



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies b punkto i ir iii papunkčiai – 3 straipsnio 1 dalis – Akcizais apmokestinamų produktų įsigijimas Bendrijos viduje – 138 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies b punktas – Tiekimas Bendrijos viduje – Sandorių grandinė su vienu gabenimu – Gabenimo priskyrimas – Gabenimas pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą – Reikšmė kvalifikuojant kaip įsigijimą Bendrijos viduje“

Byloje C-414/17

dėl *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2017 m. birželio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. liepos 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

AREX CZ a.s.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos teisėjo pareigas einantis septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai K. Jürimäe (pranešėja), C. Lycourgos, E. Juhász ir C. Vajda,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal, D. Jeroušek ir D. Švancara,
 - Čekijos vyriausybės, atstovaujamos J. Vlácil, O. Serdula ir M. Smolek,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, Z. Malůšková ir R. Lyal,
- susipažinęs su 2018 m. liepos 25 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

* Proceso kalba: čekų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies b punkto i ir iii papunkčių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *AREX CZ a.s.* (toliau – *Arex*) ir *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika, toliau – finansų direkcija) dėl *Arex* atliktos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už iš Čekijos tiekėjų įsigytus degalus, kurie buvo gabenami iš Austrijos į Čekijos Respubliką pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

- 3 PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Tam, kad tai būtų naudinga asmenims, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM, ir kompetentingoms administracinės valdžios institucijoms, PVM taikymo tam tikram akcizais apmokestinamų produktų tiekimui ir jų įsigijimui Bendrijos viduje metodai turėtų būti suderinti su tokių produktų gabenimo į kitą valstybę narę procedūromis ir deklaravimo prievolėmis, nustatytomis 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvoje 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole [(OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30)].“

- 4 PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

- b) prekių įsigijimas už atlygį 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 mažųjų 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, su pakeitimais padarytais Direktyva 2004/106] – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.

<...>

3. „Akcizais apmokestinami produktai“ – tai energetikos produktai, alkoholis, alkoholiniai gėrimai ir apdorotas tabakas, kaip apibrėžta galiojančiuose [Sąjungos] teisės aktuose, išskyrus dujas, tiekiamas gamtinių dujų paskirstymo sistemomis, ir elektros energiją.“

5 PVM direktyvos 3 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Nukrypstant nuo 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio, šie sandoriai nėra PVM objektas:

- a) prekių, kurias įsigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įsigijimas Bendrijos viduje, kai tokių prekių tiekimas įsigijimo valstybės narės teritorijoje būtų neapmokestinamas pagal 148 ir 151 straipsnius;
- b) a punkte ir 4 straipsnyje nenurodytų prekių ir kitų prekių, išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimas Bendrijos viduje, kai juos apmokestinamasis asmuo įsigyja savo veiklos žemės ūkyje, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje tikslais, kuriam taikoma ūkininkams skirta vienodo tarifo schema, arba apmokestinamasis asmuo, tiekiantis tik tas prekes ar teikiantis tik tas paslaugas, kurioms PVM atskaita negalima, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo.

2. 1 dalies b punkto nuostata taikoma tik tada, kai tenkinamos šios sąlygos:

- a) einamaisiais kalendoriniais metais bendra prekių įsigijimo Bendrijos viduje vertė neviršija ribos, kurią nustato valstybės narės ir kuri negali būti mažesnė nei 10 000 [eurų] ar lygiavertė suma nacionaline valiuta;
- b) praėjusiais kalendoriniais metais bendra prekių įsigijimo Bendrijos viduje vertė neviršijo a punkte nustatytos ribos.

Šią ribą sudaro bendra prekių įsigijimo Bendrijos viduje, kaip nurodyta 1 dalies b punkte, vertė be PVM, mokėtino ar sumokėto valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių siuntimas ar gabenimas.“

6 Šios direktyvos 20 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

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

7 Šios direktyvos 138 straipsnyje numatyta:

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

2. Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo valstybės narės neapmokestina šių sandorių:

<...>

- b) akcizais apmokestinamų produktų tiekimo, kai juos pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo išsiūncia ar išgabena prekes įsigyjančiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šių asmenų prekių, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal Direktyvos [92/12, su pakeitimais padarytais Direktyva 2004/106] 7 straipsnio 4 ir 5 dalis arba 16 straipsnį.

