Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. lapkričio 8 d.*

„Šeštoji PVM direktyva — Taikymas — Bendrijos muitinės kodeksas — Prekės iš trečiosios valstybės, kurioms valstybės narės teritorijoje taikoma muitinio sandėliavimo procedūra — Prekių perdirbimas pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą, taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą — Prekių pardavimas, joms iš naujo taikant muitinio sandėliavimo procedūrą — Laikymas tame pačiame muitinės sandėlyje per visas operacijas — Prekių tiekimas už atlygį nacionalinėje teritorijoje — Apmokestinimo PVM momentas“

Byloje C-165/11

dėl *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakija) 2011 m. kovo 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. balandžio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

prieš

Profitube spol. s r.o.

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel ir M. Safjan (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky*, atstovaujamos V. Paňko,

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

— Slovakijos vyriausybės, atstovaujamos B. Ricziová,

— Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vláčil,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Pecho,

* Proceso kalba: slovakų.

susipažinęs su 2012 m. gegužės 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, p. 13, toliau – Muitinės kodeksas), ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35, toliau – Šeštoji direktyva), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos mokesčių institucija, toliau – *Daňové riaditeľstvo*) prieš *Profitube spol. s r.o.* (toliau – *Profitube*), Košice (Slovakija) įsteigtą bendrovę, dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėjimo, susijusio su prekių iš trečiosios valstybės, kurios sandėliuojamos Slovakijos Respublikos teritorijoje esančiame muitinės sandėlyje ir kurioms vėliau taikytos muitinio sandėliavimo ir laikinojo įvežimo perdirbti procedūros taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, pardavimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Muitinės kodeksas

3 Muitinės kodeksas panaikintas ir pakeistas 2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 450/2008, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą (Modernizuotas muitinės kodeksas) (OL L 145, p. 1). Tačiau, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybių datą, šiai bylai toliau taikomas Muitinės kodeksas.

4 Muitinės kodekso 3 straipsnyje skelbiama:

„1. Bendrijos muitų teritorija sudaro:

<...>

— Slovakijos Respublikos teritorija.

<...>

3. Bendrijos muitų teritorija taip pat apima valstybių narių ir 2 dalyje minėtų teritorijų teritorinius vandenis, vidaus jūrų vandenis ir oro erdvę, išskyrus teritorijų, kurios vadovaujantis 1 dalimi nepriklauso Bendrijos muitų teritorijai, teritorinius vandenis, vidaus jūrų vandenis ir oro erdvę.“

5 Muitinės kodekso 84 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Kai 85–90 straipsniuose

a) vartojama sąvoka „procedūra“, turi būti suprantama, kad ne Bendrijos prekių atveju ji apima šias muitinės procedūras:

<...>“

— muitinio sandėliavimo,

— laikinojo įvežimo perdirbti, taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą,

<...>»

6 Muitinės kodekso 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Taikant muitinio sandėliavimo procedūrą muitinės sandėlyje leidžiama laikyti:

a) ne Bendrijos prekes, neapmokestinant šių prekių importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemonių;

<...>

2. Muitinės sandėlis – tai bet kuri muitinės patvirtinta ir prižiūrima vieta, kurioje nustatytomis sąlygomis gali būti laikomos prekės.“

7 Muitinės kodekso 99 straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose nustatyta:

„Muitinės sandėlis gali veikti arba kaip viešasis sandėlis, arba kaip privatusis sandėlis.

— „Viešasis sandėlis“ – tai muitinės sandėlis, kurį gali naudoti prekių sandėliavimui bet kuris asmuo.

