

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 vežimo 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 atlygą nacionalinėje teritorijoje – Apmokestinimo PVM momentas“

Byloje C-165/11

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

Dažovė riadite?stvo 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky*, atstovaujamos V. Paško,
- *Profitube spol. s r.o.*, atstovaujamos advokát M. Žižmárik,
- Slovakijos vyriausybės, atstovaujamos B. Ricziová,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Pecho,

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

Sprendimas

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 statymų 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 *Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos mokesčių institucija, toliau – *Dažovė riadite?stvo*) prieš *Profitube spol. s r.o.* (toliau – *Profitube*), Košice (Slovakija) steigtą bendrovą, dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėjimo, susijusio su prekėmis iš trečiosios valstybės, kurios sandėliuojamos Slovakijos Respublikos teritorijoje esančiame muitinės sandėlyje ir kurioms vėliau taikytos muitinio sandėliavimo ir laikinojo vežimo perdirbti procedūros taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, padavimu.

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 vandenį ir oro erdvę, išskyrus teritoriją, kurios vadovaujantis 1 dalimi nepriklauso Bendrijos muitų teritorijai, teritorinius vandenį, vidaus jūrų vandenį 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 prekės atveju ji apima šias muitinės procedūras:

<...>“

– muitinio sandėliavimo,

– laikinojo ?vežimo perdirbti, taikant s?lyginio neapmokestinimo sistem?,

<...>»

6 Muitin?s kodekso 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Taikant muitinio sand?liavimo proced?r? muitin?s sand?lyje leidžiama laikyti:

a) ne Bendrijos prekes, neapmokestinant ši? preki? importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemoni?;

<...>

2. Muitin?s sand?lis – tai bet kuri muitin?s patvirtinta ir priži?rta vieta, kurioje nustatytomis s?lygomis gali b?ti laikomos prek?s.“

7 Muitin?s kodekso 99 straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose nustatyta:

„Muitin?s sand?lis gali veikti arba kaip viešasis sand?lis, arba kaip privatusis sand?lis.

„Viešasis sand?lis“ – tai muitin?s sand?lis, kur? gali naudoti preki? sand?liavimui bet kuris asmuo.

„Privatusis sand?lis“ – tai muitin?s sand?lis, kuriame sand?liuoti prekes gali tik sand?lio savininkas.“

8 Muitin?s kodekso 114 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte skelbiama:

„1. Nepažeidžiant 115 straipsnio, ?forminus laikinojo ?vežimo perdirbti proced?r? Bendrijos muit? teritorijoje atliekant vien? arba daugiau perdirbimo operacij? galima naudoti šias prekes:

a) ne Bendrijos prekes, skirtas reeksportuoti iš Bendrijos muit? teritorijos, suteikus joms kompensacini? produkt? pavidal?, neapmokestinant ši? preki? importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemoni?;

<...>

2. Toliau pateiktos formuluot?s apibr?žiamos taip:

a) s?lyginio neapmokestinimo sistema: neapmokestinamo laikinojo ?vežimo perdirbti proced?ros, nustatytos 1 dalies a punkte.“

Šeštoji direktyva

9 Šeštoji direktyva panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Ta?iau, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybi? dat?, šiai bylai toliau taikoma Šeštoji direktyva.

10 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1. preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? 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:

???? ????.“

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 vežimas į Bendriją;

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

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

3. Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos vežamos į Bendriją, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų arba laikinojo vežimo visiškai atleidžiant nuo importo muito procedūra, arba išorinio tranzito procedūra, tokie 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 būtinose teisinių sąlygose.

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

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

<...>

3. Apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės vežamos. Jeigu vežtoms į bendriją prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekės 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, kuri reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E punktuose, atitinka mokesčio sumą, kuri būtų tekėjusi sumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.

<...>

B. Prekes, kurias ketinama:

<...>

c) forminti pagal muitin?s sand?liavimo arba laikinojo ?ve?imo perdirbti proced?r?;

<...>

Vietas, minimas a, b, c, ir d papunk?iuose, apibr?žia galiojan?ios Bendrijos muit? nuostatos.

<...>

D. Preki? ir paslaug? tiekim?, ?vykus?:

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 valstyb?s nar?s naudojami a dalyje numatyta galimyb? sandoriams, kurie sudaromi muitini? sand?liuose, jos imasi priemoni?, garantuojan?i?, kad b?t? apibr?žtos sand?liavimo proced?ros, išskyrus muitini? sand?lius, kurios leidžia taikyti b dalyje numatytas nuostatas tiems patiems sandoriams, kurie sudaromi tokiuose, ne muitin?s, sand?liuose d?l preki?, išvardyt? J priede.

<...>“

Nacionalin? teis?

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

17 2004 m. balandžio 6 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. 222/2004 (Nr. 1/2004 Z. z), pagrindin?s bylos aplinkyb?mis taikoma versija (toliau – PVM ?statymas), skirtas perkelti Šešt?j? direktyv? ? Slovakijos teis?s sistem?.

18 Min?to ?statymo 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamojo asmens nacionalin?je teritorijoje vykdomas preki? tiekimas už atlyg? yra apmokestinamas PVM.

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

20 PVM ?statymo 8 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad preki? tiekimas – tai materialinio turto tiekimas, susij?s su nuosavyb?s teis?s pakeitimu.

21 Pagal min?to ?statymo 12 straipsn? preki? importas – tai preki? iš tre?iosios šalies teritorijos ?ve?imas ? Europos S?jungos teritorij? ir, importuojant prekes ? nacionalin? teritorij?, mokes?iui taikomos muit? teis?s nuostatos, jei šiame ?statyme nenumatyta kitaip.

22 Pagal to paties ?statymo 13 straipsnio 1 dalies a punkt? preki? tiekimo vieta, jei tiekimas susij?s su turto siuntimu ar ve?imu, yra ta vieta, kur turtas yra jo išsiuntimo arba išve?imo gav?jui metu, išskyrus išimt?, numatyt? šio straipsnio 1 dalies b punkte, to paties straipsnio 2 dalyje ir šio ?statymo 14 straipsnyje.

23 PVM ?statymo 18 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad jei importuota prek? ?ve?imo ? S?jung? metu laikinai sand?liuojama arba yra neapmokestinimo zonoje ar neapmokestinamajame preki?

sandėlyje, arba jai taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, laikinojo vežimo perdirsti procedūra, laikinojo vežimo procedūra visiškai neapmokestinant importo muitais, arba jeigu ji priimta teritorijoje įroje, importo vieta yra valstybės narė, kurioje šios muitinės procedūros baigiamos.

24 Minuto įstatymo 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM tampa mokėtinas prekų 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 kurį apmokestinamąjį asmenį 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, siūdinosi iš Ukrainos plieno pusegaminį 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 Minutiesiems karšto valcavimo vielos ritiniams, kad jie būtų perdirsti plieninius profilius, vėliau taikyta laikinojo vežimo perdirsti procedūra pagal sulyginio neapmokestinimo sistemą, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 114 straipsnį.

29 *Profitube* pardavė šiuos plieninius profilius (toliau – aptariamąsias prekes) bendrovei *Mercurius s.r.o.*, įsteigta Košice ir registruotai 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 aptariamąsias prekes 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* vykdė 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.

pakeit? *Krajský súd v Bratislave* sprendim?, nusprend?s, kad valstyb?s nar?s teritorijoje esantis muitin?s sand?lis teisiškai yra šios teritorijos dalis. Remdamasis šia aplinkybe, *Da?ové riadite?stvo* nusprend?, kad gin?ijamas pardavimas buvo atlygintinis prek? tiekimas, ?vykdytas nacionalin?je teritorijoje, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 2 straipsnio 1 dalies a punkt?. Be to, aptariamose prek?s nebuvo importuotos, kaip tai suprantama pagal to paties ?statymo 12 straipsn?.

36 *Profitube* apskund? *Najvyšší súd Slovenskej republiky* sprendim? *Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Konstitucinis Teismas). 2010 m. spalio 27 d. sprendimu šis teismas panaikino *Najvyšší súd Slovenskej republiky* sprendim? ir gr?žino jam byl? nagrin?ti iš naujo.

37 *Ústavný súd Slovenskej republiky* nusprend?, kad *Najvyšší súd Slovenskej republiky* pažeid? *Profitube* pagrindin? teis? ? teismin? gynyb?, numatyt? Slovakijos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnio 1 dalyje, ir 1950 m. lapkri?io 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisi? ir pagrindini? laisvi? apsaugos konvencijos 6 straipsnyje užtikrinam? teis? ? teising? proces?. Kasacinis teismas pažym?jo, kad *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nesvarst?, ar taikomas PVM ?statymo 12 straipsnis, pagal kur? importo atveju muit? teis?s normos turi viršenyb? šio ?statymo atžvilgiu.

38 Tokiomis aplinkyb?mis *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiomis aplinkyb?mis, kai 2005 ir 2006 m. ? Europos Sąjungos valstyb?s nar?s teritorijoje esant? vieš?j? muitin?s sand?l? tos valstyb?s nar?s importuotojas iš Europos Sąjungos nare nesan?ios valstyb?s (Ukrainos) teritorijos [importavo] prekes, kurios v?liau buvo perdirbtos tame muitin?s sand?lyje pagal laikinojo ?vežimo perdirbti, taikant s?lyginio neapmokestinimo sistem?, proced?r?, ir kai galutinis produktas nebuvo iš karto eksportuotas, kaip numatyta [Muitin?s kodekso] 114 straipsnyje, o tame pa?iame sand?lyje j? perdirb?s subjektas j? pardav? kitai tos valstyb?s nar?s bendrovei, kuri iš šio muitin?s sand?lio jo neišleido ? laisv? apyvart?, bet v?liau iš naujo taik? muitinio sand?liavimo proced?r?, tokiam prek? pardavimui tame pa?iame muitin?s sand?lyje visuomet taikomi tik Bendrijos muit? teis?s aktai, ar vis d?lto teisin? situacija d?l tokio pardavimo pasikei?ia taip, kad tokiam sandoriui turi b?ti taikoma sistema pagal [Šešt?j? direktyv?], t. y. ar, taikant [PVM] sistem? pagal Šešt?j? direktyv?, vienos iš valstybi? nari? teritorijoje esant? vieš?j? muitin?s sand?l? galima laikyti Bendrijos teritorijos, konkre?iai kalbant, tokios valstyb?s nar?s, dalimi, kaip ji apibr?žta Šeštosios direktyvos 3 straipsnyje?

2. Ar, atsižvelgiant ? Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išpl?tot? piktnaudžiavimo teise doktrin?, susijusi? su Šeštosios direktyvos taikymu (2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax*, C–255/02), aprašyt? situacij? galima vertinti taip, kad [*Profitube*], pardavusi prekes Slovakijos Respublikos teritorijoje esan?iame viešajame muitin?s sand?lyje, ?vykdo prek? tiekim? už atlyg? nacionalin?je teritorijoje?

3. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, t. y. kad aptariamam sandoriui taikytina sistema pagal Šešt?j? direktyv?, ar toks sandoris yra apmokestinimo momentas:

a) susij?s su prievole apskai?iuoti mokest? pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalis d?l to, kad prek?s tiekiamos ? Slovakijos Respublikos teritorijoje esant? muitin?s sand?l?; arba

b) d?l to, kad, prekes importavus iš tre?iosios šalies (Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalis), t. y. jas laikant tokiame muitin?s sand?lyje, muitin?s proced?ra pasibaig? jas pardavus kitam valstyb?s nar?s 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 ? muitinės sandėlyje 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, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar tokiau atveju, kai prekės iš trečiosios šalies valstybėje narėje taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, vėliau jos perdirbamos pagal laikinojo ?vežimo perdirbti procedūrą taikant sulyginio 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, tokios prekės pardavimas apmokestinamas PVM ir, jeigu jis apmokestinamas, kada ?vyko 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 atlygą 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, ?vežimas ? Bendriją.

43 Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje patikslinta, kad jeigu tokioms prekėms nuo jų ?vežimo ? Bendriją taikoma viena iš tos pačios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B skirsnio a, b, c ir d punktuose nurodytų procedūrų, tokios prekės 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 ?vežimo perdirbti procedūra pagal sulyginio neapmokestinimo sistemą, vėliau jos parduotos ir joms iš naujo taikyta muitinio sandėliavimo procedūra toje pačioje valstybėje narėje.

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

46 Kadangi šios procedūros aptariamoms prekėms ginėjamo pardavimo dieną vis dar buvo taikomos, nors šios prekės fiziškai buvo ?vežtos ? 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 aplinkybų, kad prekės 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 aplinkybės metu aptariamoms prekėms nebuvo importuotos, PVM joms netaikytas, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktu.

49 Tokiomis aplinkybėmis toliau reikia nagrinėti, ar prekės, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pardavimas yra prekių tiekimas šalies teritorijoje už atlygą, 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 perdavimą kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorą (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 atlygą“, 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 punktą). Šiuo atveju iš bylos medžiagos matyti, kad *Profitube* yra registruota kaip PVM mokėtoja.

53 Vadinasi, pardavimas, kaip antai nagrinėjamas, yra prekių tiekimas už atlygą, 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. Muitin?s kodekse, kiek tai susij? su jo taikymo sritimi, papildomai nenumatytas specialus muitin?s sand?li? statusas.

59 Vadinas, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? muitin?s sand?lis yra „šalies teritorijoje“, jei jis yra valstyb?s nar?s teritorijoje.

60 Be to, reikia pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nedaromas skirtumas, atsižvelgiant ? tai, ar tiekiamos Bendrijos prek?s, ar ne. Tod?l, priešingai, nei rašytin?se pastabose tvirtina *Profitube*, vien d?l aplinkyb?s, kad aptariamos prek?s nebuvo importuotos, negalima atmesti tiekimo valstyb?s nar?s teritorijoje galimyb?s.

61 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad pardavimas, kaip antai gin?ijamas, iš esm?s apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt?, o apmokestinimo momentas ?vyko prek? pristatymo dien?, kaip tai numatyta šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje.

62 Vis d?lto, Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, atsižvelgiant ? tos pa?ios dalies B ir D skirsnuose nurodytas proced?ras, numatyta, kad valstyb?s nar?s gali atleisti nuo PVM prek?, kurioms ketinama taikyti muitinio sand?liavimo arba laikinojo ?vežimo perdirbti proced?r?, tiekim? arba tiekim?, ?vykus? B skirsnio a–d punktuose nurodytose vietose, kai šiam tiekimui vis dar galioja šios situacijos, su s?lyga, kad šie sandoriai n?ra skirti galutiniam naudojimui ir (arba) suvartojimui ir kad PVM suma, kuri? reikia sumok?ti pasibaigus proced?rai, atitinka mokes?io sum?, kuri? b?t? tek? sumok?ti, jeigu kiekvienas iš ši? sandori? b?t? apmokestintas šalies teritorijoje.

63 Tod?l valstyb?s nar?s gali atleisti nuo mokes?i? tam tikrus sandorius, sudarytus šalies teritorijoje d?l prek?, kurioms taikomos proced?ros ar situacijos, numatytos 16 straipsnio 1 dalies B ir D skirsnuose, tarp kuri? yra muitinio sand?liavimo ir laikinojo ?vežimo perdirbti proced?ros arba muitin?s sand?lyje sudaryti sandoriai (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?* 40 punkt?).

64 Kaip pažymi generalinis advokatas išvados 29 ir 30 punktuose, Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis aiškiai patvirtina aiškinim?, kad iš esm?s prek?, kurioms taikoma muitinio sand?liavimo pagal s?lyginio neapmokestinimo sistem? proced?ra, tiekimui, kur? už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje esan?iame muitin?s sand?lyje vykdo apmokestinamasis asmuo, PVM taikomas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal?.

65 Šiuo atveju, kaip tvirtina ieškov? pagrindin?je byloje ir valstyb?s nar?s, pateikusios rašytines pastabas, taip pat Europos Komisija, gin?ijamam pardavimui PVM taikomas, jei Slovakijos Respublika nepasinaudojo teise atleisti š? pardavim? nuo PVM pagal šios direktyvos 16 straipsnio 1 dal?.

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

67 Tod?l ? pirm?j? ir tre?i?j? klausimus reikia atsakyti taip: tokiu atveju, kai prek?ms iš tre?iosios šalies valstyb?je nar?je taikoma muitinio sand?liavimo proced?ra, v?liau jos perdirbamos pagal laikinojo ?vežimo perdirbti proced?r? taikant s?lyginio neapmokestinimo sistem?, o tada – parduodamos ir joms iš naujo taikoma muitinio sand?liavimo proced?ra, ir vis? ši? operacij? metu jos yra tame pa?iame muitin?s sand?lyje, esan?iame tos valstyb?s nar?s teritorijoje, toki? prek? pardavimas apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt?, jei min?ta valstyb? nar? nepasinaudojo teise atleisti š? pardavim? nuo mokes?io pagal šios direktyvos 16 straipsnio 1 dal?, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl antrojo ir ketvirtą klausimų

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

69 Kadangi šis procesas pagrindinis 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 prekės iš trečiosios šalies valstybėje narėje taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, vėliau jos perdirbamos pagal laikinojo vežimo 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, tokios prekės pardavimas apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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.

* Proceso kalba: slovakų.