

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2012 m. gegužės 22 d.(1)

Byla C-165/11

Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky

prieš

Profitube spol. s r.o.

(*Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Prekės iš trečiosios valstybės, sandliuojamos muitinės sandelyje valstybėje narėje, taikant sąlyginio neapmokestinimo procedūrą – Prekių pardavimas, joms ir toliau taikant sąlyginio neapmokestinimo procedūrą – Prekių tiekimas – Apmokestinamieji sandoriai“

1. Jei gaminys vežamas į Sąjungos teritoriją, taikant muitų teisės normose numatyta sąlyginio neapmokestinimo procedūrą, pavyzdžiui, tam, kad būtų perdirbtas ir reeksportuotas į trečiąją šalį, toks gaminys negyja Bendrijos prekės statuso. Todėl, muitinės požiūriu, nemokėtinas joks muitas. Tačiau kas nutinka, kai tokį gaminį, esantį muitinės sandelyje, viena Sąjungos įmonė parduoda kitai Sąjungos įmonei, nors jis fiziškai lieka toje pačioje vietoje, o teisiškai jam taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra? Konkrečiai kalbant, ar reikia mokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už tokį pirkimo pardavimo sandorą? Būtų ši problema Teisingumo Teismui pateiktuose prejudiciniuose klausimuose kelia *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Aukščiausiasis Teismas).

I – Teisinis pagrindas

A – Muitų teisės normos

2. Švoka Sąjungos „muitų teritorija“ apibrėžta Muitinės kodekso(2) 3 straipsnyje. Konkrečiai kalbant, pagal šią nuostatą muitų teritorija apima visą valstybę narių teritoriją, išskyrus šioje nuostatoje aiškiai nurodytas vietas.

3. Muitinės kodekso 84 straipsnyje išvardytos „sąlyginio neapmokestinimo procedūros“, tarp kurių nurodytos muitinio sandėliavimo ir laikinojo vežimo perdirbti taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemų procedūros. Taikant šias procedūras atitinkamai pagal 98 ir 114 straipsnius galima į Sąjungos muitų teritoriją ne Bendrijos prekes vežti nemokant muitų. Muitinio sandėliavimo procedūra skirta tam, kad prekes būtų galima laikyti sandelyje, o laikinojo vežimo perdirbti procedūra, – kad jas būtų galima perdirbti.

4. Pagal Muitin?s kodekso 98 straipsnio 2 dal? „muitin?s sand?lis – tai bet kuri muitin?s patvirtinta ir priži?rima vieta, kurioje nustatytomis s?lygomis gali b?ti laikomos prek?s“.

B – PVM teis?s normos

5. Pagrindin?s bylos aplinkybi? metu, t. y. 2005–2006 m., taikomos PVM teis?s normos buvo Šeštojoje direktyvoje(3) esan?ios teis?s normos.

6. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsn? PVM apmokestinamas:

„1) preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) preki? importas.“

7. Pagal 5 straipsnio 1 dal? „preki? tiekimas“ suprantamas kaip „teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

8. S?jungos teritorija Šeštosios direktyvos taikymo tikslais apibr?žta 3 straipsnyje. Ji apima valstybi? nari? teritorij?, išskyrus kai kurias aiškiai šiame ?statyme nurodytas vietas.

9. Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje yra kelios normos, susijusios su atleidimu nuo mokes?io. Konkre?iai kalbant, šiame straipsnyje, iš dalies pakeistame (taikant keist? teis?k?ros technik?) tos pa?ios direktyvos 28 c straipsniu(4), numatyta:

„1. Nepažeisdamos kit? Bendrijos mokes?i? nuostat?, valstyb?s nar?s gali, pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, imtis speciali? priemoni?, skirt? atleisti nuo prid?tin?s vert?s mokes?io visus ar kai kuriuos iš toliau nurodyt? sandori? <...>:

<...>

B. Prekes, kurias ketinama:

<...>

c) ?forminti pagal muitin?s sand?liavimo arba laikinojo ?vežimo perdirbti proced?r?.

<...>

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;

<...>.“

10. Taigi Šeštosios direktyvos 16 straipsniu valstyb?ms nar?ms iš esm?s leidžiama atleisti nuo PVM preki?, kurioms prieš pardavim? ir po jo taikoma s?lyginio neapmokestinimo proced?ra, pardavim?.

II – Faktin?s aplinkyb?s, pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11. Pagrindin?je byloje nagrin?jami Slovakijos bendrov?s *Profitube* iš Ukrainos ?vežti pieno pusgaminiai (vielos ritiniai), kuriems Slovakijoje taikyta s?lyginio neapmokestinimo proced?ra.

