Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. novembra 2012 *

„Šiesta smernica o DPH — Uplatniteľnosť — Colný kódex Spoločenstva — Tovar pochádzajúci z tretej krajiny a umiestnený do režimu colného uskladňovania na území členského štátu — Spracovanie tovaru v režime aktívneho zošľachťovacieho styku v podmienečnom systéme — Predaj tovaru a opätovné umiestnenie do režimu colného uskladňovania — Zotrvanie v tom istom colnom sklade počas všetkých transakcií — Dodanie tovaru za protihodnotu na vnútroštátnom území — Zdaniteľná udalosť na účely DPH“

Vo veci C-165/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný na základe rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 22. marca 2011 a doručený Súdnemu dvoru 4. apríla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

PROFITUBE spol. s r.o.,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel a M. Safjan (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, v zastúpení: V. Paňko, splnomocnený zástupca,

— PROFITUBE spol. s r.o., v zastúpení: M. Čižmárik, advokát,

— slovenská vláda, v zastúpení: B. Ricziová, splnomocnená zástupkyňa,

— česká vláda, v zastúpení: M. Smolek a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a P. Pecho, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: slovenčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. mája 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmeneného a doplneného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 z 13. apríla 2005 (Ú. v. EÚ L 117, s. 13, ďalej len „colný kódex“), ako aj šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 35, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) a PROFITUBE spol. s r.o. (ďalej len „Profitube“), spoločnosťou so sídlom v Košiciach (Slovensko) vo veci zaplatenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) týkajúcej sa predaja tovaru pochádzajúceho z tretej krajiny a umiestneného do colného skladu nachádzajúceho sa na území Slovenskej republiky, a to postupne v režime colného uskladňovania a aktívneho zušľachťovacieho styku v podmienečnom systéme.

Právny rámec

Právo Únie

Colný kódex

3 Colný kódex bol zrušený a nahradený nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 z 23. apríla 2008, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva (modernizovaný Colný kódex) (Ú. v. EÚ L 145, s. 1). Vzhľadom na dátum, keď nastali skutkové okolnosti veci samej, sa však na túto vec vzťahuje colný kódex.

4 Článok 3 colného kódexu stanovoval:

„1. Colné územie spoločenstva zahŕňa:

…

— územie Slovenskej republiky,

…

3. Colné územie spoločenstva zahŕňa teritoriálne vody, pobrežné vody a vzdušný priestor členských štátov, ako aj územia uvedené v odseku 2 s výnimkou teritoriálnych vôd, pobrežných vôd a vzdušného priestoru tých území, ktoré nie sú súčasťou colného územia spoločenstva podľa odseku 1.“

5 Článok 84 ods. 1 colného kódexu znel takto:

„V článkoch 85 až 90:

a) ‚colným režimom s podmienečným oslobodením od cla' sa v prípade tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva, rozumie:

…

— colné uskladňovanie;

— aktívny zošľachťovací styk v colnom režime s podmienečným oslobodením od cla;

…"

6 Článok 98 ods. 1 a 2 colného kódexu stanovoval:

„1. Režim colné uskladňovanie umožňuje uskladňovať v colnom sklade:

a) tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, bez toho, aby tento tovar podliehal dovoznému clu alebo obchodno-politickým opatreniam;

…

2. Colným skladom sa rozumie akékoľvek miesto schválené colnými orgánmi a nachádzajúcom sa pod colným dohľadom, kde je tovar za stanovených podmienok skladovaný."

7 Článok 99 prvý a druhý odsek colného kódexu stanovoval:

„Colným skladom môže byť buď verejný sklad, alebo súkromný sklad.

‚Verejným skladom' sa rozumie colný sklad, ktorý môže na uskladňovanie tovaru použiť akákoľvek osoba;

‚súkromným skladom' sa rozumie colný sklad vyhradený na uskladňovanie tovaru skladovateľom."