<...>“

- 8 PVM direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Prekių tiekimo neapmokestinamas [numatytas 138 straipsnio 1 dalyje] <...> netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

Direktyvos 92/12 ir 2008/118/EB

- 9 Direktyva 92/12 su pakeitimais, padarytais Direktyva 2004/106 (toliau – Direktyva 92/12), nuo 2010 m. balandžio 1 d. buvo panaikinta 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos (OL L 9, 2009, p. 12). Turint omenyje pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių datas turi būti atsižvelgiama į šias abi direktyvas.
- 10 Pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką ir Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies a punktą šios direktyvos taikomos, be kita ko, degalams.
- 11 Šiose direktyvose įtvirtintos specialios taisyklės, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, judėjimu Sąjungos teritorijoje. Šios taisyklės išdėstytos Direktyvos 92/12 15–21 straipsniuose ir Direktyvos 2008/118 17–31 straipsniuose.
- 12 Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 7 punkte „akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“ apibūdinamas kaip „akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas“. Direktyvos 92/12 4 straipsnio c punkte, kuris susijęs su „laikino atidėjimo režimu“, pateikta panaši apibrėžtis.
- 13 Pagal Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 9 punktą „registruotas gavėjas“ apibrėžiamas kaip „fizinis ar juridinis asmuo, kuriam paskirties valstybės narės kompetentingos institucijos suteikė leidimą vykdant savo veiklą ir tų institucijų nustatytais sąlygomis priimti iš kitos valstybės narės gabenamas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“. Direktyva 92/12 4 straipsnio d punkte, kuriame vartojamas terminas „registruotas prekybininkas“, jį apibūdino panašiai.

Čekijos teisė

- 14 Pagal pagrindinėje byloje taikomos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 235/2004 redakcijos (toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 1 dalies c punktą:

„Apmokestinami:

<...>

- c) iš kitos [Sąjungos] valstybės narės prekių įsigijimas už atlygį, atliekamas apmokestinamojo asmens nacionalinėje teritorijoje vykdant ekonominę veiklą, arba juridinio asmens, neįsisteigusio arba neįsiregistravusio verslui vykdyti, ir naujos transporto priemonės įsigijimas kitoje valstybėje narėje už atlygį, atliekamas neapmokestinamojo asmens.“

- 15 Minėto įstatymo 64 straipsnyje, kuriuo į Čekijos teisinę sistemą perkeltas PVM direktyvos 138 straipsnis, numatyta:

„(1) Mokesčių mokėtojo prekių tiekimas į kitą valstybę narę asmeniui, įregistruotam kaip PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš nacionalinės teritorijos mokesčių mokėtojo arba įsigyjancio asmens, arba įgalioto trečiojo asmens, yra neapmokestinamas su teise atskaityti mokestį, išskyrus prekių tiekimą asmeniui, kai šiam teikimui netaikomas mokestis kitoje valstybėje narėje.

<...>

(3) Mokesčių mokėtojo akcizais apmokestinamų prekių tiekimas į kitą valstybę narę apmokestinamajam asmeniui, kuris nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, arba juridiniam asmeniui, kuris nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš nacionalinės teritorijos mokesčių mokėtojo arba įsigyjancio asmens, arba įgalioto trečiojo asmens, yra neapmokestinamas su teise atskaityti mokestį, jeigu siuntimas ar gabenimas atliekamas pagal Akcizų įstatymą ir prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda įsigyjančiajam asmeniui toje valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 *Arex* yra Čekijos Respublikoje įsteigta bendrovė, kuri iš dviejų Čekijos bendrovių įsigijo degalų iš Austrijos.
- 17 Šis įsigijimas buvo sandorių grandinė. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus pirmą kartą pardavė *Doplerio Mineralölle GmbH*, Austrijoje įsteigta bendrovė, keturioms bendrovėms PVM mokėtojoms, įsteigtoms Čekijos Respublikoje (toliau – pirmieji Čekijos pirkėjai). Paskui jie buvo kelis kartus iš eilės perparduoti skirtingoms Čekijos bendrovėms, prieš galiausiai juos parduodant *Arex*.
- 18 Pirmieji Čekijos pirkėjai sudarė sutartį su bendrove *Garantrans s.r.o.*, kuri jų atžvilgiu veikė kaip registruotas gavėjas. Taigi būtent *Garantrans s.r.o.* sumokėjo akcizą už degalus pirmųjų Čekijos pirkėjų vardu. Pastarieji nesumokėjo PVM už šiuos sandorius Čekijos Respublikoje.
- 19 Degalai buvo gabenami iš Austrijos į Čekijos Respubliką pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Juos gabeno *Arex*, naudodama savo transporto priemones.
- 20 Po mokestinio patikrinimo *Finanční úřad pro Jihočeský kraj* (Pietų Bohemijos regiono mokesčių inspekcija, Čekijos Respublika) (toliau – mokesčių institucija) nusprendė, kad, kalbant apie mokestinius laikotarpius, susijusius su 2010 m. sausio–balandžio, rugsėjo, lapkričio ir gruodžio mėnesiais, *Arex* prekių įsigijimas buvo įsigijimas Bendrijos viduje. Remdamasi 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimu *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimu euro *Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) ir atkreipusi dėmesį į tai, kad, esant sandorių, susijusių su vienu gabenimu Bendrijos viduje, grandinei, jis gali būti priskirtas tik vienam sandoriui, ši institucija nustatė, jog *Arex* įvykdytų įsigijimo sandorių vieta buvo Austrijoje, o ne Čekijos Respublikoje. Iš tiesų ši bendrovė įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savininkė Austrijoje, nes jai teko rizika, susijusi su šiomis prekėmis, ir ji šias prekes atgabeno į Čekijos Respubliką savo sąskaita.
- 21 Septyniais pranešimais sumokėti papildomus mokesčius mokesčių institucija atsisakė *Arex* suteikti teisę į PVM už šiuos įsigijimo sandorius, kuriuos *Arex* kvalifikavo kaip vidaus įsigijimą, atskaitą, patikslino PVM ir nurodė šiai bendrovei sumokėti baudas.