— „Privatusis sandėlis“ – tai muitinės sandėlis, kuriame sandėliuoti prekes gali tik sandėlio savininkas.“

8 Muitinės kodekso 114 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte skelbiama:

„1. Nepažeidžiant 115 straipsnio, įforminus laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą Bendrijos muitų teritorijoje atliekant vieną arba daugiau perdirbimo operacijų galima naudoti šias prekes:

a) ne Bendrijos prekes, skirtas reeksportuoti iš Bendrijos muitų teritorijos, suteikus joms kompensacinių produktų pavidalą, neapmokestinant šių prekių importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemonių;

<...>

2. Toliau pateiktos formuluotės apibrėžiamos taip:

a) sąlyginio neapmokestinimo sistema: neapmokestinamo laikinojo įvežimo perdirbti procedūros, nustatytos 1 dalies a punkte.“

Šeštoji direktyva

9 Šeštoji direktyva panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Tačiau, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybių datą, šiai bylai toliau taikoma Šeštoji direktyva.

10 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2. prekių importas.“

11 Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 1–3 dalyse skelbiama:

„1. Šioje direktyvoje:

— „valstybės narės teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,

— „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ yra valstybių narių teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,

— „trečioji teritorija“ ir „trečioji šalis“ yra bet kuri teritorija, kita nei teritorijos, 2 ir 3 dalyse nustatytos kaip valstybės narės teritorija.

2. Šioje direktyvoje „šalies teritorija“ yra Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei narei nustatyta [EB 299] straipsnyje.

3. Toliau išvardytos atskirų valstybių narių teritorijos šalies teritorijai nepriskiriamos:

— Vokietijos Federacinė Respublika:

— Heligolendo sala,

Busingeno teritorija,

— Ispanijos Karalystė:

— Ceuta,

Melila,

— Italijos Respublika:

— Livigno,

Campione d'Italia,

Italijai priklausanti Lugano ežero dalis.

Toliau išvardytos atskirų valstybių narių teritorijos šalies teritorijai nepriskiriamos:

— Ispanijos Karalystė:

— Kanarų salos,

— Prancūzijos Respublika:

— užjūrio departamentai,

— Graikijos Respublika:

— Άγιο Όπος.“

12 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

13 Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 ir 2 dalyse bei 3 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„1. „Prekių importas“ yra:

a) prekių, neatitinkančių [EB 23 ir EB 24] straipsniuose nustatytų sąlygų, arba, kai taikoma [EAPB sutartis], – laisvai necirkuliuojančių prekių įvežimas į Bendriją;

b) prekių, kitų nei a punkte nurodytos prekės, įvežimas į Bendriją iš trečiosios teritorijos.

2. Prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos įvežamos į Bendriją.

3. Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos įvežamos į Bendriją, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų arba laikinojo įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo muito procedūra, arba išorinio tranzito procedūra, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros daugiau negali būti taikomos.“

14 Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalis bei 3 dalies pirmą pastraipą:

„1.

a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos.

b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos.

<...>

3. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės įvežamos. Jeigu įvežtoms į bendriją prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekėms ši procedūra daugiau negali būti taikoma.“

15 Šeštosios direktyvos 16 straipsnio „Specialūs atleidimo nuo mokesčio atvejai, susiję su tarptautiniu prekių gabenimu“, iš dalies pakeisto tos pačios direktyvos 28 c straipsnio E antraštinės dalies 1 punktu, 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos mokesčių nuostatų, valstybės narės gali, pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, imtis specialių priemonių, skirtų atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio visus ar kai kuriuos iš toliau nurodytų sandorių, su sąlyga, kad jie nėra skirti galutiniam naudojimui ir (arba) suvartojimui ir kad [PVM] suma, kurią reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E punktuose, atitinka mokesčio sumą, kurią būtų tekę sumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.

<...>

B. Prekes, kurias ketinama:

<...>

c) įforminti pagal muitinės sandėliavimo arba laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą;

<...>

Vietas, minimas a, b, c, ir d papunkčiuose, apibrėžia galiojančios Bendrijos muitų nuostatos.

<...>

D. Prekių ir paslaugų tiekimą, įvykusį:

a) vietose, kurios išvardytos B skirsnio a, b, c, ir d dalyse, kai šiam tiekimui vis dar galioja jose nurodytos situacijos;

b) vietose, kurios išvardytos B skirsnio e dalyje, kai šiam tiekimui vis dar galioja joje nurodyta situacija.