Tiksliau tariant, pirmiausia prekės buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, paskui, siekiant jas perdirbti – plieninius profilius, – laikinojo vežimo perdirbti procedūra.

12. Vėliau šias prekes, neperkėlusi į kitą vietą, *Profitube* pardavė kitai Slovakijos bendrovei MERCURIUS; joms vėl buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra.

13. Slovakijos mokesčių institucijos pareikalavo sumokėti PVM už bendrovės *Profitube* vykdytą pardavimą bendrovei MERCURIUS, laikydamos šį sandorą PVM tikslais prastu prekių tiekimu, kuriam taikomas mokestis.

14. *Profitube* apskundė mokesčių institucijų sprendimą teismui tvirtindama: kadangi nagrinėjamos prekės nėra Bendrijos prekės pagal muitų teisės normas, jos net nepatenka į PVM normų taikymo sritį.

15. Nagrinėdamas pirmąją instanciją, *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavos regiono teismas) *Profitube* ieškinią patenkino ir panaikino mokesčių institucijų priemones. Tada nagrinėdamas antrąją instanciją *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šį sprendimą panaikino, nusprendęs, kad šis sandoris yra apmokestinamas PVM.

16. *Profitube* pateikė kasacinį skundą *Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Konstitucinis Teismas); šis teismas panaikino *Najvyšší súd Slovenskej republiky* sprendimą ir grąžino pastarajam bylą nagrinėti iš naujo. Konkrečiai tariant, *Ústavný súd* nusprendė, kad *Najvyšší súd* nepakankamai atsižvelgė į kai kurias Slovakijos teisės normas, pagal kurias muitų teisės normos turi viršenybą PVM normų atžvilgiu.

17. Šiuo etapu *Najvyšší súd Slovenskej republiky* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Europos Bendrijų 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 narė nesančios valstybės (Ukrainos) teritorijos [importavo] prekes, kurios vėliau buvo perdirbtos tame muitinės sandėlyje pagal laikinojo vežimo perdirbti, taikant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, procedūrą, ir kai galutinis produktas nebuvo iš karto eksportuotas, kaip numatyta Reglamento (EEB) Nr. 2913/92 114 straipsnyje, o tame pačiame sandėlyje į perdirbęs subjektas į 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 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštųjų direktyvų 77/388/EEB, t. y. ar, taikant pridėtinės vertės mokesčio sistemą pagal Šeštųjų 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 ieškovų, pardavusių prekes Slovakijos Respublikos teritorijoje esančiame viešajame muitinės sandėlyje, vykdo prekių tiekimą už atlygą nacionalinėje teritorijoje?

3. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, t. y. kad aptariamam sandoriui taikytina sistema pagal Šeštųjų 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 ? Slovakijos Respublikos teritorijoje esantį muitinį sandėlį; arba
- b) dėl to, kad, prekes importavus iš trečiosios šalies (Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalis), t. y. jas laikant tokiame muitiniam sandėlyje, muitinis procedūra pasibaigę jas pardavus kitam valstybės narės asmeniui?

4. Ar Šeštosios direktyvos tikslai, išdėstyti jos konstatuojamose dalyse, visų pirma GATT (PPO) tikslai, pasiekiami, jei iš trečiosios šalies ? muitinis sandėlis importuotų prekių, kurios vėliau ten perdirbtos ir parduotos kitam tos valstybės narės asmeniui Europos bendrijos valstybės narės teritorijoje esančiame muitiniam sandėlyje, pardavimui netaikomas pridėtinės vertės mokestis tokioje valstybėje narėje? “

III – Nagrinėjimas

A – *Dėl pareigos mokėti PVM (bent dėl pirmojo ir trečiojo klausimo)*

18. Apskritai PVM už prekes turi būti sumokėtas jas importavus arba pristačius. Šiuo atveju akivaizdu, kad prekės nebuvo importuotos, nes pagrindiniame byloje aptariamos prekės buvo taikoma sąlyginio neapmokestinimo muitais procedūra. Todėl galima pareiga mokėti PVM gali būti pagrįsta tik vykdytu „prekių tiekimu“, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją direktyvą.
19. Tiksliau tariant, paprastai PVM yra mokėtinas už prekių tiekimą, kai tenkinamos trys bendrai taikomos sąlygos. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio sandoris turi būti, pirma, prekių tiekimas už atlygą; antra, tiekimą turi vykdyti apmokestinamasis asmuo, kuris veikia kaip toks.
20. Trečia, sandoris turi būti vykdytas *Sjungos teritorijoje*, kaip ji apibrėžta 3 straipsnyje.
21. Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neabejoja, kad dvi pirmosios sąlygos tenkinamos, todėl nereikia jį nagrinėti. Pirkimo ir pardavimo sandoris už atlygą vykdytą apmokestinamasis asmuo, kuris veikia kaip toks; šis sandoris apimtų nuosavybės teisių disponuoti prekėmis perėjimą iš pardavėjo pirkėjui. Tačiau prejudiciniais klausimais siekiama išsiaiškinti, ar tenkinama ir trečioji sąlyga. Ieškovo pagrindiniame byloje aiškina, kad prekės, kurioms taikyta sąlyginio neapmokestinimo procedūra ir kurios todėl netapo Bendrijos prekėmis, kaip tai suprantama pagal muitų teisę, negali būti laikomos PVM tikslais esančiomis *Sjungos teritorijoje*. Tačiau visos kitos šalys, šioje byloje pateikusios pastabas, tvirtina, kad bendrovės *Profitube* vykdytas prekių pardavimas bendrovei *MERCURIUS* buvo prastas ekonominis sandoris, apmokestinamas PVM.
22. Nacionalinio teismo pateiktus klausimus reikia nagrinėti kartu, nes juose keliama vienintelė problema. Be to, kaip bus matyti vėliau, atsakius, kad pagal Šeštąją direktyvą PVM yra mokėtinas, nereikės atsakyti ? antrąjį ir ketvirtąjį klausimus.
23. Bent tokia yra mano nuomonė. Manau, kad PVM yra mokėtinas. Nors nėra vienos *Sjungos teisės* normos, pagal kurią būtų galima atleisti nuo pareigos mokėti mokestį prekių, kurioms yra (ir numatyta, kad toliau bus) taikoma muitinis sąlyginio neapmokestinimo procedūra, pirkimo pardavimo atveju.
24. Pirmiausia reikia pažymėti, kad muitų teisės normos ir teisės normos PVM srityje sudaro dvi iš esmės atskiras *Sjungos teisės* normų grupes. Tai, žinoma, nereiškia, kad tarp šių dviejų grupių nėra jokios sąsajos: pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje, kaip matyti, reglamentuojama situacija, kur taikomos tiek muitų teisės, tiek PVM teisės normos. Tačiau reikia aiškiai suprasti, kad kalbama apie dvi teisės normų grupes, kurios, pirma, yra to paties lygmens hierarchiniame antriniame

teis?s sistemoje, tod?l negali viena automatiškai b?ti viršesn? už kit?, ir kuriomis, antra, siekiama visiškai skirting? tiksl?. Faktas, kad kai kurioms prek?ms taikoma „privilegiuota“ proced?ra pagal muit? teis?, nereiškia, kad jas automatiškai reikia palankiau vertinti pagal PVM teis?, ir atvirkšč?iai.

25. Antra, neabejotina, kad PVM tikslais muitin?s sand?lis yra S?jungos teritorija. Šeštojoje direktyvoje aiškiai nurodytos valstybi? nari? teritorijos dalys, kurioms PVM režimas netaikomas, ta?iau tarp j? muitin?s sand?liai neminimi. Pats Teisingumo Teismas, nagrin?damas byl?, panaši? ? ši? byl?, jau pripažino, kad muitin?s sand?lis PVM tikslais yra S?jungos teritorijos dalis(5). Apskritai, kaip matyti iš teismo praktikos, „šioje direktyvoje nustatyt? sistem? privaloma taikyti visoje valstybi? nari? nacionalin?je teritorijoje“(6).

26. Tod?l aplinkyb?, kad šiuo atveju tiekto prek?s fiziškai buvo muitin?s sand?lyje, neturi jokios reikšm?s PVM taikymo tikslais; šiuo atžvilgiu lygiai taip pat nesvarbi ir aplinkyb?, kad šioms prek?ms buvo taikoma muitin?s s?lyginio neapmokestinimo proced?ra.

27. Be to, *net pagal muit? teis? muitin?s sand?liai yra S?jungos teritorijos dalis*. Aplinkyb?, kad tuose sand?liuose esan?ios prek?s gali tur?ti special? muitin? status?, susijus? su tuo, kad jas lengva patikrinti, nekei?ia fakto, kad jos jokių būdu nėra už S?jungos teritorijos rib?: kaip patikslinama Muitin?s kodekso 98 straipsnio 2 dalyje, jie yra tik muitin?s patvirtintos vietos, kuriose nustatytomis s?lygomis gali b?ti laikomos prek?s.

28. Tod?l pirkimo pardavimo sandoris, kaip antai teismo nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, yra preki? tiekimas S?jungos teritorijoje, apmokestinamas PVM.

29. Kad toks aiškinimas yra teisingas, mano nuomone, neabejotinai patvirtina ir Šeštosios direktyvos 16 straipsnis.

30. Kaip matyti iš to, kas išd?styta, tame straipsnyje nurodyta, kad valstyb?s nar?s gali atleisti nuo PVM tam tikrus sandorius, tarp kuri? yra ir preki? tiekimas, kai prek?ms taikoma muitin?s s?lyginio neapmokestinimo proced?ra, o ?vykdžius š? sandor?, joms ši proced?ra ir toliau taikoma. Tai reiškia, kad valstyb? nar? gali nuspr?sti atleisti nuo PVM pirkimo ir pardavimo sandor?, kaip antai aptariamas pagrindin?je byloje(7). Ta?iau aišku, kad nors Šeštojoje direktyvoje konstatuojama, jog valstyb?s nar?s gali atleisti nuo PVM sandorius, kaip antai nagrin?jamas šioje byloje, bet netaikant tokio atleidimo, *PVM turi b?ti mok?tinas*. Neb?t? jokios prasm?s numatyti galimyb? atleisti nuo PVM, jei pagal bendr? taisykl? mokes?io nereik?t? mok?ti. Kitaip tariant, Šeštoji direktyva pagr?sta *prielaida, kad preki?, kurioms taikoma muitin?s s?lyginio neapmokestinimo proced?ra, pirkimo ir pardavimo sandoris paprastai apmokestinamas PVM* ir gali b?ti atleistas nuo mokes?io, tik jei valstyb?s nar?s nusprendžia taikyti atleidim? nuo mokes?io.

31. Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateikt? pastab? aišku, kad Slovakija nenumat? atleidimo nuo mokes?io: pati Slovakijos vyriausyb? aiškiai patvirtino ši? aplinkyb?. Vis d?lto, aišku, kad b?tent nacionalinis teismas turi nustatyti, ar esama nacionalin? nuostat?, vidaus teis?je ?tvirtinusi? atleidimo nuo mokes?io atvejus, kurie leidžiami pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsn?.

B – *Antrasis ir ketvirtasis klausimas*

32. Atsižvelgiant ? atsakym?, kur? si?lau pateikti ? pagrindin? nacionalinio teismo pateikt? klausim?, neb?tina, kad Teisingumo Teismas nagrin?t? antr?j? ir ketvirt?j? klausimus, kurie pateikti tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas tur?t? patvirtinti, kad nagrin?jamu atveju PVM nėra mok?tinas.

IV – Išvada

33. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau taip atsakyti į *Najvyšší súd Slovenskej republiky* pateiktus prejudicinius klausimus:

Jei valstybės narė nepasinaudojo galimybe taikyti atleidimą nuo mokesčių pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 16 straipsnyje, aplinkybės, kad pirkimo pardavimo sandoris sudarytas dėl prekių, kurioms taikoma muitinės sąlyginio neapmokestinimo procedūra ir (arba) esančių muitinės sandėlyje, nekeičia fakto, kad pats pirkimo ir pardavimo sandoris yra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu.

1 – Originalo kalba: italų.

2 – 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksas (OL L 302, 1992 10 19, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), su vėlesniais pakeitimais

3 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) su vėlesniais daliniais pakeitimais.

4 – 28 c straipsnio dalis, kuria iš dalies keičiamas 16 straipsnis, priimta 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir vedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčių – tam tikro atleidimo nuo mokesčių taikymo sritis ir praktinio jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274).

5 – 2006 m. vasario 9 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-305/03, Rink. p. I-1213, 40 punktas). Teisingumo Teismas šiame sprendime pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje numatyta galimybė atleisti nuo mokesčių susijusi su „operacijomis, vykdytomis šalies viduje“.

6 – 2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Aktiebolaget NN* (C-111/05, Rink. p. I-2697, 55 punktas)

7 – Gali būti išreikšta abejonė, teigiant, kad 16 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčių turi būti taikomas tik tuo atveju, kai tiekiamos prekės, kurioms taikoma muitinės procedūra *išlieka nepakitusi*, nepaisant sandorio, o šiuo atveju prekės tiekimo metu prekėms taikoma procedūra iš laikinojo vežimo perdirbti procedūros pakeista į muitinio sandėliavimo procedūrą. Vis dėlto, manau, toks aiškinimas nebūtų teisingas ir kad vienos sąlyginio neapmokestinimo procedūros pakeitimas kita netrukdo atleisti nuo mokesčių, jei tai numatoma atitinkama valstybės narė.