8 Článok 114 ods. 1 a článok 114 ods. 2 písm. a) colného kódexu stanovoval:

„1. Bez toho, aby tým bol dotknutý článok 115, režim aktívny zušľachťovací styk umožňuje, aby pre účely jednej alebo niekoľkých spracovateľských operácií na colnom území spoločenstva bol použitý:

a) tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva a ktorý má byť spätne vyvezený z colného územia spoločenstva vo forme zošľachtených výrobkov bez toho, aby podliehal dovoznému clu alebo obchodno-politickým opatreniam;

…

2. Nasledujúcim výrazmi sa rozumie:

a) colný režim s podmienečným oslobodením od cla: aktívny zošľachťovací styk podľa odseku 1 písmeno a)".

Šiesta smernica

9 Šiesta smernica bola zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Vzhľadom na časové obdobie, keď vznikli skutkové okolnosti veci samej, sa však na túto vec vzťahuje šiesta smernica.

10 Článok 2 šiestej smernice stanovoval:

„[DPH] podlieha:

1. dod[anie] tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,

2. dovoz tovaru.“

11 Článok 3 ods. 1 až 3 šiestej smernice stanovoval:

„1. Na účely tejto smernice:

— ‚územím členského štátu‘ bude znamenať územím krajiny ako je definované vzhľadom na každý člensky štát v odsekoch 2 a 3;

— ‚spoločenstvo‘ a ‚územie spoločenstva‘ predstavujú územie členských štátov ako sú definované vzhľadom na každý členský štát v odsekoch 2 a 3;

— ‚tretia krajina‘ je akékoľvek územie iné ako tie, ktoré sú definované v odsekoch 2 a 3 ako územie členského štátu.

2. Na účely tejto smernice ‚územie krajiny‘ je oblasť použitia Zmluvy [ES], ako je definované vzhľadom na každý členský štát v článku [299 ES].

3. Nasledujúce územia z jednotlivých členských štátov sú vyňaté z územia krajiny:

— Spolková republika Nemecko:

ostrov Heligoland,

územie Büsingen;

— Španielske kráľovstvo:

Ceuta,

Melilla;

— Talianska republika:

Livigno,

Campione d’Italia,

talianske vody jazera Lugano.

Nasledujúce územia z jednotlivých členských štátov sú vyňaté z územia krajiny:

— Španielske kráľovstvo:

Kanárske ostrovy;

— Francúzska republika:

zámorské oblasti;

— Grécka republika:

Άγιο Όπος.“

12 Podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice sa za „dod[anie] tovarov“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

13 Článok 7 ods. 1 až článok 7 ods. 3 prvý pododsek šiestej smernice stanovoval:

„1. ‚Dovozom tovaru‘ je:

a) vstup takého tovaru do spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch [23 ES a 24 ES] alebo na ktorý sa nevzťahuje Zmluva [ESUO], a ktorý nie je vo voľnom obehu;

b) vstup tovarov, na ktoré sa nevzťahuje písmeno a) z územia tretích krajín na územie spoločenstva.

2. Miesto dovozu tovaru bude ten členský štát, v rámci ktorého územia je tento tovar vtedy, keď vstupuje do spoločenstva.

3. Nie v rozpore s odsekom 2, kde tovar referovaný v odseku 1 a) je pri vstupe do spoločenstva umiestnený pod jedno z opatrení, referovanom v článku 16 (1) (B) a), b), c) a d) podľa opatrení pre dočasné dovážanie s celkovým vyňatím z dovozného cla alebo pod externé tranzitné opatrenia, pričom miesto dovozu takéhoto tovaru musí byť členský štát, v rámci ktorého prestanú platiť tieto opatrenia.“

14 Podľa článku 10 ods. 1 až článku 10 ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice:

„1.

a) Pojem ‚zdaniteľný prípaď predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku.

b) ‚Daňová povinnosť‘ vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad a daňová povinnosť vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby.