Kai valstybės narės naudojasi a dalyje numatyta galimybe sandoriams, kurie sudaromi muitinių sandėliuose, jos imasi priemonių, garantuojančių, kad būtų apibrėžtos sandėliavimo procedūros, išskyrus muitinių sandėlius, kurios leidžia taikyti b dalyje numatytas nuostatas tiems patiems sandoriams, kurie sudaromi tokiuose, ne muitinės, sandėliuose dėl prekių, išvardytų J priede.

<...>“

Nacionalinė teisė

16 Pagal Slovakijos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnio 1 dalį kiekvienas gali, laikydamasis įstatymo, ginti savo teises nepriklausomame ir nešališkame teisme.

17 2004 m. balandžio 6 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 222/2004 (Nr. 1/2004 Z. z), pagrindinės bylos aplinkybėmis taikoma versija (toliau – PVM įstatymas), skirtas perkelti Šeštąją direktyvą į Slovakijos teisės sistemą.

18 Minėto įstatymo 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamojo asmens nacionalinėje teritorijoje vykdomas prekių tiekimas už atlygį yra apmokestinamas PVM.

19 To paties įstatymo 2 straipsnio 2 dalies a punkte skelbiama, kad apmokestinimo PVM tikslais nacionaline teritorija laikoma Slovakijos Respublikos teritorija.

20 PVM įstatymo 8 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad prekių tiekimas – tai materialinio turto tiekimas, susijęs su nuosavybės teisės pakeitimu.

21 Pagal minėto įstatymo 12 straipsnį prekių importas – tai prekių iš trečiosios šalies teritorijos įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją ir, importuojant prekes į nacionalinę teritoriją, mokesčiui taikomos muitų teisės nuostatos, jei šiame įstatyme nenumatyta kitaip.

22 Pagal to paties įstatymo 13 straipsnio 1 dalies a punktą prekių tiekimo vieta, jei tiekimas susijęs su turto siuntimu ar vežimu, yra ta vieta, kur turtas yra jo išsiuntimo arba išvežimo gavėjui metu, išskyrus išimtį, numatytą šio straipsnio 1 dalies b punkte, to paties straipsnio 2 dalyje ir šio įstatymo 14 straipsnyje.

23 PVM įstatymo 18 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad jei importuota prekė įvežimo į Sąjungą metu laikinai sandėliuojama arba yra neapmokestinimo zonoje ar neapmokestinamajame prekių sandėlyje, arba jai taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, laikinojo įvežimo procedūra visiškai neapmokestinant importo muitais, arba jeigu ji priimta teritorinėje jūroje, importo vieta yra valstybė narė, kurioje šios muitinės procedūros baigiamos.

24 Minėto įstatymo 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM tampa mokėtinas prekių pristatymo dieną, o tai yra ta diena, kai pirkėjas įgyja savininko teisę disponuoti prekėmis.

25 To paties įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje skelbiama, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nacionalinėje teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, turi mokėti PVM.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

26 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktų pastabų aišku, kad *Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty* (kai kurių apmokestinamųjų asmenų mokesčių administratorius, toliau – *Daňový úrad*) atliko *Profitube* mokesčių patikrinimą, susijusį su PVM 2005 m. liepos, rugpjūčio, rugsėjo ir spalio mėnesiais bei 2006 m. sausio, vasario, balandžio, gegužės ir gruodžio mėnesiais.

27 Atlikus šį mokesčių patikrinimą paaiškėjo, kad tikrintu laikotarpiu bendrovė *SSIM a.s.*, įsteigta Košice, siųsdinosi iš Ukrainos plieno pusgaminių prekes, t. y. karšto valcavimo vielos ritinius, kuriuos pardavė bendrovei *Profitube*. Šiems vielos ritiniams, sandėliuojamiems *Profitube* naudojamame viešajame muitinės sandėlyje, esančiame Slovakijos Respublikoje, buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, kaip ji suprantama pagal Muitinės kodekso 98 straipsnį.

