarties šalis. Parduodamos kur? *Arex*, *Kont Fuel* ir *Benaft* ?trauk? ? kain? ?ekijos PVM, *Arex* j? sumokėjo, o *Kont Fuel* arba *Benaft* perved? mokes?i? administratoriui. *Arex* papraš? suteikti teis? ? pirkimo PVM, kur? sumokėjo *Kont Fuel* arba *Benaft*, atskait?.

21. Kur? iš Austrijos ? ?ekijos Respublik? savo transporto priemonėmis ir savo s?skaita gabeno *Arex*, taikydama akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?. Akcizais apmokestinamos prekės iš pradži? paprastai gabenamos ? registruoto gavėjo nurodyt? viet? kirtus sien?, kaip tai suprantama pagal Akciz? direktyv?, kur jos yra išleidžiamos vartoti. Tik paskui jas galima vežti ? galutin? paskirties viet?. *Garantrans* sumokėjo akcizo mokest? ?ekijos Respublikoje pirmąj? pirkėj? iš ?ekijos vardu.

22. Per *Arex* mokestin? patikrinim? mokes?i? administratorius laikėsi nuomon?s, kad *Arex*, kaip Bendrijos viduje tiekiam? neapmokestint? prekį gavėja, turi mokėti mokest? už prekį ?sigijim? Bendrijos viduje. Atitinkamai mokes?i? administratorius perskaičiavo mokėtin? PVM ir teis? ? pirkimo mokes?io atskait?. Vis d?lto mokes?i? administratorius neleido *Arex* atskaityti *Kont Fuel* arba *Benaft* sumokėto pirkimo PVM. Šis mokestis net nebuvo mokėtinas, nes tai buvo neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

23. *Arex*, priešingai, mano, kad pirmosios pirkėjos iš ?ekijos ?sigijo prekes Bendrijos viduje. Tai matyti iš PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkto, pagal kur? Bendrijos viduje

neapmokestinamas tas prekė? tiekimas, kuris yra susijęs su gabenimu taikant akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?. Todėl tokį tiekimą atitinkantis įsigijimas turi būti apmokestinamas ir visi tolesni tiekimai turi būti apmokestinami PVM įekijos Respublikoje.

24. Iš pradžių *Arex* pateikė *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinę finansų direkciją, atsakovą pagrindinėje byloje) skundą dėl mokesčių administratoriaus pranešimo apie perskaitymą ir atsisakymo leisti atskaityti pirkimo mokestį, tada apskundė neigiamą jos sprendimą. *Krajský soud v České Budějovicích* (Česke Budejovicų apygardos teismas, įekijos Respublika) atmetė ieškinį. Apeliacinis skundas dėl šio sprendimo nagrinėjamas *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, įekijos Respublika). Šis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą pateikiant šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

„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 atsakytų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje (t. y. produktų įgijimas yra apmokestinamasis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas), ar ši nuostata reikia aiškinti taip, kad, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal taikomas Akcizų direktyvos nuostatas, tiekimą, susijusį su Akcizų direktyvoje numatyta procedūra, reikia laikyti tiekimu, kuriam galima taikyti toje nuostatoje numatytą neapmokestinimą, net jei PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytos sąlygos šiaip jau netenkinamos, atsižvelgiant į prekės gabenimo priskyrimą prie kito sandorio?

3. Jeigu Teisingumo Teismas atsakytų, 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 įgyta teisė neapmokestinimui PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį?“

25. Rašytinės pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė mokesčių administratorius, įekijos Respublika ir Europos Komisija. Šios proceso šalys taip pat dalyvavo 2018 m. birželio 13 d. vykusiam posėdyje. Per posėdį *Arex* nebuvo teisėtai atstovaujama. Todėl jos pastabas nebuvo galima atsižvelgti.

IV. Teisinis vertinimas

26. Visi klausimai yra susiję su PVM direktyvos 138 straipsniu, kuriame nustatyta tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM tvarka. Atsakymas į klausimą, ar teisėtai atsisakyta leisti *Arex* atskaityti pirkimo mokestį, priklauso nuo neapmokestinimo konstatavimo. Jei tiekimas *Arex* iš tikrųjų buvo neapmokestinamas, *Arex* neturėjo mokėti PVM nei *Benaft*, nei *Kont Fuel*. Tokiu atveju *Arex* taip pat neturėtų teisės į pirkimo mokesčio atskaitą. *Arex* veikiausiai turėtų kreiptis dėl nepagrįstai *Benaft* arba *Kont Fuel* sumokėto PVM grąžinimo civilinio proceso tvarka.

