



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. listopadu 2012*

„Šestá směrnice o DPH — Použitelnost — Celní kodex Společenství — Zboží pocházející ze třetí země a umístěné do režimu uskladňování v celním skladu na území členského státu — Zpracování zboží v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla — Prodej zboží a opětovné propuštění do režimu uskladňování v celním skladu — Zboží, které se stále nachází v tomtéž celním skladu během všech transakcí — Dodání zboží za protiplnění uskutečněné v tuzemsku — Uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH“

Ve věci C-165/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího soudu Slovenskej republiky (Slovensko) ze dne 22. března 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 4. dubna 2011, v řízení

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

Profitube spol. s r.o.,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel a M. Safjan (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky V. Paňkem, jako zmocněncem,
- za Profitube spol. s r.o. M. Čižmárikem, advokátem,
- za slovenskou vládu B. Ricziovou, jako zmocněnkyní,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a P. Pechem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: slovenština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. května 2012,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. L 117, s. 13, dále jen „celní kodex“), a šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, s. 35, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky (Daňové ředitelství Slovenské republiky, dále jen „Daňové riaditeľstvo“) a Profitube spol. s r.o. (dále jen „společnost Profitube“), společností se sídlem v Košicích (Slovensko), ve věci zaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z prodeje zboží pocházejícího ze třetí země a umístěného v celním skladu, který se nachází na území Slovenské republiky, nejdříve v režimu uskladňování v celním skladu a poté v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla.

Právní rámec

Unijní právo

Celní kodex

- 3 Celní kodex byl zrušen a nahrazen nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. L 145, s. 1). S ohledem na datum skutkových okolností sporu v původním řízení se však tento spor stále řídí celním kodexem.
- 4 Článek 3 celního kodexu stanovil:
„1. Celní území Společenství zahrnuje:
[...]
— území Slovenské republiky,
[...]
3. Celní území Společenství zahrnuje pobřežní vody, vnitřní mořské vody a vzdušný prostor členských států a území uváděná v odstavci 2 s výjimkou pobřežních vod, vnitřních mořských vod a vzdušného prostoru těch území, která nejsou součástí celního území Společenství podle odstavce 1.“

5 Článek 84 odst. 1 celního kodexu zněl takto:

„V člancích 85 až 90 se:

a) ‚režimem s podmíněným osvobozením od cla‘ u zboží, které není zbožím Společenství, rozumějí režimy:

[...]

— uskladňování v celním skladu,

— aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému,

[...]“

6 Článek 98 odst. 1 a 2 celního kodexu stanovil:

„1. Režim uskladňování v celním skladu umožňuje skladovat v celním skladu:

a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu nebo obchodně-politickým opatřením;

[...]

2. Celním skladem se rozumí jakékoliv místo schválené celními orgány a pod jejich dohledem, kde je zboží skladováno za předepsaných podmínek.“

7 Článek 99 první a druhý pododstavec celního kodexu stanovil:

„Celním skladem může být buď veřejný sklad, nebo soukromý sklad.

— ‚Veřejným skladem‘ se rozumí celní sklad, který může pro skladování zboží použít jakákoliv osoba;

— ‚soukromým skladem‘ se rozumí celní sklad vyhrazený k uskladňování zboží skladovatelem.“

8 Článek 114 odst. 1 a 2 písm. a) celního kodexu stanovil:

„1. Aniž je dotčen článek 115, umožňuje režim aktivního zušlechťovacího styku, aby pro účely jedné nebo několika zušlechťovatelských operací na celním území Společenství bylo použito:

a) zboží, které není zbožím Společenství a které má být vyvezeno zpět z celního území Společenství ve formě zušlechtěných výrobků, aniž by podléhalo dovoznímu clu a obchodně-politickým opatřením;

[...]

2. Následujícími výrazy se rozumí:

a) ‚podmíněným systémem‘ režim aktivního zušlechťovacího styku ve formě podle odst. 1 písm. a)“.

Šestá směrnice

9 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). S ohledem na datum skutkových okolností sporu v původním řízení se však tento spor stále řídí šestou směrnicí.

10 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
2. dovoz zboží.“

11 Článek 3 odst. 1 až 3 šesté směrnice stanovil:

„1. Pro účely této směrnice se:

- ‚územím členského státu‘ rozumí tuzemsko, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v odstavcích 2 a 3,
- ‚Společenstvím‘ a ‚územím Společenství‘ rozumí území členských států, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v odstavcích 2 a 3,
- ‚třetím územím‘ a ‚třetí zemí‘ rozumí jakékoliv jiné území než to, které je vymezeno v odstavcích 2 a 3 jako území některého členského státu.

2. Pro účely této směrnice se ‚tuzemskem‘ rozumí území v působnosti [Smlouvy o ES], jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku [299 ES].