28 Minėtiems karšto valcavimo vielos ritiniams, kad jie būtų perdirbti į plieninius profilius, vėliau taikyta laikinojo įvežimo perdirbti procedūra pagal sąlyginio neapmokestinimo sistemą, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 114 straipsnį.

29 *Profitube* pardavė šiuos plieninius profilius (toliau – aptariamos prekės) bendrovei *Mercurius s.r.o.*, įsteigtai Košice ir įregistruotai kaip PVM mokėtoja (toliau – ginčijamas pardavimo sandoris). Aptariamoms prekėms vėl buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra. *Profitube* nusprendė, kad ginčijamam pardavimo sandoriui PVM netaikomas.

30 2005 ir 2006 finansiniais metais atliekant visas šias operacijas aptariamos prekės visą laiką buvo tame pačiame viešajame muitinės sandėlyje.

31 2006 m. birželio 27 d. sprendimais *Daňový úrad* nusprendė, kad, nesumokėjusi PVM už ginčijamą pardavimą, *Profitube* pažeidė PVM įstatymo 69 straipsnio 1 dalį kartu su šio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies a punktu ir 2 dalies a punktu, 8 straipsnio 1 dalies a punktu, 13 straipsnio 1 dalies a punktu ir 19 straipsnio 1 dalimi.

32 Šiuo atžvilgiu *Daňový úrad* pripažino, kad pardavusi Slovakijos Respublikos teritorijoje esančiame viešajame muitinės sandėlyje esančias prekes *Profitube* įvykdė prekių tiekimą, kuris pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 1 dalies a punktą yra apmokestinamas.

33 2007 m. spalio 25 d. sprendimais *Daňové riaditeľstvo* patvirtino *Daňový úrad* sprendimus.

34 2008 m. liepos 23 d. sprendimu *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavos regiono teismas) patenkino *Profitube* ieškinį, pareikštą dėl *Daňové riaditeľstvo* sprendimų, ir grąžino pastarajai bylą. *Krajský súd v Bratislave* nusprendė, kad prekes iš trečiosios šalies reikia apmokestinti PVM, tik jeigu jos pateikiamos laisvai apyvartai.

35 *Daňové riaditeľstvo* apskundė šį sprendimą apeliacine tvarka *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas); šis teismas 2009 m. spalio 20 d. pakeitė *Krajský súd v Bratislave* sprendimą, nusprendęs, kad valstybės narės teritorijoje esantis muitinės sandėlis teisiškai yra šios teritorijos dalis. Remdamasis šia aplinkybe, *Daňové riaditeľstvo* nusprendė, kad ginčijamas pardavimas buvo atlygintinis prekių tiekimas, įvykdytas nacionalinėje teritorijoje, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Be to, aptariamos prekės nebuvo importuotos, kaip tai suprantama pagal to paties įstatymo 12 straipsnį.

36 *Profitube* apskundė *Najvyšší súd Slovenskej republiky* sprendimą *Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Konstitucinis Teismas). 2010 m. spalio 27 d. sprendimu šis teismas panaikino *Najvyšší súd Slovenskej republiky* sprendimą ir grąžino jam bylą nagrinėti iš naujo.

37 *Ústavný súd Slovenskej republiky* nusprendė, kad *Najvyšší súd Slovenskej republiky* pažeidė *Profitube* pagrindinę teisę į teisminę gynybą, numatytą Slovakijos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnio 1 dalyje, ir 1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnyje užtikrinamą teisę į teisingą procesą. Kasacinis teismas pažymėjo, kad *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nesvarstė, ar taikomas PVM įstatymo 12 straipsnis, pagal kurį importo atveju muitų teisės normos turi viršenybę šio įstatymo atžvilgiu.

