Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. november 2012 *

»Sjette momsdirektiv — anvendelse — EF-toldkodeks — varer, der hidrører fra et tredjeland og er henført under toldoplagsproceduren på en medlemsstats område — omdannelsen af varer under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen — salg af varer og henførsel på ny under toldoplagsproceduren — opretholdelse i det samme toldlager under samtlige transaktioner — levering af goder foretaget mod vederlag på nationalt område — afgiftspligtens indtræden«

I sag C-165/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakiet) ved afgørelse af 22. marts 2011, indgået til Domstolen den 4. april 2011, i sagen:

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

mod

Profitube spol. s r.o.,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel og M. Safjan (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky ved V. Paňko, som befuldmægtiget

— Profitube spol. s r.o. ved advokát M. Čižmárik

— den slovakiske regering ved B. Ricziová, som befuldmægtiget

— den tjekkiske regering ved M. Smolek og J. Vláčil, som befuldmægtigede

* Processprog: slovakisk.

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og P. Pecho, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. maj 2012,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005 (EUT L 117, s. 13, herefter »toldkodeksen«), og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 (EUT L 168, s. 35, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (skattedirektoratet i Den Slovakiske Republik, herefter »Daňové riaditeľstvo«) og Profitube spol. s r.o. (herefter »Profitube«), der er et selskab med hjemsted i Košice (Slovakiet), angående betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af salg af varer fra et tredjeland, som er anbragt på et toldoplag, der er beliggende i Den Slovakiske Republik, under proceduren for toldoplag og under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen.

Retsforskrifter

EU-retten

Toldkodeksen

3 Toldkodeksen blev ophævet ved og erstattet af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23. april 2008 om EF-toldkodeksen (moderniseret toldkodeks) (EUT L 145, s. 1). Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er det imidlertid toldkodeksens bestemmelser, der finder anvendelse på denne tvist.

4 Toldkodeksens artikel 3 bestemmer:

»1. Fællesskabets toldområde omfatter:

[...]

— Den Slovakiske Republiks område

[...]

3. Fællesskabets toldområde omfatter ligeledes søterritoriet, indre farvande og luftrum hørende til medlemsstaterne og de områder, der er omhandlet i stk. 2, med undtagelse af søterritoriet, indre farvande og luftrum hørende til områder, der ifølge stk. 1 ikke indgår i Fællesskabets toldområde.«

5 Toldkodeksens artikel 84, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Med henblik på artikel 85 til 90 forstås ved:

a) suspensionsprocedure, når der er tale om ikke-fællesskabsvarer, følgende procedurer:

[...]

— toldoplag

— aktiv forædling i form af suspensionsordning

[...]«

6 Toldkodeksens artikel 98, stk. 1 og 2, fastsætter:

»1. Ved toldoplagsproceduren gives der mulighed for opbevaring på toldoplag af:

a) ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

[...]

2. Ved toldoplag forstås ethvert område, der er godkendt af toldmyndighederne og underlagt deres kontrol, og hvor varer kan opbevares på de fastsatte betingelser.«

7 Toldkodeksens artikel 99, stk. 1 og 2, bestemmer:

»Et toldoplag kan være et offentligt oplag eller et privat oplag.

Ved:

— »offentligt oplag« forstås et toldoplag, hvor enhver person kan oplægge varer

— »privat oplag« forstås et toldoplag, der er forbeholdt oplagshaveren til oplæggelse af varer.«

8 Toldkodeksens artikel 114, stk. 1, og artikel 114, stk. 2, litra a), bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 115 giver proceduren for aktiv forædling mulighed for inden for Fællesskabets toldområde at lade følgende varer underkaste en eller flere forædlingsprocesser:

a) ikke-fællesskabsvarer, som er bestemt til at genudføres fra Fællesskabets toldområde som forædlingsprodukter, uden at de pålægges importafgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

[...]

2. Der forstås ved:

a) »suspensionsordningen«: proceduren for aktiv forædling i den i stk. 1, litra a), omhandlede form.«

Sjette direktiv

9 Sjette direktiv blev ophævet ved og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er det imidlertid sjette direktivs bestemmelser, der finder anvendelse på denne tvist.

10 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

11 Sjette direktivs artikel 3, stk. 1-3, bestemmer:

»1. I dette direktiv forstås ved:

— »en medlemsstats område«: et lands indland som defineret for hver enkelt medlemsstat i stk. 2 og 3

— »Fællesskabet« og »Fællesskabets område«: medlemsstaternes indland som defineret for hver enkelt medlemsstat i stk. 2 og 3

— »tredjelands område« og »tredjeland«: ethvert område, der ikke indgår i de områder, der i stk. 2 og 3 er defineret som en medlemsstats indland.

2. Ved anvendelsen af dette direktiv forstås ved »indland«: anvendelsesområdet for [EF-traktaten], således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel [299 EF].

3. Følgende nationale områder omfattes ikke af udtrykket indland:

— Forbundsrepublikken Tyskland:

øen Helgoland

området Buesingen

— Kongeriget Spanien:

Ceuta

Melilla

— Den Italienske Republik:

Livigno

Campione d'Italia

Luganosøens nationale farvand.

Følgende nationale områder omfattes heller ikke af udtrykket indland:

— Kongeriget Spanien:

De Kanariske Øer

— Den Franske Republik:

De Oversøiske Departementer

— Den Hellenske Republik:

Άγιο Όπος.«

12 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

13 Sjette direktivs artikel 7, stk. 1-3, bestemmer:

»1. Ved »indførsel af et gode« forstås:

a) ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel [23 EF og 24 EF], eller af et gode henhørende under [EKSF-traktaten], som ikke er i fri omsætning

b) et godes ankomst til Fællesskabet fra et tredjelandsområde, bortset fra et gode nævnt under litra a).

2. Indførslen af et gode sker i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet.

3. Uanset stk. 2 sker indførsel af et i stk. 1, litra a), omhandlet gode, såfremt dette gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller en ordning vedrørende ekstern forsendelse, i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.«

14 I sjette direktivs artikel 10, stk. 1 og 2, samt artikel 10, stk. 3, første afsnit, er fastsat:

»1. I det følgende forstås ved:

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

[...]

3. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. Henføres goder straks ved ankomsten til Fællesskabet under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af disse ordninger.«

15 Sjette direktivs artikel 16 med overskriften »Særlig afgiftsfritagelse i forbindelse med international udveksling af goder« har, som affattet ved sjette momsdirektivs artikel 28c, punkt E, nr. 1), følgende bestemmelse i stk. 1:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse for merværdiafgift under forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det [momsbeløb], der forfalder, når goderne forlader de i punkt A-E opregnede procedurer eller ordninger, svarer til det afgiftsbeløb, der ville have været skyldigt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet:

[...]

B. levering af goder, der er bestemt til at skulle:

[...]

c) henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

[…]

De i litra a), b), c) og d) nævnte steder er dem, som er defineret som sådanne i gældende toldbestemmelser i Fællesskabet

[...]

D. levering af goder og tjenesteydelser foretaget:

a) på de i punkt B, litra a), b), c) og d), opregnede steder og fortsat undergivet en af de i samme punkter nævnte ordninger

b) på de i punkt B, litra e), opregnede steder og fortsat, i indlandet, undergivet den i samme punkt nævnte ordning.

Medlemsstater, der anvender muligheden i litra a) ved transaktioner, som foretages i et toldoplag, træffer de nødvendige foranstaltninger til at sikre, at de har defineret andre oplagsprocedurer end toldoplagsprocedurer, som gør det muligt at anvende bestemmelsen i litra b) på samme transaktioner vedrørende de i bilag J anførte goder, som foretages i andre oplag end toldoplag

[...]«

Nationale bestemmelser

16 I henhold til artikel 46, stk. 1, i Den Slovakiske Republiks forfatning har enhver krav på at gøre sine rettigheder i overensstemmelse med loven gældende ved en uafhængig og upartisk domstol.

17 Lov nr. 222/2004 af 6. april 2004 om merværdiafgift (nr. 1/2004 Z. z) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), har til formål at gennemføre sjette direktiv i den slovakiske retsorden.

18 Momslovens artikel 2, stk. 1, litra a), bestemmer, at levering af varer, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, pålægges moms.

19 Momslovens artikel 2, stk. 2, litra a), fastsætter, at i momsmæssig henseende forstås ved indland Den Slovakiske Republiks område.

20 Momslovens artikel 8, stk. 1, litra a), bestemmer, at ved levering af varer forstås levering af et materielt gode, der medfører en ændring i ejendomsretten.

21 I henhold til momslovens artikel 12 forstås ved indførsel af varer indførsel af varer hidrørende fra tredjelande til Den Europæiske Unions område, og toldbestemmelserne ved indførslen af varer til det nationale område finder anvendelse på afgiften, medmindre andet er bestemt i denne lov.

22 I henhold til momslovens artikel 13, stk. 1, litra a), er leveringsstedet for goder, hvis leveringen har tilknytning til forsendelse eller transport af goder, det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes, med forbehold af den undtagelse, der er nævnt i momslovens artikel 13, stk. 1, litra b), artikel 13, stk. 2, og artikel 14.

23 Momslovens artikel 18, stk. 2, bestemmer, at såfremt en importeret vare ved dens indførsel til Unionens område befinder sig under midlertidig opbevaring eller er anbragt i frizone eller frilager eller er henført under toldoplagsproceduren, under proceduren for aktiv forædling eller under proceduren for midlertidig indførsel med fuldstændig fritagelse for importafgifter, eller såfremt varen er indført i territorialfarvande, er stedet for indførslen den medlemsstat, hvor disse toldforanstaltninger ophører.

24 Momslovens artikel 19, stk. 1, bestemmer, at momsen forfalder fra den dato, hvor varerne leveres, da det er på denne dato, køberen opnår ret til som ejer at råde over varerne.

25 Momslovens artikel 69, stk. 1, bestemmer, at den afgiftspligtige person, der leverer varerne eller tjenesteydelsen på det nationale område, er betalingspligtig.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

26 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af indlæggene for Domstolen, at Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (skattemyndigheden for visse afgiftspligtige, herefter »Daňový úrad«) foretog en skattekontrol af Profitube for så vidt angår moms for juli, august, september, oktober 2005 og for januar, februar, april, maj og december 2006.

27 Denne skattekontrol viste, at selskabet SSIM a.s., der har hjemsted i Košice, i den periode, som kontrollen dækkede, havde fået leveret halvfærdige stålvarer fra Ukraine, nemlig varmtvalsede bredbånd, som det havde solgt til Profitube. Disse bredbånd, der blev opbevaret på et offentligt toldoplag, som Profitube anvendte, og som befandt sig på Den Slovakiske Republiks område, var henført under toldoplagsproceduren i henhold til toldkodeksens artikel 98.

28 De nævnte varmtvalsede bredbånd blev efterfølgende henført under proceduren for aktiv forædling i form af suspensionsordning i henhold til toldkodeksens artikel 114 for at omdanne dem til stålprofiler.

29 Profitube solgte sine stålprofiler (herefter »de pågældende varer«) til selskabet Mercurius s r.o., der har hjemsted i Košice, og som er registreret som momspligtigt (herefter »det omtvistede salg«). De pågældende varer blev igen henført under toldoplagsproceduren. Profitube fandt, at det omtvistede salg ikke var momspligtigt.

30 Under samtlige disse transaktioner, der blev foretaget i skatteårene 2005 og 2006, forblev de pågældende varer i det samme offentlige toldoplag.

31 Ved afgørelser af 27. juni 2006 fandt Daňový úrad, at Profitube havde tilsidesat momslovens artikel 69, stk. 1, sammenholdt med artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 2, stk. 2, litra a), artikel 8, stk. 1, litra a), artikel 13, stk. 1, litra a), og artikel 19, stk. 1, da selskabet ikke havde erlagt moms af det omtvistede salg.

32 I den forbindelse antog Daňový úrad, at Profitube ved salget af varer, der var opbevaret på et offentligt toldoplag, der var beliggende i Den Slovakiske Republik, havde foretaget en levering af varer, der i henhold til momslovens artikel 2, stk. 1, litra a), var momspligtig.

33 Ved afgørelser af 25. oktober 2007 stadfæstede Daňové riaditeľstvo Daňový úrads afgørelser.

34 Ved dom af 23. juli 2008 gav Krajský súd v Bratislave (regionalretten i Bratislava) Profitube medhold i den af selskabet anlagte sag til prøvelse af Daňové riaditeľstvos afgørelser og hjemviste sagen til denne. Krajský súd v Bratislave fandt bl.a., at goder fra et tredjeland skal bringes i fri omsætning for at være momspligtige.