…

3. Zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, ak je tovar dovážaný. Keď je tovar zaradený pod jeden z režimov uvedených v článku 7 (3) pri vstupe do spoločenstva, zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď sa tieto režimy na tovar prestanú vzťahovať.“

15 V znení vyplývajúcom z článku 28c E bodu 1 šiestej smernice článok 16 tejto smernice, nazvaný „Osobitné oslobodenia od dane v medzinárodnej preprave tovarov“, stanovoval v odseku 1:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné daňové predpisy spoločenstva, členské štáty môžu za predpokladu uskutočnenia konzultácií ustanovených v článku 29, prijímať zvláštne opatrenia s cieľom oslobodiť od dne všetky alebo niektoré z nasledujúcich plnení, za predpokladu, že cieľom nie je konečné použitie, resp. spotreba a že výška dane z pridanej hodnoty splatnej pri ukončení režimu alebo situácií uvedených v bodoch A až E zodpovedá výške dane, ktorá by bola splatná, keby sa každé takéto plnenie zdaňovalo v tuzemsku.

…

B. dod[anie] tovaru, ktorý je určený na:

…

c) umiestnenie do systému uskladnenia v colnom sklade alebo do systému aktívneho zošľachťovacieho styku;

…

Miesta uvedené v bode a), b), c) a d), sú tie, ktoré sú definované platnými colnými predpismi spoločenstva;

…

D. dodanie tovaru a poskytované služby, ktoré sa uskutočňujú:

a) na miestach uvedených v bode B a), b), c) a d) a ktoré sa stále nachádzajú v niektorých z tam uvedených situáciách;

b) na miestach uvedených v bode B e) a ktoré sa v tuzemsku stále nachádzajú v situácii tam uvedenej.

Ak členské štáty uplatnia možnosť, ktorú im dáva písmeno a) pre plnenie uskutočňované v colných skladoch, príjmu opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby sa definovali systémy iných než colných skladov, čo umožní použiť ustanovení v písmene b) na rovnaké plnenie týkajúce sa tovaru uvedeného v prílohe J, ktoré sa uskutoční v týchto iných skladoch než colných skladoch.

…“

Vnútroštátne právo

16 Podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky sa každý môže zákonom ustanoveným postupom domáhať svojho práva na nezávislom a nestrannom súde.

17 Cieľom zákona č. 222/2004 Z. z. zo 6. apríla 2004 o dani z pridanej hodnoty v znení uplatniteľnom vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) je prebrať šiestu smernicu do slovenského právneho poriadku.

18 § 2 ods. 1 písm. a) uvedeného zákona stanovuje, že dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou podlieha DPH.

19 § 2 ods. 2 písm. a) toho istého zákona stanovuje, že na účely DPH je tuzemskom územie Slovenskej republiky.

20 § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH stanovuje, že dodanie tovaru znamená dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva.

21 Podľa § 12 uvedeného zákona sa dovozom tovaru rozumie vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskej únie a pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.

22 Podľa § 13 ods. 1 písm. a) toho istého zákona je miestom dodania tovaru, ak je dodanie spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou § 13 ods. 1 písm. b), § 13 ods. 2 a § 14 tohto zákona.

23 § 18 ods. 2 zákona o DPH stanovuje, že ak má dovážaný tovar pri jeho vstupe na územie Únie postavenie dočasne uskladneného tovaru alebo ak je umiestnený do slobodného colného pásma alebo do slobodného colného skladu, alebo ak je prepustený do colného režimu uskladňovanie v colnom sklade, do colného režimu aktívny zušľachťovací styk, do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla, alebo ak je vpustený do teritoriálnych vôd, miestom dovozu je členský štát, v ktorom sa skončia tieto colné opatrenia.

24 § 19 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje, že daňová povinnosť na DPH vzniká dňom dodania tovaru, pričom dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

25 § 69 ods. 1 toho istého zákona stanovuje, že zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovar alebo poskytuje služby v tuzemsku, je povinná platiť DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

26 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a pripomienok predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „daňový úrad“) vykonal daňovú kontrolu v spoločnosti Profitube, ktorá sa týkala DPH za júl, august, september a október 2005, ako aj za január, február, apríl, máj a december 2006.

27 Táto daňová kontrola ukázala, že počas kontrolovaného obdobia spoločnosť SSIM, a. s., so sídlom v Košiciach doviezla z Ukrajiny oceľové polotovary, konkrétne zvitky valcované za tepla, ktoré predala spoločnosti Profitube. Tieto zvitky, uskladnené vo verejnom colnom sklade, ktorý používala Profitube, nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky, boli umiestnené do režimu colného uskladňovania v zmysle článku 98 colného kódexu.