38 Tokiomis aplinkybėmis *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kai 2005 ir 2006 m. į Europos Sąjungos valstybės narės teritorijoje esantį viešąjį muitinės sandėlį tos valstybės narės importuotojas iš Europos Sąjungos nare nesančios valstybės (Ukrainos) teritorijos [importavo] prekes, kurios vėliau buvo perdirbtos tame muitinės sandėlyje pagal laikinojo įvežimo perdirbti, taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, procedūrą, ir kai galutinis produktas nebuvo iš karto eksportuotas, kaip numatyta [Muitinės kodekso] 114 straipsnyje, o tame pačiame sandėlyje jį perdirbęs subjektas jį pardavė kitai tos valstybės narės bendrovei, kuri iš šio muitinės sandėlio jo neišleido į laisvą apyvartą, bet vėliau iš naujo taikė muitinio sandėliavimo procedūrą, tokiam prekių pardavimui tame pačiame muitinės sandėlyje visuomet taikomi tik Bendrijos muitų teisės aktai, ar vis dėlto teisinė situacija dėl tokio pardavimo pasikeičia taip, kad tokiam sandoriui turi būti taikoma sistema pagal [Šeštąją direktyvą], t. y. ar, taikant [PVM] sistemą pagal Šeštąją direktyvą, vienos iš valstybių narių teritorijoje esantį viešąjį muitinės sandėlį galima laikyti Bendrijos teritorijos, konkrečiai kalbant, tokios valstybės narės, dalimi, kaip ji apibrėžta Šeštosios direktyvos 3 straipsnyje?

2. Ar, atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išplėtotą piktnaudžiavimo teise doktriną, susijusią su Šeštosios direktyvos taikymu (2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax*, C–255/02), aprašytą situaciją galima vertinti taip, kad [*Profitube*], pardavusi prekes Slovakijos Respublikos teritorijoje esančiame viešajame muitinės sandėlyje, įvykdo prekių tiekimą už atlygį nacionalinėje teritorijoje?

3. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, t. y. kad aptariamam sandoriui taikytina sistema pagal Šeštąją direktyvą, ar toks sandoris yra apmokestinimo momentas:

   a) susijęs su prievole apskaičiuoti mokestį pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalis dėl to, kad prekės tiekiamos į Slovakijos Respublikos teritorijoje esantį muitinės sandėlį; arba

   b) dėl to, kad, prekes importavus iš trečiosios šalies (Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalis), t. y. jas laikant tokiame muitinės sandėlyje, muitinės procedūra pasibaigė jas pardavus kitam valstybės narės asmeniui?

4. Ar Šeštosios direktyvos tikslai, išdėstyti jos konstatuojamosiose dalyse, arba [1994 m. Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT)] [Pasaulio prekybos organizacijos (PPO) steigimo sutarties, patvirtintos 1994 m. gruodžio 22 d. Tarybos sprendimu 94/800/EB dėl daugiašalių derybų Urugvajaus raunde (1986–1994) priimtų susitarimų patvirtinimo Europos bendrijos vardu jos kompetencijai priklausančių klausimų atžvilgiu (OL L 336, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 21 t., p. 80), 1 A priede pateikto susitarimo] tikslai pasiekiami, jei iš trečiosios šalies į muitinės sandėlį importuotų prekių, kurios vėliau ten perdirbtos ir parduotos kitam tos valstybės narės asmeniui Europos bendrijos valstybės narės teritorijoje esančiame muitinės sandėlyje, pardavimui netaikomas [PVM] tokioje valstybėje narėje?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

39 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiu atveju, kai prekėms iš trečiosios šalies valstybėje narėje taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, vėliau jos perdirbamos pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, o tada – parduodamos ir joms iš naujo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, ir visų šių operacijų metu jos yra tame pačiame muitinės sandėlyje, esančiame tos valstybės narės teritorijoje, tokių prekių pardavimas apmokestinamas PVM ir, jeigu jis apmokestinamas, kada įvyko apmokestinimo momentas.

40 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas prekių importas bei prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

41 Visų pirma reikia patikrinti, ar tokios prekės, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, buvo importuotos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą.

42 Pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies a punktą „prekių importas“ yra prekių, neatitinkančių EB 23 ir EB 24 straipsniuose nustatytų sąlygų, įvežimas į Bendriją.