35 Daňové riaditeľstvo appellerede denne dom, og Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste retsinstans) ophævede dommen fra Krajský súd v Bratislave ved dom af 20. oktober 2009 og fastslog, at et toldoplag, der er beliggende på en medlemsstats område, juridisk set er en del af dette område. Daňové riaditeľstvo var således berettiget til at antage, at det omtvistede salg udgjorde en levering af goder, som mod vederlag var foretaget i indlandet som omhandlet i momslovens artikel 2, stk. 1, litra a). De pågældende varer havde desuden ikke været genstand for en indførsel som omhandlet i momslovens artikel 12.

36 Profitube iværksatte appel af dommen fra Najvyšší súd Slovenskej republiky til Ústavný súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks forfatningsdomstol). Ved dom af 27. oktober 2010 ophævede Ústavný súd Slovenskej republiky dommen fra Najvyšší súd Slovenskej republiky og hjemviste sagen til sidstnævnte, for at denne kunne træffe ny afgørelse.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky fandt, at Najvyšší súd Slovenskej republiky havde tilsidesat Profitubes grundlæggende ret til domstolsbeskyttelse i henhold til artikel 46, stk. 1, i Den Slovakiske Republiks forfatning og selskabets ret til en retfærdig rettergang i henhold til artikel 6, stk. 1, i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, der blev undertegnet i Rom den 4. november 1950. Kassationsdomstolen har bl.a. bemærket, at Najvyšší súd Slovenskej republiky ikke havde undersøgt spørgsmålet om anvendelse af momslovens artikel 12, hvorefter toldbestemmelserne i tilfælde af en indførsel skal have forrang for denne lov.

38 På denne baggrund har Najvyšší súd Slovenskej republiky besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) I en situation, hvor i 2005 og 2006 varer fra en stat, som ikke tilhører Den Europæiske Union (Ukraine), blev [indført] til et offentligt toldoplag beliggende i en stat, som tilhører Den Europæiske Union, af en importør fra sidstnævnte stat og efterfølgende i dette toldoplag blev omdannet under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen, og det endelig produkt i stedet for med det samme at blive eksporteret som omhandlet i [toldkodeksens artikel 114] blev solgt i samme toldoplag af den person, som havde omdannet

produktet, til et andet selskab fra nævnte medlemsstat, som fra ovennævnte toldoplag ikke bragte produktet i fri omsætning, men henførte det under toldoplagsproceduren, er nævnte salg af varer i samme toldoplag da stadig kun underlagt Fællesskabets toldbestemmelser, eller har den retlige situation ændret sig med nævnte salg, således at nævnte transaktion skal underlægges ordningen i [sjette direktiv], med andre ord, er det muligt med henblik på formålet med [moms]ordningen i sjette direktiv at anse et offentligt toldoplag, som er beliggende på en af medlemsstaternes område, for en del af Fællesskabets område, eller denne medlemsstats område, som defineret i sjette direktivs artikel 3?

2) Er det muligt at vurdere den ovenfor beskrevne situation i lyset af doktrinen om misbrug af rettigheder udviklet af Den Europæiske Unions Domstol vedrørende anvendelsen af sjette direktiv [dom af 21. februar 2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609], således at [Profitube] med salget af varerne i det offentlige toldoplag, der er beliggende i Den Slovakiske Republik, allerede har gennemført en levering af varer mod vederlag på nationalt område?

3) Dersom det første spørgsmål besvares bekræftende, således at nævnte transaktion skal underlægges ordningen i sjette direktiv, udgør en sådan transaktion da afgiftspligtens indtræden:

   a) i henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 1 og 2, idet afgiften kan opkræves som følge af salget af varerne i toldoplaget, der er beliggende i Den Slovakiske Republik, eller

   b) fordi toldproceduren efter indførslen af varerne fra et tredjeland (sjette direktivs artikel 10, stk. 3) afsluttedes under varernes opbevaring på nævnte toldoplag med salget af de oplagrede varer til en anden person i en medlemsstat?