28 Uvedené zvitky valcované za tepla boli následne umiestnené do režimu aktívneho zušľachťovacieho styku v podmienečnom systéme v zmysle článku 114 colného kódexu na účely spracovania na oceľové profily.

29 Profitube tieto oceľové profily (ďalej len „predmetný tovar“) predala MERCURIUS, spoločnosti s ručením obmedzeným Košice, so sídlom v Košiciach, ktorá je platiteľom DPH (ďalej len „sporný predaj“). Predmetný tovar bol opäť umiestnený do režimu colného uskladňovania. Profitube sa domnievala, že sporný predaj nepodliehal DPH.

30 Počas všetkých týchto transakcií vykonaných v zdaňovacích obdobiach rokov 2005 a 2006 sa predmetný tovar nachádzal v tom istom verejnom colnom sklade.

31 V rozhodnutiach z 27. júna 2006 dospel daňový úrad k záveru, že Profitube tým, že nezaplatila DPH zo sporného predaja, porušila § 69 ods. 1 zákona o DPH v spojení s § 2 ods. 1 písm. a) a § 2 ods. 2 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 tohto zákona.

32 V tejto súvislosti daňový úrad dospel k záveru, že predajom tovaru uskladneného vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky Profitube dodala tovar, pričom takéto plnenie na základe § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH podlieha dani.

33 Rozhodnutiami z 25. októbra 2007 daňové riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutia daňového úradu.

34 Rozsudkom z 23. júla 2008 Krajský súd v Bratislave vyhovel žalobe, ktorú podala Profitube proti rozhodnutiam daňového riaditeľstva, a vrátil mu vec na prejednanie. Krajský súd v Bratislave predovšetkým dospel k záveru, že tovar pochádzajúci z tretej krajiny by mal byť prepustený do voľného obehu, aby sa naň mohla uplatniť DPH.

35 Daňové riaditeľstvo podalo odvolanie proti tomuto rozsudku a Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom z 20. októbra 2009 zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave tak, že rozhodol, že colný sklad nachádzajúci sa na území členského štátu je z právneho hľadiska súčasťou tohto územia. Daňové riaditeľstvo sa teda dôvodne domnievalo, že sporný predaj predstavoval dodanie tovaru za protihodnotu vykonané v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Okrem toho predmetný tovar nebol dovezený v zmysle § 12 tohto zákona.

36 Profitube podala ústavnú sťažnosť proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Ústavný súd Slovenskej republiky. Rozsudkom z 27. októbra 2010 Ústavný súd zrušil rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a vrátil mu vec na opätovné prejednanie.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že Najvyšší súd Slovenskej republiky porušil základné právo Profitube na súdnu ochranu v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950. Ústavný súd najmä uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky nepreskúmal otázku uplatniteľnosti § 12 zákona o DPH, podľa ktorého má colná právna úprava v prípade dovozu pred týmto zákonom prednosť.

38 Za týchto okolností Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. [Z]a skutkového stavu, ke[ď bol] do verejného colného skladu na území členského štátu… dovozcom z tohto členského štátu v rokoch 2005 a 2006 [dovezený] tovar z územia nečlenského štátu Európskej únie (Ukrajiny), ktorý bol následne v tomto colnom sklade spracovaný v režime [aktívneho zušľachťovacieho styku] v podmienečnom systéme, a výsledný výrobok nebol v zmysle článku 114 [colného kódexu] ihneď vyvezený, ale naopak[,] bol v tom istom sklade spracovateľom tovaru odpredaný inej spoločnosti z toho členského štátu, ktorá ho z uvedeného colného skladu neprepustila do voľného obehu, ale následne ho vrátila do režimu colného uskladňovania, [vzťahujú] sa na uvedený predaj tovaru v tom istom colnom sklade… stále iba… colné predpisy [Spoločenstva], alebo sa právna situácia predmetným predajom zmenila natoľko, že uvedená transakcia už podlieha režimu [šiestej smernice], t. j. je možné na účely režimu [DPH] podľa šiestej smernice pokladať verejný colný sklad nachádzajúci sa na území niektorého z členských štátov za súčasť územia Spoločenstva, resp. územia tohto členského štátu v zmysle definícií [v] článku 3 šiestej smernice?

