Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. novembra 2012*

„Šesta direktiva o DDV — Uporabnost — Carinski zakonik Skupnosti — Blago iz tretje države, za katero je začet postopek carinskega skladiščenja na ozemlju države članice — Predelava blaga v postopku aktivnega oplemenitenja v obliki sistema odloga plačila — Prodaja blaga in ponovni začetek postopka carinskega skladiščenja — Skladiščenje v istem carinskem skladišču med vsemi transakcijami — Dobava blaga na ozemlje države za plačilo — Obdavčljivi dogodek pri DDV“

V zadevi C-165/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaška) z odločbo z dne 22. marca 2011, ki je prispela na Sodišče 4. aprila 2011, v postopku

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

Profitube spol. s r.o.,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel in M. Safjan (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky V. Paňko, zastopnik,

— za Profitube spol. s r.o. M. Čižmárik, advokát,

— za slovaško vlado B. Ricziová, zastopnica,

— za češko vlado M. Smolek in J. Vláčil, zastopnika,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in P. Pecho, zastopnika,

* Jezik postopka: slovaščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. maja 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005 (UL L 117, str. 13, v nadaljevanju: carinski zakonik), in Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EGS) št. 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 35, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (davčna uprava Slovaške republike, v nadaljevanju: Daňové riaditeľstvo) in družbo Profitube spol. s r.o. (v nadaljevanju: Profitube) s sedežem v Košicah (Slovaška) zaradi plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za prodajo blaga iz tretje države, ki je bilo skladiščeno v javnem carinskem skladišču na ozemlju Slovaške republike in za katero je bil najprej začet postopek carinskega skladiščenja, nato pa postopek aktivnega oplemenitenja v obliki sistema odloga plačila.

Pravni okvir

Pravo Unije

Carinski zakonik

3 Carinski zakonik je bil razveljavljen in nadomeščen z Uredbo (ES) št. 450/2008 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. aprila 2008 o carinskem zakoniku Skupnosti (Modernizirani carinski zakonik) (UL L 145, str. 1). Vendar glede na čas dejanskega stanja za spor o glavni stvari velja carinski zakonik.

4 Člen 3 carinskega zakonika je določal:

„1. V carinsko območje Skupnosti sodijo:

[…]

— ozemlje Slovaške republike,

[…]

3. Carinsko območje Skupnosti obsega teritorialne vode, notranje morske vode in zračni prostor držav članic ter ozemlja iz odstavka 2 razen teritorialnih voda, notranjih morskih voda in zračnega prostora tistih ozemelj, ki v skladu z odstavkom 1 niso del carinskega območja Skupnosti.“

5 Člen 84(1) carinskega zakonika je določal:

„V členih 85 do 90:

(a) kadar se uporablja izraz ‚odložni postopek' se šteje, da se v primeru neskupnostnega blaga nanaša na naslednje postopke:

[…]

— carinsko skladiščenje,

— aktivno oplemenitenje v obliki sistema odloga plačila,

[…]"

6 Člen 98(1) in (2) carinskega zakonika je določal:

„1. Postopek carinskega skladiščenja omogoča skladiščenje v carinskem skladišču za:

(a) neskupnostno blago, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike;

[…]

2. Carinsko skladišče pomeni vsak kraj, ki ga odobrijo in nadzorujejo carinski organi, kjer je mogoče skladiščiti blago pod določenimi pogoji."

7 Člen 99, prvi in drugi odstavek, carinskega zakonika je določal:

„Carinsko skladišče je lahko javno skladišče ali zasebno skladišče.

— ‚Javno skladišče' pomeni carinsko skladišče, ki ga za skladiščenje blaga lahko uporablja katerakoli oseba;

— ‚zasebno skladišče' pomeni carinsko skladišče, namenjeno za skladiščenje blaga s strani imetnika skladišča."

8 Člen 114(1) in (2)(a) carinskega zakonika je določal:

„1. Postopek aktivnega oplemenitenja omogoča, da se naslednje blago uporablja na carinskem območju Skupnosti v eni ali več operacijah oplemenitenja, brez poseganja v člen 115:

(a) neskupnostno blago, namenjeno za ponovni izvoz s carinskega območja Skupnosti v obliki pridobljenih proizvodov, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike;

[…]

2. Naslednji izrazi imajo naslednji pomen:

(a) sistem odloga: postopek aktivnega oplemenitenja, predviden v odstavku 1(a)."

Šesta direktiva

9 Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Vendar glede na čas dejanskega stanja za spor o glavni stvari velja Šesta direktiva.

10 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

11 Člen 3, od (1) do (3), Šeste direktive je določal:

„1. V tej direktivi:

— ‚ozemlje države članice‘ pomeni ozemlje države, kot je opredeljeno za vsako državo članico v odstavkih 2 in 3,

— ‚Skupnost‘ in ‚ozemlje Skupnosti‘ pomenita ozemlje držav članic, kot je opredeljeno za vsako državo članico v odstavkih 2 in 3,

— ‚tretje ozemlje‘ in ‚tretja država‘ pomenita katero koli ozemlje, razen tistih, ki so opredeljena v odstavkih 2 in 3 kot ozemlje države članice.

2. V tej direktivi je ‚ozemlje države‘ območje uporabe [Pogodbe ES], kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu [299 ES].

3. Iz ozemlja države so izključena naslednja ozemlja posameznih držav članic:

— v Zvezni republiki Nemčiji:

otok Helgoland,

ozemlje Büsingen,

— v Kraljevini Španiji:

Ceuta,

Melilla,

— v Italijanski republiki:

Livigno,

Campione d’Italia,

italijanske vode Luganskega jezera.

Iz ozemlja države so izključena naslednja ozemlja posameznih držav članic:

— v Kraljevini Španiji:

Kanarsko otočje,

— v Francoski republiki:

čezmorski departmaji.

— v Helenski republiki:

Άγιο Όπος.“

12 V skladu s členom 5(1) Šeste direktive „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

13 Člen 7, od (1) do (3), prvi pododstavek, Šeste direktive je določal:

„1. ‚Uvoz blaga‘ pomeni:

(a) vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov [23 ES in 24 ES] v Skupnost, ali blaga iz [Pogodbe ESPJ], ki ni v prostem prometu;

(b) vnos blaga v Skupnost s tretjega ozemlja, razen blaga iz (a);

2. Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ob vnosu v Skupnost.

3. Ne glede na odstavek 2, kadar je za blago iz odstavka 1(a) pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d), postopek začasnega uvoza, s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali zunanji tranzitni postopek, je kraj uvoza takega blaga v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.“

14 Člen 10, od (1) do (3), prvi pododstavek, Šeste direktive je določal:

„1.

(a) ‚Obdavčljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka;

(b) ‚Obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

[…]

3. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3), obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta samo, če se za to blago ti postopki končajo.“

15 Člen 16(1) Šeste direktive z naslovom „Posebne oprostitve v zvezi z mednarodnim blagovnim prometom“ je v različici, ki izhaja iz člena 28c(E)(1) te direktive, določal:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti lahko države članice, s pogojem posvetovanj iz člena 29, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij, če niso namenjene za končno uporabo in/ali potrošnjo in je znesek dolgovanega [DDV] ob prenehanju postopkov iz možnosti A do E, enak znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države:

[…]

B. dobave blaga, namenjenega, da:

[…]

c) se da v postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja;

[…]

Kraji iz (a), (b), (c) in (d) se opredelijo v skladu z veljavnimi carinskimi določbami Skupnosti.

[…]

D. dobave blaga in storitev, ki se opravijo:

(a) v krajih, naštetih v B(a), (b), (c) in (d) in za katere se še uporablja ena od možnosti, ki so v njih naštete;

(b) v krajih, naštetih v B(e) in za katere se na ozemlju države še uporablja ena od možnosti, ki so v njej naštete.

Kadar uporabijo možnost, predvideno v (a), za transakcije, ki se opravijo v carinskih skladiščih, države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da se določijo postopki skladiščenja, razen carinskega skladiščenja, ki omogočajo uporabo določb iz (b) za iste transakcije v zvezi z blagom iz Priloge J, ki se opravijo v takšnih skladiščih, razen carinskih skladiščih;

[…]“

Nacionalno pravo

16 V skladu s členom 46(1) ustave Slovaške republike lahko vsakdo uveljavlja svoje pravice skladno z zakonom pred neodvisnim in nepristranskim sodiščem.

17 Namen zakona št. 222/2004 z dne 6. aprila 2004 o davku na dodano vrednost (št. 1/2004 Z. z), v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), je prenos Šeste direktive v slovaški pravni red.

18 Člen 2(1)(a) navedenega zakona določa, da je predmet DDV dobava blaga, ki jo davčni zavezanec opravi na ozemlju države za plačilo.

19 Člen 2(2)(a) istega zakona določa, da ozemlje države za namene DDV pomeni ozemlje Slovaške republike.

20 Člen 8(1)(a) zakona o DDV določa, da dobava blaga pomeni dobavo premoženja v stvareh s spremembo lastninske pravice.

21 V skladu s členom 12 navedenega zakona se za uvoz blaga šteje vnos blaga z ozemlja tretjih držav na ozemlje Evropske unije in pri uvozu blaga na ozemlje države se v zvezi z obdavčitvijo uporabljajo določbe carinskih predpisov, razen če ta zakon določa drugače.

22 V skladu z odstavkom 1(a) člena 13 istega zakona je kraj dobave blaga, če je vezana na pošiljanje ali prevoz, kraj, kjer je blago ob odpremi pošiljke ali prevozu v namembni kraj pridobitelja, pri čemer se upoštevajo izjeme iz odstavka 1(b) tega člena, odstavka 2 istega člena in člena 14 tega zakona.

23 Člen 18(2) zakona o DDV določa, da če je uvoženo blago ob vnosu na ozemlje Unije v začasnem skladišču, ali je dano v prosto cono ali prosto skladišče, ali je zanj začet postopek carinskega skladiščenja, postopek aktivnega oplemenitenja, postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali je pripeljano v teritorialno morje, je kraj uvoza država članica, v kateri se ti carinski ukrepi končajo.

24 Člen 19(1) navedenega zakona določa, da obveznost obračuna DDV nastane z dnem dobave blaga, torej z dnem, na katerega kupec pridobi pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik.

25 Člen 69(1) istega zakona določa, da je davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali opravlja storitve na ozemlju države, dolžan plačati DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

26 Iz predložitvene odločbe in stališč, predloženih Sodišču, je razvidno, da je Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (davčni urad za nekatere davčne zavezance, v nadaljevanju: Daňový úrad) pri družbi Profitube opravil davčni nadzor v zvezi z DDV za julij, avgust, september in oktober 2005 ter januar, februar, april, maj in december 2006.

27 Ta davčni nadzor je pokazal, da je družba SSIM a.s. s sedežem v Košicah v nadzorovanem obdobju iz Ukrajine pripeljala jeklene polizdelke, toplo valjane žice, ki jih je prodala družbi Profitube. Za te žice, ki so bile skladiščene v javnem carinskem skladišču, ki ga je uporabljala družba Profitube in je na ozemlju Slovaške republike, je bil začet postopek carinskega skladiščenja v smislu člena 98 carinskega zakonika.

28 Nato je bil za navedene toplo valjane žice začet postopek aktivnega oplemenitenja v obliki sistema odloga plačila v smislu člena 114 carinskega zakonika, zato da se predelajo v jeklene profile.

29 Družba Profitube je te jeklene profile (v nadaljevanju: zadevno blago) prodala družbi Mercurius s.r.o., ki ima sedež v Košicah in je registrirana kot zavezanka za plačilo DDV (v nadaljevanju: sporna prodaja). Za zadevno blago je bil znova začet postopek carinskega skladiščenja. Družba Profitube je menila, da sporna prodaja ni predmet DDV.

30 Med vsemi temi transakcijami, ki so bile izvedene v davčnih letih 2005 in 2006, je zadevno blago ostalo v istem javnem carinskem skladišču.

31 Daňový úrad je z odločbami z dne 27. junija 2006 ugotovil, da je družba Profitube, ker ni plačala DDV za sporno prodajo, kršila člen 69(1) zakona o DDV v povezavi s členi 2(1)(a) in (2)(a), 8(1)(a), 13(1)(a) in 19(1) tega zakona.

32 V zvezi s tem je Daňový úrad ugotovil, da je družba Profitube s prodajo blaga, uskladiščenega v javnem carinskem skladišču na ozemlju Slovaške republike, opravila dobavo blaga, ki je bila obdavčljiva na podlagi člena 2(1)(a) zakona o DDV.

33 Daňové riaditeľstvo je z odločbami z dne 25. oktobra 2007 potrdila odločbe, ki jih je izdal Daňový úrad.

34 Krajský súd v Bratislave (okrajno sodišče v Bratislavi) je s sodbo z dne 23. julija 2008 ugodilo tožbi, ki jo je družba Profitube vložila proti odločbam Daňové riaditeľstvo, in zadevo vrnila tej v ponovno odločanje. Krajský súd v Bratislave je med drugim menilo, da je treba blago iz tretje države, da bi lahko bilo predmet DDV, sprostiti v prosti promet.

35 Daňové riaditeľstvo je zoper to sodbo vložila pritožbo, Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) pa je s sodbo z dne 20. oktobra 2009 spremenilo sodbo Krajský súd v Bratislave in presodilo, da je carinsko skladišče, ki je na ozemlju države članice, pravno del tega ozemlja. Daňové riaditeľstvo naj bi tako utemeljeno štela, da sporna prodaja pomeni dobavo blaga, opravljeno na ozemlju države za plačilo, v smislu člena 2(1)(a) zakona o DDV. Poleg tega naj zadevno blago ne bi bilo predmet uvoza v smislu člena 12 istega zakona.

36 Družba Profitube je zoper sodbo Najvyšší súd Slovenskej republiky vložila pritožbo pri Ústavný súd Slovenskej republiky (ustavno sodišče Slovaške republike). To sodišče je s sodbo z dne 27. oktobra 2010 razveljavilo sodbo Najvyšší súd Slovenskej republiky in mu zadevo vrnilo v ponovno sojenje.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky je presodilo, da je Najvyšší súd Slovenskej republiky kršilo temeljno pravico družbe Profitube do sodnega varstva v smislu člena 46(1) ustave Slovaške republike in njeno pravico do poštenega sojenja v smislu člena 6(1) Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisane 4. novembra 1950 v Rimu. Kasacijsko sodišče je med drugim navedlo, da Najvyšší súd Slovenskej republiky ni preučilo vprašanja uporabe člena 12 zakona o DDV, v skladu s katerim imajo pri uvozu carinski predpisi prednost pred tem zakonom.

38 V teh okoliščinah je Najvyšší súd Slovenskej republiky prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se v primeru, da je uvoznik iz države članice Evropske unije v letih 2005 in 2006 v javno carinsko skladišče, ki je v tej državi, uvozil blago iz države, ki ni članica Evropske unije (Ukrajina), v tem carinskem skladišču potem blago predelal v postopku aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga plačila, nato pa končni izdelek, namesto da bi ga subjekt, ki je to blago predelal, takoj izvozil v skladu s členom 114 [carinskega zakonika], v tem istem skladišču dobavil drugi družbi iz te države članice, ki pa blaga iz tega carinskega skladišča ni sprostila v prosti promet, ampak ga je vrnila v postopek carinskega skladiščenja, za omenjeno prodajo blaga v tem istem carinskem skladišču vedno uporabljajo le carinski predpisi Skupnosti oziroma ali se je pravni položaj z zadevno prodajo tako spremenil, da za navedeno transakcijo velja sistem iz [Šeste direktive], oziroma ali je mogoče zaradi cilja sistema [DDV] v skladu s Šesto direktivo javno carinsko skladišče, ki je na ozemlju ene države članice, šteti za del ozemlja Skupnosti, natančneje za ozemlje te države članice, v skladu z opredelitvijo iz člena 3 Šeste direktive?

2. Ali je zgoraj omenjeni primer mogoče presojati ob upoštevanju doktrine zlorabe pravic, ki jo je določilo Sodišče Evropske unije glede uporabe Šeste direktive (sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax, C-255/02, ZOdl., str. I-1609), tako da je [družba Profitube] z dobavo blaga v javnem carinskem skladišču, ki je na ozemlju Slovaške republike, že izvedla odplačno dobavo blaga na nacionalnem ozemlju?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen v smislu, da za zadevno transakcijo velja sistem iz Šeste direktive, ali ta transakcija pomeni obdavčljivi dogodek,

a) ki je vezan na obveznost obračuna davka v skladu s členom 10(1) in (2) Šeste direktive, ker je bila dobava blaga izvedena v carinskem skladišču, ki je na ozemlju Slovaške republike, oziroma

b) ker po uvozu blaga iz tretje države (člen 10(3) Šeste direktive) oziroma med njegovim skladiščenjem v tem carinskem skladišču carinski postopek ni bil opravljen zaradi dobave uskladiščenega blaga drugemu subjektu države članice?

4. Ali so izpolnjeni cilji, določeni v preambuli Šeste direktive, zlasti cilji [Splošnega sporazuma o carinah in trgovini iz leta 1994 (GATT)] [sporazum iz priloge 1A k Sporazumu o ustanovitvi Svetovne trgovinske organizacije (STO), ki je bil odobren s Sklepom Sveta 94/800/ES z dne 22. decembra 1994 o sklenitvi sporazumov, doseženih v Urugvajskem krogu večstranskih pogajanj (1986–1994), v imenu Evropske skupnosti, v zvezi z zadevami, ki so v njeni pristojnosti (UL L 336, str. 1)], če za dobavo blaga, ki je iz tretje države uvoženo v carinsko skladišče, ki je v državi članici Evropske skupnosti, tam nato predelano in v tem carinskem skladišču prodano drugemu subjektu te države članice, ne velja sistem [DDV] v tej državi članici?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in tretje vprašanje

39 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je prodaja blaga, kadar to prihaja iz tretje države in je zanj v državi članici začet postopek carinskega skladiščenja, nato pa je predelano v postopku aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga plačila in zatem prodano ter znova dano v postopek carinskega skladiščenja, med vsemi temi transakcijami pa je ostalo v istem carinskem skladišču na ozemlju te države članice, predmet DDV, in če je, kdaj nastane obveznost plačila davka.

40 V uvodu je treba opozoriti, da sta predmet DDV v skladu s členom 2 Šeste direktive uvoz blaga in dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

41 Najprej je treba preveriti, ali je bilo blago, kot je to v postopku v glavni stvari, predmet uvoza v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive.

42 V skladu s členom 7(1)(a) Šeste direktive „uvoz blaga“ pomeni vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov 23 ES in 24 ES, v Skupnost.

43 Člen 7(3) Šeste direktive določa, da je kraj uvoza blaga, kadar je zanj pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)(B)(a), (b), (c) in (d) iste direktive, v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.

44 V obravnavani zadevi je bil za zadevno blago iz tretje države začet postopek carinskega skladiščenja države članice, nato še postopek aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga plačila, zatem pa je bilo prodano, še preden je bil v isti državi članici znova začet postopek carinskega skladiščenja.

45 Tako je bilo to blago od vnosa na ozemlje Skupnosti dano v dva postopka, ki ju določa člen 16(1)(B)(c) Šeste direktive.

46 Ker zadevno blago na dan sporne prodaje še ni bilo sproščeno iz teh postopkov, čeprav je bilo dejansko na ozemlju Unije, ni mogoče šteti, da je bilo predmet „uvoza“ v smislu člena 2, točka 2, Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 9. februarja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-305/03, ZOdl., str. I-1213, točka 41).

47 V zvezi s tem na podlagi dejstva, da se je pri tem blagu zamenjal carinski postopek, ni mogoče priznati, da ima blago lastnost uvoženega blaga, ker oba zadevna carinska postopka ureja člen 7(3) Šeste direktive.

48 Ker v času dejanskega stanja spora o glavni stvari ni bilo uvoza, zadevno blago ni bilo predmet DDV na podlagi člena 2, točka 2, Šeste direktive.

49 V teh okoliščinah je dalje treba preveriti, ali prodaja blaga, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni dobavo blaga, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

50 V zvezi s tem je treba navesti, prvič, da „dobava blaga“ v skladu s členom 5(1) Šeste direktive pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da ta pojem zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga s to stvarjo kot lastnik (glej zlasti sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., str. I-1457, točka 59).

51 Drugič, dobava blaga „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive vključuje obstoj neposredne zveze med dobavljenim blagom in prejetim plačilom (glej sodbi z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, str. 1443, točka 12, in z dne 7. oktobra 2010 v združenih zadevah Loyalty Management UK in Baxi Group, C-53/09 in C-55/09, ZOdl., str. I-9187, točka 51).

52 Tretjič, blago mora dobaviti „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“. Davčni zavezanec ima tak status, ko izvaja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti (sodba z dne 27. septembra 2012 v zadevi VSTR, C-587/10, točka 49). V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da je družba Profitube davčna zavezanka, registrirana za namene DDV.

53 Torej prodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni dobavo blaga, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo. V postopku v glavni stvari je bil kraj dobave kraj, kjer je bilo blago na dan navedene prodaje, torej javno carinsko skladišče, ki ga je uporabljala družba Profitube in je na slovaškem ozemlju.

54 Četrtič, predložitveno sodišče natančneje sprašuje, ali je carinsko skladišče na ozemlju države članice „na ozemlju države“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

55 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je „ozemlje države“ v skladu s členom 3(2) Šeste direktive območje uporabe Pogodbe ES, kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu 299 ES.