43 Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje patikslinta, kad jeigu tokioms prekėms nuo jų įvežimo į Bendriją taikoma viena iš tos pačios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B skirsnio a, b, c ir d punktuose nurodytų procedūrų, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros užbaigiamos.

44 Šiuo atveju aptariamoms prekėms iš trečiosios šalies taikyta muitinio sandėliavimo valstybėje narėje procedūra, tada – laikinojo įvežimo perdirbti procedūra pagal sąlyginio neapmokestinimo sistemą, vėliau jos parduotos ir joms iš naujo taikyta muitinio sandėliavimo procedūra toje pačioje valstybėje narėje.

45 Vadinasi, šioms prekėms, nuo jų įvežimo į Bendriją buvo taikytos dvi Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B skirsnio c punkte nurodytos procedūros.

46 Kadangi šios procedūros aptariamoms prekėms ginčijamo pardavimo dieną vis dar buvo taikomos, nors šios prekės fiziškai buvo įvežtos į Sąjungos teritoriją, jos negalėjo būti laikomos „importo“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą, objektu (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-305/03, Rink. p. I-1213, 41 punktą).

47 Šiuo atžvilgiu aplinkybė, kad prekėms taikoma muitinės procedūra buvo pakeista, negali reikšti, kad prekės buvo importuotos, nes abi atitinkamos muitinės procedūros numatytos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje.

48 Vadinasi, kadangi pagrindinės bylos aplinkybių metu aptariamos prekės nebuvo importuotos, PVM joms netaikytas, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktu.

49 Tokiomis aplinkybėmis toliau reikia nagrinėti, ar prekių, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pardavimas yra prekių tiekimas šalies teritorijoje už atlygį, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą.

50 Šiuo atžvilgiu, pirma, reikia pažymėti, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu“ laikomas toks tiekimas, kai perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui. Teisingumo Teismo praktikoje patikslinama, kad ši sąvoka apima bet kokį vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį (žr., be kita ko, 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, Rink. p. I-1457, 59 punktą).

51 Antra, prekės tiekiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, jeigu tarp pristatytos prekės ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rink. p. 1443, 12 punktą ir 2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *Loyalty Management UK ir Baxi Group*, C-53/09 ir C-55/09, Rink. p. I-9187, 51 punktą).

52 Trečia, prekių tiekimą turi vykdyti „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“. Apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai vykdo sandorius neperžengdamas savo apmokestinamos veiklos ribų (2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, 49 punktas). Šiuo atveju iš bylos medžiagos matyti, kad *Profitube* yra registruota kaip PVM mokėtoja.

53 Vadinasi, pardavimas, kaip antai nagrinėjamas, yra prekių tiekimas už atlygį, vykdomas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio. Pagrindinėje byloje tiekimo vieta – vieta, kur prekės buvo minėto pardavimo metu, t. y. Slovakijos teritorijoje esantis viešasis muitinės sandėlis, kuriuo naudojasi *Profitube.*

54 Ketvirta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai klausia, ar muitinės sandėlis, esantis valstybės narės teritorijoje, yra „šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

55 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 2 dalį „šalies teritorija“ atitinka teritorinę EB sutarties taikymo sritį, kiekvienos valstybės narės atžvilgiu nustatytą EB 299 straipsnyje.

56 EB 299 straipsnio 1 dalyje išvardytos valstybės narės, kurioms taikoma EB sutartis, tolesnėse dalyse numatant specialias nuostatas, susijusias su tam tikromis apibrėžtomis teritorijomis.

57 Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 3 dalyje kai kurios nacionalinės teritorijos aiškiai pašalinamos iš šios direktyvos taikymo srities.

58 Nė vienoje iš šio sprendimo 56 ir 57 punktuose nurodytų nuostatų ir nė vienoje kitoje Šeštosios direktyvos nuostatoje nenumatyta, kad muitinės sandėliai, nesvarbu, viešieji ar privatūs, nėra „šalies teritorijoje“, jeigu jie yra valstybės narės teritorijoje, kuri patikslinta Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje. Muitinės kodekse, kiek tai susiję su jo taikymo sritimi, papildomai nenumatytas specialus muitinės sandėlių statusas.

