Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 8. novembrī*

Sestā PVN direktīva — Piemērojamība — Kopienas muitas kodekss — Preces, kas ir ievestas no trešās valsts un kam ir piemērota muitas noliktavas procedūra kādā dalībvalstī — Preču pārstrāde, piemērojot ievešanas pārstrādei procedūru nodokļu neuzlikšanas sistēmā — Preču pārdošana un atkārtota muitas noliktavas procedūras piemērošana — Uzglabāšana tajā pašā muitas noliktavā visu darbību laikā — Preču piegāde par atlīdzību valsts teritorijā — Darbība, par kuru jāmaksā PVN

Lieta C-165/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 22. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 4. aprīlī, tiesvedībā

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

pret

Profitube spol. s r.o.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits, Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] un M. Safjans [*M. Safjan*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky* vārdā – *V. Paňko*, pārstāvis,

— *Profitube spol. s r.o.* vārdā – *M. Čižmárik*, *advokát*,

— Slovākijas valdības vārdā – *B. Ricziová*, pārstāve,

— Čehijas Republikas valdības vārdā – *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *P. Pecho*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – slovāku.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2012. gada 22. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulu (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV L 117, 13. lpp.; turpmāk tekstā – "Muitas kodekss"), kā arī Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Nodokļu pārvalde, turpmāk tekstā – "*Daňové riaditeľstvo*") un *Profitube spol. s r.o.* (turpmāk tekstā – "*Profitube*"), sabiedrību, kas ir reģistrēta Košicē [*Košice*] (Slovākija), par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") samaksu par tādu preču tirdzniecību, kas ieviestas no trešās valsts un novietotas muitas noliktavā Slovākijas Republikas teritorijā un kam pēc tam tika piemērota muitas noliktavas procedūra un ievešanas pārstrādei procedūra nodokļu neuzlikšanas sistēmā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Muitas kodekss

3 Muitas kodekss tika atcelts un aizstāts ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2008. gada 23. aprīļa Regulu (EK) Nr. 450/2008, ar ko izveido Kopienas Muitas kodeksu (Modernizētais muitas kodekss) (OV L 145, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā datumu, kad norisinājās pamatlietas faktiskie apstākļi, tiem ir piemērojams Muitas kodekss.

4 Muitas kodeksa 3. pantā bija noteikts:

"1. Kopienas muitas teritoriju veido:

[..]

— Slovākijas Republikas teritorija,

[..]

3. Kopienas muitas teritorijā ietilpst dalībvalstu teritoriālie ūdeņi, iekšējie jūras ūdeņi un gaisa telpa, kā arī 2. punktā minētās teritorijas, izņemot to teritoriju teritoriālos ūdeņus, iekšējos jūras ūdeņus un gaisa telpu, kas saskaņā ar 1. punktu nav Kopienas muitas teritorijā."

5 Muitas kodeksa 84. panta 1. punkts bija formulēts šādi:

"85.–90. pantā:

a) ar jēdzienu "procedūra" jāsaprot šādi ārpuskopienas precēm piemērojamie režīmi:

[..]

— glabāšana muitas noliktavā,

— ievešana pārstrādei [nodokļu] neuzlikšanas sistēmā,

[..]."

6 Muitas kodeksa 98. panta 1. un 2. punktā bija paredzēts:

"1. Procedūra glabāšanai muitas noliktavā ļauj muitas noliktavās glabāt:

a) ārpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievedmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..]

2. Muitas noliktava nozīmē jebkuru muitas dienestu atļautu un šo dienestu uzraudzībā esošu vietu, kur preces var glabāt noteiktajā kārtībā."

7 Muitas kodeksa 99. panta pirmajā un otrajā daļā bija noteikts:

"Muitas noliktava var būt publiska vai privāta.

[Šajā kodeksā]:

— "Publiska noliktava" ir muitas noliktava, kuru preču glabāšanai var izmantot jebkura persona.