56 V odstavku 1 člena 299 ES so naštete države članice, za katere se uporablja Pogodba ES, v naslednjih odstavkih pa so posebne določbe o nekaterih določenih ozemljih.

57 Člen 3(3) Šeste direktive izrecno izključuje nekatera državna ozemlja s področja uporabe te direktive.

58 Torej nobena od določb, omenjenih v točkah 56 in 57 te sodbe, niti kakšna druga določba Šeste direktive ne določajo, da carinska skladišča, javna ali zasebna, niso na „ozemlju države“, če so na ozemlju države članice, kot je opredeljeno s členom 3(1) Šeste direktive. Carinski zakonik glede področja svoje uporabe tudi ne uvaja posebnega statusa za carinska skladišča.

59 Zato je carinsko skladišče v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive na „ozemlju države“, kadar je na ozemlju države članice.

60 Poleg tega je pomembno navesti, da se s členom 2, točka 1, Šeste direktive ne razlikuje med dobavo skupnostnega blaga in dobavo neskupnostnega. Zato v nasprotju s trditvami družbe Profitube v pisnih stališčih dejstvo, da zadevno blago ni bilo uvoženo, samo po sebi ne izključuje obstoja dobave na ozemlje države članice.

61 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je prodaja, kot je sporna prodaja, načeloma predmet DDV na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive, saj v skladu s členom 10(2) te direktive obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago dobavljeno.

62 Vendar odstavek 1 člena 16 Šeste direktive v zvezi s postopki iz točk B in D tega odstavka določa, da lahko države članice določijo oprostitev plačila DDV za dobavo blaga, ki je namenjeno za postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja, ali dobavo, opravljeno v krajih, ki so našteti v točki B(a), (b), (c) in (d), z ohranitvijo enega od teh položajev, če te transakcije niso namenjene za končno uporabo in je znesek dolgovanega DDV ob prenehanju postopka enak znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države.

63 Države članice lahko zato oprostijo nekatere transakcije, opravljene na njenem ozemlju, za blago, ki je v postopku ali položajih, ki so določeni s členom 16(1)(B) in (D), med katerimi so določeni postopek carinskega skladiščenja in postopek aktivnega oplemenitenja ali transakcije, izvedene v carinskem skladišču (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu, točka 40).

64 Kot je navedel generalni pravobranilec v točkah 29 in 30 sklepnih predlogov, člen 16(1) Šeste direktive jasno potrjuje razlago, da je dobava blaga, za katero je bil začet carinski odložni postopek, ki jo davčni zavezanec za plačilo opravi v carinskem skladišču na ozemlju države članice, načeloma predmet DDV na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive.

65 V obravnavani zadevi je, kot zatrjujejo tožeča stranka v postopku v glavni stvari in državi članici, ki sta predložili pisna stališča, ter Evropska komisija, sporna prodaja predmet DDV, razen če Slovaška republika ni izkoristila možnosti, da to prodajo na podlagi člena 16(1) te direktive oprosti plačila DDV.

66 Ali je Slovaška republika izkoristila to možnost, mora preveriti nacionalno sodišče.

67 Zato je na prvo in tretje vprašanje treba odgovoriti, da je prodaja blaga, ki prihaja iz tretje države in za katero je bil v državi članici začet postopek carinskega skladiščenja, nato pa je bilo predelano v postopku aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga plačila in po prodaji znova dano v postopek carinskega skladiščenja, med vsemi temi transakcijami pa je ostalo v istem carinskem skladišču na ozemlju te države članice, predmet DDV na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive, razen če je ta država članica izkoristila dano možnost, da to prodajo na podlagi člena 16(1) te direktive oprosti plačila davka, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Drugo in četrto vprašanje

68 Ob upoštevanju odgovora na prvo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti na drugo in četrto vprašanje predložitvenega sodišča.

Stroški

69 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Prodaja blaga, ki prihaja iz tretje države in za katero je bil v državi članici začet postopek carinskega skladiščenja, nato pa je bilo predelano v postopku aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga plačila in po prodaji znova dano v postopek carinskega skladiščenja, med vsemi temi transakcijami pa je ostalo v istem carinskem skladišču na ozemlju te države članice, je predmet davka na dodano vrednost na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004, razen če je ta država članica izkoristila dano možnost, da to prodajo na podlagi člena 16(1) te direktive oprosti plačila davka, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Podpisi