27. Kalbant apie mokesčių administratoriaus sprendimo *a posteriori* apmokestinimo Bendrijos viduje sandorius (šis sprendimas *Arex* atžvilgiu dėl pirkimo PVM atskaitos galiausiai buvo ekonomiškai neutralus) teigtum, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas, aiškindamas prašomas išaiškinti nuostatas, gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui sprendžiant ginčą naudingą nuorodą(7). Nors Bendrijos viduje apmokestinimas reguliuojamas direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkte, šiuo klausimu taip pat svarbios prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo taisyklės. Prekių tiekimas Bendrijos viduje ir Bendrijos viduje iš tikrųjų yra dvi to paties medalio pusės.

28. PVM direktyvos nuostatomis dėl tarpvalstybinio prekių siuntimo siekiama gyvendinti paskirties šalies principą. Šio principo tikslas yra užtikrinti, kad PVM, kaip vartojimo mokestis, būtų sumokamas toje valstybėje, kurioje prekės galutinai suvartojamos. Todėl prekės Bendrijos viduje tarpvalstybinio tiekimo atveju pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkto i papunktį ir 40 straipsnį apmokestinamas paskirties šalyje. Vis dėlto, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, iš pradžių reikia neapmokestinoti tų pačių prekių tiekimo į kilmės šalį(8). Vadinasi, tiekimas Bendrijos viduje ir Bendrijos viduje yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris(9).

29. Savo pirmaisiais dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte šiuo atžvilgiu yra tvirtinta speciali taisyklė, kaip turi būti nustatomas neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje tarpvalstybinio produkto vežimo atveju.

30. Pirmiausia teismas teiraujasi, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas apskritai taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje. Dėl šios priežasties pirmuosius du prejudicinius klausimus reikia nagrinėti kartu.

31. Trečiasis klausimas pateiktas tam atvejui, jei direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas pagrindinėje byloje būtų netaikomas arba nelemtų jokių ypatumų neapmokestinamo tarpvalstybinio prekių judėjimo priskyrimui prie tam tikro sandorio. Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia apie tokio priskyrimo kriterijus. Visų pirma teismas siekia išsiaiškinti, ar tokiam priskyrimui turi reikšmės tai, kad prekės buvo gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Šis aspektas nagrinėsiu atsakiusi du pirmuosius klausimus.

A. Dėl dviejų pirmųjų klausimų

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas du pirmuosius klausimus teikia todėl, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte, kaip jis mano, numatytas ne vien akcizais apmokestinamų produktų tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Teismas mano, kad ši nuostata taip pat gali apimti taisyklę, pagal kurią prekės, gabenamos pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, priskiriamos prie konkretaus tiekimo pardavimui grandinėje. Remiantis direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktu galima teigti, kad neapmokestinamu visada turi būti laikomas tas tiekimas, su kuriuo yra susijęs prekių gabenimas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

33. Tokiu atveju direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas būtų esminė teisės norma kvalifikuojant *Doppler* tiekimą pirmosioms pirkėjoms iš Vokietijos kaip neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje. Visi vėlesni tiekimai tuomet būtų apmokestinami Vokietijos Respublikoje kaip tiekimai šalies viduje. Tai reikštų, kad *Arex* pagrįstai reikalavo suteikti teisę bendrovėms *Benaft* arba *Kont Fuel* sumokėti pirkimo PVM atskaitą.

34. Vis dėlto būtina sąlyga yra tai, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas apskritai turi būti taikytinas tiekimo sandoriui tarp *Doppler* ir pirmųjų pirkėjų iš Vokietijos. Su tuo susijęs pirmasis

klausimas (1). Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar ši nuostata iš tikr?j? reiškia, kad neapmokestinamam visada turi b?ti laikomas tas tiekimas tiekim? grandin?je, kai prek?s gabenamos taikant akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim? (2).

1. PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritis (pirmasis klausimas)

35. Pagal direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkt? valstyb?s nar?s neapmokestina akcizais apmokestinam? produkt? tiekimo, „kai juos <...> išsiun?ia ar išgabena <...> Bendrijos viduje apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, *kai ši? asmen? prek?, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, ?sigijimai Bendrijos viduje n?ra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dal?,* arba kai <...> tie produktai siun?iami ar gabenami pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?“. Direktyvos 3 straipsnio 1 dalis taikoma, be kita ko, smulkaus verslo ?mon?ms.

36. Negin?ijama, kad pirmosios ?ekijos pirk?jos n?ra „apmokestinamieji asmenys <...>, kuri? [kiti] ?sigijimai Bendrijos viduje n?ra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dal?“. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, ar direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas negal?t? b?ti taikomas pirmosioms pirk?joms iš ?ekijos, nes papildoma nuoroda „kai ši? asmen? <...> ?sigijimai Bendrijos viduje n?ra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dal?“, kaip jis mano, susijusi tik su šioje nuostatoje pirma nurodytais neapmokestinamaisiais juridiniais asmenimis.