— "Privāta noliktava" nozīmē muitas noliktavu, kas ir rezervēta preču glabāšanai noliktavas turētājam."

8 Muitas kodeksa 114. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 2. punkta a) apakšpunktā bija noteikts:

"1. Neskarot 115. pantu, procedūra "ievešana pārstrādei" ļauj Kopienas muitas teritorijā vienai vai vairākām pārstrādes darbībām izmantot šādas preces:

a) ārpuskopienas preces, kas paredzētas atkalizvešanai no Kopienas muitas teritorijas kompensācijas produktu veidā, neattiecinot uz tām ievedmuitas nodokļus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..]

2. Sekojošiem jēdzieniem ir šāda nozīme:

a) neuzlikšanas sistēma: atvieglojumu režīms ievešanai pārstrādei atbilstoši 1. punkta a) apakšpunktam."

Sestā direktīva

9 Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā datumu, kad norisinājās pamatlietas faktiskie apstākļi, tiem ir piemērojama Sestā direktīva.

10 Sestās direktīvas 2. pantā bija paredzēts:

"[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

2. Par preču ievešanu."

11 Sestās direktīvas 3. panta 1.–3. punktā bija noteikts:

"1. Šajā direktīvā:

— "dalībvalsts teritorija" nozīmē valsts teritoriju, kas attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikta 2. un 3. punktā,

— "Kopiena" un "Kopienas teritorija" nozīmē dalībvalstu teritoriju, kas attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikta 2. un 3. punktā,

— "trešā teritorija" un "trešā valsts" nozīmē jebkuru teritoriju, kas nav 2. un 3. punktā noteiktā dalībvalsts teritorija.

2. Šajā direktīvā "valsts teritorija" ir apgabals, kurā piemēro [EK līgumu], kā attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikts [EKL 299]. pantā.

3. Valsts teritorijā neiekļauj šādas atsevišķu dalībvalstu teritorijas:

— Vācijas Federatīvā Republikā:

Helgolandes sala,

Bizingenas teritorija,

— Spānijas Karalistē:

Seuta,

Melilja,

— Itālijas Republikā:

Livinjo,

Kampione d'Italia,

Lugāno ezera Itālijas ūdeņi.

Valsts teritorijā neiekļauj šādas atsevišķu dalībvalstu teritorijas:

— Spānijas Karalistē:

Kanāriju salas,

— Francijas Republikā:

aizjūras departamenti.

— Grieķijas Republikā:

Άγιο Όπος."

12 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

13 Sestās direktīvas 7. panta 1.–3. punkta pirmajā daļā bija noteikts:

"1. "Preču imports" nozīmē:

a) tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst [EKL 23. un 24.] pantā izklāstītajiem nosacījumiem, vai tādu preču ievešanu, uz kurām attiecas [EOTK līgums] un kuras nav brīvā apgrozībā;

b) tādu preču ievešana Kopienā no trešās teritorijas, uz kurām neattiecas a) apakšpunkts.

2. Preču importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās ieved Kopienā.

3. Neatkarīgi no 2. punkta, ja, ievedot Kopienā preces, kas minētas 1. punkta a) apakšpunktā, uz tām attiecas kāds no 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajiem režīmiem, pagaidu importa režīms ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa vai ārējā tranzīta režīms, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi."

14 Saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 1.–3. punkta pirmo daļu:

"1. [Šajā direktīvā]:

a) "Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis" nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

b) nodoklis kļūst "iekasējams" tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti.

[..]

3. Nodokļus var uzlikt un sākt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievedot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem, kas minēts 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi."