2. Je možné [vyššie] uvedený skutkový stav vyhodnotiť s prihliadnutím na doktrínu zneužitia práv vypracovanú Súdnym dvorom Európskej únie a týkajúc[u] sa aplikácie šiestej smernice [(rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609)] tak, že [Profitube] predajom tovaru vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky už uskutočnil[a] dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku?

3. Ak je na prvú otázku odpoveď kladná v tom duchu, že uvedená transakcia už podlieha režimu šiestej smernice,... [je] táto transakcia... zdaniteľnou udalosťou:

   a) podľa článku 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice spojenou so vznikom daňov[ej povinnosti] z dôvodu, že došlo k dod[aniu] tovaru v colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky, alebo

   b) z dôvodu, že [po tom], čo bol tovar dovážaný z tretej krajiny (článok 10 ods. 3 šiestej smernice)[,]... počas uskladnenia v tomto colnom sklade došlo k zániku colného režimu predajom uskladneného tovaru inej osobe z členského štátu?

4. Sú splnené ciele šiestej smernice vyjadrené v jej preambule, resp. ciele [Všeobecnej dohody o clách a obchode z roku 1994 (GATT)] [, dohody uvedenej v prílohe 1 A Dohody o zriadení Svetovej obchodnej organizácie (WTO), schválenej rozhodnutím Rady 94/800/ES z 22. decembra 1994 týkajúcim sa uzavretia dohôd v mene Európskeho spoločenstva, pokiaľ ide o záležitosti v rámci jeho kompetencie, ku ktorým sa dospelo na Uruguajskom kole multilaterálnych rokovaní (1986 – 1994) (Ú. v. ES L 336, s. 1; Mim. vyd. 11/021, s. 80)], ak by predaj tovaru dovezeného z tretej krajiny do colného skladu, následne v ňom spracovaného, predaného inej osobe tohto členského štátu v colnom sklade na území členského štátu Európskeho spoločenstva nepodliehal režimu [DPH] v tomto členskom štáte?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

39 Vnútroštátny súd sa svojou prvou a treťou otázkou, ktoré je potrebné skúmať spoločne, v podstate pýta, či keď tovar pochádzajúci z tretej krajiny bol umiestnený do režimu colného uskladňovania v členskom štáte, potom spracovaný v režime aktívneho zušľachťovacieho styku v podmienečnom systéme a následne predaný a znovu umiestnený do režimu colného uskladňovania, pričom počas všetkých týchto transakcií bol v tom istom colnom sklade nachádzajúcom sa na území tohto členského štátu, predaj takéhoto tovaru podlieha DPH, a ak áno, kedy došlo k zdaniteľnej udalosti.

40 Najprv je potrebné pripomenúť, že podľa článku 2 šiestej smernice podlieha DPH dovoz tovaru, ako aj dodanie tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

41 V prvom rade treba overiť, či tovar, o aký ide vo veci samej, bol predmetom dovozu v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice.

42 Podľa článku 7 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa za „dovoz tovaru“ považuje vstup tovaru do Spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch 23 ES a 24 ES.

43 Článok 7 ods. 3 šiestej smernice stanovuje, že keď sa takýto tovar od okamihu jeho vstupu na územie Spoločenstva umiestni do jedného z režimov uvedených v článku 16 ods. 1 B písm. a), b), c) a d) tej istej smernice, k jeho dovozu dôjde v členskom štáte, na ktorého území tento tovar tieto režimy opustil.

44 V prejednávanom prípade bol predmetný tovar pochádzajúci z tretej krajiny umiestnený do režimu colného uskladňovania v členskom štáte, potom do režimu aktívneho zošľachťovacieho styku v podmienečnom systéme a napokon bol predaný ešte predtým, než bol opäť umiestnený do režimu colného uskladňovania v tom istom členskom štáte.

