

Byla C-621/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. rugpjūčio 20 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublika)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. balandžio 16 d.

Pareiškėja:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Atsakovas:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Pagrindinės bylos dalykas

Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyvos 2006/112/EB aiškinimas – 167 straipsnis ir 168 straipsnio e punktas – Teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį – Atsisakymas – Importuojamų prekių nuosavybės teisės arba teisės disponuoti tokiomis prekėmis kaip savininkui sąlyga – Importuotų prekių naudojimo apmokestinamųjų asmenų apmokestinamiesiems sandoriams, susijusiems su tų prekių pardavimu nacionalinėje teritorijoje, perleidimu kitai valstybei narei arba eksportu į trečiąją šalį, sąlyga – Būtinybė įvykdyti tiesioginio nedelsiant atsirandančio ryšio tarp prekių įsigijimo ir pardavimo sandorių sąlygą.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar [2006 m. lapkričio 28 d.] Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnis ir 168 straipsnio e punktas

- turi būti aiškinami taip, kad teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurį apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti už importuotas prekes, įgyjama tikrai turint importuojamų prekių nuosavybės teisę arba teisę disponuoti tokiomis prekėmis kaip savininkui?
2. Ar Direktyvos 2006/112/EB <...> 168 straipsnio e punktas turi būti aiškinamas taip, kad teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurį apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti už importuotas prekes, atsiranda tik tuo atveju, jeigu importuotos prekės yra naudojamos apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, susijusiems su tų prekių pardavimu nacionalinėje teritorijoje, perleidimu kitai valstybei narei arba eksportu į trečiąją šalį?
 3. Ar tokiomis aplinkybėmis yra tenkinama tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp įsigytų prekių ir pardavimo sandorių sąlyga ir būtent, ar nagrinėjamu atveju galima taikyti tradicinį teisės į atskaitą aiškinimą, pagrįstą tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu įsigytų prekių ir pardavimo sandorių ryšiu, atsižvelgiant į išlaidas, nesusijusias su prekėmis, taigi neįtrauktas į pardavimo sandorių kainą?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnis ir 168 straipsnio e punktas.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (Įstatymas Nr. 222/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio) su pakeitimais, toliau – PVM įstatymas.

2 straipsnio 1 dalies d punktas

„Apmokestinami:

- a) prekių tiekimas už atlygį,
- b) paslaugos teikimas (toliau – paslaugos teikimas) už atlygį, apmokestinamojo asmens vykdomas valstybės teritorijoje,
- c) prekių iš kitos Europos Bendrijų valstybės narės (toliau – valstybė narė) įsigijimas už atlygį valstybės teritorijoje,
- d) prekių importas į nacionalinę teritoriją.

3 straipsnio 1 dalis

Apmokestinamasis asmuo – bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamasis bet kurią 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatus.

3 straipsnio 2 dalis

Ekonominė veikla (toliau – ekonominė veikla) – bet kokia veikla, iš kurios gaunamos pajamos ir kuri apima gamintojų, prekybininkų ir paslaugų teikėjų veiklą, įskaitant kasybą, statybą ir žemės ūkio veiklą, veiklą, vykdomą kaip laisvoji profesija pagal specialias nuostatas, intelektinę kūrybinę veiklą ir sportinę veiklą. Ekonominė veikla taip pat laikomas materialiojo turto arba nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti pajamų; jeigu turto, kuris yra bendro sutuoktinių turto dalis, naudojamas siekiant gauti pajamų iš ekonominės veiklos, laikoma, kad juo lygiomis dalimis naudojasi abu sutuoktiniai, išskyrus atvejus, kai sutuoktiniai susitaria kitaip.

21 straipsnio 1 dalis

Importuojant prekes, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda:

- a) kai prekėms įforminama išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūra,
- b) kai taikant sąlyginio apmokestinimo sistemą prekėms įforminama laikino įvežimo perdirbti muitinės procedūra, atliekama taikant sąlyginio apmokestinimo sistemą,
- c) nustojus taikyti laikinojo įvežimo muitinės procedūrą,
- d) kai prekių reimporto atveju joms taikoma išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūra, prieš tai joms taikius laikinojo išvežimo perdirbti procedūrą,
- e) kai prekės importuojamos neteisėtai,
- f) kai prekės paimamos iš muitinės priežiūros,
- g) kitais atvejais, kai importuojant prekes atsiranda skola muitinei.