15 Redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 1. punkta, tās 16. panta ar nosaukumu "Īpaši izņēmumi, kas saistīti ar starptautisko preču transportu" 1. punktā bija noteikts:

"Nepārkāpjot citus Kopienas nodokļu noteikumus, dalībvalstis atkarībā no 29. pantā paredzētajām konsultācijām drīkst veikt īpašus pasākumus, kas vērsti uz to, lai atbrīvotu no nodokļa visus vai dažus no turpmāk minētajiem darījumiem, ja tie nav paredzēti galīgai izlietošanai un/vai patēriņam un [PVN] summa, kas maksājama, kad pārtrauc pasākumus gadījumos, kas minēti A–E punktā, atbilst nodokļa summai, kāda būtu maksājama, ja katram no šiem darījumiem būtu uzlikts nodoklis valsts teritorijā.

[..]

B. Tādu preču ievešana, kuras paredzēts:

[..]

c) novietot saskaņā ar muitas noliktavas vai iekšējās apstrādes režīmu;

[..]

Vietas, kas minētas a), b), c) un d) apakšpunktā, ir tās, kas noteiktas spēkā esošajos Kopienas muitas noteikumos.

[..]

D. Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, kas veikta:

a) vietās, kas uzskaitītas B daļas a), b), c) un d) punktā un uz kurām arī attiecas viens no noteiktajiem gadījumiem;

b) vietās valsts teritorijā, kas uzskaitītas B daļas e) punktā, uz kurām arī attiecas tajā norādītais gadījums.

Ja tās izmanto a) punktā paredzēto iespēju darījumiem, kurus veic muitas noliktavās, dalībvalstis veic pasākumus, lai nodrošinātu to, ka tās definējušas noteikumus par noliktavām, kas nav muitas noliktavas, kuri ļauj b) punkta noteikumus piemērot tiem pašiem darījumiem ar J pielikumā uzskaitītajām precēm, kurus veic noliktavās, kas nav muitas noliktavas.

[..]"

Valsts tiesības

16 Saskaņā ar Slovākijas Republikas Konstitūcijas 46. panta 1. punktu ikviens atbilstoši likumam var atsaukties uz savām tiesībām neatkarīgā un objektīvā tiesā.

17 Ar 2004. gada 6. aprīļa Likumu Nr. 222/2004 par pievienotās vērtības nodokli (Nr. 1/2004 Z. z), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "Likums par PVN"), Sesto direktīvu ir paredzēts transponēt Slovākijas tiesību sistēmā.

18 Minētā likuma 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka par preču piegādi par atlīdzību, ko valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, ir jāmaksā PVN.

19 Tā paša likuma 2. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka saistībā ar PVN valsts teritorija nozīmē Slovākijas Republikas teritoriju.

20 Likuma par PVN 8. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka preču piegāde nozīmē materiāla īpašuma piegādi, kas izraisa izmaiņas īpašuma tiesībās.

21 Saskaņā ar minētā likuma 12. pantu preču imports ir preču ievešana no trešās valsts teritorijas Eiropas Savienības teritorijā un, preces importējot valsts teritorijā, nodoklim tiek piemēroti muitas tiesiskās regulējuma noteikumi, ja vien šajā likumā nav noteikts citādi.

22 Saskaņā ar tā paša likuma 13. panta 1. punkta a) apakšpunktu preču piegādes vieta, ja piegāde ir saistīta ar preču nosūtīšanu vai pārvadāšanu, ir vieta, kurā prece atrodas brīdī, kad tā tiek nosūtīta vai transportēta pircējam, ievērojot šī panta 1. punkta b) apakšpunktā, šī paša panta 2. punktā un šī likuma 14. pantā paredzēto izņēmumu.

23 Likuma par PVN 18. panta 2. punktā ir noteikts, ka, ja importētā prece, to ievedot Savienības teritorijā, atrodas pagaidu glabāšanā vai tiek novietota brīvajā zonā vai brīvā noliktavā vai ja tai tiek piemērota muitas noliktavas procedūra, ievešanas pārstrādei procedūra, pagaidu ievešanas procedūra ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa, vai ja tā ir ievesta teritoriālajos ūdeņos, ievešanas vieta ir dalībvalsts, kurā šie muitas pasākumi tiek pabeigti.