45 V dôsledku toho bol tento tovar od okamihu vstupu na územie Spoločenstva umiestnený do dvoch režimov uvedených v článku 16 ods. 1 B písm. c) šiestej smernice.

46 Keďže predmetný tovar v čase sporného predaja tieto režimy ešte neopustil, aj keď fyzicky sa už nachádzal na území Únie, nemôže platiť domnienka, že došlo k jeho „dovozu“ v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. februára 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-305/03, Zb. s. I-1213, bod 41).

47 V tejto súvislosti skutočnosť, že tento tovar zmenil colný režim, nie je takej povahy, aby sa mohol považovať za dovezený tovar, keďže článok 7 ods. 3 šiestej smernice odkazuje na oba dotknuté colné režimy.

48 V dôsledku toho, keďže v čase, keď nastali skutkové okolnosti veci samej, ešte nedošlo k dovozu, predmetný tovar nepodliehal DPH na základe článku 2 bodu 2 šiestej smernice.

49 Za týchto podmienok je potrebné v druhom rade preskúmať, či predaj tovaru, o aký ide vo veci samej, predstavuje dodanie tovaru za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

50 V tejto súvislosti je po prvé potrebné uviesť, že podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice sa prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastník považuje za „dodanie tovaru“. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane s týmto majetkom skutočne nakladať, akoby bola jeho vlastníkom (pozri najmä rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, ako aj z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Zb. s. I-1457, bod 59).

51 Po druhé dodanie tovaru „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovaru a prijatou protihodnotou (pozri rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, bod 12, ako aj zo 7. októbra 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, Zb. s. I-9187, bod 51).

52 Po tretie dodanie tovaru musí vykonať „zdaniteľná osoba“. Zdaniteľná osoba takto koná, ak vykonáva plnenia v rámci svojej zdaniteľnej činnosti (rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, bod 49). V predmetnom prípade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Profitube je zdaniteľnou osobou zaregistrovanou na účely DPH.

53 Z toho vyplýva, že taký predaj, aký je predmetom sporu, predstavuje dodanie tovaru zdaniteľnou osobou za protihodnotu. Vo veci samej bolo miestom dodania miesto, kde sa tovar nachádzal v čase uvedeného predaja, teda verejný colný sklad používaný spoločnosťou Profitube, nachádzajúci sa na území Slovenskej republiky.

54 Po štvrté sa vnútroštátny súd konkrétne pýta, či sa colný sklad nachádzajúci sa na území členského štátu nachádza „v rámci územia štátu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

55 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa článku 3 ods. 2 šiestej smernice „územie štátu“ zodpovedá územnej pôsobnosti Zmluvy o ES, tak ako je definovaná pre každý členský štát v článku 299 ES.

56 Článok 299 ES vymenováva v odseku 1 členské štáty, na ktoré sa vzťahuje Zmluva o ES, pričom v ďalších odsekoch uvádza osobitné ustanovenia, pokiaľ ide o niektoré vymedzené územia.

57 Článok 3 ods. 3 šiestej smernice výslovne vylučuje niektoré vnútroštátne územia z pôsobnosti tejto smernice.

58 Žiadne z ustanovení uvedených v bodoch 56 a 57 tohto rozsudku ani nijaké iné ustanovenie šiestej smernice však nestanovuje, že by sa colné sklady, či už verejné alebo súkromné, nenachádzali „v rámci územia štátu“, ak sa nachádzajú na území členského štátu, ako to stanovuje článok 3 ods. 1 šiestej smernice. Ani colný kódex, pokiaľ ide o jeho pôsobnosť, nepriznáva colným skladom osobitné postavenie.

59 V dôsledku toho sa v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice colný sklad nachádza „v rámci územia štátu“ vtedy, keď sa nachádza na území členského štátu.

60 Okrem toho je potrebné uviesť, že článok 2 bod 1 šiestej smernice nestanovuje rozlišovanie v závislosti od toho, či sa dodanie týkalo tovaru Spoločenstva. Preto na rozdiel od toho, čo tvrdí Profitube v písomných pripomienkach, skutočnosť, že predmetný tovar nebol dovezený, nevylučuje sama osebe existenciu dodania v rámci územia členského štátu.