37. Toki? išvad? b?t? galima daryti remiantis tekstu ?ek? kalba. Šiame tekste kalbama apie apmokestinam?j? asmen? ir neapmokestinam?j? asmen? vienaskaita, o papildoma nuoroda „kai šio asmens ?sigijimai Bendrijos viduje <...>“ pradedama vienaskaitos formos santykiniu ?vardžiu („jei?i?“). Taigi, gramatiniu poži?riu ši papildoma nuoroda susijusi tik su paskutiniu nurodytu neapmokestinamuoju juridiniu asmeniu.

38. Vis d?lto atrodo, kad tai yra tik teksto ?ek? kalba ypatumas. Direktyvos tekste daugeliu kit? kalb? nurodyti apmokestinamieji ir neapmokestinamieji asmenys daugiskaitos forma, tod?l taip pat daugiskaitos forma vartojamas santykinis ?vardis neleidžia priskirti jo gramatiniu poži?riu tik prie vienos iš ši? dviej? asmen? kategorij?(10).

39. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? vis? kalb? statusas iš esm?s yra vienodas(11), tod?l negalima daryti joki? išvad? remiantis aplinkybe, kad daugelyje kalbini? versij? naudojamas tam tikras nuostatos variantas. Esant ?vairi? S?jungos teis?s akto teksto kalbini? versij? neatitikim?, nagrin?jama nuostata turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? teis?s akto, kurio dalis ji yra, tiksl? ir bendr? strukt?r?(12).

40. Iš tokio aiškinimo matyti, kad 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tik akcizais apmokestinam? produkt? tiekimui Bendrijos viduje apmokestinamiesiems asmenims ir neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kuri? – *ties vien?, ties kit?* – kiti ?sigijimai Bendrijos viduje patenka ? direktyvos 3 straipsnio 1 dalies taikymo srit?. Akcizais apmokestinam? produkt? tiekimo Bendrijos viduje „?prastiems“ apmokestinamiesiems asmenims neapmokestinimas numatytas dar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.

41. ?vertinus direktyvos visum?, galima daryti išvad?, kad akcizais apmokestinami produktai PVM sistemoje iš esm?s laikytini „prek?mis“, kaip tai suprantama pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dal?. Taip pat remiamasi direktyvos 3 straipsnio 1 dalies b punktu, kuriame numatyta „preki?, <...> išskyrus <...> akcizais apmokestinamus produktus <...>“ ?sigijimo apmokestinimo išimtis.

42. Vis d?lto, jei „preki?“ tiekimas apmokestinamiesiems asmenims neapmokestinamas jau

pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas būtų perteklinis, kiek jame numatytas akcizais apmokestinamų produktų tiekimo „prastiems“ apmokestinamiesiems asmenims neapmokestinimas.

43. Tam, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte tvirtintos normos turinys būtų platesnis už direktyvos 138 straipsnio 1 dalies turinį (žr. tekstą: „Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo <...>“), reikia, kad būtų turimi omenyje apmokestinamieji asmenys, kurių kiti sąsigijimai patenka į direktyvos 3 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Antraip šiai kategorijai neapmokestinimas pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį bus netaikomas dėl 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos.

44. Vadinas, 138 straipsnio 1 dalis, 139 straipsnio 1 dalies antra pastraipa ir 138 straipsnio 2 dalies b punktas susiję tarpusavyje taisyklės, išimties ir išimties iš išimties santykiais.

45. Pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas Bendrijos viduje apmokestinamiesiems asmenims kilmės valstybėje iš esmės neapmokestinamas. Vis dėlto neapmokestinimas taikytinas tik tuo atveju, jei sąsigijimas apmokestinamas paskirties valstybėje – žr. direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį(13). Kadangi tam tikrų apmokestinamųjų asmenų ir neapmokestinamųjų asmenų sąsigijimai Bendrijos viduje pagal direktyvos 3 straipsnio 1 dalį nėra PVM objektas, 139 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad vykdant tiekimą Bendrijos viduje šiai asmenų kategorijai neapmokestinimas netaikomas. Todėl prekių tiekimas Bendrijos viduje šiems gavėjams nukrypstant nuo direktyvos 138 straipsnio 1 dalies apmokestinamas kilmės valstybėje.

46. Vis dėlto akcizais apmokestinamų produktų, kurie yra gabenami pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tiekimui pirma nurodytiems gavėjams taikoma kitokia tvarka: į tiekimą Bendrijos viduje pagal direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą – kaip išimtis iš išimties – neapmokestinamas kilmės valstybėje. Atitinkamai pagal direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį šių produktų sąsigijimas apmokestinamas paskirties valstybėje.