24 Minētā likuma 19. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN kļūst iekasējams preču piegādes dienā, kas ir diena, kad pircējs iegūst tiesības ar to rīkoties kā īpašnieks.

25 Tā paša likuma 69. panta 1. punktā ir noteikts, ka nodokļu maksātājam, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus valsts teritorijā, ir jāmaksā PVN.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

26 No iesniedzējtiesas lēmuma un Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka *Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty* (Nodokļu pārvalde atsevišķiem nodokļu maksātājiem, turpmāk tekstā – "*Daňový úrad*") veica nodokļu pārbaudi *Profitube* saistībā ar PVN attiecībā uz 2005. gada jūliju, augustu, septembri un oktobri, kā arī 2006. gada janvāri, februāri, aprīli, maiju un decembri.

27 Šajā nodokļu pārbaudē atklājās, ka laikposmā, attiecībā uz kuru tika veikta pārbaude, sabiedrība *SSIM a.s.*, kas reģistrēta Košicē, no Ukrainas bija ievedusi nepabeigtus tērauda izstrādājumus, proti, karsti velmētus ruļļus, kurus tā pārdeva *Profitube*. Šiem ruļļiem, kas tika uzglabāti publiskā muitas noliktavā, kuru izmantoja pēdējā minētā un kura atrodas Slovākijas Republikas teritorijā, tika piemērota muitas noliktavas procedūra Muitas kodeksa 98. panta nozīmē.

28 Pēc tam minētajiem karsti velmētajiem ruļļiem tika piemērota ievešanas pārstrādei procedūra nodokļu neuzlikšanas sistēmā Muitas kodeksa 114. panta nozīmē, lai tās pārveidotu par tērauda konstrukcijām.

29 *Profitube* šīs tērauda konstrukcijas (turpmāk tekstā – "attiecīgās preces") pārdeva sabiedrībai *Mercurius s r.o.*, kas ir reģistrēta Košicē kā PVN maksātāja (turpmāk tekstā – "strīdīgais pārdošanas darījums"). Attiecīgajām precēm no jauna tika piemērota muitas noliktavas procedūra. *Profitube* uzskatīja, ka strīdīgajam pārdošanas darījumam nebija piemērojams PVN.

30 Visu šo darbību laikā, kas tika veiktas 2005. un 2006. taksācijas gadā, attiecīgās preces tika uzglabātas vienā un tajā pašā publiskajā muitas noliktavā.

31 2006. gada 27. jūnija lēmumos *Daňový úrad* uzskatīja, ka, nesamaksājot PVN par strīdīgo pārdošanas darījumu, *Profitube* ir pārkāpusi Likuma par PVN 69. panta 1. punktu, kas aplūkots kopā ar šī likuma 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punkta a) apakšpunktu, 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu, 13. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 19. panta 1. punktu.

32 Šajā ziņā *Daňový úrad* uzskatīja, ka, pārdodot preces, kas tika uzglabātas publiskajā muitas noliktavā, kura atradās Slovākijas Republikas teritorijā, *Profitube* bija veikusi preču piegādi, kam saskaņā ar Likuma par PVN 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu bija piemērojams nodoklis.

33 Ar 2007. gada 25. oktobra lēmumiem *Daňové riaditeľstvo* apstiprināja *Daňový úrad* lēmumus.

34 Ar 2008. gada 23. jūlija spriedumu *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas apgabaltiesa) apmierināja prasību, ko *Profitube* bija iesniegusi par *Daňové riaditeľstvo* lēmumiem, un nosūtīja lietu tai atpakaļ. *Krajský súd v Bratislave* uzskatīja, ka preces no trešās valsts bija jālaiž brīvā apgrozībā, lai tām būtu piemērojams PVN.