4) Opfyldes målene med sjette direktiv som defineret i præamblen hertil, herunder navnlig målene med [den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel 1994 (GATT)] [aftale i bilag 1A til overenskomsten om oprettelse af Verdenshandelsorganisationen (WTO), der blev godkendt ved Rådets afgørelse 94/800/EF af 22. december 1994 om indgåelse på Det Europæiske Fællesskabs vegne af de aftaler, der er resultatet af de multilaterale forhandlinger i Uruguay-rundens regi (1986-1994), for så vidt angår de områder, der hører under Fællesskabets kompetence (EFT L 336, s. 1)], når et salg af varer, som er indført fra et tredjeland til et toldoplag, og som efterfølgende er blevet omdannet dér og overdraget til en anden person i denne medlemsstat i et toldoplag, der er beliggende i en stat, som er medlem af Det Europæiske Fællesskab, ikke underlægges momsordningen i nævnte medlemsstat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det tredje spørgsmål

39 Med det første og det tredje spørgsmål, som bør gennemgås samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om salget af varer, når sådanne varer, der hidrører fra et tredjeland, er henført under toldoplagsproceduren i en medlemsstat, efterfølgende omdannet under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen og derefter solgt og igen henført under toldoplagsproceduren, idet de forbliver i det samme offentlige toldoplag på den pågældende medlemsstats område under samtlige disse transaktioner, er momspligtigt, og i bekræftende fald hvad der udgør afgiftspligtens indtræden.

40 Det bemærkes indledningsvis, at i henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges indførsel af goder samt levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

41 Det skal for det første undersøges, om varer som de i hovedsagen omhandlede har været genstand for indførsel i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2).

42 I henhold til sjette direktivs artikel 7, stk. 1, litra a), forstås ved »indførsel af et gode« ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 23 EF og 24 EF.

43 Sjette direktivs artikel 7, stk. 3, præciserer, at såfremt et sådant gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, sker indførsel heraf i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

44 I det foreliggende tilfælde er de pågældende varer, der hidrører fra et tredjeland, blevet henført under toldoplagsproceduren i en medlemsstat, og efterfølgende under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen og blevet solgt og igen henført under toldoplagsproceduren i samme medlemsstat.

45 Disse varer er følgelig efter deres ankomst til Fællesskabet blevet henført under de to i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), nævnte ordninger.

46 Da de pågældende varer endnu ikke havde forladt disse ordninger på datoen for det omtvistede salg, selv om de materielt var indført til Den Europæiske Unions område, kan de ikke anses for at have været genstand for »indførsel« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, stk. 2 (jf. i denne retning dom af 9.2.2006, sag C-305/03, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 1213, præmis 41).

47 Den omstændighed, at disse varer har skiftet toldordning, bevirker i denne forbindelse ikke, at de må anses for at være indførte varer, da de pågældende to toldordninger er omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3.

48 Da der ikke foreligger indførsel på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var de pågældende varer følgelig ikke momspligtige i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2).

49 Det må herefter for det andet undersøges, om salget af varer som de i hovedsagen omhandlede udgør levering af goder, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1).

50 I denne forbindelse skal det for det første bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås der ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Det præciseres i Domstolens praksis, at dette begreb omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det (jf. bl.a. dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 10.3.2011, forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., Sml. I, s. 1457, præmis 59).

51 For det andet forudsætter en levering af goder »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), at der består en direkte sammenhæng mellem godet og den modtagne modværdi (jf. dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12, og af 7.10.2010, forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK og Baxi Group, Sml. I, s. 9187, præmis 51).

52 For det tredje skal levering af godet foretages af en »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. En afgiftspligtig optræder i denne egenskab, når han foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed (dom af 27.9.2012, sag C-587/10, VSTR, , præmis 49). I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Profitube er en afgiftspligtig, der er momsregistreret.

53 Det følger heraf, at et salg som det omtvistede udgør levering af goder, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I hovedsagen er leveringsstedet det sted, hvor godet befandt sig på tidspunktet for det nævnte salg, nemlig det af Profitube anvendte offentlige toldoplag, der befinder sig på Slovakiets område.

54 Den forelæggende ret har for det fjerde nærmere bestemt spurgt, om et toldoplag, der er beliggende på en medlemsstats område, er beliggende »i indlandet« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1).

55 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 3, stk. 2, forstås ved »indland« det geografiske anvendelsesområde for traktaten, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 299 EF.

56 Artikel 299, stk. 1, EF opregner de medlemsstater, som EF-traktaten gælder for, og fastsætter i de følgende stykker særlige bestemmelser for bestemte områder.

57 Sjette direktivs artikel 3, stk. 3, udelukker udtrykkeligt visse nationale områder fra dette direktivs anvendelsesområde.

58 Der er imidlertid ingen af de bestemmelser, der er nævnt i nærværende doms præmis 56 og 57, eller nogen andre bestemmelser i sjette direktiv, der fastsætter, at toldoplagene – uanset om de er offentlige eller private – ikke befinder sig »i indlandet«, hvis de er beliggende på en medlemsstats område som fastsat i sjette direktivs artikel 3, stk. 1. Toldkodeksen fastsætter ikke for så vidt angår dets anvendelsesområde nogen speciel status for toldoplagene.

59 I sjette direktivs artikel 2, nr. 1)'s forstand befinder et toldoplag sig følgelig »i indlandet«, når det er beliggende på en medlemsstats område.

60 Det bemærkes endvidere, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1), ikke sondrer mellem levering af fællesskabsvarer eller ikke-fællesskabsvarer. I modsætning til, hvad Profitube har anført i sine skriftlige indlæg, udelukker den omstændighed, at de pågældende varer ikke har givet anledning til indførsel, dermed ikke i sig selv, at der foreligger levering på en medlemsstats område.

61 På baggrund af det ovenstående skal det fastslås, at et salg som det omtvistede i princippet er momspligtigt i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), idet afgiftspligten i overensstemmelse med dette direktivs artikel 10, stk. 2, indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af goder foretages.

62 Sjette direktivs artikel 16, stk. 1, fastsætter for så vidt angår de procedurer, der er nævnt i dette stykkes punkt B og D, at medlemsstaterne kan fritage levering af goder, der er bestemt til at skulle henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling, eller levering, der foretages på de i punkt B, litra a)-d), opregnede steder og fortsat undergives en af de nævnte ordninger, for moms, under forudsætning af, at disse transaktioner ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse eller det endelige forbrug, samt af, at det momsbeløb, der skyldes, når goderne forlader den relevante ordning, svarer til det afgiftsbeløb, der ville have været erlagt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet.

63 Medlemsstaterne kan følgelig afgiftsfritage visse transaktioner gennemført i indlandet vedrørende goder henført under procedurer eller ordninger, der er omfattet af artikel 16, stk. 1, punkt B og D, herunder proceduren for toldoplag og proceduren for aktiv forædling, eller transaktioner, der er gennemført i et toldoplag (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 40).

64 Som generaladvokaten har anført i punkt 29 og 30 i forslaget til afgørelse, bekræfter sjette direktivs artikel 16, stk. 1, klart den fortolkning, hvorefter levering af goder henført under en toldsuspensionsprocedure, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, i et toldoplag, der er beliggende på en medlemsstats område, i princippet er momspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1).

65 Som såvel sagsøgeren i hovedsagen som de medlemsstater, der har indgivet skriftlige indlæg, og Europa-Kommissionen har gjort gældende, er det omtvistede salg i den foreliggende sag momspligtigt, medmindre Den Slovakiske Republik har benyttet sig af sin mulighed for at fritage dette salg for moms i henhold til sjette direktivs artikel 16, stk. 1.

66 Det tilkommer den nationale retsinstans at undersøge, om Den Slovakiske Republik har benyttet sig af denne mulighed.

67 Følgelig skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at når varer, der hidrører fra et tredjeland, er henført under toldoplagsproceduren i en medlemsstat, efterfølgende omdannet under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen og derefter solgt og igen henført under toldoplagsproceduren, idet de forbliver i det samme offentlige toldoplag på den pågældende medlemsstats område under samtlige disse transaktioner, er salget af sådanne varer momspligtigt i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), medmindre den nævnte medlemsstat har benyttet sig af sin mulighed for at fritage dette salg fra moms i henhold til dette direktivs artikel 16, stk. 1, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Det andet og det fjerde spørgsmål

68 Henset til besvarelsen af det første og det tredje spørgsmål er det ufornødent at besvare den forelæggende rets andet og fjerde spørgsmål.

Sagens omkostninger

69 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Når varer, der hidrører fra et tredjeland, er henført under toldoplagsproceduren i en medlemsstat, efterfølgende omdannet under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen og derefter solgt og igen henført under toldoplagsproceduren, idet de forbliver i det samme offentlige toldoplag på den pågældende medlemsstats område under samtlige disse transaktioner, er salget af sådanne varer merværdiafgiftspligtigt i henhold til artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004, medmindre den nævnte medlemsstat har benyttet sig af sin mulighed for at fritage dette salg for merværdiafgift i henhold til dette direktivs artikel 16, stk. 1, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Underskrifter