47. Kaip matyti iš šios direktyvos 36 konstatuojamosios dalies, tokia išimtis iš išimties grindžiama siekiu tam tikru aspektu sinchronizuoti PVM ir akcizo mokestį. Dėl šios išimties iš išimties PVM taip pat, kaip akcizo mokestis(14), nurodytais atvejais tampa mokėtinas paskirties valstybėje.

2. Nuostatos reikšmę nustatant, kuriam tiekimui Bendrijos viduje, kai tiekimas vykdomas tiekimu grandinėje, taikytinas neapmokestinimas (antrasis klausimas)

48. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte nenustatyta, prie kurio konkrečiai tiekimo tiekimu grandinėje turėtų būti priskiriamas gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Taip yra todėl, kad šia nuostata visų pirma siekiama neapmokestinti akcizais apmokestinamų produktų tiekimo Bendrijos viduje kilmės valstybėje simetriškai apmokestinus į sąsigijimą paskirties valstybėje pagal direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį.

49. Taigi papildoma nuoroda „<...> kai tie produktai <...> gabenami pagal Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 ir 5 dalis arba 16 straipsnį“, t. y. pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nereiškia, kad tiekimas, kuris yra susijęs su gabenimu pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, visada bus neapmokestinamas. Tiekimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą veikiausiai yra papildoma neapmokestinimo sąlyga.

50. Tarpvalstybinėje prekyboje akcizais apmokestinamais produktais akcizo mokestis visuomet tampa mokėtinas gavimo valstybėje (paskirties šalyje) tik tada(15), kai produktas pritaikius akcizų

mokėjimo laikino atidėjimo režimų patenka į šios valstybės narės teritoriją(16). Kitu atveju prievolė mokėti mokestį atsirastų anksčiau, dar kilmės valstybės teritorijoje – žr. Akcizų direktyvos 7 straipsnio 2 dalies b punktą. Taigi, tik siunčiant pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gali būti pasiektas 36 konstatuojamojoje dalyje nustatytas tikslas sinchronizuoti PVM ir akcizo mokestį(17).

51. Jei produktai gabenami nepritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, papildomas neapmokestinimas nereikalingas ir toliau taikoma direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos nuostata: akcizo mokestis ir PVM tokiu atveju tampa vienodai mokėtini kilmės valstybėje.

52. Be to, direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas nėra specialiai skirtas tiekimo grandinės atvejams, todėl vien dėl šios priežasties ši nuostata negali būti laikoma nustatančia tvarką, pagal kurią vežimas galėtų būti priskirtas prie konkretaus akcizais apmokestinamą produktą tiekimo.

53. Taigi, pirmuosius du klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikytinas tik akcizais apmokestinamą produktą tiekimui apmokestinamiesiems asmenims, kurių kiti sąsigijimai pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį nėra PVM objektas. Direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte apibrėžiamas tik neapmokestinimas, šiame punkte nenustatyta jokių prekių judėjimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą priskyrimo prie konkretaus tiekimo tarpvalstybinio tiekimo grandinės kriterijai.

B. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

54. Taigi Bendrijos viduje neapmokestinamu laikytinas tiekimas pagrindinėje byloje nagrinėjamoje grandinėje turi būti nustatomas pagal bendrias taisykles. Savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia konkrečiai išsiaiškinti, ar gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą reiškia, kad tarpvalstybinis vežimas priskirtinas prie tiekimo sandorio tarp *Doppler* ir pirmąjį pirkėjų iš Vokietijos, nors gabenimas buvo vykdomas *Arex* transporto priemonėmis ir lėšomis.

55. Remiantis dabartine Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagrindinėje byloje taip pat taikytina tvarka, pagal kurią pardavimų grandinėje, kurią sudaro vienintelis fizinis prekių judėjimas, tik vienas tiekimas gali būti laikomas atliktu Bendrijos viduje, t. y. neapmokestinamu(18).

56. Šis konkretus tiekimas nustatomas atsižvelgiant į teisinį santykį, prie kurio turėtų būti priskirtas tarpvalstybinis prekių judėjimas. Taip yra dėl to, kad tarpvalstybinis prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje yra kriterijus, skiriantis tiekimą Bendrijos viduje (arba sąsigijimą Bendrijos viduje(19)) nuo „prast[o]“ tiekimo šalies viduje(20).