35 Tā kā *Daňové riaditeľstvo* par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) ar 2009. gada 20. oktobra spriedumu grozīja *Krajský súd v Bratislave* spriedumu, atzīstot, ka muitas noliktava, kas atrodas kādas dalībvalsts teritorijā, juridiski ir daļa no šīs teritorijas. Tādējādi *Daňové riaditeľstvo* esot bijis pamats uzskatīt, ka strīdīgais pārdošanas darījums bija valsts teritorijā veikta preču piegāde par atlīdzību Likuma par PVN 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē. Turklāt attiecīgās preces neesot tikušas importētas šī paša likuma 12. panta nozīmē.

36 *Profitube* par *Najvyšší súd Slovenskej republiky* spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Konstitucionālā tiesa). Ar 2010. gada 27. oktobra spriedumu šī pēdējā tiesa atcēla *Najvyšší súd Slovenskej republiky* spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ atkārtotai tās izskatīšanai.

37 *Ústavný súd Slovenskej republiky* uzskatīja, ka *Najvyšší súd Slovenskej republiky* bija pārkāpusi *Profitube* pamattiesības uz tiesību aizsardzību tiesā Slovākijas Republikas Konstitūcijas 46. panta 1. punkta nozīmē, kā arī tās tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas, kas parakstīta Romā 1950. gada 4. novembrī, 6. panta 1. punkta nozīmē. Kasācijas tiesa īpaši norādīja, ka *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nebija izskatījusi jautājumu par Likuma par PVN 12. panta piemērošanu, saskaņā ar kuru importa gadījumā muitas tiesiskajam regulējumam ir jābūt pārākam par šo likumu.

38 Šajos apstākļos *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

> "1) Vai apstākļos, kad publiskajā muitas noliktavā kādas dalībvalsts teritorijā 2005. un 2006. gadā šīs dalībvalsts importētājs ieved preces, kas ir ievestas no tādas valsts, kura nav Eiropas Savienības dalībvalsts (Ukraina), un pēc tam šajā muitas noliktavā pārveidotas, kā to paredz ievešana pārstrādei nodokļu neuzlikšanas sistēmā, un galaprodukts savukārt nevis tiek uzreiz eksportēts [Muitas kodeksa] 114. panta nozīmē, bet gan persona, kas to ir pārveidojusi, šajā muitas noliktavā to nodod citai šīs dalībvalsts sabiedrībai, kura to nav laidusi brīvā apgrozībā no šīs muitas noliktavas, bet pēc tam to ir pārvietojusi muitas noliktavas procedūrā, proti, vai šādai preču pārdošanai šajā pašā muitas noliktavā joprojām ir piemērojams tikai Kopienu tiesiskais regulējums muitas jomā vai arī attiecīgo preču pārdošanas rezultātā juridiskā situācija ir mainījusies tādā veidā, ka minētajam darījumam ir piemērojams [Sestajā direktīvā] paredzētais režīms, proti, vai atbilstoši Sestajā direktīvā norādītās [PVN] sistēmas mērķim ir iespējams uzskatīt, ka publiska muitas noliktava kādas dalībvalsts teritorijā ir Kopienas teritorijas daļa, proti, šīs dalībvalsts teritorijas daļa, Sestās direktīvas 3. panta definīcijas nozīmē?

2) Vai minētos faktiskos apstākļus, ņemot vērā doktrīnu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kuru ir izstrādājusi Eiropas Savienības Tiesa un kura attiecas uz Sestās direktīvas piemērošanu (2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Halifax*, Krājums, I-1609. lpp.), ir iespējams novērtēt tādā veidā, ka ar preču pārdošanu publiskā muitas noliktavā, kas atrodas Slovākijas Republikas teritorijā, [*Profitube*] jau veica preču piegādi par atlīdzību valsts teritorijā?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, proti, ka aplūkojamam darījumam ir piemērojama Sestā direktīva, vai šāds darījums ir darbība, par kuru jāmaksā nodoklis:

   a) Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punkta nozīmē saistībā ar nodokļa uzlikšanu gadījumā, kad preces tiek nodotas muitas noliktavā, kura atrodas Slovākijas Republikas teritorijā, vai

   b) kad pēc preču ievešanas no trešās valsts (Sestās direktīvas 10. panta 3. punkts), proti, laikā, kad tās atrodas muitas noliktavā, muitas procedūra tika pabeigta, kad noliktavā esošās preces tika pārdotas citai dalībvalsts personai?