- 22 2015 m. liepos 15 d. sprendimu finansų direkcija atmetė *Arex* pateiktą skundą dėl šių pranešimų. Patvirtinusi mokesčių institucijos išvadas, ši direkcija pirmiausia atmetė PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo galimybes. Be to, nurodydama 2005 m. liepos 14 d. Sprendimą *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464) ji teigė, kad prievolė apskaičiuoti PVM nėra susijusi su akcizu. Galiausiai ji atmetė *Arex* argumentus, pagal kuriuos, atsižvelgiant į tai, kad taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ši bendrovė neturėjo teisės disponuoti kuru kaip savininkė jį gabenant ir prieš išleidžiant į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje. Ji taip pat atmetė galimybę, nurodytą *Arex*, padalyti vieną gabenimą Bendrijos viduje į dalis PVM tikslais.
- 23 *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovicų apygardos teismas, Čekijos Respublika) atmetus *Arex* skundą dėl šio sprendimo, ji pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 24 Šiame teisme *Arex* teigia, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas nebuvo tinkamai perkeltas į Čekijos teisinę sistemą. Pagal šią nuostatą kiekvienas prekių, gabenamų į kitą valstybę narę pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tiekimas apmokestinamajam asmeniui būtų neapmokestinamas kaip tiekimas Bendrijos viduje. Atsižvelgdama į šios nuostatos formuluotę čekų kalba *Arex* mano, kad kitos šioje nuostatoje nustatytos sąlygos, įtvirtintos šalutiniame sakinyje, kuris pradedamas jungtuku „kai“, taikomos tik neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims. Todėl *Arex* mano: kadangi ji turi apmokestinamojo asmens statusą, šios sąlygos negali būti taikomos.
- 25 Jei paaiškės, kad PVM nėra susijęs su akcizu ir jei bus tikslinga taikyti PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, *Arex* pabrėžia, jog negali būti ekonominės nuosavybės perdavimo tuo atveju, kai gabenama pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nes, net jei nuosavybė perduodama pagal privatinę teisę, neišmanoma disponuoti prekėmis jas gabenant. Grįsdama šį teiginį ji pateikia administracinius gabenimo dokumentus, pagal kuriuos ribojama galimybė disponuoti prekėmis jas gabenant pagal šį režimą, ir ji mano, kad 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) neišsprendė klausimo dėl akcizais apmokestinamų produktų gabenimo.
- 26 Atsižvelgdamas į šiuos argumentus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar *Arex* degalų, kurie gabenti pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, įsigijimas turi būti kvalifikuojamas kaip vidinis įsigijimas, ar kaip įsigijimas Bendrijos viduje.
- 27 Tokiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar bet kuris apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio 2 dalies b punktą? Jei ne, kuriems apmokestinamiesiems asmenims ši nuostata taikoma?
 2. Jeigu Teisingumo Teismas atsakytų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje (t. y. produktų igijėjas yra apmokestinamasis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas), ar šią nuostatą reikia aiškinti taip, kad, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal taikomas Akcizų direktyvos nuostatas, tiekimą, susijusį su [Direktyvoje 2008/118] numatyta procedūra, reikia laikyti tiekimu, kuriam galima taikyti toje nuostatoje numatytą neapmokestinimą, net jei [PVM direktyvos] 138 straipsnio 1 dalyje nurodytos sąlygos šiaip jau netenkinamos, atsižvelgiant į prekių 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 lemiamą reikšmę atsakant į klausimą, prie kurio iš kelių, vienas po kito vykdomų tiekimų reikia priskirti gabenimą, kad būtų įgyta teisė į neapmokestinimą PVM pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio 1 dalį?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

- 28 Laišku, kurį Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2018 m. liepos 31 d., *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atstovaujantis advokatas prašė atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.
- 29 Šis prašymas pateiktas po 2018 m. liepos 13 d. Teisingumo Teismo kanceliarijos laiško *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atstovaujančiam advokatui, informuojančio, be kita ko, jog *Arex* nebuvo teisėtai atstovaujama per posėdį šioje byloje, taigi, į jos žodines pastabas negali būti atsižvelgta nagrinėjant šią bylą.
- 30 Nurodęs priežastis ir aplinkybes, kodėl mano, kad buvo neteisėtai atstovaujama *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, advokatas pažymi, kad taip yra pašalinamas trūkumas, ir prašo atnaujinti žodinę proceso dalį, kad *Arex* galėtų pateikti savo pastabas.
- 31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį išklauses generalinį advokatą Teisingumo Teismas gali bet kada nutarti pradėti ar atnaujinti žodinę proceso dalį, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės.
- 32 Šiuo atveju Teisingumo Teismas, išklauses generalinės advokatės nuomonę, mano, kad žodinės proceso dalies atnaujinimo sąlygos nėra tenkinamos. Iš tiesų *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atstovaujančio advokato nurodytos aplinkybės neatitinka sąlygų, kurioms esant numatytas žodinės proceso dalies atnaujinimas. Nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas mano, kad turi visą būtiną informaciją sprendimui dėl jam pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimti ir kad šis prašymas neturi būti nagrinėjamas remiantis argumentu, dėl kurio jam nebuvo pareikšta nuomonės.
- 33 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodinę proceso dalį.

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- 34 Vykstant SESV 267 straipsnyje įtvirtintai nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrai, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris jam leistų išspręsti nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus. Iš tiesų Teisingumo Teismui pavesta aiškinti visas Sąjungos teisės nuostatas, kurių reikia nacionaliniams teismams, kad jie išspręstų nagrinėjamas bylas, net jei šios nuostatos nėra aiškiai nurodytos šių teismų Teisingumo Teismui pateiktuose klausimuose (2010 m. spalio 14 d. Sprendimo *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, 39 punktas).
- 35 Vadinas, net jei formaliai žiūrint prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apribojo savo klausimą PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies b punkto aiškinimu, ši aplinkybė netrukdo Teisingumo Teismui pateikti jam visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar šis teismas apie tai užsiminė savo pateiktame klausime. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turi iš visos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktos informacijos, ypač iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinus Sąjungos teisės klausimus, atsižvelgdamas į

pagrindinės bylos dalyką (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 14 d. Sprendimo *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, 40 punktą).

- 36 Šioje byloje reikia pažymėti, kad savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar įsigijimui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, taikomas PVM Čekijos Respublikoje kaip prekių, siunčiamų arba gabenamų į kitą valstybę narę, įsigijimui Bendrijos viduje.
- 37 PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies b punkte nustatytos įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos, o ne įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo sąlygos, kurios numatytos šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i ir iii papunkčiuose.
- 38 Taigi prejudicinius klausimus reikia performuluoti taip, kad jie yra susiję, kalbant apie pirmąjį ir antrąjį klausimus, su šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčiu, o kalbant apie trečiąjį klausimą, – su šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčiu.

Dėl pirmojo klausimo

- 39 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, dėl kurio prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda šių produktų siuntimo arba gabenimo paskirties valstybėje narėje ir kuri įvykdė bet koks apmokestinamasis asmuo, ar tik įsigijimui, kuri įvykdė apmokestinamasis asmuo, kurio kitiems įsigijimo atvejams netaikomas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.
- 40 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-156/98, EU:C:2000:467, 50 punktą ir 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 33 punktą).
- 41 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį PVM taikomas prekių įsigijimui už atlygį Bendrijos viduje, jei apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį, įsigyja akcizais apmokestinamų produktų, kuriuos įsigyjant Bendrijos viduje prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda šios valstybės narės teritorijoje.
- 42 Pirma, reikėtų pažymėti, kad remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčio formuluote negalima vienareikšmiškai nustatyti, ar šalutinis sakinyss „kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal [šios direktyvos] 3 straipsnio 1 dalį“ yra susijęs tiek su apmokestinamuoju asmeniu, tiek su neapmokestinamuoju juridiniu asmeniu, nurodytu pirmoje iš šių nuostatų, ar jis siejamas tik su pastaruoju asmeniu.
- 43 Iš tiesų keliose šios nuostatos kalbinėse versijose vartojamas neapibrėžiamasis įvardis, galintis atspindėti tiek vienaskaitą, tiek daugiskaitą. Toks atvejis yra visų pirma šios nuostatos versijose vokiečių („deren“), estų („kelle“), ispanų („cuyas“), prancūzų („dont“), italų („i cui“) ar anglų („whose“) kalbomis. Kitose kalbinėse versijose vartojama įvardžio daugiskaita. Tai pasakytina apie versijas graikų („των οποίων“), latvių („kuru“) ir lenkų („w przypadku których“) kalbomis. Galiausiai šios nuostatos versijoje čekų kalba vartojama įvardžio vienaskaita, ir jis gali būti susijęs tik su neapmokestinamuoju juridiniu asmeniu („jejíž“).

- 44 Antra, kalbant apie PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį, pažymėtina, kad šiai nuostatai taikoma pereinamojo laikotarpio PVM schema, susijusi su prekyba Bendrijos viduje, nustatyta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje 91/680/EEB, papildančioje bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančioje Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160). Ši schema grindžiama naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įsigijimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. Šia schema siekiama užtikrinti aiškų valstybių narių mokestinio suvereniteto atskyrimą (šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 22 ir 23 punktus bei nurodytą jurisprudenciją ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 37 ir 38 punktus).
- 45 Taigi, bet koks įsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas prekių siuntimo ar gabenimo paskirties valstybėje narėje (toliau – paskirties valstybė narė), yra atitinkamai susijęs su tiekimu Bendrijos viduje, kuris neapmokestinamas valstybėje narėje, kur prasideda šis siuntimas ar gabenimas (toliau – išvežimo valstybė narė). Vadinasi, nuostatomis dėl įsigijimo Bendrijos viduje ir tiekimu Bendrijos viduje turi būti suteikta vienoda reikšmė ir apimtis (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 29 punktą ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 31 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 46 Trečia, kalbant apie PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį, reikia pažymėti, kad ši nuostata yra viena iš taisyklių, reguliuojančių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą ir atitinkamo tiekimu Bendrijos viduje neapmokestinimą. Šios taisyklės išdėstytos atitinkamai šios direktyvos 2 ir 3 bei 138 ir 139 straipsniuose.
- 47 Viena vertus, pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas atitinka tam tikras sąlygas, yra apmokestinamas PVM paskirties valstybėje narėje, o pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį atitinkamas tiekimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas išvežimo valstybėje narėje.
- 48 Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad, atsižvelgiant į generalinės advokatės samprotavimus jos išvados 41 punkte, šios nuostatos materialinė taikymo sritis yra išplėsta ir apima visas „prekes“ ir kad sąvoka „prekės“ apima akcizais apmokestinamus produktus. Darytina išvada, kad su sąlyga, jog tose nuostatose numatytos sąlygos yra įgyvendintos, sandoriai, susiję su akcizais apmokestinamų produktų įsigijimu Bendrijos viduje, yra neapmokestinami PVM išvežimo valstybėje narėje kaip prekių tiekimas Bendrijos viduje, ir yra apmokestinami paskirties valstybėje narėje kaip įsigijimas Bendrijos viduje pagal atitinkamai PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį.
- 49 Vis dėlto, kadangi apmokestinamojo asmens prekių įsigijimas Bendrijos viduje jau apmokestintas PVM pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį, šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje numatyti, kad PVM objektas yra akcizais apmokestinamų produktų įsigijimas, įvykdytas tų pačių apmokestinamųjų asmenų, būtų nereikalinga, nes šis apmokestinimas jau yra įtvirtintas pirmoje nuostatoje, taip pat atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmesniame šio sprendimo punkte.
- 50 Kita vertus, nukrypstant nuo PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio, jos 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad neapmokestinami apmokestinamojo asmens arba neapmokestinamojo juridinio asmens įvykdyti tam tikri įsigijimo Bendrijos viduje sandoriai. Be to, šios direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad jos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas netaikomas prekių tiekimui, atitinkančiam įsigijimą, nurodytą minėtos direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje.

- 51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis taikomas tais atvejais, kai įsigijimas Bendrijos viduje, įvykdytas apmokestinamojo asmens arba neapmokestinamojo juridinio asmens, nėra apmokestinamas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.
- 52 Iš to matyti, kad jei prekių įsigyja apmokestinamasis asmuo, ne visiems apmokestinamiesiems asmenims, bet tik apmokestinamiesiems asmenims, kurių kiti įsigijimo Bendrijos viduje sandoriai nėra apmokestinami PVM pagal pastarąją nuostatą, taikomas minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis, kad būtų taikomas PVM už akcizais apmokestinamų produktų įsigijimą Bendrijos viduje, už kurį prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje.
- 53 Šiuo klausimu, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 42 ir 43 punktuose, tokį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas, iš kurio iš esmės matyti, kad, „[b]e [šio 138 straipsnio] 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo“, tiekimas Bendrijos viduje, atitinkantis prekių įsigijimą Bendrijos viduje, nurodytą šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje, neapmokestinamas, kai jis įvykdomas laikantis nustatytų sąlygų apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių įsigijimas Bendrijos viduje, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį. Kaip generalinė advokatė pažymėjo savo išvados 43 punkte, kaip matyti iš žodžių, kuriais nustatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas neapmokestinimas, pasirinkimo, šios nuostatos b punkte numatyto neapmokestinimo norminis turinys yra platesnis nei neapmokestinimo, numatyto šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.
- 54 Šio sprendimo 52 punkte pateiktas aiškinimas taip pat atitinka tikslą, nurodytą PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje, kuria siekiama suderinti PVM taikymo tam tikram akcizais apmokestinamų produktų tiekimui ir jų įsigijimui Bendrijos viduje tvarką su tokių produktų gabenimo į kitą valstybę narę procedūromis ir deklaravimo prievolėmis, nustatytomis direktyvose 92/12 ir 2008/118. Iš tiesų, kadangi PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis taikomas akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, už kurį prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje, toks aiškinimas reiškia, kad tokie įsigijimai yra apmokestinami PVM toje pačioje valstybėje narėje, net ir tais atvejais, kai įsigijimo kitiems įsigijimo sandoriams netaikomas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.
- 55 Šiuo atveju, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją nustatyti ir vertinti nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad kitiems įsigijimo sandoriams Bendrijos viduje, kuriuos įvykdė *Arex*, taikoma nukrypti leidžianti nuostata, numatyta PVM direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje. Tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis visų pagrindinės bylos aplinkybių vertinimu, padarytų tokią išvadą, jis turėtų taikyti ne PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčio nuostatas, bet šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio nuostatas, tam, kad nustatytų, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas *Arex* degalų įsigijimas turi būti apmokestinamas PVM paskirties valstybėje narėje kaip įsigijimas Bendrijos viduje.
- 56 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, dėl kurio prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje ir kurį įvykdė apmokestinamasis asmuo, kurio kitiems įsigijimo atvejams netaikomas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.

Dėl antrojo klausimo

- 57 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant tų pačių akcizais apmokestinamų produktų įsigijimo vienas po kito įvykdytų sandorių grandinei ir

kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ūkio subjekto, atsakingo už minėtų akcizų sumokėjimą paskirties valstybėje narėje, įvykdytas įsigijimas turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, apmokestinamu PVM pagal šią nuostatą, net kai toks gabenimas negali būti priskirtas prie šio įsigijimo.

- 58 Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, atrodo, kad asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus už pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus, nėra *Arex*, tačiau tai yra pirmieji Čekijos pirkėjai. Atsižvelgiant į tai, antruoju klausimu siekiama nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamą gabenimą Bendrijos viduje būtinais reikia priskirti prie šių pirkėjų įvykdyto įsigijimo, nes jie privalo sumokėti tuos akcizus, ir jis negali būti siejamas su kitu įsigijimu, šiuo atveju įvykdytu *Arex*.
- 59 Šiuo klausimu, kaip matyti iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčio formuluotės, kaip išdėstyta šio sprendimo 41 punkte, tam, kad pagal šią nuostatą būtų taikomas PVM paskirties valstybėje narėje akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, turi būti įvykdytos trys kumuliacinės sąlygos.
- 60 Pagal ją preziumuojama, pirma, kad sandoris yra įsigijimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 20 straipsnį, antra, kad šis sandoris susijęs su akcizais apmokestinamais produktais, už kuriuos prievolė apskaiciuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje, ir, trečia, kad minėtą sandorį įvykdė apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.
- 61 Dėl pirmos sąlygos primintina, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 20 straipsnį, yra įvykdomas kai teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įsigyjančiam asmeniui ir tiekėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ir 42 punktus ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 27 punktą). Sąlyga, susijusi su sienų kirtimu tarp valstybių narių, yra įsigijimo Bendrijos viduje būtinas elementas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 37 punktą).
- 62 Tik įsigijimas, kuris apima visas šias sąlygas, gali būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje.
- 63 Vadinas, kai dėl kelių įsigijimo Bendrijos viduje už atlygį sandorių atliekamas tik vienas prekių siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, šis siuntimas arba gabenimas negali būti priskirtas tik prie vieno iš šių įsigijimo sandorių, kuris vienintelis bus apmokestinamas paskirties valstybėje narėje kaip įsigijimas Bendrijos viduje, jei tenkinamos kitos PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos (pagal analogiją žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 45 punktą).
- 64 Toks aiškinimas yra būtinas siekiant paprastai pasiekti pereinamojo laikotarpio tvarkos dėl sandorių Bendrijos viduje, kuria norima perleisti, kaip matyti iš šio sprendimo 44 punkto, mokesťines pajamas valstybei narei, kur galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės, tikslą. Šis perleidimas tikrai yra užtikrinamas vieno sandorio, dėl kurio atsiranda judėjimas Bendrijos viduje, atveju (pagal analogiją žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 40 punktą).
- 65 Kalbant apie antrąją iš šio sprendimo 60 punkte nurodytų sąlygų, reikėtų paaiškinti, kad prievolė apskaiciuoti akcizą paskirties valstybėje narėje yra susijusi produktų, kuriems taikomas akcizas pagal laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą remiantis Direktyva 92/12 arba Direktyva 2008/118, siuntimu arba gabenimu. Ši sąlyga atspindi PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje nurodytą tikslą, kad akcizais apmokestinami produktai būtų apmokestinami akcizais ir PVM toje pačioje valstybėje narėje.

- 66 Vis dėlto remiantis šia sąlyga niekaip negalima manyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje nurodytas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris turi sumokėti akcizą, turi būti apmokestinamas PVM pagal šią nuostatą paskirties valstybėje narėje, net jei gabenimas Bendrijos viduje negali būti priskirtas prie šio įsigijimo.
- 67 Be to, aiškinimas, pagal kurį įsigijimas turi būti apmokestinamas PVM pagal minėtą nuostatą, net jei gabenimas Bendrijos viduje negali būti priskirtas prie jo, prieštarautų sąlygų kumuliaciniam pobūdžiui, primintam šio sprendimo 60 punkte. Iš tiesų remiantis juo būtų galima apmokestinti įsigijimą, kuris nėra susijęs su gabenimu Bendrijos viduje, PVM paskirties valstybėje narėje, ir kuris dėl šios priežasties neatitinka visų sąlygų, reikalingų tam, kad būtų laikomas įsigijimu Bendrijos viduje.
- 68 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant įsigijimo vienas po kito įvykdytų sandorių, dėl kurių buvo įvykdytas tik vienas akcizais apmokestinamų produktų gabenimas Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, grandinei, ūkio subjekto, atsakingo už akcizų sumokėjimą paskirties valstybėje narėje, įvykdytas įsigijimas neturi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, apmokestinamu PVM pagal šią nuostatą, kai toks gabenimas negali būti priskirtas prie šio įsigijimo.

Dėl trečiojo klausimo

- 69 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant tų pačių akcizais apmokestinamų produktų įsigijimo vienas po kito įvykdytų sandorių grandinei ir kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tai, kad šie produktai yra gabunami pagal šį režimą, yra lemiamas veiksnys siekiant nustatyti, prie kurio įsigijimo turėtų būti priskirtas gabenimas apmokestinimo PVM pagal šią nuostatą tikslais.
- 70 Šiuo klausimu, kaip matyti iš jurisprudencijos dėl PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies aiškinimo, sandorių, kurie yra dviejų vienas po kito einančių tiekimų, dėl kurių buvo įvykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandinės atveju gabenimas Bendrijos viduje gali būti priskiriamas tik prie vieno iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis bus neapmokestintas pagal šią nuostatą, ir siekiant nustatyti, kuris iš dviejų tiekimų turi būti siejamas su gabenimu Bendrijos viduje, turi būti bendrai įvertintos visos konkretaus atvejo aplinkybės. Atliekant šį vertinimą reikia, be kita ko, nustatyti, kada įvyko antrasis teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas galutiniam ją įsigijusiam asmeniui. Iš tiesų, jei antrasis šios teisės perdavimas, t. y. antrasis tiekimas, įvyksta prieš gabenimą Bendrijos viduje, prie pastarojo negali būti priskiriamas pirmasis tiekimas pirmojo prekę įsigijusio asmens naudai (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 34–36 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 71 Atsižvelgiant į tikslą, nurodytą šio sprendimo 64 punkte, ankstesniame punkte nurodytą jurisprudenciją reikia taikyti vertinant sandorius, kurie, kaip ir nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, sudaro kelių vienas po kito akcizais apmokestinamų produktų įsigijimo sandorių, dėl kurių įvykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandinę.
- 72 Vadinas, siekiant nustatyti iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų įsigijimo sandorių grandinės sandorį, su kuriuo turi būti siejamas gabenimas Bendrijos viduje ir kuris dėl šios priežasties vienintelis turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi bendrai įvertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes, visų pirma kada *Arex* perduota teisė disponuoti turtu kaip savininkei. Tuo atveju, kai šis perdavimas įvyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, jis turi būti priskirtas prie *Arex* įvykdyto įsigijimo ir šis įsigijimas turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje.

