

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2019 m. spalio 3 d.(1)

Byla C-401/18

Herst, s.r.o

prieš

Odvolací finanční ředitelství

(*Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas, Čekijos Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo – 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 – Sąjungos teisės viršenybė – Sąjungos teisė atitinkančio aiškinimo ribos – Principas in dubio mitius“

I. Vadovas

1. Šioje byloje iš esmės vėl keliamas praktikai itin svarbus klausimas, kurį sandorį iš *kelių* sandorių sudarytoje tarpvalstybinėje tiekimo grandinėje reikėtų laikyti neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje, jei prekės fiziškai perduodamos tik *vieną* kartą. Pareiškėja pagrindinėje byloje prašo leisti atskaityti pirkimo PVM, taigi, ji teigia *negavusi* Bendrijos viduje neapmokestinamo tiekimo prekių.

2. Nors Teisingumo Teismas jau ne kartą(2) nagrinėjo tokias situacijas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nuomone, iš dabartinės Teisingumo Teismo jurisprudencijos vis dar negalima spręsti apie aiškius vietos nustatymo ir neapmokestinimo priskyrimo prie tam tikro tiekimo tiekimo grandinėje kriterijus. Lemiamas kriterijus yra teisės disponuoti perdavimas. Šiuo atžvilgiu nagrinėjama byla ypatinga tuo, kad tiekiami degalai buvo gabenami pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Vis dėlto Teisingumo Teismas Sprendime *Arex* jau nusprendė, kad pridėtinės vertės mokesčio tikslais tai neturi reikšmės(3).

3. Šiame procese Teisingumo Teismas dar kartą turės galimybę patikslinti prekių judėjimo priskyrimo prie konkretaus tiekimo pardavimo grandinės kriterijus ir taip padidinti teisinį saugumą.
4. Be to, kyla klausimas, susijusi su konstituciniu principu *in dubio mitius* Vokietijos Respublikoje. Pagal šį principą tam tikra mokesčių nuostata visada turi būti aiškinama apmokestinamojo asmens naudai, jei objektyviai galimi keli aiškinimo variantai. Tuo atveju, kai apmokestinamajam asmeniui palankesnis variantas neatitinka Sąjungos teisės atitinkantio aiškinimo varianto, kyla klausimas dėl Sąjungos teisės ir nacionalinės konstitucinės teisės tarpusavio santykio.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(4) nuostatos.

6. PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

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

<...>“

7. „Prekių tiekimas“ tos pačios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

8. PVM direktyvos 32 straipsnio pirmoje pastraipoje, kurioje apibrėžiama tiekimo vieta, nustatyta:

„Kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes sigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes sigyjančiam asmeniui.“

9. PVM direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 4 skyriaus 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

B. Vokietijos teisė

10. Iš taikytinų įstatymų aktų visų pirma reikia pažymėti įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio(5) 64 straipsnį, kuriuo Lietuvos Respublika į nacionalinį teisį perkėlė PVM direktyvos 138 straipsnį. Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą pagal PVM direktyvos 167 ir paskesnius straipsnius perkelta į nacionalinį teisį įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio 72 ir paskesniais straipsniais.

11. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas informuoja apie konstitucinį principą *in dubio mitius* (mažesnio apribojimo principas). Šiuo principu siekiama riboti teisinio nesaugumo padarinius nevienareikšmių teisės nuostatų adresatams tada, kai jiems valstybė, kaip subjektas, atsakingas už galiojančio teisinio reglamentavimo turinį ir aiškumą, nustato pareigas.

12. Taigi, Lietuvos mokesčių teisėje nustatyta, kad jei egzistuoja daugiau viešosios teisės normos aiškinimo variantų, reikia rinktis tą, kuris visiškai neapriboja pagrindinių teisių ar laisvių arba apriboja jas kuo mažiau. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad sprendžiant nagrinėjamą bylą reikšmingos teisės normos negalima laikyti aiškia. Taigi, pirkimo mokesčio atskaita turi būti leidžiama jau pagal nacionalinį teisį, remiantis principu *in dubio mitius*.

III. Faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

13. Pareiškėja pagrindinėje byloje (*Herst, s.r.o.*, toliau – *Herst*) prašo nacionaliniame teisme pripažinti teisę atskaityti pirkimo mokestį. *Herst* vykdo veiklą, be kita ko, kelių transporto srityje ir turi kelias degalines. Degalus į paskirties vietas – Lietuvos Respubliką – ji atsiveža savo transporto priemonėmis iš kitų valstybių narių (Austrijos, Vokietijos, Slovakijos, Slovėnijos). Prekės buvo parduodamos keletą kartų, tačiau tik vieną kartą (bendrovės *Herst*) buvo vežamos galutiniam pirkėjui Lietuvos Respublikoje.

14. *Herst* daugeliu atvejų buvo galutinis degalų pirkėjas. Degalus *Herst* pirkdavo iš tiekėjų, Lietuvos Respublikoje registruotų PVM tikslais. Šiuo požiūriu *Herst* buvo tiekimo grandinės gale. Kitais atvejais *Herst* degalus perparduodavo savo klientams. Tokiais atvejais pareiškėja būdavo tiekimo grandinės viduryje. *Herst* tiekėjams įsiskaitas fakturas neįtraukdavo transporto kainos, o degalus pirkdavo už kainą, neapimančią transporto išlaidų.

15. Paprastai *Herst* teikdavo užsakymų Lietuvos tiekėjams, kurie degalus buvo įsigiję ar įsigydavo iš naftos perdirbimo įmonių kitoje valstybėje narėje. *Herst* nurodydavo, iš kokio naftos perdirbimo įmonių terminalo pasiims prekes, pakrovimo datą ir kartais laiką, vairuotojo pavardę, vilkiko ir priekabos registracijos numerį, norimų degalų kiekį ir iškrovimo vietą.

16. Apmokėjusi išankstinį skaitą faktūrą *Herst* galėdavo pasiimti prekes pagal Lietuvos tiekėjų instrukcijas. *Herst* pasiimdavo degalus tiesiai iš naftos perdirbimo įmonių terminalų kitose valstybėse narėse. Pasiimant prekes nedalyvaudavo nė viena iš tiekimo grandinės bendrovių. Paskui *Herst* degalus veždavo į Lietuvos Respubliką. Pervaziavus sieną vykdavo muitinės procedūra. Kalbant apie akcizo mokestį, pažymėtina, kad degalai būdavo išleidžiami į laisvą apyvartą, o pareiškėja tęsdavo prekų gabenimą į iškrovimo vietas, t. y. į savo degalines arba į savo klientų degalines.