49 straipsnio 2 dalies d punktas

Apmokestinamasis asmuo iš jo mokėtino mokesčio gali atskaityti mokesčių už prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja prekių tiekimui ir paslaugų teikimui kaip apmokestinamasis asmuo, išskyrus 3 ir 7 dalyse numatytas išimtis. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti mokesčių, jeigu jis buvo sumokėtas mokesčių administratoriui importuojant prekes į nacionalinę teritoriją.

51 straipsnio 1 dalies d punktas

Apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą pagal 49 straipsnį, jeigu jis, atskaitydamas mokesťį pagal 49 straipsnio 2 dalies a punktą, turi muitinės patvirtintą importo dokumentą, kuriame apmokestinamasis asmuo yra nurodytas kaip gavėjas arba importuotojas.

69 straipsnio 8 dalis

Importo atveju asmuo, kuris yra skolininkas pagal muitų teisės aktus, arba prekių gavėjas privalo sumokėti mokesťį, jeigu importo metu pagal muitų teisės aktus skolininku laikytinas užsienio asmuo, kuris turi bendrąjį leidimą pagal kitos valstybės narės muitinės nustatytas specialias taisykles, ir jeigu skolininkas nenaudoja importuotų prekių savo ekonominei veiklai vykdyti.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o změnách v sístavě územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (Įstatymas Nr. 511/1992 dėl mokesčių ir rinkliavų administravimo bei teritorinių mokesčių institucijų sistemos pakeitimo) su pakeitimais.

44 straipsnio 6 dalies b punkto 1 papunktis

Apmokestinamojo asmens mokesstinio patikrinimo ar pakartotinio mokesstinio patikrinimo atveju mokesčių administratorius per 15 dienų nuo jo pabaigos (15 straipsnio 13 dalis) pateikia papildomą pranešimą apie mokesťį, jeigu po mokesstinio patikrinimo nustatyta mokesčio suma skiriasi nuo mokesčių deklaracijoje arba papildomoje mokesčių deklaracijoje, ataskaitoje arba papildomoje ataskaitoje nurodytos mokesčio sumos, arba jeigu po pakartotinio mokesstinio patikrinimo nustatyta mokesčio suma skiriasi nuo sumos, kurią mokesčių administratorius nustatė po mokesstinio patikrinimo, arba jeigu ši suma skiriasi nuo papildomame pranešime apie mokesťį nurodyto mokesčio skirtumo.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencija

Midland Bank plc., C-98/98

Abbey National, C-408/98

Kretztechnik, C-465/03

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso aprašymas

- 1 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant komercinės bendrovės *Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o.* ir *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos finansų direktoratas) dėl atsisakymo suteikti pareiškėjai teisę

atskaityti pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM) pagal Įstatymo Nr. 222/2004 51 straipsnio 1 dalies d punktą.