57. Taigi visi kiti tiekimai pardavimų grandinėje, neatitinkantys šio papildomo tarpvalstybinio gabenimo kriterijaus, laikytini tiekimais šalies viduje, kaip tai suprantama pagal direktyvos 14 straipsnio 1 dalį. Pagal PVM direktyvos 32 straipsnį visų tiekimų, kurie buvo atlikti iki Bendrijos viduje neapmokestinamo tiekimo, vieta yra kilmės valstybėje, o visų kitų paskesnių tiekimų – paskirties valstybėje(21).

1. Tarpvalstybinio vežimo priskyrimas prie konkretaus tiekimo pardavimų grandinėje

58. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sprendžiant, prie kurio tiekimo pardavimų grandinėje priskirti tarpvalstybinį vežimą, reikia visapusiškai įvertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes(22).

59. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad nesvarbu, kas vežimo metu

yra turto savininkas, kaip tai suprantama pagal nacionalinį teisę, arba kas faktiškai valdo turtą?(23). Teisingumo Teismas taip pat jau yra nusprendęs, jog vien remiantis aplinkybe, kad prekė jau perparduota, negalima daryti išvados, kad gabenimą reikia priskirti prie paskesnio tiekimo(24). Šiuo klausimu pats perpardavimo faktas prekės judėjimo priskyrimui prie tam tikro tiekimo neturi reikšmės.

60. Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikia atsižvelgti į tai, kas gabena prekes ir kieno sąskaita(25). Tiksliau, svarbu yra tai, kam tenka atsitiktinio turto praradimo rizika į gabenant.

61. Atitinkamai Teisingumo Teismas ne vienoje byloje dėl dvinarės pardavimų grandinės (pirmasis pardavėjas – prekybos tarpininkas – galutinis pirkėjas) yra nusprendęs, kad vežimas neb gali būti priskiriamas prie „pirmojo“ tiekimo, jei teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas galutiniam pirkėjui, t. y. „antrojo“ tiekimo gavėjui, įvyko dar prieš gabenant prekes(26).

62. Tam, kas „kaip savininkas“(27) jau disponuoja turtu, paprastai tenka jo atsitiktinio praradimo rizika. Teisės disponuoti turtu savo nuožiūra, į sunaikinti arba sunaudoti yra būdinga nuosavybės teisės išraiška(28). Kitas šios teisės aspektas yra būtent tai, kad savininkui tenka atsitiktinio turto sunaikinimo rizika. Todėl galima pagrįstai manyti, kad tas, kas turi prisiimti atsitiktinio turto praradimo riziką, taip pat turi teisės disponuoti šiuo turtu kaip savininkas.

63. Tam nedaroma jokia kliūtis klausimas, kas tokiais atvejais išoriškai vykdo vežimo procesą (nagrinėtose bylose tai daugiausia buvo prekybos tarpininkas)(29), neatsižvelgiant į teisinį asmens, turinčio teisės disponuoti, padėties kvalifikavimą(30) (t. y. ar jis – jau savininkas, ar tik turintis teisės į nuosavybės perdavimą).

64. Dėl šios priežasties gabenimą nagrinėtose bylose būtų reikėtų priskirti prie tiekimo, kuriame dalyvavo gavėjas, prisiimantis atsitiktinio praradimo gabenant riziką (jei nacionalinis teismas tai buvo nustatęs).

65. Pagrindinėje byloje tai reiškia, kad labai svarbu, ar Arex tarpvalstybinio kuro vežimo metu jau buvo įgijusi teisės disponuoti kuru tokiu būdu, kad atsitiktinio praradimo rizika būtų tekusi būtent jai. Taip nebūtų, jeigu tarpvalstybinis vežimas (t. y. nuo naftos perdirbimo produktų gamyklos iki išleidimo vartoti Vokietijos Respublikoje) jį būtų vykdžiusi tik kaip ekspeditorį(31).

66. Vis dėlto galutinį sprendimą šiuo klausimu turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas(32).

2. Kuro gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo svarba

67. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad vežimas per sieną taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą priskirtinas tik prie sandorio tarp *Doppler* ir pirmąjį pirkėją iš Vokietijos – nepaisant to, kad buvo gabenama Arex transporto priemonėmis ir lėšomis, nes tik tokiomis faktinėmis aplinkybėmis tenkinamos šio gabenimo būdo sąlygos. Pagal Akcizų direktyvą taip gali gabenti tik sandėliu savininkai ir registruoti Garanttrans siuntėjai ir tik registruotiems gavėjams, kaip *Garatrans*.

68. Taigi Arex negalėjo pati vežti kuro pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą ir pasirinkti vietą. Priešingai, paprastai registruotas gavėjas nurodo vietą kirtus sieną, kurioje akcizais apmokestinami produktai išleidžiami vartoti. Tik vėlesniame etape produktus gali gabenti kiti nei Akcizų direktyvoje nurodyti asmenys.

69. Gabenimas pritaikius akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim? gali b?ti aplinkyb?, ? kuri? privalo atsižvelgti nacionalinis teismas, spr?sdamas d?l tam tikro sandorio priskyrimo. Pagal PVM direktyvos 36 konstatuojam?j? dal? b?tina sinchronizuoti PVM ir akcizo mokes?io našt?. Vis d?lto, priešingai, nei mano prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tai neleidžia daryti išvados, kad tam tikram asmeniui kilusi prievol? apskai?iuoti akcizo mokest? neišvengiamai lemia neapmokestinam? tiekim? šiam asmeniui. Per pos?d? tai pabr?ž? ir Komisija.

70. Teisingumo Teismas šiuo klausimu jau yra nusprend?s, kad PVM apmokestinimo momentas, d?l kurio susidaro apmokestinti b?tin?s teisin?s s?lygos, yra prek?s tiekimas, o ne akcizo taikymas pastarajam(33). Tokiai s?sajai taip pat prieštarauja skirtinga PVM, kaip visuose etapuose taikomo mokes?io, ir akcizo mokes?io, kaip tam tikro vienkartinio mokes?io, samprata.

71. Taigi, gabenimas pritaikius akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim? svarbus priimant sprendim? d?l priskyrimo tik tuo atveju, jeigu jis daro ?tak? su prek? vežimu susijusios rizikos paskirstymui tarp šali?.

72. Nacionaliniam teismui padarius išvad?, kad atsitiktinio praradimo rizika gabenant pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim? teko *Doppler*, gabenim?, kur? *Arex* b?t? atitinkamai vykdydžiusi tik kaip ekspeditor?, reik?t? priskirti prie pirmojo tiekimo sandorio.

73. Mano nuomone(34), apie atitinkamo asmens vaidmen? tiekimo grandin?je galima spr?sti iš tenkan?ios rizikos. Galima daryti faktin? prielaid?, jog *asmuo, tiekiantis prekes kitam* ir prisiimantis atsitiktinio ši? prek? praradimo j? pristatymo metu rizik?, veikia kaip tiek?jas. Tod?l jo tiekimas Bendrijos viduje turi b?ti neapmokestinamas.

74. Ši prielaida taikoma dvišaliam („prastam“) tiekimui Bendrijos viduje, taip pat grandininiam sandoriams(35). Aišku, tiek dvišaliuose santykiuose, tiek sudarant grandininius sandorius gali pasitaikyti atvej?, kai gabenant prekes kylan?i? rizik? prisiima prek? gav?jas. Vis d?lto tokio gav?jo vieta grandininio sandorio atveju neišvengiamai bus grandin?s gale (priešingu atveju, jis veiks kaip tiek?jas). Jeigu gav?jo vieta yra tiekim? grandin?s gale, n?ra joki? abejoni? d?l teisinio santykio, prie kurio turi b?ti priskiriamas gabenimas (t. y. paskutiniam).

75. Taigi, jei atsitiktinio praradimo gabenant rizik? prisiima pirmasis pardav?jas, jis gali manyti, kad jo tiekimas yra neapmokestinamas. Jei taip n?ra ir rizika tenka kitai jo sutarties šaliai, d?l tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sprendžiama atsižvelgiant ? tai, ar sandoris yra grandininis.

76. Šiuo tikslu pirmajam pardav?jui, kaip reikalaujama pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij?, turi b?ti pranešta apie tai, kad kita jo sutarties šalis jau perpardav? prek?(36). Jei taip n?ra, jis turi teis? net ir tuo atveju, kai pats neprisiima gabenimo rizikos, manyti, kad jo sandoris yra neapmokestinamas, nes dvišaliuose santykiuose rizika gali tekti ir gav?jui ir tai nereiškia, kad tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas nebegali b?ti taikomas(37).

77. Vis d?lto, jeigu jis yra informuotas, kad sudarytas sandoris yra grandininis, atsižvelgdamas ? tai, kad atsitiktinio praradimo rizika tenka kitam asmeniui, gali daryti išvad?, kad pastarasis, kaip paslaugos teik?jas, vykdo tarpvalstybin?, taigi, neapmokestinam? prek? tiekim?. Tai reiškia, kad jo tiekimas yra apmokestinamas.

3. Prekybos tarpininkui tenkanti rizika

78. Jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis d?lto padaryt? išvad?, kad pirmosioms pirk?joms iš ?ekijos teko atsitiktinio praradimo gabenant pagal laikino akcizo

mokėjimo atidėjimo režimų rizika, neapmokestinamų turėtų būti laikomas antrasis tiekimas (pirmąjį pirkimą iš šekijos tiekimas kitai grandžiai)(38).