4) Vai Sestās direktīvas preambulā formulētie mērķi, it īpaši [1994. gada Vispārējās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību (*GATT*)] [vienošanās, kas ir ietverta 1A pielikumā Līgumā par Pasaules tirdzniecības organizācijas (PTO) izveidošanu, kas apstiprināts ar Padomes 1994. gada 22. decembra Lēmumu 94/800/EK par daudzpusējo sarunu Urugvajas kārtā (no 1986. gada līdz 1994. gadam) panākto nolīgumu slēgšanu Eiropas Kopienas vārdā jautājumos, kas ir tās kompetencē (OV L 336, 1. lpp.),] mērķi, ir sasniegti, ja no trešās valsts ievestās preces tiek nodotas muitas noliktavā, vēlāk tajā tiek pārveidotas un pārdotas citai šīs dalībvalsts personai šajā muitas noliktavā, kas atrodas Eiropas Kopienas dalībvalsts teritorijā, šajā dalībvalstī šim darījumam nepiemērojot [PVN]?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un trešo jautājumu

39 Uzdodot pirmo un trešo jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja preces no trešās valsts tiek nodotas muitas noliktavas procedūrā kādā dalībvalstī, pēc tam pārveidotas atbilstoši ievešanas pārstrādei procedūrai nodokļu neuzlikšanas sistēmā un tad pārdotas un atkārtoti nodotas muitas noliktavas procedūrā, visu šo darbību laikā paliekot tajā pašā muitas noliktavā, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, šādu preču pārdošanai ir piemērojams PVN un apstiprinošas atbildes gadījumā – par kuru darbību ir jāmaksā nodoklis.

40 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu PVN ir jāmaksā par preču ievešanu, kā arī par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

41 Vispirms ir jāpārbauda, vai preces, kas tiek aplūkotas pamatlietā, ir tikušas importētas Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta nozīmē.

42 Saskaņā ar Sestās direktīvas 7. panta 1. punkta a) apakšpunktu "preču imports" nozīmē tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst EKL 23. un 24. pantā paredzētajiem nosacījumiem.

43 Sestās direktīvas 7. panta 3. punktā ir precizēts, ka, ja, ievedot Kopienā preces, uz tām attiecas kāds no šīs pašas direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajiem režīmiem, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi.

44 Šajā gadījumā attiecīgās preces no trešās valsts tika nodotas muitas noliktavas procedūrā kādā dalībvalstī, pēc tam ievešanas pārstrādei procedūrā nodokļu neuzlikšanas sistēmā un tika pārdotas, pirms tās no jauna tika nodotas muitas noliktavas procedūrā šajā pašā dalībvalstī.

45 Tādējādi šīs preces kopš to ievešanas Kopienā tika nodotas Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas c) apakšpunktā paredzētajos režīmos.

46 Tā kā attiecīgajām precēm strīdīgā pārdošanas darījuma dienā šīs procedūras vēl bija piemērojamas, kaut arī tās faktiski bija ievestas Savienības teritorijā, tās nevar uzskatīt par "importētām" Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta nozīmē (šajā ziņā skat. 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-305/03 Komisija/Apvienotā Karaliste, Krājums, I-1213. lpp., 41. punkts).

47 Šajā ziņā tas, ka mainījās šīm precēm piemērojamā muitas procedūra, nevar tām piešķirt importētu preču statusu, jo abas attiecīgās muitas procedūras ir paredzētas Sestās direktīvas 7. panta 3. punktā.