59 Vadinasi, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą muitinės sandėlis yra „šalies teritorijoje“, jei jis yra valstybės narės teritorijoje.

60 Be to, reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nedaromas skirtumas, atsižvelgiant į tai, ar tiekiamos Bendrijos prekės, ar ne. Todėl, priešingai, nei rašytinėse pastabose tvirtina *Profitube*, vien dėl aplinkybės, kad aptariamos prekės nebuvo importuotos, negalima atmesti tiekimo valstybės narės teritorijoje galimybės.

61 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad pardavimas, kaip antai ginčijamas, iš esmės apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, o apmokestinimo momentas įvyko prekių pristatymo dieną, kaip tai numatyta šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje.

62 Vis dėlto, Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, atsižvelgiant į tos pačios dalies B ir D skirsniuose nurodytas procedūras, numatyta, kad valstybės narės gali atleisti nuo PVM prekių, kurioms ketinama taikyti muitinio sandėliavimo arba laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą, tiekimą arba tiekimą, įvykusį B skirsnio a–d punktuose nurodytose vietose, kai šiam tiekimui vis dar galioja šios situacijos, su sąlyga, kad šie sandoriai nėra skirti galutiniam naudojimui ir (arba) suvartojimui ir kad PVM suma, kurią reikia sumokėti pasibaigus procedūrai, atitinka mokesčio sumą, kurią būtų tekę sumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.

63 Todėl valstybės narės gali atleisti nuo mokesčių tam tikrus sandorius, sudarytus šalies teritorijoje dėl prekių, kurioms taikomos procedūros ar situacijos, numatytos 16 straipsnio 1 dalies B ir D skirsniuose, tarp kurių yra muitinio sandėliavimo ir laikinojo įvežimo perdirbti procedūros arba muitinės sandėlyje sudaryti sandoriai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* 40 punktą).

64 Kaip pažymi generalinis advokatas išvados 29 ir 30 punktuose, Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis aiškiai patvirtina aiškinimą, kad iš esmės prekių, kurioms taikoma muitinio sandėliavimo pagal sąlyginio neapmokestinimo sistemą procedūra, tiekimui, kurį už atlygį valstybės narės teritorijoje esančiame muitinės sandėlyje vykdo apmokestinamasis asmuo, PVM taikomas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

65 Šiuo atveju, kaip tvirtina ieškovė pagrindinėje byloje ir valstybės narės, pateikusios rašytines pastabas, taip pat Europos Komisija, ginčijamam pardavimui PVM taikomas, jei Slovakijos Respublika nepasinaudojo teise atleisti šį pardavimą nuo PVM pagal šios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį.

66 Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar Slovakijos Respublika pasinaudojo šia teise.

67 Todėl į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: tokiu atveju, kai prekėms iš trečiosios šalies valstybėje narėje taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, vėliau jos perdirbamos pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, o tada – parduodamos ir joms iš naujo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, ir visų šių operacijų metu jos yra tame pačiame muitinės sandėlyje, esančiame tos valstybės narės teritorijoje, tokių prekių pardavimas apmokestinamas

PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, jei minėta valstybė narė nepasinaudojo teise atleisti šį pardavimą nuo mokesčio pagal šios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl antrojo ir ketvirtojo klausimų

68 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį ir trečiąjį klausimus, nereikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrąjį ir ketvirtąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

69 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Tokiu atveju, kai prekėms iš trečiosios šalies valstybėje narėje taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, vėliau jos perdirbamos pagal laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, o tada – parduodamos ir joms iš naujo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, ir visų šių operacijų metu jos yra tame pačiame muitinės sandėlyje, esančiame tos valstybės narės teritorijoje, tokių prekių pardavimas apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 2 straipsnio 1 punktą, nebent minėta valstybė narė pasinaudojo teise atleisti šį pardavimą nuo mokesčio pagal šios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.