GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 teisę atitinkančio aiškinimo ribos – Principas *in dubio mitius*“

I. Įvadas

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 pateikusio 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 grandinėje kriterijus ir taip padidinti teisinį saugumą.

1 Originalo kalba: vokiečių.

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

3 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Be to, kyla klausimų, susijusių su konstituciniu principu *in dubio mitius* Čekijos 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 teisę atitinkančio 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 atlygį 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 įsigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam 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 įsigyjantis 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 valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

B. Čekijos teisė

10. Iš taikytinų Čekijos teisės aktų visų pirma reikia pažymėti Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio[5] 64 straipsnį, kuriuo Čekijos Respublika į nacionalinę teisę perkėlė PVM direktyvos 138 straipsnį. Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą pagal PVM direktyvos 167 ir paskesnius straipsnius perkelta į nacionalinę teisę Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio 72 ir paskesniais straipsniais.

4 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

5 *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio).

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, Čekijos 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 nacionalinę teisę, 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 vietą – Čekijos 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 Čekijos Respublikoje.

14. *Herst* daugeliu atvejų buvo galutinis degalų pirkėjas. Degalus *Herst* pirkdavo iš tiekėjų, Čekijos 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 į sąskaitas faktūras neįtraukdavo transporto kainos, o degalus pirkdavo už kainą, neapimančią transporto išlaidų.

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

16. Apmokėjusi išankstinę sąskaitą faktūrą *Herst* galėdavo pasiimti prekes pagal Čekijos 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 Čekijos Respubliką. Pervažiavus sieną vykdavo muitinės procedūra. Kalbant apie akcizo mokestį, pažymėtina, kad degalai būdavo išleidžiami į laisvą apyvartą, o pareiškėja tęsdavo prekių gabenimą į iškrovimo vietą, 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 tiekimų pasinaudojo teise į mokesčio atskaitą, tarsi tai būtų vidaus tiekimai. Mokesčių administratoriaus nuomone, prekės buvo tiekiamos ne Čekijos 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 nusipirktas prekes pati pakraudavo kitose valstybėse narėse ir savomis lėšomis jas pervežđavo į Čekijos Respubliką savo ekonominės veiklos vykdymo tikslais, mokesčių administratorius prekių tiekimą tarp Čekijos tiekėjų ir pareiškėjos laikė tiekimu, apimančiu prekės 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, Čekijos 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 įvykdytų jo ankstesnį užsakymą, kuriame nustatyta prekių rūšis, kiekis, kilmės vieta ir pristatymo laikas, jeigu jis prekėmis fiziškai visiškai nedisponuoja, nes pirkimo sutartyje jų 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 tiekėjus ir perduoda informaciją, būtiną pasiimant prekes (savo vardu ar jo subtiekėjų grandinėje vardu), o jo pelną iš sandorio sudaro skirtumas tarp tų prekių pirkimo ir pardavimo kainos, grandinės sąskaitose faktūrose nenurodant prekės gabenimo kainos?

2. Ar PVM neutralumo principas arba koks nors kitas Sąjungos teisės principas draudžia taikyti konstitucinį nacionalinės teisės principą *in dubio mitius*, valdžios institucijas įpareigojantį 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 pateikė 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 teisinė sąvoka „tiekimas“ arba „prekės gabenimas“ yra (arba nėra) vienodos apimties pagal PVM direktyvą ir Akcizų direktyvą, buvo galima laikyti objektyviai teisiškai neaiškiu ir aiškinti dviem būdais?“

21. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė *Herst*, Čekijos 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.

6 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).

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 punkto i papunktį ir 40 straipsnį apmokestinamas paskirties šalyje. Vis dėlto, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, iš pradžių reikia neapmokestinti tų pačių prekių tiekimo jų kilmės šalyje [7]. Vadinasi, 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 tiekimų grandinėje) (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 tiekimų tiekimo grandinėje vieta nustatoma pagal Bendrijos viduje neapmokestinamą tiekimą [10]. Pagal PVM direktyvos 32 straipsnio pirmą pastraipą 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 pritaikius 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 tiekėją), o *Herst* vėliau gabena prekes savo lėšomis.

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

7 Žr. mano išvadą 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. lapkričio 18 d. Sprendimas *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 28 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 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 išvadą byloje *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 69 ir paskesni punktai).

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, į kurią pristatomos gabentos prekės (šiuo atveju – Čekijos Respublikoje) [13].

2. Tarpvalstybinio prekių gabenimo priskyrimas prie tam tikro tiekimo

30. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar tarpvalstybinis prekių 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, kurią sudaro vienintelis fizinis prekių 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 prekių 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo apie įmonės, esančios tiekimo grandinės viduryje (B), teisę disponuoti pirmiausia būtina patikslinti, jog savaime aišku, kad tuo atveju, jei ši įmonė yra tiekimo grandinės dalis, ji taip pat yra įgijusi teisę disponuoti, kiek tai susiję su pridėtinės vertės mokesčiu, ir perleidžia ją savo klientui (šiuo atveju – *Herst*).

33. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos darytina vienareikšmė išvada, kad tiekimo grandinėje, kurioje yra vienas prekių 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 vieną loginę sekundę) įgijusi teisę disponuoti. Kitu atveju tai būtų ne du tiekimai, o tik prekių tiekimas ir paslaugų teikimas. Taigi, prielaidai, jog iš A teisė disponuoti perėjo B, o iš B – *Herst*, pakanka, kad tarpinė įmonė (B) savo klientui (*Herst*) „tik“ suteiktų prieigą prie įsigytinų prekių, kurias pirma pati įsigijo (bet dar neatsiėmė).

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.

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 išvadą 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. Sprendimą *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 punktas), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34–36 punktai) ir 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50 punktas).

16 Versijoje vokiečių k. („wie ein Eigentümer“), prancūzų k. („comme un propriétaire“); bet kitaip versijoje anglų k. („as owner“) ir estų k. („“Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“).

Viena vertus, daiktu 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 išdėstyta, matyti, kad aplinkybė, ar *nuosavybė pagal civilinę teisę buvo perleista* tarpinei (B), ar paskutinei įmonei grandinėje (*Herst*), ir kada tai buvo padaryta, iš principo neturi reikšmės. Kaip teisingai pažymi Komisija, formali nuosavybės teisė nėra lemiamas veiksnys. Geriausiu atveju nuosavybės įgijimas gali turėti reikšmės kaip netiesioginis įrodymas atliekant bendrą vertinimą, nes dažniausiai teisė disponuoti įgyjama kartu su nuosavybės įsigijimu.

36. Remiantis šiuo supratimu taip pat atsiskleidžia teiginio Sprendime *Arex* Teisingumo Teismo apie galimą *Arex* nuosavybės įsigijimą Čekijoje prasmė [18]. Teisingumo Teismas svarbia sprendimui laikė aplinkybę, ar vežantysis paslaugos gavėjas (*Arex*) jau buvo įgijęs nuosavybę degalų supylimo momentu. Atsižvelgiant į tai, vežėjo nuosavybės įgijimas yra labai svarbus, bet ne vienintelis lemiamas tiekimo požymis [19].

37. Teisingumo Teismas atitinkamai jau yra konstatavęs, kad nėra svarbu vien tai, kas vežimo metu yra turto savininkas, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, arba kas faktiškai valdo turtą [20]. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog vien remiantis aplinkybe, kad prekė jau perparduota, negalima daryti išvados, kad gabenimą reikia priskirti prie paskesnio tiekimo [21]. Šiuo klausimu pats perpardavimo faktas prekių judėjimo priskyrimui prie tam tikro tiekimo neturi reikšmės.

38. Taigi, teisė disponuoti, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, yra platesnės apimties nei nuosavybė civilinės teisės požiūriu. Ji negali būti atimama, kaip pastaroji, dėl teisinių apribojimų. Kaip esamos, pavyzdžiui, nuomininko, teisės neatima savininko teisės disponuoti, taip ir teisiniai disponavimo apribojimai per muitinės tranzito procedūrą neužkerta kelio įgijėjo teisei disponuoti, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį.

39. Taigi, galima daryti tarpinę išvadą, kad nuosavybės įsigijimo momentas pagal nacionalinę teisę neturi lemiamos reikšmės priskiriant gabenimą prie galimo tiekimo ir kartu nustatant Bendrijos viduje neapmokestinamą tiekimą.

b) Konkretus tarpvalstybinio prekių gabenimo priskyrimas tiekimo grandinėje

40. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sprendžiant, prie kurio tiekimo pardavimo grandinėje, šiuo atveju – prie vieno iš dviejų tiekimų (A tiekia B arba B tiekia *Herst*), priskirti tarpvalstybinį gabenimą, reikia visapusiškai įvertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes [22].

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 Menidjmunt* (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. Sprendimą *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78 punktas).

19 Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą euro *Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 32 ir paskesni punktai), kuriame nuosavybės perdavimas nevaidina jokio vaidmens ir labiau atsižvelgta į pranešimą apie ketinimą perparduoti.

20 Neginčijama, kad, pavyzdžiui, vežėjas faktiškai valdo turtą, bet jis veikia ne kaip dalyvaujantis tiekėjas, o kaip ekspeditorius tiekėjo vardu. Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą euro *Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas).

21 2012 m. rugsėjo 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. rugsėjo 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).

41. Grandininių sandorių atveju visų pirma reikia atsižvelgti į tai, kas gabena prekes ir kieno sąskaita [23]. Mano nuomone, svarbu yra tai, kam tenka atsitiktinio turto praradimo rizika jį gabenant [24].

42. Atitinkamai Teisingumo Teismas ne vienoje byloje dėl dvinarės pardavimo grandinės (A–B–C) yra nusprendęs, kad gabenimas nebegali būti priskiriamas prie „pirmojo“ tiekimo, jei teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas galutiniam įgijėjui (C), t. y. „antrojo“ tiekimo (B–C) gavėjui, įvyko dar prieš gabenant prekes [25].

43. Tam, kas „kaip savininkas“ jau disponuoja turtu, paprastai tenka jo atsitiktinio praradimo rizika. Teisė disponuoti turtu savo nuožiūra, jį sunaikinti arba sunaudoti yra būdinga nuosavybės teisės išraiška [26]. Komisija savo pateiktose pastabose taip pat teisingai rėmėsi teisine sprendimų dėl turto priėmimo galia. Vis dėlto kitas šios teisinės sprendimų priėmimo galios aspektas yra būtent tai, kad savininkui tenka atsitiktinio turto (jo teisinės 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 Čekijos Respublika, ne visada lengva teisiniu požiūriu atsakyti į klausimą, kam tenka turto atsitiktinio praradimo rizika. Vis dėlto atsakymas į šį klausimą paprastesnis ir lemia didesnį 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 tenkančios rizikos [28]. Galima daryti faktinę prielaidą, jog asmuo, *tiekiantis* prekes *kitam* ir prisiimantis atsitiktinio šių prekių praradimo jų 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 perėmė transporto išlaidas, gali būti laikoma tik požymiu, jog *Herst* savo sąskaita veikė kaip tiekėjas. Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kad transporto išlaidas ekonominiu požiūriu paprastai padengia pirkėjas (įskaičiavus 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 prekių siuntimas vis dėlto priskirtinas *Herst*.

48. Tam nedaro įtakos klausimas, kas tokiais atvejais išoriškai vykdo gabenimą (nagrinėtose bylose tai daugiausia buvo tarpinė 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).

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

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

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

26 Žr. mano išvadą 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 išvadą byloje *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 62 punktas).

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

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

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

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 būtent jai. Negalima atmesti galimybės, kad tai įvyko naftos perdirbimo įmonės terminale perimant nuosavybę per krovos darbus, nes daikto praradimo rizika paprastai tenka daikto savininkui. Tokiu atveju neapmokestinamas dvinarėje 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 paskutinė, o tarpinė 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 Čekijos Respublikoje, tai padaryti ji galėtų tik šalyje, kurioje buvo pradėtas prekių gabenimas.

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

52. Jei taip būtų, *Herst* būtų vykdžiusi tarpvalstybinį gabenimą (t. y. nuo naftos perdirbimo įmonės iki išleidimo vartoti Čekijos Respublikoje) tik kaip ekspeditorė [32]. Nors tai būtų šiek tiek neįprasta, 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 Čekijos Respublikoje, priklauso nuo aplinkybės, ar gabenimas priskirtinas prie pirmojo tiekimo (A tiekimui B), o tai reiškia, kad praradimo rizika tarpvalstybinio tiekimo metu teko pirmajai įmonei (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 aplinkybėmis A turėtų tekti atsitiktinio praradimo rizika net ir pasibaigus prekių perėmimui.

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

3. Išvada

55. Apibendrinant konstatuotina, kad priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekių gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorių 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.

31 Sąjungos teisės aktų leidėjas bando iš naujo užtikrinti teisinį saugumą ir reglamentuoti šią situaciją (kai vežimą vykdo tarpinė įmonė), nustatydamas prezumpciją naujame PVM direktyvos 36a straipsnyje (OL L 311, 2018, p. 3), kuris turi būti įgyvendintas iki 2020 m. sausio 1 d.

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

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

B. Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

1. Dėl abiejų klausimų priimtinumo 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 pateikusio teismo teiginiui, kad, objektyviai vertinant, pagal nacionalinę teisę galimi keli aiškinimo variantai.

58. Nepaisant to, negali būti pritarta Čekijos Respublikos nuomonei, kad prašymo priimti prejudicinį sprendimą negalima priimti vien šiuo pagrindu. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo teikiamiems prejudiciniams 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 aplinkybėmis 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. Čekijos Respublika plačiai įgyvendino PVM direktyvą. PVM direktyvos sąvokos ir jų aiškinimas yra pakankamai aiškūs. Vis dėlto yra šiek tiek teisinio netikrumo dėl neapmokestinamumo priskyrimo prie tam tikro tiekimo tiekimo grandinėje ir su tuo susijusio kitos tiekimo vietos nustatymo. Tai matyti iš daugelio jau priimtų Teisingumo Teismo sprendimų[36], taip pat iš naujo PVM direktyvos 36a straipsnio, kuris turi būti įgyvendintas iki 2020 m. sausio 1 d.[37]

61. Tuo atveju, jei aiškinant pagal nacionalinę tvarką būtų galimybė objektyviai priskirti neapmokestinamumą prie kito tiekimo ir tai reikštų, kad tiekimo vieta nagrinėjamu atveju, objektyviai vertinant, yra Čekijos Respublikoje, kiltų klausimas dėl konstitucinio principo *in dubio mitius* santykio su PVM direktyva. Tokiomis aplinkybėmis reikia nuspręsti, ar pagal nacionalinę konstitucinę teisę numatytas palankesnis nacionalinės teisės aiškinimas gali užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui ne tokiam palankiam, bet Sąjungos teisę atitinkančiam nacionalinės teisės aiškinimui.

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

35 2014 m. rugsėjo 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. 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), 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 dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB (OL L 311, 2018, p. 3).

2. Sąjungos teisės viršenybės klausimo nekyla

62. Vertinant paviršutiniškai būtų galima manyti, kad į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai, atkreipiant dėmesį į Sąjungos teisės viršenybę[38]. Vis dėlto būtų neatsižvelgta į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas – jei iš tikrųjų toks klausimas kyla – yra susijęs ne su Sąjungos teisės viršenybe. Sąjungos teisės viršenybė yra kolizinė norma[39], susijusi su dviejų iš esmės taikytinų nuostatų tarpusavio santykiu. Šiuo atveju taip nėra.

63. PVM direktyva yra ne reglamentas, o direktyva, kuri pagal SESV 288 straipsnį skirta tik valstybei narei. Taigi, iš esmės ji nėra taikoma tiesiogiai. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją[40] Sąjungos direktyva gali būti taikoma tiesiogiai tik tuo atveju, jei direktyvos nuostatų turinys yra besąlygiškas ir pakankamai tikslus.

64. Vis dėlto tokia direktyva, kaip aiškiai nurodė Teisingumo Teismas, pati savaime negali įpareigoti privataus asmens ir dėl to ja iš esmės negalima remtis prieš tokį asmenį nacionaliniame teisme[41]. Taigi, iš direktyvos kylančios pareigos turi būti perkeltos į nacionalinę teisę, kad jomis būtų galima remtis tiesiogiai prieš asmenį.

65. Taip Teisingumo Teismas sukūrė veiksmingą Sąjungos teisės įgyvendinimo priemonę, kuri yra naudinga privačiam asmeniui. Galiausiai tai reiškia, kad valstybė narė negali remtis Sąjungos teisės neperkėlimu ar netinkamu perkėlimu prieš privačius asmenis. Užtikrinama, kad valstybė negalėtų gauti naudos dėl to, kad nesilaikė Sąjungos teisės[42]. Jei Sąjungos teisę atitinkantis nacionalinės teisės aiškinimas apmokestinamajam asmeniui yra palankesnis, tiek nacionalinis principas *in dubio mitius*, tiek galimai tiesioginis direktyvos taikymas lemia tą patį rezultatą.

66. Taigi, principas *in dubio mitius* gali sukurti savarankiškas pasekmes PVM teisės srityje tik tuo atveju, jei nacionaliniu mastu galimas aiškinimas apmokestinamajam asmeniui lemia palankesnį rezultatą, nei nustatyta direktyvoje. Vis dėlto tokiais atvejais PVM direktyva negali būti taikoma tiesiogiai. Tai reiškia, kad nėra jokio prieštaravimo tarp dviejų iš esmės taikytinų nuostatų, todėl nekyla klausimo dėl vienos iš nuostatų viršenybės.

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 Dėl šios priežasties viršenybė 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. lapkričio 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. lapkričio 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. Sprendimą *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 38 punktas), 1994 m. liepos 14 d. Sprendimą *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 22 ir 23 punktai) ir 1986 m. vasario 26 d. Sprendimą *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 49 punktas).

3. Skirtumas tarp direktyvos ir nacionalinės teisės

67. Tai veikiau klasikinis direktyvos ir nacionalinės teisės neatitikimo atvejis. Šis neatitikimas iš esmės išsprendžiamas reikalavimu nacionalinę teisę aiškinti taip, kad ji atitiktų Sąjungos teisę[43]. Toks reikalavimas leidžia bylą nagrinėjančiam 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 ja 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* Čekijos 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 Čekijos teisės principas, taip pat reiškia Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo apribojimą, kaip ir tam tikros nuostatos formuluotės riba.

71. Jau iš pirma nurodytos jurisprudencijos matyti, kad ne kiekvieną nacionalinės teisės normą galima aiškinti nepažeidžiant Sąjungos teisės. Be to, kai direktyvoje numatytas rezultatas negali būti pasiektas aiškinimo būdu, Sąjungos teisė esant tam tikroms aplinkybėms įpareigoja valstybes nares 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 neįvykdymo procedūros, valstybė narė privalo vykdyti įsipareigojimą perkelti direktyvą į savo nacionalinę teisę ir (aiškiai) suderinti nacionalinės teisės aktus su Sąjungos teise.

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. lapkričio 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. Sprendimą *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 42 ir 43 punktai), 2006 m. liepos 4 d. Sprendimą *Adeneler ir kt.* (C-212/04, EU:C:2006:443, 112 punktas) ir 1994 m. liepos 14 d. Sprendimą *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 pakankamų viešosios valdžios įgaliojimų) ir 1994 m. liepos 14 d. Sprendimas *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 30 punktas).

5. Išvada

74. Pagal pridėtinės vertės 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“, teisines sąvokas „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 grandinėje ir su tuo susijusio kitų tiekimų vietos nustatymo.

77. Vis dėlto tai nereiškia, kad nacionalinės teisės nuostatos atsižvelgiant į jų kontekstą (struktūra, priėmimo 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 nacionalines nuostatas 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 į *Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas, Čekijos Respublika) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekių gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorių grandinėje svarbiausia nustatyti, kam tenka atsitiktinio prekės praradimo gabenant turtą per sieną rizika. Šis tiekimas yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje, kurio vieta yra šalyje, kur pradėtas gabenimas.

2. Pagal PVM neutralumo principą ar kokį nors kitą Sąjungos teisės principą nedraudžiama taikyti konstitucinio nacionalinės teisės principo *in dubio mitius*, valdžios institucijas įpareigojančio remtis tokiu aiškinimu, kuris yra palankesnis teisės normos adresatui (šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui), kai teisės norma yra nevienareikšmė ir objektyviai leidžia daugiau aiškinimo variantų.