48 Līdz ar to, tā kā pamatlietas faktisko apstākļu norises dienā imports netika veikts, attiecīgajām precēm nebija piemērojams PVN atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 2. punktam.

49 Šajos apstākļos vēl ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkojamo preču pārdošana ir preču piegāde, ko par atlīdzību valstī ir veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas, Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

50 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānorāda, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Tiesas judikatūrā ir precizēts, ka šis jēdziens ietver visus darījumus, ar kuriem viena persona nodod materiālu īpašumu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tā, it kā šī pēdējā minētā persona būtu šī īpašuma īpašnieks (it īpaši skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, kā arī 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotajās lietās C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09 *Bog* u.c., Krājums, I-1457. lpp., 59. punkts).

51 Otrkārt, preču piegāde "par atlīdzību" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp piegādāto preci un saņemto atlīdzību (skat. 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council*, *Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts, kā arī 2010. gada 7. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-53/09 un C-55/09 *Loyalty Management UK* un *Baxi Group*, Krājums, I-9187. lpp., 51. punkts).

52 Treškārt, preču piegāde ir jāveic "nodokļu maksātājam, kas kā tāds rīkojas". Nodokļa maksātājs šādā statusā rīkojas, ja tas darījumus veic, īstenojot savu ar nodokli apliekamo darbību (2012. gada 27. septembra spriedums lietā C-587/10 *VSTR*, 49. punkts). Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Profitube* ir reģistrēta kā PVN maksātāja.

53 No tā izriet, ka pārdošanas darījums, par kādu ir strīds pamatlietā, ir preču piegāde par atlīdzību, kuru ir veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas. Pamatlietā piegādes vieta bija vieta, kurā prece atradās minētās pārdošanas dienā, proti, publiskā muitas noliktava, ko izmantoja *Profitube* un kas atradās Slovākijas teritorijā.

54 Ceturtkārt, iesniedzējtiesa konkrētāk jautā, vai muitas noliktava, kas atrodas kādas dalībvalsts teritorijā, atrodas "valsts teritorijā" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

55 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 3. panta 2. punktu "valsts teritorija" atbilst EK līguma teritoriālajai piemērošanas jomai, kas katrai dalībvalstij ir noteikta EKL 299. pantā.

56 EKL 299. panta 1. punktā ir uzskaitītas dalībvalstis, kurām ir piemērojams EK līgums, nākamajos punktos tomēr paredzot īpašus noteikumus attiecībā uz konkrētām atsevišķām teritorijām.

57 Sestās direktīvas 3. panta 3. punktā no šīs direktīvas piemērošanas jomas skaidri ir izslēgtas atsevišķas valstu teritorijas.

58 Nevienā no šī sprieduma 56. un 57. punktā minētajiem noteikumiem, ne arī kādā citā Sestās direktīvas noteikumā nav paredzēts, ka publiskas vai privātas muitas noliktavas neatrodas "valsts teritorijā", ja tās atrodas kādas dalībvalsts teritorijā, kā tas ir precizēts Sestās direktīvas 3. panta 1. punktā. Muitas kodeksā, runājot par tā piemērošanas jomu, muitas noliktavām tomēr nav paredzēts īpašs statuss.

59 Tādējādi Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē muitas noliktava atrodas "valsts teritorijā", ja tā atrodas kādas dalībvalsts teritorijā.

60 Turklāt ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā nav paredzēta atšķirība atkarībā no tā, vai piegāde ir saistīta ar Kopienas precēm. Tādējādi pretēji tam, ko savos rakstveida apsvērumos apgalvo *Profitube*, tas, ka attiecīgās preces nav tikušas importētas, pats par sevi neizslēdz, ka dalībvalsts teritorijā ir veikta piegāde.

61 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, ir jākonstatē, ka principā par tādu pārdošanas darījumu, par kādu ir strīds pamatlietā, ir jāmaksā PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu, jo darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, tika īstenota dienā, kad tika veikta preču piegāde saskaņā ar šīs direktīvas 10. panta 2. punktu.