- 2 *Daňový úrad Bratislava* (Bratislavos mokesčių inspekcija, toliau – mokesčių inspekcija arba mokesčių administratorius) 2011 m. liepos 18 d. sprendimais nesuteikė pareiškėjai teisės atskaityti PVM už 2008 m. vasario – gruodžio mėn. mokestinį laikotarpį. Nurodyto mokestinio laikotarpio mokesčių skirtumo bendra suma yra lygi 198 322,25 eurų.
- 3 Pareiškėja, kaip gavėja ir deklarantė, importavo prekes iš Šveicarijos, Honkongo ir Kinijos į Slovakijos Respubliką tam, kad būtų galima jas perpakuoti. Kai prekės buvo išleistos į laisvą apyvartą, pareiškėja įgijo prievolę apskaičiuoti mokesčių pagal Įstatymo Nr. 222/2004 21 straipsnio 1 dalies a punktą. Po perpakavimo prekės buvo eksportuotos arba parduotos iš Slovakijos Respublikos teritorijos į trečiąją šalį, o užsakovui buvo išrašytos sąskaitos už perpakavimo paslaugas. Visą laikotarpį prekių nuosavybės teisė priklausė užsienio užsakovams.
- 4 Pareiškėja sumokėjo mokesčių ir pareiškė teisę į atskaitą pagal Įstatymo Nr. 222/2004 51 straipsnio 1 dalies d punktą. Mokesčių inspekcija atsisakė leisti atskaityti sumokėtą mokesčių, nurodydama šiuos motyvus: pareiškėja pažeidė minėto įstatymo 49 straipsnio 2 dalį ir 51 straipsnio 1 dalies d punktą. Pirma, pareiškėja nebuvo importuotų prekių savininkė ir neturėjo teisės naudoti prekes kaip savininkė, be to, nebuvo tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp su prekėmis susijusių išlaidų ir jos ekonominės veiklos, pareiškėja nepatyrė jokių prekių įsigijimo išlaidų, kurios vėliau būtų įtrauktos į apmokestinamų pardavimo sandorių kainą, ir galiausiai pareiškėja importuotų prekių nenaudojo savo prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, t. y. ji nepardavė importuotų prekių nacionalinėje teritorijoje, neperleido jų kitai Europos Sąjungos valstybei narei ir neeksportavo jų į trečiąją šalį, taigi nepanaudojo prekių savo ekonominei veiklai kaip apmokestinamasis asmuo.
- 5 Minėtus mokesčių inspekcijos kaip pirmosios instancijos priimtus sprendimus atsakovas patvirtino 2011 m. spalio 13 d. sprendimais.
- 6 Pareiškėjos ieškinys buvo atmestas *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavos apygardos teismas, Slovakija, toliau – Apygardos teismas) 2012 m. birželio 20 d. sprendimu.
- 7 Vėliau apygardos teismo sprendimas buvo panaikintas *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas, toliau – Aukščiausiasis Teismas) 2013 m. sausio 15 d. sprendimu Nr. 3Sžf/78–88/2012: tiek atsakovo, tiek pirmosios instancijos administracinės institucijos sprendimai buvo panaikinti ir byla grąžinta nagrinėti. Tame sprendime Aukščiausiasis Teismas paaiškino, kad pareiškėja elgėsi tinkamai, kai pareikalavo teisės atskaityti mokesčių, sumokėtą už importuotas prekes. Ekonominį ryšį galima paaiškinti aplinkybe, kad jeigu pareiškėja nebūtų importavusi prekių, ji nebūtų galėjusi suteikti su šiomis prekėmis susijusių paslaugų. Mokesčių inspekcija ir atsakovas

pažeidė įstatymą, kai be jokios teisinės priežasties nurodė, kad pareiškėja neįvykdė sąlygos, kurią įvykdyti buvo neįmanoma. Pareiškėja galėjo teikti prekių perpakavimo paslaugas net ir neturėdama tų prekių nuosavybės teisės, nes nėra nė vienos teisės akto nuostatos, pagal kurią tai būtų draudžiama. Priešingu atveju būtų galima įžvelgti neutralumo principo pažeidimą.

- 8 Nors faktinės aplinkybės nepasikeitė, mokesčių inspekcija 2014 m. sausio 16 d. priimtuose sprendimuose dar kartą dėl tų pačių priežasčių nesuteikė pareiškėjai teisės atskaityti mokesčių iš 2008 m. vasario – gruodžio mėn. laikotarpio susidariusios 198 322,25 eurų sumos. Mokesčių inspekcija priminė ankstesnius savo argumentus ir, be to, nurodė PVM komiteto 2011 m. spalio 19 d. 94 posėdžio išvadas, pagal kurias asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokesčių dėl prekių importo, neturi teisės atskaityti mokesčių, jeigu nėra įgijęs teisės prekes naudoti kaip savininkas ir jeigu išlaidos toms prekėms nėra tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su jo ekonomine veikla. Jis taip pat atkreipė dėmesį į Teisingumo Teismo sprendimus bylose *Midland Bank plc.*, C-98/98, *Abbey National*, C-408/98, ir *Kretztechnik*, C-465/03.
- 9 2014 m. sausio 16 d. pareiškėja pateikė skundus dėl atitinkamų mokesčių inspekcijos sprendimų, kuriuose teigė, kad nuosavybės teisės, ir konkrečiau teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui, perleidimas yra PVM komiteto posėdyje nustatyta sąlyga, kuri susijusi tikrai su prekių tiekimu pirkėjui. Be to, pareiškėja teigė, kad Įstatymo Nr. 222/2004 49 straipsnio 2 dalyje vartojama formuluotė „prekių tiekimas ir paslaugų teikimas“, atsižvelgiant į to įstatymo 3 straipsnio 3 dalį, turi būti aiškinama taip, kad mokesčio atskaita priklauso nuo prekių naudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai masto. Kad galėtų vykdyti savo pagrindinę ekonominę veiklą, pareiškėja importavo prekes, kurių iš tiesų vėliau neperpardavė, bet jas panaudojo tikrai savo pagrindinei ekonominei veiklai vykdyti, t. y. prekių perpakavimo paslaugų teikimui.
- 10 2014 m. balandžio 7 d. priimtuose naujuose sprendimuose atsakovas patvirtino 2014 m. sausio 16 d. mokesčių inspekcijos sprendimus. Visų pirma jis, remdamasis PVM komiteto posėdžio išvadomis, patvirtino pirmosios instancijos sprendime nurodytas priežastis.
- 11 Ginčas buvo perduotas nagrinėti Apygardos teismui, kuris panaikino atsakovo 2014 m. balandžio 7 d. sprendimus. Šio teismo sprendimas buvo apskūstas Slovakijos Respublikos Aukščiausiajam Teismui, kuris galiausiai atmetė prašymą pripažinti, kad atsakovo sprendimai yra teisėti, bet patvirtino mokesčių inspekcijos ir atsakovo padarytas teises išvadas. Aukščiausiajam Teismui atmetus pareiškėjos prašymą pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą, byla pasiekė *Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Konstitucinis Teismas), kuris nustatė, jog buvo pažeistos pareiškėjos pagrindinės teisės į veiksmingą teisminę gynybą ir nešališką teismą.

Pagrindiniai šalių argumentai

- 12 Pareiškėja tvirtina turinti teisę į PVM atskaitą, nes nuosavybės teisė, o konkrečiau teisės disponuoti turtu kaip savininkui perleidimas yra susiję tik su prekių tiekimu pirkėjui. Pareiškėja nebuvo pirkėja, todėl jos atveju negalima taikyti šios sąlygos. Prekių importo momentu prievolė apskaičiuoti mokesčių ir teisė jį atskaityti nepriklausė nuo to, ar buvo įgyta nuosavybės teisė arba teisė disponuoti turtu kaip savininkui. Prekės buvo importuotos jos pagrindinei ekonominei veiklai vykdyti.
- 13 Atsakovas teigia, kad net prekių importo atveju viena iš PVM atskaitos sąlygų yra nuosavybės teisės arba teisės disponuoti tokiomis prekėmis kaip savininkui įgijimas, taip pat tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su ekonomine veikla buvimas, patirtos išlaidos, susijusios su prekių pirkimu, ir jų panaudojimas prekių tiekimui arba paslaugų teikimui vykdant ekonominę veiklą.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų aprašymas

- 14 Pagrindinis klausimas nagrinėjamu atveju yra, ar tokioje situacijoje, kai pareiškėja gavo prekes, importuotas į Slovakijos Respublikos teritoriją jų saugojimo ir perpakavimo tikslais, ir prekes išleidus į laisvą apyvartą pagal Įstatymą Nr. 222/2004 jai atsirado prievolė apskaičiuoti mokesčių, o vėliau perpakavusi šias prekes jas išsiuntė į trečiąją šalį ir į kitas valstybes nares, ši pareiškėja pagal išrašytą sąskaitą faktūrą įgijo tame įstatyme numatytą teisę į PVM atskaitą.
- 15 Savo sprendime byloje 3Sžf/78–88/2012 Aukščiausiasis Teismas konstatavo, kad pareiškėjos prievolė apskaičiuoti mokesčių buvo atsiradusi dėl prekių importo, o ne už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas, ir kad pareiškėja elgėsi teisingai, kai atsižvelgdama į PVM sumą, kurią turėjo sumokėti kaip apmokestinamasis asmuo už prekių importą į nacionalinę teritoriją, pareiškė turinti teisę atskaityti mokesčių už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, juo labiau, kad nagrinėjamu atveju yra ekonominis ryšys. Iš tikrųjų, jeigu prekės nebūtų buvusios faktiškai importuotos į pareiškėjos veiklos vietą, ji nebūtų galėjusi vykdyti savo ekonominės veiklos – teikti prekių perpakavimo paslaugas.
- 16 Vis dėlto, nors paskesniame sprendime šiuo klausimu Nr. 6Sžf/23/2016 Aukščiausiasis Teismas pripažino pirminiame sprendime padarytas išvadas, kad pareiškėjos prievolė apskaičiuoti mokesčių atsirado tą dieną, kai buvo priimta muitinės deklaracija dėl prekių išleidimo į laisvą apyvartą, jis padarė kitokią teisinę išvadą dėl PVM atskaitos sąlygų laikymosi. Savo sprendime Aukščiausiasis Teismas pažymėjo, kad visas PVM gali būti atskaitytas įvykdžius sąlygą, kad prekės arba paslaugos naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Kartu jis atkreipė dėmesį į tai, kad pareiškiant teisę į mokesčio atskaitą iš esmės turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkrečios įsigytos apmokestinamos prekės arba paslaugos (įsigytos prekės arba gautos paslaugos) ir tiekto prekės arba suteiktos paslaugos. Todėl paprastai išlaidos turi atsirasti anksčiau nei apmokestinamasis asmuo sudaro su jomis susijusį apmokestinamąjį sandorį. Jeigu apmokestinamasis asmuo reiškia teisę atskaityti visą mokesčių, jis turi įrodyti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su

apmokestinamu prekės tiekimu arba paslaugos teikimu, dėl kurių būtų galima atskaityti mokesť.

- 17 Atsižvelgdamas į tai, kas pirma išdėstyta, Aukščiausiasis Teismas padarė išvadą, kad nebuvo įvykdyta sąlyga, jog prekė arba paslauga buvo naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai vykdyti, taip pat nebuvo įrodytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis pirkimo sandorio ir pardavimo sandorio ryšys, nes pareiškėja vėliau prekių nepardavė, nes net nebuvo prekių savininkė, taigi pareiškėja negalėjo sudaryti apmokestinamojo sandorio, o tik perpakuoti prekes ir organizuoti jų eksportą į Šveicarijos bendrovės, kuriai priklauso prekės, nurodytas trečiasis šalis. Jeigu pareiškėjai būtų sugražintas sumokėtas mokesťis, tas mokesťis nebūtų buvęs sumokėtas nacionalinėje teritorijoje, nes užsienio asmuo nebuvo įregistruotas nacionalinėje teritorijoje kaip apmokestinamasis asmuo. Mokesťis, kurį pareiškėja prašė atskaityti, buvo susijęs su prekėmis, bet nebuvo įtrauktas į tų prekių perpakavimo paslaugą. Pareiškėja užsienio asmeniui išrašė sąskaitą tik už suteiktas prekių perpakavimo paslaugas, o prekių įsigijimo sąnaudos nebuvo įtrauktos į jų kainą.
- 18 *Sic stantibus rebus*, Aukščiausiasis Teismas, atsižvelgdamas į Slovakijos Respublikos Konstitucinio Teismo išvadą, išdėstytą 2018 m. spalio 11 d. nuomonėje Nr. II. ÚS-381/2018–49, kurioje, *inter alia*, buvo konstatuotas bylos šalies pagrindinių teisių pažeidimas dėl to, kad nebuvo kreiptasi į Teisingumo Teismą, mano, kad norint tęsti procesą pagrindinėje byloje, būtina pateikti Teisingumo Teismui pirmiau išdėstytus prejudicinius klausimus, kad būtų galima išaiškinti atitinkamas Europos Sąjungos teisės nuostatas.