- 73 Atliekant šį bendrą vertinimą, tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami degalai buvo gabenami pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, vis dėlto negali būti lemiamas veiksnys nustatant pagrindinėje byloje nagrinėjamos įsigijimo sandorių grandinės sandorį, prie kurio priskirtinas gabenimas.
- 74 Iš tiesų šio sprendimo 70 punkte primintoje jurisprudencijoje lemiamas veiksnys priskiriant gabenimą prie vieno ar prie kito vienas po kito įvykdytų įsigijimo sandorių grandinės sandorio yra laiko kriterijus, nes juo akcentuojamas momentas, kai sąlygos, susijusios su gabenimu Bendrijos viduje ir teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimu, yra atitinkamai įvykdytos.
- 75 Dėl pastarosios sąlygos pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog ji reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nereikalauja, kad šalis, kuriai šis turtas perduotas, jį turėtų fiziškai arba kad minėtas turtas būtų fiziškai jai nugabentas ir (arba) fiziškai jos gautas (2015 m. liepos 15 d. Nutarties *Itales*, C-123/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:511, 36 punktas).
- 76 Reikėtų pažymėti, kad direktyvose 92/12 ir 2008/118 nustatyta akcizais apmokestinamų produktų akcizų bendroji sistema. Nors šiose direktyvose šiuo tikslu, be kita ko, nustatyti reikalavimai dėl gabenimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, jos nedaro jokio poveikio prekių nuosavybės teisės arba teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimo sąlygoms.
- 77 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM apmokestinimo momentas, dėl kurio susidaro prievolei apskaičiuoti mokestį būtinos teisinės sąlygos, yra prekės tiekimas ar importas, o ne akcizo taikymas tai prekei (2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, 41 punktas).
- 78 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad po to, kai *Arex* įsigijo pagrindinėje byloje nagrinėjamų degalų iš savo Čekijos sutartinių partnerių, ji juos pasiėmė ir supylė į savo talpyklas prieš juos gabendama savo transporto priemonėmis iš Austrijos į Čekijos Respubliką. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad atrodo, jog pagal Čekijos teisę teisė į šių prekių nuosavybę *Arex* buvo perduota šio supylimo momentu. Su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš šios bylos medžiagos matyti, jog vienintelis gabenimas Bendrijos viduje įvyko, kai buvo perduota teisė disponuoti prekėmis kaip savininkei *Arex*, todėl jos įvykdyti įsigijimo sandoriai turi būti laikomi įsigijimu Bendrijos viduje.
- 79 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąją klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant tų pačių akcizais apmokestinamų produktų įsigijimo vienas po kito įvykdytų sandorių grandinei ir kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tai, kad šie produktai yra gabenami pagal šį režimą, nėra lemiamas veiksnys siekiant nustatyti, prie kurio įsigijimo turėtų būti priskirtas gabenimas apmokestinimo PVM pagal šią nuostatą tikslais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 80 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, dėl kurio prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje ir kurį įvykdė apmokestinamasis asmuo, kurio kitiems įsigijimo atvejams netaikomas pridėtinės vertės mokestis pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.
2. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant įsigijimo vienas po kito įvykdytų sandorių, dėl kurių buvo įvykdytas tik vienas akcizais apmokestinamų produktų gabenimas Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, grandinei, ūkio subjekto, atsakingo už akcizų sumokėjimą paskirties valstybėje narėje, įvykdytas įsigijimas neturi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, apmokestinamu pridėtinės vertės mokesčiu pagal šią nuostatą, kai toks gabenimas negali būti priskirtas prie šio įsigijimo.
3. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant tų pačių akcizais apmokestinamų produktų įsigijimo vienas po kito įvykdytų sandorių grandinei ir kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tai, kad šie produktai yra gabenami pagal šį režimą, nėra lemiamas veiksnys siekiant nustatyti, prie kurio įsigijimo turėtų būti priskirtas gabenimas apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu pagal šią nuostatą tikslais.

Parašai.