62 Tomēr Sestās direktīvas 16. panta 1. punkts, ņemot vērā šī paša punkta B un D daļā paredzētās procedūras, paredz, ka dalībvalstīm ir iespēja no PVN atbrīvot to preču piegādes, kam ir paredzēts piemērot muitas noliktavas procedūru vai ievešanas pārstrādei procedūru, vai arī piegādes, kas ir veiktas B daļas a)–d) apakšpunktā uzskaitītajās vietās, saglabājoties vienai no šīm situācijām, ar nosacījumu, ka šie darījumi nav saistīti ar galīgo izmantošanu vai patēriņu un ka PVN summa, kas maksājama, beidzot piemērot režīmu, atbilst tā nodokļa summai, kas būtu samaksāts, ja katrs darījums būtu aplikts ar nodokli valstī.

63 Tādējādi dalībvalstis no nodokļa var atbrīvot atsevišķus darījumus, kas valstī veikti attiecībā uz precēm, kurām ir piemērotas minētā 16. panta 1. punkta B un D daļā paredzētās procedūras vai situācijas, tostarp muitas noliktavas procedūra un ievešanas pārstrādei procedūra, vai arī darījumus, kas veikti muitas noliktavā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Apvienotā Karaliste, 40. punkts).

64 Kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 29. un 30. punktā, Sestās direktīvas 16. panta 1. punkts skaidri nostiprina interpretāciju, saskaņā ar kuru par tādu preču piegādi, kam ir piemērots muitas nodokļu atlikšanas režīms un ko par atlīdzību ir veicis nodokļu maksātājs muitas noliktavā, kura atrodas dalībvalsts teritorijā, principā ir jāmaksā PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu.

65 Šajā gadījumā, kā to apgalvo gan prasītāja pamatlietā, gan dalībvalstis, kas ir iesniegušas rakstveida apsvērumus, un Eiropas Komisija, par strīdīgo pārdošanas darījumu ir jāmaksā PVN, ja vien Slovākijas Republika nav izmantojusi tai piešķirto iespēju atbrīvot šo pārdošanas darījumu no PVN atbilstoši šīs direktīvas 16. panta 1. punktam.

66 Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai Slovākijas Republika ir izmantojusi šo iespēju.

67 Tādējādi uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka tad, ja preces no trešās valsts tiek nodotas muitas noliktavas procedūrā kādā dalībvalstī, pēc tam pārveidotas atbilstoši ievešanas pārstrādei procedūrai nodokļu neuzlikšanas sistēmā un tad pārdotas un atkārtoti nodotas muitas noliktavas procedūrā, visu šo darbību laikā paliekot tajā pašā muitas noliktavā, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, šādu preču pārdošanai ir piemērojams PVN atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam, ja vien minētā dalībvalsts nav izmantojusi tai piešķirto iespēju šo pārdošanas darījumu atbrīvot no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 16. panta 1. punktam, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

Par otro un ceturto jautājumu

68 Ņemot vērā uz pirmo un trešo jautājumu sniegto atbildi, uz iesniedzējtiesas uzdoto otro un ceturto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

69 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Ja preces no trešās valsts tiek nodotas muitas noliktavas procedūrā kādā dalībvalstī, pēc tam pārveidotas atbilstoši ievešanas pārstrādei procedūrai nodokļu neuzlikšanas sistēmā un tad pārdotas un atkārtoti nodotas muitas noliktavas procedūrā, visu šo darbību laikā paliekot tajā pašā muitas noliktavā, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, šādu preču pārdošanai ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis atbilstoši Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK, 2. panta 1. punktam, ja vien minētā dalībvalsts nav izmantojusi tai piešķirto iespēju šo pārdošanas darījumu atbrīvot no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 16. panta 1. punktam, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

[Paraksti]