61 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné konštatovať, že taký predaj, aký je predmetom tohto sporu, v zásade podlieha DPH na základe článku 2 bodu 1 šiestej smernice, pričom k zdaniteľnej udalosti dochádza v deň, keď sa vykoná dodanie tovaru, v súlade s článkom 10 ods. 2 tejto smernice.

62 Článok 16 ods. 1 šiestej smernice však vzhľadom na režimy uvedené v častiach B a D tohto istého odseku stanovuje, že členské štáty majú možnosť oslobodiť od DPH dodanie tovaru, ktorý sa má umiestniť do režimu colného uskladňovania alebo do režimu aktívneho zošľachťovacieho styku, alebo dodanie vykonané na miestach uvedených v časti B písm. a) až d) toho istého odseku, kým sa tovar bude nachádzať v jednej z týchto situácií, a to pod podmienkou, že cieľom týchto plnení nie je konečné použitie alebo spotreba a že suma DPH splatná v okamihu, keď tento tovar opustí režim, zodpovedá sume dane, ktorá by bola zaplatená, keby bolo každé z plnení zdanené v rámci územia štátu.

63 Členské štáty môžu teda oslobodiť niektoré plnenia uskutočnené v rámci územia štátu týkajúce sa dodania tovaru umiestneného do režimov alebo nachádzajúceho sa v situáciách stanovených v uvedenom článku 16 ods. 1 B a D, medzi ktoré patria režimy colného uskladňovania a aktívneho zošľachťovacieho styku alebo ešte plnenia uskutočnené v colnom sklade (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, už citovaný, bod 40).

64 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 29 a 30 návrhov, článok 16 ods. 1 šiestej smernice jasne potvrdzuje výklad, podľa ktorého dodanie tovaru nachádzajúceho sa v režime s podmienečným oslobodením od cla za protihodnotu zdaniteľnou osobou v colnom sklade nachádzajúcom sa na území členského štátu v zásade podlieha DPH na základe článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

65 V predmetnom prípade, ako tvrdí tak žalobkyňa vo veci samej, ako aj členské štáty, ktoré predložili písomné pripomienky, a Európska komisia, sporný predaj podlieha DPH, okrem prípadu, ak by Slovenská republika využila možnosť tento predaj oslobodiť od DPH na základe článku 16 ods. 1 tejto smernice.

66 Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či Slovenská republika túto možnosť využila.

67 Preto je potrebné na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že keď bol tovar pochádzajúci z tretej krajiny umiestnený do režimu colného uskladňovania v členskom štáte, potom spracovaný v režime aktívneho zošľachťovacieho styku v podmienečnom systéme a následne predaný a znovu umiestnený do režimu

colného uskladňovania, pričom počas všetkých týchto transakcií bol v tom istom colnom sklade nachádzajúcom sa na území tohto členského štátu, predaj takéhoto tovaru podlieha DPH na základe článku 2 bodu 1 šiestej smernice, okrem prípadu, ak by uvedený členský štát využil možnosť osloboditť tento predaj od dane na základe článku 16 ods. 1 tejto smernice, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O druhej a štvrtej otázke

68 Vzhľadom na odpoveď na prvú a tretiu otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a štvrtú otázku položenú vnútroštátnym súdom.

O trovách

69 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Keď bol tovar pochádzajúci z tretej krajiny umiestnený do režimu colného uskladňovania v členskom štáte, potom spracovaný v režime aktívneho zošľachťovacieho styku v podmienečnom systéme a následne predaný a znovu umiestnený do režimu colného uskladňovania, pričom počas všetkých týchto transakcií bol v tom istom colnom sklade nachádzajúcom sa na území tohto členského štátu, predaj takéhoto tovaru podlieha DPH na základe článku 2 bodu 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, okrem prípadu, ak by uvedený členský štát využil možnosť oslobodiť tento predaj od dane na základe článku 16 ods. 1 tejto smernice, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy