

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

Daņové riaditeľstvo Slovenskej republiky

pret

Profitube spol. s r.o.

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā atbildējumus, ko sniedza:

- *Daņové riaditeľstvo Slovenskej republiky* vērā – V. Paņko, pārstāvis,
- *Profitube spol. s r.o.* vērā – M. ģiřmárik, advokāts,
- Slovākijas valdības vērā – B. Ricziová, pārstāve,
- ģehijas Republikas valdības vērā – M. Smolek un J. Vlāķil, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios un P. Pecho, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulu (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.), kas groz?ta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. apr??a Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV L 117, 13. lpp.; turpm?k tekst? – “Muitas kodekss”), k? ar? Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direkt?vu 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 26. apr??a Direkt?vu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp *Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky* (Slov?kijas Republikas Nodok?u p?rvalde, turpm?k tekst? – “*Da?ové riadite?stvo*”) un *Profitube spol. s r.o.* (turpm?k tekst? – “*Profitube*”), sabiedr?bu, kas ir re?istr?ta Košic? [Košice] (Slov?kija), par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) samaksu par t?du pre?u tirdzniec?bu, kas ieviestas no treš?s valsts un novietotas muitas noliktav? Slov?kijas Republikas teritorij? un kam p?c tam tika piem?rota muitas noliktavas proced?ra un ievēšanas p?rstr?dei proced?ra nodok?u neuzlikšanas sist?m?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

Muitas kodekss

3 Muitas kodekss tika atcelts un aizst?ts ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2008. gada 23. apr??a Regulu (EK) Nr. 450/2008, ar ko izveido Kopienas Muitas kodeksu (Moderniz?tais muitas kodekss) (OV L 145, 1. lpp.). Tom?r, ?emot v?r? datumu, kad norisin?j?s pamatlietas faktiskie apst?k?i, tiem ir piem?rojams Muitas kodekss.

4 Muitas kodeksa 3. pant? bija noteikts:

“1. Kopienas muitas teritoriju veido:

[..]

– Slov?kijas Republikas teritorija,

[..]

3. Kopienas muitas teritorij? ietilpst dal?bvalstu teritori?lie ?de?i, iekš?jie j?ras ?de?i un gaisa telpa, k? ar? 2. punkt? min?t?s teritorijas, iz?emot to teritoriju teritori?los ?de?us, iekš?jos j?ras ?de?us un gaisa telpu, kas saska?? ar 1. punktu nav Kopienas muitas teritorij?.”

5 Muitas kodeksa 84. panta 1. punkts bija formul?ts š?di:

“85.–90. pant?:

a) ar j?dzienu “proced?ra” j?saprot š?di ?rpuskopienas prec?m piem?rojamie rež?mi:

[..]

– glab?šana muitas noliktav?,

– ievēšana p?rstr?dei [nodok?u] neuzlikšanas sist?m?,

[..].”

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

“1. Procedūra glabāšanai muitas noliktavā vai muitas noliktavās glabāt:

a) ārpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievadmuitas 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 noteiktajās kārtībās.”

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” vai 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 ievadmuitas nodokļus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..]

2. Sekojošiem jēdzieniem ir šāda nozīme:

a) neuzlikšanas sistēma: atvieglojumu režīms ievēšanai 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 kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā datumu, kad norisinājās pamatlīetas faktiskie apstākļi, tiem ir piemērojama Sestā direktīva.

10 Sestās direktīvas 2. pantā bija paredzēts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.

2. Par pre?u ievēšanu.”

11 Sest?s direkt?vas 3. panta 1.–3. punkt? bija noteikts:

“1. Šaj? direkt?v?:

– “dal?bvalsts teritorija” noz?m? valsts teritoriju, kas attiec?b? uz katru dal?bvalsti ir noteikta 2. un 3. punkt?,

– “Kopiena” un “Kopienas teritorija” noz?m? dal?bvalstu teritoriju, kas attiec?b? uz katru dal?bvalsti ir noteikta 2. un 3. punkt?,

– “treš? teritorija” un “treš? valsts” noz?m? jebkuru teritoriju, kas nav 2. un 3. punkt? noteikt? dal?bvalsts teritorija.

2. Šaj? direkt?v? “valsts teritorija” ir apgabals, kur? piem?ro [EK l?gumu], k? attiec?b? uz katru dal?bvalsti ir noteikts [EKL 299]. pant?.

3. Valsts teritorij? neiek?auj š?das atseviš?u dal?bvalstu teritorijas:

– V?cijas Federat?v? Republik?:

Helgolandes sala,

Bizingenas teritorija,

– Sp?nijas Karalist?:

Seuta,

Melilja,

– It?lijas Republik?:

Livinjo,

Kampione d'Italia,

Lug?no ezera It?lijas ?de?i.

Valsts teritorij? neiek?auj š?das atseviš?u dal?bvalstu teritorijas:

– Sp?nijas Karalist?:

Kan?riju salas,

– Francijas Republik?:

aizj?ras departamenti.

– Grie?ijas Republik?:

???? ????."

12. Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pāšumu kā pašniekam.

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

"1. "Preču imports" nozīmē:

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

b) tūdu preču ievēšana Kopienā no trešās teritorijas, uz kurām neattiecas a) apakšpunkts.

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

3. Neatkarīgi no 2. punkta, ja, ievēdot 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 ievēdmuitas nodokļa vai rīj? 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 kātu iekasjams;

b) nodoklis kāst "iekasjams" 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 kāst iekasjams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti.

[..]

3. Nodokļus var uzlikt un sēkt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievēdot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem, kas minēti 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodokļus var sēkt 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 "paši izņēmumi, kas saistīti ar starptautisko preču transportu" 1. punktā bija noteikts:

"Nepārķēpjot citus Kopienas nodokļu noteikumus, dalībvalstis atķārb? no 29. pantā paredzētajām konsultācijām drēkst veikt pašus pasākumus, kas vērēti uz to, lai atbrvotu no nodokļa visus vai dažus no turpmāk minētajiem darījumiem, ja tie nav paredzēti galķgai izlietošanai un/vai patķriam un [PVN] summa, kas maksājama, kad pķrtrauc pasākumus gadķjumos, kas minēti A–E punktā, atbilst nodokļa summai, ķķda bķtu maksājama, ja katram no šiem darķjumiem bķtu uzliķts nodoklis valēsts teritorijā.

[..]

B. T?du pre?u iev?šana, kuras paredz?ts:

[..]

c) novietot saska?? ar muitas noliktavas vai iekš?j?s apstr?des rež?mu;

[..]

Vietas, kas min?tas a), b), c) un d) apakšpunkt?, ir t?s, kas noteiktas sp?k? esošajos Kopienas muitas noteikumos.

[..]

D. Pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana, kas veikta:

a) viet?s, kas uzskait?tas B da?as a), b), c) un d) punkt? un uz kur?m ar? attiecas viens no noteiktajiem gad?jumiem;

b) viet?s valsts teritorij?, kas uzskait?tas B da?as e) punkt?, uz kur?m ar? attiecas taj? nor?d?tais gad?jums.

Ja t?s izmanto a) punkt? paredz?to iesp?ju dar?jumiem, kurus veic muitas noliktav?s, dal?bvalstis veic pas?kumus, lai nodrošin?tu to, ka t?s defin?jušas noteikumus par noliktav?m, kas nav muitas noliktavas, kuri ?auj b) punkta noteikumus piem?rot tiem pašiem dar?jumiem ar J pielikum? uzskait?taj?m prec?m, kurus veic noliktav?s, kas nav muitas noliktavas.

[..]"

Valsts ties?bas

16 Saska?? ar Slov?kijas Republikas Konstit?cijas 46. panta 1. punktu ikviens atbilstoš? likumam var atsaukties uz sav?m ties?b?m neatkar?g? un objekt?v? ties?.

17 Ar 2004. gada 6. apr??a Likumu Nr. 222/2004 par pievienot?s v?rt?bas nodokli (Nr. 1/2004 Z. z), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – "Likums par PVN"), Sesto direkt?vu ir paredz?ts transpon?t Slov?kijas ties?bu sist?m?.

18 Min?t? likuma 2. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka par pre?u pieg?di par atl?dz?bu, ko valsts teritorij? ir veicis nodok?u maks?t?js, ir j?maks? PVN.

19 T? paša likuma 2. panta 2. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka saist?b? ar PVN valsts teritorija noz?m? Slov?kijas Republikas teritoriju.

20 Likuma par PVN 8. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka pre?u pieg?de noz?m? materi?la ?pašuma pieg?di, kas izraisa izmai?as ?pašuma ties?b?s.

21 Saska?? ar min?t? likuma 12. pantu pre?u imports ir pre?u iev?šana no treš?s valsts teritorijas Eiropas Savien?bas teritorij? un, preces import?jot valsts teritorij?, nodoklim tiek piem?roti muitas tiesisk?s regul?juma noteikumi, ja vien šaj? likum? nav noteikts cit?di.

22 Saska?? ar t? paša likuma 13. panta 1. punkta a) apakšpunktu pre?u pieg?des vieta, ja pieg?de ir saist?ta ar pre?u nos?t?šanu vai p?rvad?šanu, ir vieta, kur? prece atrodas br?d?, kad

t? tiek nos?ta vai transport?ta pirc?jam, iev?rojet š? panta 1. punkta b) apakšpunkt?, š? paša panta 2. punkt? un š? likuma 14. pant? paredz?to iz??mumu.

23 Likuma par PVN 18. panta 2. punkt? ir noteikts, ka, ja import?t? prece, to ievēdot Savien?bas teritorij?, atrodas pagaidu glab?šan? vai tiek novietota br?vaj? zon? vai br?v? noliktav? vai ja tai tiek piem?rota muitas noliktavas proced?ra, ievēšanas p?rst?dei proced?ra, pagaidu ievēšanas proced?ra ar piln?gu atbr?vojumu no ievēdmuitas nodok?a, vai ja t? ir ievēsta teritori?lajos ?de?os, ievēšanas vieta ir dal?bvalsts, kur? šie muitas pas?kumi tiek pabeigti.

24 Min?t? likuma 19. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka PVN k??st iekas?jams pre?u pieg?des dien?, kas ir diena, kad pirc?js ieg?st ties?bas ar to r?koties k? ?pašnieks.

25 T? paša likuma 69. panta 1. punkt? ir noteikts, ka nodok?u maks?t?jam, kas pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumus valsts teritorij?, ir j?maks? PVN.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

26 No iesniedz?jtiesas l?muma un Tiesai iesniegtajiem apsv?rumiem izriet, ka *Da?ový úrad pre vybrané da?ové subjekty* (Nodok?u p?rvalde atseviš?iem nodok?u maks?t?jiem, turpm?k tekst? – “*Da?ový úrad*”) veica nodok?u p?rbaudi *Profitube* saist?b? ar PVN attiec?b? uz 2005. gada j?liju, augustu, septembri un oktobri, k? ar? 2006. gada janv?ri, febru?ri, apr?li, maiju un decembri.

27 Šaj? nodok?u p?rbaud? atkl?j?s, ka laikposm?, attiec?b? uz kuru tika veikta p?rbaude, sabiedr?ba *SSIM a.s.*, kas re?istr?ta Košic?, no Ukrainas bija ievēdusi nepabeigtus t?rauda izstr?d?jumus, proti, karsti velm?tus ru??us, kurus t? p?rdeva *Profitube*. Šiem ru??iem, kas tika uzglab?ti publisk? muitas noliktav?, kuru izmantoja p?d?j? min?t? un kura atrodas Slov?kijas Republikas teritorij?, tika piem?rota muitas noliktavas proced?ra Muitas kodeksa 98. panta noz?m?.

28 P?c tam min?tajiem karsti velm?tajiem ru??iem tika piem?rota ievēšanas p?rst?dei proced?ra nodok?u neuzlikšanas sist?m? Muitas kodeksa 114. panta noz?m?, lai t?s p?rveidotu par t?rauda konstrukcij?m.

29 *Profitube* š?s t?rauda konstrukcijas (turpm?k tekst? – “attiec?g?s preces”) p?rdeva sabiedr?bai *Mercurius s r.o.*, kas ir re?istr?ta Košic? k? PVN maks?t?ja (turpm?k tekst? – “str?d?gais p?rdošanas dar?jums”). Attiec?gaj?m prec?m no jauna tika piem?rota muitas noliktavas proced?ra. *Profitube* uzskat?ja, ka str?d?gajam p?rdošanas dar?jumam nebija piem?rojams PVN.

30 Visu šo darb?bu laik?, kas tika veiktas 2005. un 2006. taks?cijas gad?, attiec?g?s preces tika uzglab?tas vien? un taj? paš? publiskaj? muitas noliktav?.

31 2006. gada 27. j?nija l?mumos *Da?ový úrad* uzskat?ja, ka, nesamaks?jot PVN par str?d?go p?rdošanas dar?jumu, *Profitube* ir p?rk?pusi Likuma par PVN 69. panta 1. punktu, kas apl?kots kop? ar š? 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 Šaj? zi?? *Da?ový úrad* uzskat?ja, ka, p?rdodot preces, kas tika uzglab?tas publiskaj? muitas noliktav?, kura atrad?s Slov?kijas Republikas teritorij?, *Profitube* bija veikusi pre?u pieg?di, kam saska?? ar Likuma par PVN 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu bija piem?rojams nodoklis.

33 Ar 2007. gada 25. oktobra l?mumiem *Da?ové riadite?stvo* apstiprin?ja *Da?ový úrad* l?mumus.

34 Ar 2008. gada 23. jūlija spriedumu *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas apgabaltiesa) apmierināja prasību, ko *Profitube* bija iesniegusi par *Dažové riadite* stvo lūmumiem, 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 *Dažové riadite* stvo 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 *Dažové riadite* stvo esot bijis pamats uzskatīt, ka strādīgais 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 pārdziļā tiesa atcēla *Najvyšší súd Slovenskej republiky* spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ atkārtotai ties 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 paši 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 pārīkam par šo likumu.

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

“1) Vai apstākļos, kad publiskajās muitas noliktavās kādas dalībvalsts teritorijā 2005. un 2006. gadā šīs dalībvalsts importētās ievest preces, kas ir ievestas no tās valsts, kura nav Eiropas Savienības dalībvalsts (Ukraina), un pēc tam šajās muitas noliktavās pārveidotas, kā to paredz ieviešana pārstrādei nodokļu neuzlikšanas sistēmā, un galaprodukts savukārt nevis tiek uzreiz eksportēts [Muitas kodeksa] 114. panta nozīmē, bet gan persona, kas to ir pārveidojusi, šajās muitas noliktavās 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 šādi preču pārdošanai šajā pašā muitas noliktavā joprojām ir piemērojams tikai Kopienas tiesiskais regulējums muitas jomā vai arī attiecīgā 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 apstākļos, ņemot vērā doktrīnu par tiesību āunprātīgu 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 publiskajās muitas noliktavās, 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 Sestās 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 ieviešanas 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 preambulas formulētie mērķi, it īpaši [1994. gada Vispārīgās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību (GATT)] [vienošana, kas ir ietverta 1A pielikumā Līgumā par Pasaules tirdzniecības organizācijas (PTO) izveidošanu, kas apstiprināta ar Padomes 1994. gada 22. decembra Lēmumu 94/800/EK par daudzpusējo sarunu Urugvajes kārto (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, vai kā 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, iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja preces no trešās valsts tiek nodotas muitas noliktavas procedūrā kādā dalībvalstī, pēc tam pārveidotas atbilstoši ieviešanas pārstrādei procedūrā 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 ieviešanu, kā arī par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas.

41 Vispirms ir jāpārbauda, vai preces, kas tiek aplūkotas pamatlīnē, 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 ieviešanu Kopienā, kas neatbilst EKL 23. un 24. pantā paredzētajiem nosacījumiem.

43 Sestās direktīvas 7. panta 3. punkts ir precizēts, ka, ja, ievēdot 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 ieviešanas pārstrādei procedūrā nodokļu neuzlikšanas sistēmā un tika pārdotas, pirms tās no jauna tika nodotas muitas noliktavas procedūrā šajā pašā dalībvalstī.

45 Tādējādi šīs preces kopā to ieviešanas Kopienā tika nodotas Sestās direktīvas 16. panta 1.

punkta B da?as c) apakšpunkt? paredz?tajos rež?mos.

46 T? k? attiec?gaj?m prec?m str?d?g? p?rdošanas dar?juma dien? š?s proced?ras v?l bija piem?rojamās, kaut ar? t?s faktiski bija ievestas Savien?bas teritorij?, t?s nevar uzskat?t par “import?t?m” Sest?s direkt?vas 2. panta 2. punkta noz?m? (šaj? zi?? skat. 2006. gada 9. febru?ra spriedumu liet? C-305/03 Komisija/Apvienot? Karaliste, Kr?jums, I-1213. lpp., 41. punkts).

47 Šaj? zi?? tas, ka main?j?s š?m prec?m piem?rojam? muitas proced?ra, nevar t?m pieš?irt import?tu pre?u statusu, jo abas attiec?g?s muitas proced?ras ir paredz?tas Sest?s direkt?vas 7. panta 3. punkt?.

48 L?dz ar to, t? k? pamatlietas faktisko apst?k?u norises dien? imports netika veikts, attiec?gaj?m prec?m nebija piem?rojams PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 2. punktam.

49 Šajos apst?k?os v?l ir j?p?rbauda, vai pamatliet? apl?kojamo pre?u p?rdošana ir pre?u pieg?de, ko par atl?dz?bu valst? ir veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas, Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m?.

50 Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?nor?da, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punktu “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam. Tiesas judikat?r? ir preciz?ts, ka šis j?dziens ietver visus dar?jumus, ar kuriem viena persona nodod materi?lu ?pašumu otrai personai, dodot tai ties?bas to faktiski izmantot t?, it k? š? p?d?j? min?t? persona b?tu š? ?pašuma ?pašnieks (it ?paši skat. 1990. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, k? ar? 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09 *Bog u.c.*, Kr?jums, I-1457. lpp., 59. punkts).

51 Otrk?rt, pre?u pieg?de “par atl?dz?bu” Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? noz?m?, ka past?v tieša saikne starp pieg?d?to preci un sa?emto atl?dz?bu (skat. 1988. gada 8. marta spriedumu liet? 102/86 *Apple and Pear Development Council, Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts, k? ar? 2010. gada 7. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C-53/09 un C-55/09 *Loyalty Management UK un Baxi Group*, Kr?jums, I-9187. lpp., 51. punkts).

52 Trešk?rt, pre?u pieg?de ir j?veic “nodok?u maks?t?jam, kas k? t?ds r?kojas”. Nodok?a maks?t?js š?d? status? r?kojas, ja tas dar?jumus veic, ?stenojot savu ar nodokli apliekamo darb?bu (2012. gada 27. septembra spriedums liet? C-587/10 *VSTR*, 49. punkts). Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka *Profitube* ir re?istr?ta k? PVN maks?t?ja.

53 No t? izriet, ka p?rdošanas dar?jums, par k?du ir str?ds pamatliet?, ir pre?u pieg?de par atl?dz?bu, kuru ir veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas. Pamatliet? pieg?des vieta bija vieta, kur? prece atrad?s min?t?s p?rdošanas dien?, proti, publisk? muitas noliktava, ko izmantoja *Profitube* un kas atrad?s Slov?kijas teritorij?.

54 Ceturtk?rt, iesniedz?jtiesa konkr?t?k jaut?, vai muitas noliktava, kas atrodas k?das dal?bvalsts teritorij?, atrodas “valsts teritorij?” Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m?.

55 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 3. panta 2. punktu “valsts teritorija” atbilst EK l?guma teritori?lajai piem?rošanas jomai, kas katrai dal?bvalstij ir noteikta EKL 299. pant?.

56 EKL 299. panta 1. punktā ir uzskaitītas daļbvalstis, kurām ir piemērojams EK I gums, nākamajos punktos tomēr paredzot pašus noteikumus attiecībā uz konkrētām atsevišķām teritorijām.

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

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

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

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

61 Ēmot vērā iepriekš izklāstāto, ir jākonstatē, ka principā par tādā pārdošanas darījumu, par kuru ir strīds pamatlietā, ir jāmaksā PVN saskaņā ar Sestās direktivas 2. panta 1. punktu, jo darbībā, par kuru ir jāmaksā nodoklis, tika īstenota dienā, kad tika veikta preču piegāde saskaņā ar šīs direktivas 10. panta 2. punktu.

62 Tomēr Sestās direktivas 16. panta 1. punkts, ēmot vērā šā paša punkta B un D daļā paredzētās procedūras, paredz, ka daļbvalstīm ir iespēja no PVN atbrīvot to preču piegādes, kam ir paredzēts piemērot muitas noliktavas procedūru vai ieviešanas 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 tādā nodokļa summai, kas būtu samaksāta, ja katrs darījums būtu aplikts ar nodokli valstī.

63 Tādējādi daļbvalstis 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 ieviešanas pārstrādei procedūra, vai arī darījumus, kas veikti muitas noliktavā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Apvienotā Karaliste, 40. punkts).

64 Kā enerģētladvokāts to ir norādījis secinājumā 29. un 30. punktā, Sestās direktivas 16. panta 1. punkts skaidri nostiprina interpretāciju, saskaņā ar kuru par tādā preču piegādi, kam ir piemērots muitas nodokļa atlikšanas režīms un ko par atļādzību ir veicis nodokļa maksātājs muitas noliktavā, kura atrodas daļbvalsts teritorijā, principā ir jāmaksā PVN saskaņā ar Sestās direktivas 2. panta 1. punktu.

65 Šajā gadījumā, kā to apgalvo gan prasītāja pamatlietā, gan daļbvalstis, 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 direktivas 16. panta 1. punktam.

66 Valsts tiesai ir j?p?rbauda, vai Slov?kijas Republika ir izmantojusi šo iesp?ju.

67 T?d?j?di uz pirmo un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka tad, ja preces no treš?s valsts tiek nodotas muitas noliktavas proced?r? k?d? dal?bvalst?, p?c tam p?rveidotas atbilstoši ievēšanas p?rstr?dei proced?rai nodok?u neuzlikšanas sist?m? un tad p?rdotas un atk?rtoti nodotas muitas noliktavas proced?r?, visu šo darb?bu laik? paliekot taj? paš? muitas noliktav?, kas atrodas š?s dal?bvalsts teritorij?, š?du pre?u p?rdošanai ir piem?rojams PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktam, ja vien min?t? dal?bvalsts nav izmantojusi tai pieš?irto iesp?ju šo p?rdošanas dar?jumu atbr?vot no nodok?a atbilstoši š?s direkt?vas 16. panta 1. punktam, kas ir j?p?rbauda valsts tiesai.

Par otro un ceturto jaut?jumu

68 ?emot v?r? uz pirmo un trešo jaut?jumu sniegto atbildi, uz iesniedz?jtiesas uzdoto otro un ceturto jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

69 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

Ja preces no treš?s valsts tiek nodotas muitas noliktavas proced?r? k?d? dal?bvalst?, p?c tam p?rveidotas atbilstoši ievēšanas p?rstr?dei proced?rai nodok?u neuzlikšanas sist?m? un tad p?rdotas un atk?rtoti nodotas muitas noliktavas proced?r?, visu šo darb?bu laik? paliekot taj? paš? muitas noliktav?, kas atrodas š?s dal?bvalsts teritorij?, š?du pre?u p?rdošanai ir piem?rojams pievienot?s v?rt?bas nodoklis atbilstoši Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 26. apr??a Direkt?vu 2004/66/EK, 2. panta 1. punktam, ja vien min?t? dal?bvalsts nav izmantojusi tai pieš?irto iesp?ju šo p?rdošanas dar?jumu atbr?vot no nodok?a atbilstoši š?s direkt?vas 16. panta 1. punktam, kas ir j?p?rbauda valsts tiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – slov?ku.