79. Iš to, kas išdėstyta, taip pat išplaukia, kad disponavimo teisės perdavimas galutiniam gijui reiškia tik paskutinį momentą, po kurio vėlesnis gabenimas nebegali būti priskiriamas prie vieno iš ankstesnių tiekimų.

80. Iš tiesų negalima atmesti galimybės, kad Bendrijos viduje sigyti prekių gabenimas laiko atžvilgiu yra ankstesnis už disponavimo teisės perdavimą. Kai vykdomi ne grandininiai sandoriai, tai yra netgi prasta praktika: teisė disponuoti preke kaip savininkui prasto tarpvalstybinio tiekimo atveju paprastai suteikiama gavėjui tik kai jam perduodama prekė. Tačiau neginėjama, kad tiekimas jam yra neapmokestinamas.

81. Šiuo atžvilgiu vieninteliame Teisingumo Teismo sprendime priimta išvada *a contrario*, kad „pirmasis“ tiekimas dvinarėje tiekimo grandinėje turėtų būti neapmokestinamas, jeigu galutiniam gijui teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe perduodama tik paskirties valstybėje, nėra privaloma(39). Tai taip pat rodo pardavimo grandinę, sudarytą iš daugiau nei dviejų tiekimų, kaip yra pagrindinėje byloje, pavyzdys: jei teisė disponuoti prekėmis perduodama galutiniam gijui tik paskirties valstybėje, prieš šį perdavimą vykdomi kiti tiekimai, kurių atžvilgiu taip pat turi būti nuspręsta dėl priskyrimo. Todėl remiantis vien šia aplinkybe (teisės disponuoti prekėmis perdavimas galutiniam gijui paskirties valstybėje) negalima daryti išvados, prie kurio iš tiekimų turi būti priskirtas prekės judėjimas. Bet kuriuo atveju veikiau turi būti nustatyta, kam tenka atsitiktinio turto praradimo į gabenant rizika.

V. Išvada

82. Taigi, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, šekijos Respublika) prejudicinius klausimus:

1. Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti taikomas tik akcizais apmokestinamų produktų tiekimui apmokestinamiesiems asmenims, kurių kiti sigijimai pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį nėra PVM objektas. Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punkte apibrėžiamas tik neapmokestinimas, jame nenustatyta jokių prekių judėjimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimų priskyrimo prie konkretaus tiekimo tarpvalstybinio tiekimo grandinėje kriterijų.

2. Priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekių gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorio tiekimo grandinėje svarbiausia nustatyti, kam tenka atsitiktinio prekės praradimo gabenant turtą kitam tiekimo grandinės nariui rizika.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Fizinio prekių judėjimo priskyrimo prie tam tikro tiekimo vadinamojoje sandorinėje Bendrijos viduje grandinėje klausimą Teisingumo Teismas nagrinėjo jau ne vienoje byloje – žr., pavyzdžiui, 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599) ir 2018 m. vasario 21 d. Sprendimas *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84).

3 Tai – specialieji akcizais apmokestinamų prekių gabenimo procedūra, kuri reiškia, kad akcizas tampa mokėtinas tik pristačius prekes, kai prekės išleidžiamos vartoti.