17. Atlikęs mokestinio laikotarpio nuo 2010 m. lapkričio mėnesio iki 2013 m. gegužės, liepos ir rugpjūčio mėnesių mokesčių patikrinimą mokesčių administratorius konstatavo, kad pareiškėja dėl degalų tiekimo pasinaudojo teise į mokesčio atskaitą, tarsi tai būtų vidaus tiekimai. Mokesčių administratoriaus nuomone, prekės buvo tiekiamos ne ūkijos Respublikoje, o kitose valstybėse narėse, kur degalai buvo tuo metu, kai prasidėjo jų siuntimas arba gabenimas. Taigi, tiekimas *Herst* yra Bendrijos viduje neapmokestinamas tiekimas, todėl *Herst* neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą.

18. Kadangi pareiškėja nusipirkta prekes pati pakraudavo kitose valstybėse narėse ir savomis lėšomis jas perveždavo į ūkijos Respubliką savo ekonominės veiklos vykdymo tikslais, mokesčių administratorius prekių tiekimą tarp ūkijos tiekėjo ir pareiškėjos laikė tiekimu, apimančiu prekių gabenimą. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius panaikino nepagrįstai atliktą pirkimo mokesčio atskaitą ir papildomuose pranešimuose apie mokėtiną mokestį nustatė pareiškėjos mokėtiną PVM už atskirus patikrintus mokestinius laikotarpius. Kartu *Herst* buvo skirta bauda.

19. Pareiškėja dėl papildomų pranešimų apie mokėtiną mokestį padavė skundą; jame atkreipė dėmesį, be kita ko, į tai, kad degalų gabenimas iš vienos valstybės narės į kitą vyko pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Gabenimas buvo atliekamas kontroliuojant muitinei. Tik paskui prekės toje pačioje valstybėje narėje buvo išleidžiamos į laisvą apyvartą ir tik tada jų tiekimas buvo apmokestinamas. Todėl neįmanoma, kad pareiškėja būtų įgijusi teises į prekes vietoje, kurioje prasidėjo prekių gabenimas (t. y. užsienyje).

20. Skundžiamais sprendimais mokesčių administratorius patvirtino pranešimus. *Herst* padavė skundą dėl skundžiamų sprendimų. *Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas, ūkijos Respublika) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui kelis prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį. Po Teisingumo Teismo sprendimo byloje *Arex*(6) Teisingumo Teismui paprašius prašyme priimti prejudicinį sprendimą buvo apsiribota šiais trimis klausimais:

„1. Ar apmokestinamasis asmuo įgyja „teisę 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 prekių rūšis, kiekis, kilmės vieta ir pristatymo laikas, jeigu jis prekiomis fiziškai visiškai nedisponuoja, nes pirkimo sutartyje jis pirkėjas sutinka su tuo, kad jis pats užtikrins prekių pergabenimą iš jų kilmės vietos, o apmokestinamasis asmuo tik suteikia prieigą prie norimos prekės per savo tiekėjų ir perduoda informaciją, būtiną pasiimant prekes (savo vardu ar jo subtiekių grandinėje vardu), o jo pelnų iš sandorio sudaro skirtumas tarp tų prekių pirkimo ir pardavimo kainos, grandinės sąskaitose fakturose nenurodant prekių gabenimo kainos?

2. Ar PVM neutralumo principas arba koks nors kitas Sąjungos teisės principas draudžia taikyti konstitucinę 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 Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pateiktų privalomą ginčijamo teisės klausimo išaiškinimą, kuriuo teisingu pripažino kitą, mokesčių mokėtojui mažiau palankų aiškinimo variantą?

3. Jei galima taikyti principą *in dubio mitius*: 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 sąvoka „tiekimas“ arba „prekių gabenimas“ yra (arba nėra) vienodos apimtys pagal PVM direktyvą ir Akcizų direktyvą, buvo galima laikyti objektyviai

teisiškai neaiškiu ir aiškinti dviem būdais“

21. Rašytinės pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė *Herst*, Vokietijos Respublika ir Europos Komisija.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl pirmojo klausimo

22. Pirmasis klausimas susijęs su PVM direktyvos 138 straipsniu, kuriame nustatyta tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM tvarka. Atsakymas į klausimą, ar teisėtai atsisakyta leisti *Herst* atskaityti pirkimo mokestį, priklauso nuo tokio tiekimo egzistavimo. Jei tiekimas *Herst* iš tikrųjų buvo neapmokestinamas, *Herst* taip pat neturėtų teisės į pirkimo mokesčio atskaitą. *Herst* veikiau turėtų kreiptis dėl savo tiekėjams nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimo civilinio proceso tvarka.

1. Pirmojo prejudicinio klausimo patikslinimas

23. PVM direktyvos nuostatomis dėl tarpvalstybinio prekių siuntimo siekiama įgyvendinti paskirties šalies principą. Pagal šį principą turi būti užtikrinama, kad pridėtinės vertės mokestis, kaip vartojimo mokestis, būtų sumokamas toje valstybėje narėje, kurioje vyksta galutinis vartojimas. Todėl prekių įsigijimas tarpvalstybinio tiekimo atveju pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punktą ir 40 straipsnį apmokestinamas paskirties šalyje. Vis dėlto, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, iš pradžių reikia neapmokestinti tų pačių prekių tiekimo jų kilmės šalyje(7). Vadinas, tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris(8).

24. Vis dėlto situacija tampa sudėtinga, kai tiekimai yra keli (tiekimo grandinė), o prekės vežamos tik kartą (nuo pirmojo iki paskutinio tiekimo grandinės) (grandininis sandoris). Tokiu atveju nagrinėtini keli tiekimai Bendrijos viduje, o neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnį gali būti tik vienas tiekimas(9). Vėlesnio ir ankstesnio tiekimo tiekimo grandinėje vieta nustatoma pagal Bendrijos viduje neapmokestinamą tiekimą(10). Pagal PVM direktyvos 32 straipsnio pirmą pastraipį tokia visų tiekimų, kurie buvo atlikti iki Bendrijos viduje neapmokestinamo tiekimo, vieta yra kilmės valstybėje, o visų kitų paskesnių tiekimų – paskirties valstybėje(11). Taigi, svarbiausia – nustatyti, kuriam tiekimui tiekimo grandinėje priskirtinas tarpvalstybinis prekių siuntimas.

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju klausimu siekia išsiaiškinti kriterijus, kuriais vadovaujantis gali ir turi būti vykdomas šis priskyrimas.

26. Tai, kad *Herst* gabeno prekes ir joms taikė specialią muitinės procedūrą (akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą), iš esmės neturi reikšmės minėtam priskyrimui. Kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė byloje *Arex*(12), neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu priskyrimo prie tam tikro tiekimo klausimas susijęs tik su PVM teisės nuostatomis, jo kriterijai pritaikūs akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą nekinta. Taigi, Bendrijos viduje neapmokestinamu laikytinas tiekimas tiekimo grandinėje turi būti nustatomas pagal bendrąsias pridėtinės vertės mokesčio taisykles.

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar dvinarės tiekimo grandinės viduryje (A–B–*Herst*) esantis pardavėjas (B) įgyja teisę disponuoti taip pat ir tuo atveju, jei šis pardavėjas tik suteikia savo klientui (šiuo atveju – *Herst*) prieigą prie prekių, kurios vis dar yra pas A (t. y. jo tiekėjų), o *Herst* vėliau gabena prekes savo lėšomis.

28. Tokiomis aplinkybomis *Herst* pirkimo mokesčio atskaitos tikslais vis dėlto svarbu tai, ar B tiekimo *Herst* vieta yra šekijos Respublikoje. Tik tokiu atveju tiekimas būtų apmokestinamas ir apmokestintas šekijos Respublikoje. Šekijos PVM būtų teisingai nurodytas sąskaitoje faktūroje, išrašytoje bendrovei *Herst*, o *Herst* galėtų atitinkamai atskaityti pirkimo mokestį.

29. Vis dėlto tai reiškia, kad Bendrijos viduje neapmokestinamu tiekimu laikytinas pirmasis tiekimas (A–B). Tik tokiu atveju pirmojo tiekimo vieta pagal PVM direktyvos 32 straipsnį yra valstybėje narėje, kurioje prasidėjo gabenimas, o vėlesnio tiekimo vieta (B–*Herst*) – valstybėje narėje, kuri pristatomos gabentos prekės (šiuo atveju – šekijos Respublikoje)(13).

2. **Tarpvalstybinio prekės gabenimo priskyrimas prie tam tikro tiekimo**

30. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar tarpvalstybinis prekės gabenimas gali būti priskirtas prie ankstesnio tiekimo (A–B), net jei *Herst* tiesiogiai vežė prekes iš A sau (ar savo klientams).

31. Remiantis dabartine Teisingumo Teismo jurisprudencija, pardavimo grandinėje, kuri sudaro vienintelis fizinis prekės judėjimas, tik vienas tiekimas gali būti laikomas atliktu Bendrijos viduje, t. y. neapmokestinamu(14). Šis konkretus tiekimas nustatomas atsižvelgiant į klausimą, prie kurio tiekimo turėtų būti priskirtas tarpvalstybinis prekės gabenimas. Taigi, visi kiti tiekimai pardavimo grandinėje, neatitinkantys šio papildomo tarpvalstybinio gabenimo kriterijaus, laikytini tiekimais šalies viduje.

a) **Nuosavybės ir teisės disponuoti reikšmė**

32. Vis dėlto dėl konkretaus prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo apie įmonės, esančios tiekimo grandinės viduryje (B), teisės disponuoti pirmiausia būtų patikslinti, jog savaime aišku, kad tuo atveju, jei ši įmonė yra tiekimo grandinės dalis, ji taip pat yra įgijusi teisės disponuoti, kiek tai susiję su pridėtinės vertės mokesčiu, ir perleidi ją savo klientui (šiuo atveju – *Herst*).

33. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos darytina vienareikšmė išvada, kad tiekimo grandinėje, kurioje yra vienas prekės gabenimas, yra keli tiekimai, kurių tiekimo vieta turi būti nustatoma skirtingai(15). Atsižvelgiant į tai, kad tiekimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį apibrėžiamas kaip tiekėjo teisės disponuoti perdavimas gavėjui, tarpinė įmonė turi būti taip pat (bent vieno loginio sekundo) įgijusi teisės disponuoti. Kitu atveju tai būtų ne du tiekimai, o tik prekės tiekimas ir paslaugų teikimas. Taigi, prielaidai, jog iš A teisės disponuoti perėjo B, o iš B – *Herst*, pakanka, kad tarpinė įmonė (B) savo klientui (*Herst*) „tik“ suteiktų prieigą prie šigytinų prekių, kurias pirma pati įsigijo (bet dar neatsim?).

34. Tokia pati išvada (keli tiekimai logiškai reiškia kelis teisės disponuoti perleidimus) taip pat būtų darytina tuo atveju, jei paskutinei įmonei tiekimo grandinėje (šiuo atveju – *Herst*) pagal nacionalinę civilinę teisę būtų leidžiama tiesiogiai įsigyti nuosavybę iš pirmos įmonės (A) grandinėje. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje, bent jau kai kuriose kalbinėse versijose(16), kalbama ne apie tai, kad kažkas įsigijo nuosavybės teisę, o apie tai, kad buvo perduota teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu. Disponuoti „kaip savininkui“ nebūtinai turi reikšti, kad buvo įsigyta nuosavybė. Viena vertus, daiktų būtų disponuojama būnant „savininku“, o ne „kaip savininkui“. Kita vertus, tiekimo sąvoka pridėtinės vertės mokesčio tikslais priešingu atveju priklausytų nuo atitinkamos nacionalinės sąvokos „nuosavybė“ sampratos. Vis dėlto sąvoka „prekės tiekimas“ nėra grindžiama taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais nuosavybės perleidimo būdais(17).

35. Vien iš to, kas išdestyta, matyti, kad aplinkybės, ar nuosavybė pagal civilinę teisę buvo perleista

tarpinei (B), ar paskutinei ?monei grandin?je (*Herst*), ir kada tai buvo padaryta, iš principo neturi reikšm?s. Kaip teisingai pažymi Komisija, formali nuosavyb?s teis? n?ra lemiamas veiksnys. Geriausiu atveju nuosavyb?s ?gijimas gali tur?ti reikšm?s kaip netiesioginis ?rodymas atliekant bendr? vertinim?, nes dažniausiai teis? disponuoti ?gyjama kartu su nuosavyb?s ?sigijimu.

36. Remiantis šiuo supratimu taip pat atsiskleidžia teiginio Sprendime *Arex* Teisingumo Teismo apie galim? *Arex* nuosavyb?s ?sigijim? ?ekioje prasm?(18). Teisingumo Teismas svarbia sprendimui laik? aplinkyb?, ar vežantysis paslaugos gav?jas (*Arex*) jau buvo ?gij?s nuosavyb? degal? supylimo momentu. Atsižvelgiant ? tai, vež?jo nuosavyb?s ?gijimas yra labai svarbus, bet ne vienintelis lemiamas tiekimo požymis(19).

37. Teisingumo Teismas atitinkamai jau yra konstatav?s, kad n?ra svarbu vien tai, kas vežimo metu yra turto savininkas, kaip tai suprantama pagal nacionalin? teis?, arba kas faktiškai valdo turt?(20). Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, jog vien remiantis aplinkybe, kad prek? jau perparduota, negalima daryti išvados, kad gabenim? reikia priskirti prie paskesnio tiekimo(21). Šiuo klausimu pats perpardavimo faktas prek? jud?jimo priskyrimui prie tam tikro tiekimo neturi reikšm?s.

38. Taigi, teis? disponuoti, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, yra platesn?s apimties nei nuosavyb? civilin?s teis?s poži?riu. Ji negali b?ti atimama, kaip pastaroji, d?l teisinio apribojim?. Kaip esamos, pavyzdžiui, nuomininko, teis?s neatima savininko teis?s disponuoti, taip ir teisiniai disponavimo apribojimai per muitin?s tranzito proced?r? neužkerta kelio ?gij?jo teisei disponuoti, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?.

39. Taigi, galima daryti tarpin? išvad?, kad nuosavyb?s ?sigijimo momentas pagal nacionalin? teis? neturi lemiamos reikšm?s priskiriant gabenim? prie galimo tiekimo ir kartu nustatant Bendrijos viduje neapmokestinam? tiekim?.

b) *Konkretus tarpvalstybinio prek? gabenimo priskyrimas tiekimo grandin?je*

40. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? sprendžiant, prie kurio tiekimo pardavimo grandin?je, šiuo atveju – prie vieno iš dviej? tiekim? (A tiekia B arba B tiekia *Herst*), priskirti tarpvalstybin? gabenim?, reikia visapusiškai ?vertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes(22).

41. Grandininio sandorio atveju vis? pirma reikia atsižvelgti ? tai, kas gabena prekes ir kieno s?skaita(23). Mano nuomone, svarbu yra tai, kam tenka atsitiktinio turto praradimo rizika j? gabenant(24).

42. Atitinkamai Teisingumo Teismas ne vienoje byloje d?l dvinar?s pardavimo grandin?s (A–B–C) yra nusprend?s, kad gabenimas nebegali b?ti priskiriamas prie „pirmojo“ tiekimo, jei teis?s disponuoti preke kaip savininkui perdavimas galutiniam ?gij?jui (C), t. y. „antrojo“ tiekimo (B–C) gav?jui, ?vyko dar prieš gabenant prekes(25).

43. Tam, kas „kaip savininkas“ jau disponuoja turtu, paprastai tenka jo atsitiktinio praradimo rizika. Teis? disponuoti turtu savo nuoži?ra, j? sunaikinti arba sunaudoti yra b?dinga nuosavyb?s teis?s išraiška(26). Komisija savo pateiktose pastabose taip pat teisingai r?m?si teisine sprendim? d?l turto pri?mimo galia. Vis d?lto kitas šios teisin?s sprendim? pri?mimo galios aspektas yra b?tent tai, kad savininkui tenka atsitiktinio turto (jo teisin?s galios priimti sprendimus objekto) sunaikinimo rizika.

44. Atsižvelgiant į tai, galima pagrįstai manyti, kad tas, kas turi prisiimti atsitiktinio turto praradimo riziką, taip pat turi teisę PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies tikslais disponuoti šiuo turtu kaip savininkas(27).

45. Gali būti, kad, kaip teigia Vokietijos Respublika, ne visada lengva teisiniu požiūriu atsakyti į klausimą, kam tenka turto atsitiktinio praradimo rizika. Vis dėlto atsakymas į šį klausimą paprastesnis ir lemia didesnę teisinį saugumą nei bendras vertinimas, kai lieka neaišku, kurie kriterijai yra lemiami ir kokia reikšmė jiems turi būti suteikiama.

46. Apie atitinkamo asmens vaidmenį tiekimo grandinėje paprasčiausia spręsti iš tenkančių rizikos(28). Galima daryti faktinį prielaidą, jog asmuo, *tiesiantis* prekes *kitam* ir prisiimantis atsitiktinio šio prekės praradimo į pristatymo metu riziką, teisiniu požiūriu veikia kaip tiekėjas (o ne kaip ekspeditorius kito vardu). Vis dėlto jei asmuo yra tarpvalstybinio tiekimo tiekėjas, jo tiekimas Bendrijos viduje turi būti neapmokestinamas.

47. Taigi, aplinkybė, kad *Herst* nagrinėjamu atveju per mėsos transporto išlaidas, gali būti laikoma tik požymiu, jog *Herst* savo sėskaita veik kaip tiekėjas. Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kad transporto išlaidas ekonominiu požiūriu paprastai padengia pirkėjas (įskaitant į kainą arba papildomai), šis požymis nėra vienareikšmis. Tuo atveju, jei pardavėjui (šiuo atveju – B) pavyksta įtraukti transporto išlaidas į kainą, bet atsitiktinio praradimo rizika vežimo metu tenka *Herst*, tarpvalstybinis prekės siuntimas vis dėlto priskirtinas *Herst*.

48. Tam nedaroma įtakos klausimas, kas tokiais atvejais išoriškai vykdo gabenimą (nagrinėjant bylose tai daugiausia buvo tarpinų įmonė)(29), neatsižvelgiant į teisinį asmens, turinčio teisę disponuoti, padėties kvalifikavimą(30) (t. y. ar jis – jau savininkas, ar tik turi teisę į nuosavybės perdavimą).

49. Pagrindinėje byloje tai reiškia, kad lemiamas veiksnys yra tai, ar *Herst* prieš tarpvalstybinį degalų siuntimą jau buvo įgijusi teisę disponuoti degalais taip, kad atsitiktinio degalų praradimo rizika būtų tekusi būtų jai. Negalima atmesti galimybių, kad tai įvyko naftos perdirbimo įmonės terminale perimant nuosavybę per krovos darbus, nes daikto praradimo rizika paprastai tenka daikto savininkui. Tokiu atveju neapmokestinamas dvinarinėje tiekimo grandinėje būtų antrasis tiekimas (B–*Herst*), o *Herst* neturėtų teisės atskaityti pirkimo PVM.

50. Išvada būtų šiek tiek kitokia, jei prekė prieš vežant būtų buvusi perparduota, taigi, jei tiekimo grandinė būtų trinarė (A–B–*Herst*–D). Gabenimą vykdytų ne paskutinis, o tarpinų įmonė tiekimo grandinėje. Tokiu atveju, jei *Herst* būtų tekusi atsitiktinio degalų praradimo gabenimo metu rizika, *Herst* tiekimas (t. y. trečiasis tiekimas *Herst*–D) būtų tarpvalstybinis, taigi – neapmokestinamas tiekimas(31). Taip pat ir šiuo atveju *Herst* neturėtų teisės atskaityti pirminio tiekimo pirkimo PVM Vokietijos Respublikoje, tai padaryti ji galėtų tik šalyje, kurioje buvo pradėtas prekės gabenimas.

51. Vis dėlto negalima atmesti kitokio rizikos perdavimo momento (kartu įgyjant arba neįgyjant nuosavybės civilinės teisės požiūriu). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nuosavybę pagal standartines šio sektoriaus sutartis įgyjama, taigi, gali būti, kad ir rizika vežančiam pirkėjui pereina tik akcizais apmokestinamų prekės išleidimo į laisvą apyvartą momentu.

52. Jei taip būtų, *Herst* būtų vykdydusi tarpvalstybinį gabenimą (t. y. nuo naftos perdirbimo įmonės iki išleidimo vartoti Vokietijos Respublikoje) tik kaip ekspeditorius(32). Nors tai būtų šiek tiek nepaprasta, vis dėlto neatmestina. Tai taip pat leidžiama pagal PVM direktyvos 32 straipsnio pirmą pastraipą, kurioje nustatyta, kad prekes gabena tiekėjas (šiuo atveju – A ir B) ar prekes įsigyjantis

asmuo (šiuo atveju – B ir *Herst*) arba trečiasis asmuo (t. y. ekspeditorius, šiuo atveju – *Herst* A arba B vardu). Tokiu atveju gabenimas PVM direktyvos 32 straipsnio pirmos pastraipos tikslais būtų priskirtinas arba prie A tiekimo B, arba prie B tiekimo *Herst*.

53. Atsakymas į klausimą, ar B tiekimas *Herst* tokiu atveju būtų vykęs ėekijos Respublikoje, priklauso nuo aplinkybų, ar gabenimas priskirtinas prie pirmojo tiekimo (A tiekimui B), o tai reiškia, kad praradimo rizika tarpvalstybinio tiekimo metu teko pirmajai ėmonei (A). Tokia situacija būtų neįprasta, atsižvelgiant į tai, kad A leido B pasiimti prekes per trečiąjį asmenį (šiuo atveju – *Herst*), kuris A nėra žinomas. *Prima facie* neaišku, kodėl tokiomis aplinkybomis A turėtų tekti atsitiktinio praradimo rizika net ir pasibaigus prekė perėmimui.

54. Vis dėlto Teisingumo Teismas negali vertinti, kam teko praradimo rizika tarpvalstybinio gabenimo metu. Tai turi padaryti prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas(33).

3. Išvada

55. Apibendrinant konstatuotina, kad priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekė gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorį grandinėje svarbiausia nustatyti, kam tenka atsitiktinio prekės praradimo tarpvalstybinio prekės gabenimo metu rizika. Šis tiekimas yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje, kurio vieta – šalyje, kurioje pradėtas gabenimas. Kas vežant prekes yra savininkas civilinės teisės požiūriu ir ar gabenimas vykdomas pritaikius specialų akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, neturi lemiamos reikšmės.

B. Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

1. Dėl abiejų klausimų priimtinumą ir supratimo

56. Antrasis ir trečiasis klausimai iš esmės susiję su direktyvos ir nacionalinės teisės tarpusavio santykiu. Pagal konstitucinį principą *in dubio mitius* mokesčių teisėje reikalaujama pasirinkti apmokestinamajam asmeniui palankesnį nacionalinės teisės aiškinimą. Tačiau tam reikia, kad būtų objektyviai galimi keli tokios teisės normos aiškinimo variantai.

57. Vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra aišku, ar tokia sąlyga yra tenkinama nagrinėjamu atveju. Keista, bet prašyme priimti prejudicinį sprendimą byloje *AREX*(34) apie šio principo svarbą nebuvo užsiminta, nors byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės ir dauguma klausimų buvo beveik tapatūs. Tai šiek tiek prieštarauja prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo teiginiui, kad, objektyviai vertinant, pagal nacionalinę teisę galimi keli aiškinimo variantai.

58. Nepaisant to, negali būti pritarta ėekijos Respublikos nuomonei, kad prašymo priimti prejudicinį sprendimą negalima priimti vien šiuo pagrindu. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo teikiamiems prejudiciniais klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinis teismas, teikdamas savo klausimus dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, savo atsakomybe nustato faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo tik tada, jei akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybomis ar dalyku, jei problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi faktinės ar teisinės informacijos, būtinos siekiant naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus(35).

59. Net jei, kaip teisingai pabrėžia Komisija, kyla abejonių dėl principo *in dubio mitius* taikymo šioje byloje, negalima daryti prielaidos, kad situacija yra hipotetinė. Tai reiškia, kad Teisingumo Teismas turėtų atsakyti į šia situacija grindžiamą teisinį klausimą.

60. ?ekijos Respublika pla?iai ?gyvendino PVM direktyv?. PVM direktyvos s?vokos ir j? ai?kinimas yra pakankamai ai?k?s. Vis d?lto yra ?iek tiek teisinio netikrumo d?l neapmokestinamumo priskyrimo prie tam tikro tiekimo tiekimo grandin?je ir su tuo susijusio kitos tiekimo vietos nustatymo. Tai matyti i? daugelio jau priimt? Teisingumo Teismo sprendim?(36), taip pat i? naujo PVM direktyvos 36a straipsnio, kuris turi b?ti ?gyvendintas iki 2020 m. sausio 1 d.(37)

61. Tuo atveju, jei ai?skinant pagal nacionalin? tvark? b?t? galimyb? objektyviai priskirti neapmokestinamum? prie kito tiekimo ir tai reik?t?, kad tiekimo vieta nagrin?jamu atveju, objektyviai vertinant, yra ?ekijos Respublikoje, kilt? klausimas d?l konstitucinio principo *in dubio mitius* santykio su PVM direktyva. Tokiomis aplinkyb?mis reikia nuspr?sti, ar pagal nacionalin? konstitucin? teis? numatytas palankesnis nacionalin?s teis?s ai?kinimas gali u?kirsti keli? apmokestinamajam asmeniui ne tokiam palankiam, bet S?jungos teis? atitinkan?iam nacionalin?s teis?s ai?kinimui.

2. **S?jungos teis?s vir?enyb?s klausimo nekyla**

62. Vertinant pavir?utini?kai b?t? galima manyti, kad ? ?? klausim? reikia atsakyti neigiamai, atkreipiant d?mes? ? S?jungos teis?s vir?enyb?(38). Vis d?lto b?t? neatsi?velgta ? tai, kad pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas – jei i? tikr?j? toks klausimas kyla – yra susij?s ne su S?jungos teis?s vir?enybe. S?jungos teis?s vir?enyb? yra kolizin? norma(39), susijusi su dviej? i? esm?s taikytin? nuostat? tarpusavio santykiu. ?iuo atveju taip n?ra.

63. PVM direktyva yra ne reglamentas, o direktyva, kuri pagal SESV 288 straipsn? skirta tik valstybei narei. Taigi, i? esm?s ji n?ra taikoma tiesiogiai. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?(40) S?jungos direktyva gali b?ti taikoma tiesiogiai tik tuo atveju, jei direktyvos nuostat? turinys yra bes?lygi?kas ir pakankamai tikslus.

64. Vis d?lto tokia direktyva, kaip ai?skiai nurod? Teisingumo Teismas, pati savaime negali ?pareigoti privataus asmens ir d?l to ja i? esm?s negalima remtis prieš tok? asmen? nacionaliniame teisme(41). Taigi, i? direktyvos kylan?ios pareigos turi b?ti perkeltos ? nacionalin? teis?, kad jomis b?t? galima remtis tiesiogiai prieš asmen?.

65. Taip Teisingumo Teismas suk?r? veiksming? S?jungos teis?s ?gyvendinimo priemon?, kuri yra naudinga priva?iam asmeniui. Galiausiai tai rei?kia, kad valstyb? nar? negali remtis S?jungos teis?s neperk?limu ar netinkamu perk?limu prieš priva?ius asmenis. U?tikrinama, kad valstyb? negal?t? gauti naudos d?l to, kad nesilaik? S?jungos teis?s(42). Jei S?jungos teis? atitinkantis nacionalin?s teis?s ai?kinimas apmokestinamajam asmeniui yra palankesnis, tiek nacionalinis principas *in dubio mitius*, tiek galimai tiesioginis direktyvos taikymas lemia t? pat? rezultat?.

66. Taigi, principas *in dubio mitius* gali sukurti savaranki?kas pasekmes PVM teis?s srityje tik tuo atveju, jei nacionaliniu mastu galimas ai?kinimas apmokestinamajam asmeniui lemia palankesn? rezultat?, nei nustatyta direktyvoje. Vis d?lto tokiais atvejais PVM direktyva negali b?ti taikoma tiesiogiai. Tai rei?kia, kad n?ra jokio prie?taravimo tarp dviej? i? esm?s taikytin? nuostat?, tod?l nekyla klausimo d?l vienos i? nuostat? vir?enyb?s.

3. **Skirtumas tarp direktyvos ir nacionalin?s teis?s**

67. Tai veikiau klasikinis direktyvos ir nacionalinės teisės neatitikimo atvejis. Šis neatitikimas iš esmės išsprendžiamas reikalavimu nacionalinės teisės aiškinti taip, kad ji atitiktų Sąjungos teisę(43). Toks reikalavimas leidžia būti nagrinėjamam nacionaliniam teismui pagal savo kompetenciją užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą.

68. Pagal Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo principą reikalaujama, kad nacionaliniai teismai, atsižvelgdami į visą nacionalinę teisę ir pasinaudodami visais joje pripažintais aiškinimo metodais, pagal savo kompetenciją padarytų viską, kad užtikrintų visišką atitinkamos direktyvos veiksmingumą ir priimtų ją siekiamą tikslą atitinkantį sprendimą(44).

4. *Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo ribos*

69. Vis dėlto Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo reikalavimas nėra beribis. Nacionalinio teismo pareigą aiškinant atitinkamas vidaus teisės normas atsižvelgti į direktyvos turinį riboja bendrieji teisės principai, ypač teisinio saugumo ir negaliojimo atgaline data principai, ir ji negali pagrįsti nacionalinės teisės aiškinimo *contra legem*(45).

70. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, bendrasis teisės principas *in dubio mitius* Vokietijos Respublikoje padeda užtikrinti teisinį saugumą, nes juo aiškiai nustatoma, kad teisinio nesaugumo pasekmės dėl neaiškaus įstatymo tenka tam, kas sukėlė tokį netikrumą. Taigi, šis principas, kaip Vokietijos teisės principas, taip pat reiškia Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo apribojimą, kaip ir tam tikros nuostatos formuluotės riba.

71. Jau iš pirmą nurodytos jurisprudencijos matyti, kad ne kiekvieną nacionalinę teisės normą galima aiškinti nepažeidžiant Sąjungos teisės. Be to, kai direktyvoje numatytas rezultatas negali būti pasiektas aiškinimo būdu, Sąjungos teisę esant tam tikroms aplinkybėms įpareigoja valstybės narės atlyginti žalą(46).

72. Dėl šios priežasties tuo atveju, kai Sąjungos teisę atitinkantis nacionalinės teisės aiškinimas yra neįmanomas, taikoma Sąjungos teisei prieštaraujanti, bet apmokestinamajam asmeniui palanki nacionalinė teisė. Tokia padėtis gali susidaryti ne tik tais atvejais, kai aiškiai nesuderinamos nacionalinės teisės formuluotės, bet ir tais, kai dėl teisės principų, šiuo atveju – konstitucinio principo *in dubio mitius* – leidžiamas tik vienas aiškinimas iš kelių galimų. Vis dėlto tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

73. Tokios Sąjungos teisei skaudžios negalėjimo taikyti direktyvos tiesiogiai pasekmės kyla ir kitose teisės srityse(47). Siekdama, kad Komisija nepradėtų įsipareigojimų nevykdymo procedūros, valstybės narės privalo vykdyti įsipareigojimų perkelti direktyvą į savo nacionalinę teisę ir (aiškiai) suderinti nacionalinės teisės aktus su Sąjungos teise.

5. *Išvada*

74. Pagal pridėtinę vertę mokesčio neutralumo ar kitą Sąjungos teisės principą nedraudžiama taikyti kitokių nacionalinės teisės nuostatų, jei privatus asmuo nesiremia ar negali remtis tiesiogiai PVM direktyva, o Sąjungos teisę atitinkantis nacionalinės teisės aiškinimas (šiuo atveju – dėl principo *in dubio mitius*) negalimas.

C. *Dėl trečiojo klausimo*

75. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei principas *in dubio mitius* yra „taikytinas“, teisinės sąvokos „prekių tiekimas“ ir „prekių gabenimas“, kurios yra (arba nėra) vienodos apimties pagal PVM direktyvą ir Akcizų direktyvą), galima laikyti objektyviai teisiškai neaiškiomis ir aiškinti dviem būdais.
76. Kaip jau minėta, nustatant tiekimo vietą pagal PVM direktyvos 32 straipsnį lemiamą reikšmę turi tik pridėtinės vertės mokesčio teisės sąvokos, jos neturi būti laikomos objektyviai teisiškai neaiškiomis. Šiek tiek teisinio nesaugumo atsiranda „tik“ dėl neapmokestinamumo priskyrimo prie tam tikro tiekimo tiekimo grandinės ir su tuo susijusio kitų tiekimo vietos nustatymo.
77. Vis dėlto tai nereiškia, kad nacionalinės teisės nuostatos atsižvelgiant į jį kontekstą (struktūra, priemimo raida, prasmė ir tikslas), nepaisant vienodos formuluotės, turi būti aiškinamos skirtingai. Principas *in dubio mitius* susijęs tik su nacionaline teise, todėl šiuo požiūriu vienintelis lemiamas veiksnys yra tai, ar nacionalinės nuostatos objektyviai galima aiškinti įvairiai.
78. Tai yra nacionalinės teisės klausimas, į kurį gali atsakyti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

V. Išvada

79. Taigi siūlau Teisingumo Teismui *Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas, Čekijos Respublika) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

- Priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekių gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorį grandinėje svarbiausia nustatyti, kam tenka atsitiktinio prekybos praradimo gabenant turtą per sienų riziką. Šis tiekimas yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje, kurio vieta yra šalyje, kur pradėtas gabenimas.
 - Pagal PVM neutralumo principą ar kokį nors kitą Sąjungos teisės principą nedraudžiama taikyti konstitucinio nacionalinės teisės principo *in dubio mitius*, valdžios institucijas pareigojančio remtis tokiu aiškinimu, kuris yra palankesnis teisės normos adresatui (šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui), kai teisės norma yra nevienareikšmė ir objektyviai leidžia daugiau aiškinimo variantų.
- Originalo kalba: vokiečių.
 - Teisingumo Teismas yra nagrinėjęs prekių judėjimo priskyrimo prie tam tikro tiekimo vadinamojoje tiekimo grandinėje Bendrijos viduje klausimą jau ne vienoje byloje; žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027), 2018 m. vasario 21 d. Sprendimas *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) ir 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232).
 - 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).
 - OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.
 - Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio).
 - 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).

- 7 Žr. mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 28 punktas) ir byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 23–25 punktai).
- 8 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 31 punktas), 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendimas *X* (C?84/09, EU:C:2010:693, 28 punktas) ir 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 23 ir 24 punktai).
- 9 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 34 punktas), ir 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232, 45 punktas); taip pat mano išvada byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 55 punktas) ir byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 35 punktas).
- 10 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 50 punktas).
- 11 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 50 punktas).
- 12 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027, 66 ir paskesni punktai, taip pat 73 ir 74 punktai); žr. ir mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 69 ir paskesni punktai).
- 13 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232, 40, 42 ir 50 punktai).
- 14 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 34 punktas) ir 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232, 45 punktas); taip pat žr. mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 55 punktas) ir byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 35 punktas).
- 15 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027, 70 punktas), 2017 m. liepos 26 d. Sprendim? *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 34–36 punktai) ir 2006 m. balandžio 6 d. Sprendim? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 50 punktas).
- 16 Versijoje vokie?i? k. („wie ein Eigentümer“), pranc?z? k. („comme un propriétaire“); bet kitaip versijoje angl? k. („as owner“) ir est? k. („„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“).
- 17 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 29 punktas), 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont* (C?118/11, EU:C:2012:97, 39 punktas), 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, 32 punktas), 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7 ir 8 punktai).
- 18 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027, 78 punktas).
- 19 Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas) ir 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 32 ir paskesni punktai), kuriame nuosavyb?s perdavimas nevaidina jokio vaidmens ir labiau atsižvelgta ? pranešim? apie ketinim? perparduoti.
- 20 Negin?ijama, kad, pavyzdžiui, vež?jas faktiškai valdo turt?, bet jis veikia ne kaip dalyvaujantis tiek?jas, o kaip ekspeditorius tiek?jo vardu. Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d.

Sprendim? *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas).

21 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 36 ir 37 punktai).

22 2018 m. vasario 21 d. Sprendimas *Kreuzmayr* (C?628/16, EU:C:2018:84, 32 punktas), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 35 punktas), 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 32 punktas), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 27 punktas) ir mano išvada byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 58 ir paskesni punktai) ir byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 56 punktas).

23 Taip pat žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 40 punkto pabaiga).

24 Žr. mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 60 punktas).

25 Žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendim? *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 36 punktas), 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 34 punktas) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 33 punktas).

26 Žr. mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 62 punktas) ir byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 58 punktas).

27 Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 62 punktas).

28 Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvad? byloje *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:624, 73 punktas).

29 Vež?jas arba ekspeditorius neturi ?galiojim? disponuoti turtu kaip savininkas; žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendim? *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 88 punktas) ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendim? *De Fruytier* (C?237/09, EU:C:2010:316, 25 punktas).

30 Šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendim? *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 86 punktas) ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendim? *De Fruytier* (C?237/09, EU:C:2010:316, 24 punktas).

31 S?jungos teis?s akt? leid?jas bando iš naujo užtikrinti teisin? saugum? ir reglamentuoti ši? situacij? (kai vežim? vykdo tarpin? ?mon?), nustatydamas prezumpcij? naujame PVM direktyvos 36a straipsnyje (OL L 311, 2018, p. 3), kuris turi b?ti ?gyvendintas iki 2020 m. sausio 1 d.

32 Taip pat žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendim? *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 89 punktas).

33 Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 45 punktas) ir 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 37 punktas).

34 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027).

35 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendimas *Cruz & Companhia* (C?341/13, EU:C:2014:2230, 32 punktas), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Pfleger ir kt.* (C?390/12, EU:C:2014:281, 26 punktas), 2010 m. birželio 22 d. Sprendimas *Melki ir Abdeli* (C?188/10 ir C?189/10, EU:C:2010:363, 27 punktas) ir 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *Canal Satélite Digital* (C?390/99,

EU:C:2002:34, 19 punktas).

36 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027) ir 2018 m. vasario 21 d. Sprendimas *Kreuzmayr* (C?628/16, EU:C:2018:84), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599), 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786), 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232).

37 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, kuria d?l tam tikr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos taisykli? suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybi? nari? tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies kei?iama Direktyva 2006/112/EB (OL L 311, 2018, p. 3).

38 1978 m. kovo 9 d. Sprendimas *Simmenthal* (106/77, EU:C:1978:49, 17 ir 18 punktai), 1970 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Internationale Handelsgesellschaft* (11/70, EU:C:1970:114, 3 punktas), 1964 m. liepos 15 d. Sprendimas *Costa* (6/64, EU:C:1964:66, p. 1270).

39 D?l šios priežasties viršenyb? teisingai vadinama kolizijos išsprendimo taisykle; žr. Marc Desens *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, *EuGRZ*, 2011, p. 211 (212); Harald Schaumburg *Schaumburg / Englisch, Europäisches Steuerrecht*, Kelnas, 2015, 4.19 ir paskesni punktai; Claus Dieter Classen, Martin Nettesheim *Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht*, Miunchenas, 8-asis leidimas, 2018, 10 straipsnio 33 punktas.

40 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimas *Cussens ir kt.* (C?251/16, EU:C:2017:881, 26 punktas), 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 48 ir 49 punktai), 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Portgás* (C?425/12, EU:C:2013:829, 18 punktas), 2012 m. sausio 24 d. Sprendimas *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 33 punktas), 1982 m. sausio 19 d. Sprendimas *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25 punktas).

41 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimas *Cussens ir kt.* (C?251/16, EU:C:2017:881, 26 punktas), 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Portgás* (C?425/12, EU:C:2013:829, 22 punktas), 2012 m. sausio 24 d. Sprendimas *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 37 ir 38 punktai), 1994 m. liepos 14 d. Sprendimas *Faccini Dori* (C?91/92, EU:C:1994:292, 20 punktas) ir 1986 m. vasario 26 d. Sprendimas *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 48 punktas).

42 Šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendim? *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 38 punktas), 1994 m. liepos 14 d. Sprendim? *Faccini Dori* (C?91/92, EU:C:1994:292, 22 ir 23 punktai) ir 1986 m. vasario 26 d. Sprendim? *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 49 punktas).

43 2006 m. liepos 4 d. Sprendimas *Adeneler ir kt.* (C?212/04, EU:C:2006:443, 109 ir 110 punktai), 2005 m. birželio 16 d. Sprendimas *Pupino* (C?105/03, EU:C:2005:386, 44 ir 47 punktai), 2004 m. spalio 5 d. Sprendimas *Pfeiffer ir kt.* (C?397/01–C?403/01, EU:C:2004:584, 114 punktas), 1994 m. liepos 14 d. Sprendimas *Faccini Dori* (C?91/92, EU:C:1994:292, 26 punktas) ir 1990 m. lapkri?io 13 d. Sprendimas *Marleasing* (C?106/89, EU:C:1990:395, 8 punktas).

44 2012 m. sausio 24 d. Sprendimas *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 24 punktas), 2006 m. liepos 4 d. Sprendimas *Adeneler ir kt.* (C?212/04, EU:C:2006:443, 111 punktas), 2004 m. spalio 5 d. Sprendimas *Pfeiffer ir kt.* (C?397/01–C?403/01, EU:C:2004:584, 115, 116, 118 ir 119 punktai).

45 2012 m. sausio 24 d. Sprendimas *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 25 punktas), 2006

m. liepos 4 d. Sprendimas *Adeneler ir kt.* (C?212/04, EU:C:2006:443, 110 punktas), 2005 m. birželio 16 d. Sprendimas *Pupino* (C?105/03, EU:C:2005:386, 44 ir 47 punktai).

46 Šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendim? *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 42 ir 43 punktai), 2006 m. liepos 4 d. Sprendim? *Adeneler ir kt.* (C?212/04, EU:C:2006:443, 112 punktas) ir 1994 m. liepos 14 d. Sprendim? *Faccini Dori* (C?91/92, EU:C:1994:292, 27 punktas).

47 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 52 punktas), 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Portgás* (C?425/12, EU:C:2013:829, 31 punktas, kai subjektas neturi pakankam? viešosios valdžios ?galiojim?) ir 1994 m. liepos 14 d. Sprendimas *Faccini Dori* (C?91/92, EU:C:1994:292, 30 punktas).