- 4 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.
- 5 OL L 9, 2009, p. 12.
- 6 Direktyva, panaikinta Direktyva 2008/118/EB.
- 7 Teisingumo Teismo siekis pateikti nacionaliniams teismams naudingų nuorodų dėl Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo atitinka suformuotą jurisprudenciją; žr., be kita ko, 2008 m. sausio 31 d. Sprendimas *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, 49–51 punktai); 2010 m. kovo 11 d. Sprendimas *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 17 ir 19 punktai); 2017 m. liepos 13 d. Sprendimas *Kleinsieber* (C-354/16, EU:C:2017:539, 61 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Europa Way ir Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, 35 ir 36 punktai).
- 8 Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadų byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 23–25 punktai).
- 9 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 23 ir 24 punktai), 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 28 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 31 punktas).
- 10 Bent tekstuose vokiečių, anglų, prancūzų, ispanų, lenkų, bulgarų, portugalų ir italų kalbomis.
- 11 Sprendimas *Cilfit ir kt.* (283/81, EU:C:1982:335, 18 punktas), Sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152, 36 punktas), Sprendimas *Givane ir kt.* (C-257/00, EU:C:2003:8, 36 punktas) ir Sprendimas *Kyocera* (C-152/01, EU:C:2003:623, 32 punktas).
- 12 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *DR ir TV2 Danmark* (C-510/10, EU:C:2012:244, 45 punktas), 2018 m. birželio 7 d. Sprendimas *EP Agrarhandel* (C-554/16, EU:C:2018:406, 36 punktas) ir 2018 m. birželio 5 d. Sprendimas *Kolev ir Kostadinov* (C-612/15, EU:C:2018:392, 87 punktas).
- 13 Šiuo klausimu žr. šios išvados 28 punktą.
- 14 Šiuo klausimu žr. šios išvados 50 punktą.
- 15 Turint omenyje direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą, simetriškai reikia atsižvelgti į 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktą, kuris pagrįstas prievolės mokėti akcizo mokestį atsiradimu gavimo valstybėje.
- 16 Tokia situacija buvo apibrėžta Direktyvos 92/12 7 straipsnio 4 dalyje, į kurią pateikiama nuoroda PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte.
- 17 Dėl prekybos tarp apmokestinamųjų asmenų, kuriems netaikoma direktyvos 3 straipsnio 1 dalis, t. y. kurie visų pirma nėra smulkieji prekybininkai, ir kurių įsigijimai Bendrijos viduje bet kuriuo atveju pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį yra PVM objektas, direktyvoje daroma prielaida, kad tarpvalstybinis vežimas paprastai vykdomas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, todėl nėra būtina jokia speciali nuostata.
- 18 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 45 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34 punktas), taip pat mano išvada byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 35 punktas).
- 19 Prekių tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje materialinės sąlygos yra

vienodos, nes tai vienas ir tas pats ekonominis procesas; šiuo klausimu žr. šios išvados 32 punktą ir 9 išnašą.

20 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 37 punktas) ir mano išvadų byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 41 punktas).

21 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50 punktas).

22 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 32 punktas), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 35 punktas) ir 2018 m. vasario 21 d. Sprendimas *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 32 punktas), taip pat mano išvada byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 56 punktas).

23 Neginėjama, kad, pavyzdžiui, vežėjas konkrečiu momentu iš tikrųjų faktiškai valdo prekę, tačiau ne kaip atitinkamas tiekėjas, o veikdamas tik kaip vežėjo naudai. Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas.)

24 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 36 ir 37 punktai).

25 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas.)

26 Visos bylos, kuriose jau priimti sprendimai, buvo susijusios su grandinėmis, sudarytoms tik iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų; žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 33 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 34 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 36 punktas).

27 To reikalauja tik faktinis tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sudėties sąvoka (žr. direktyvos 14 straipsnio 1 dalį ir 20 straipsnio 1 dalį), bet ne teisinis savininko statusas. Šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 ir 8 punktai) ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 32 punktas).

28 Taip pat žr. mano išvadų byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 58 punktas).

29 Vežėjas arba ekspeditorius neturi teisės naudotis prekėmis taip, lyg būtų jo savininkas; žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 25 punktas) ir 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:215, 88 punktas).

30 Šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 24 punktas) ir 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:2015, 86 punktas).

31 Taip pat žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:2015, 89 punktas).

32 Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 37 punktas).

33 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, 41 punktas).

34 Žr. šios išvados 62 punktą.

35 Paprastai atsitiktinio praradimo rizika gavėjui pereina tik tuomet, kai jis jau gali disponuoti preke. Gali būti kitaip, kai gavėjas pageidauja, kad prekė būtų pristatyta į tam tikrą vietą.

36 Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 34 ir paskesni punktai), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 35 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 44 punktas).

37 Dėl priešasčių, susijusių su teisiniu saugumu, turi būti apsaugoti pirmojo pardavėjo lūkesčiai, kad kita jo sutarties šalis teiks informaciją, todėl mokesčio iš jo negali būti reikalaujama. Tačiau tai nereiškia, kad jo tiekimas iš tikrųjų tampa neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje; žr. 2018 m. vasario 21 d. Sprendimą *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 37 punktas). Tomis aplinkybėmis, kuriomis buvo grindžiamas sprendimas byloje *Kreuzmayr*, nagrinėti tik teisėti antro tiekimo šalies lūkesčiai. Jie buvo pagrįstai atmesti, nes antro tiekimo šalims turėjo būti žinoma, kad vienai iš jų teko prekės gabenimo rizika; žr. 2018 m. vasario 21 d. Sprendimą *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 36 punktas).

38 Tokiomis aplinkybėmis, nepaisant faktinio sienos kirtimo, *Arex* gabenant prekes įsigijimas nebūtų laikomas vykdytu Bendrijos viduje. Tačiau, kaip jau nurodžiau, nustatant neapmokestinamą tiekimą neturi reikšmės, iš kurios vietos faktiškai buvo vežamos prekės; šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 40 punktas).

39 Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 punktas).