3. Z pojmu ‚tuzemsko‘ jsou vyloučena následující území jednotlivých členských států:

— Spolková republika Německo:

ostrov Helgoland,

území Büsingen,

— Španělské království:

Ceuta,

Melilla,

— Italská republika:

Livigno,

Campione d'Italia,

italské vody jezera Lugano.

Z pojmu ‚tuzemsko‘ jsou vyloučena následující území jednotlivých členských států:

— Španělské království:

Kanárské ostrovy,

— Francouzská republika:

zámořské departementy,

— Řecká republika:

Άγιο Όρος.“

12 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se výrazem „dodání zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

13 Článek 7 odst. 1 až 3 první pododstavec šesté směrnice stanovil:

„1. ‚Dovozem zboží‘ se rozumí:

- a) vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v člancích [23 ES a 24 ES], a u zboží pokrytého [Smlouvou o ESUO] vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, na území Společenství;
- b) vstup zboží, na které se nevztahuje písmeno a), z třetího území na území Společenství.

2. Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.

3. Odchylně od odstavce 2 je u zboží, které je uvedeno v odst. 1 písm. a) a při svém vstupu do Společenství je propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 část B písm. a), b), c) a d), nebo do režimu dočasného použití [dovozu] s úplným osvobozením od daně při dovozu [dovozního cla] anebo [nebo] do režimu vnějšího tranzitu, místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat uvedené režimy.“

14 Podle čl. 10 odst. 1 až 3 prvního pododstavce šesté směrnice:

„1.

- a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění‘ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.
- b) ‚Daňovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[...]

3. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 7 odst. 3, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.“

- 15 Článek 16 šesté směrnice, ve znění článku 28c části E bodu 1 uvedené směrnice, nadepsaný „Zvláštní případy osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu zboží“, v odstavci 1 stanovil:

„Aniž jsou dotčeny jiné daňové předpisy Společenství, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně všechna nebo některá z následujících plnění, pokud ovšem nejsou zaměřena na konečné užití a/nebo [nebo] spotřebu a pokud výše [DPH] při ukončení režimů nebo situací uvedených v bodech [částech] A až E odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku:

[...]

B. dodání zboží, které má být:

[...]

- c) propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku;

[...]

V písmenech a), b), c) a d) se uvádějí místa, která takto vymezují platné celní předpisy Společenství.

[...]

D. dodání zboží a poskytování služeb, které se uskutečňují:

- a) na místech uvedených v bodu B písm. a), b), c) a d) a která se stále nacházejí v některé ze situací tam uvedených;
- b) na místech uvedených v bodu B písm. e) a která se v tuzemsku stále nacházejí v situaci tam uvedeně.

Využijí-li členské státy možnost, kterou jim dává písmeno a) pro plnění uskutečňovaná v celních skladech, přijmou opatření nezbytná k řádnému vymezení režimu uskladnění v jiném než celním skladu, což umožní použít ustanovení písmene b) na stejná plnění týkající se zboží uvedeného v příloze J, která se uskuteční v takovém jiném než celním skladu.

[...]“

Vnitrostátní právo

- 16 Podle čl. 46 odst. 1 Ústavy Slovenské republiky se každý může domáhat svého práva u nezávislého a nestranného soudu zákonem stanoveným postupem.
- 17 Cílem zákona č. 222/2004 ze dne 6. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty (č. 1/2004 Z. z.), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), je provést šestou směrnicí do slovenského právního řádu.
- 18 Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona stanoví, že dodání zboží za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani je předmětem DPH.

- 19 Ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) téhož zákona zakotvuje, že se pro účely DPH tuzemskem rozumí území Slovenské republiky.
- 20 Ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uvádí, že se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
- 21 Podle § 12 uvedeného zákona se dovozem zboží rozumí vstup zboží z území třetích zemí na unijní území a při dovozu zboží do tuzemska se na daň vztahují ustanovení celních předpisů, nestanoví-li tento zákon jinak.
- 22 Podle § 13 odst. 1 písm. a) téhož zákona platí, že je-li dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou zboží, je místem dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava zboží osobě, které má být zboží dodáno, začíná uskutečňovat, s výjimkou uvedenou v odst. 1 písm. b) tohoto paragrafu, odstavci 2 téhož paragrafu a § 14 tohoto zákona.
- 23 Ustanovení § 18 odst. 2 zákona o DPH stanoví, že má-li dovážené zboží při vstupu na unijní území postavení dočasně uskladněného zboží nebo je-li umístěno do svobodného celního pásma nebo do svobodného celního skladu, nebo je-li propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu, do režimu aktivního zušlechťovacího styku, do režimu dočasného dovozu s úplným osvobozením od dovozního cla, anebo je-li vpuštěno do vnitřních mořských vod, místem dovozu je členský stát, ve kterém se skončí tato celní opatření.
- 24 Ustanovení § 19 odst. 1 uvedeného zákona stanoví, že povinnost k DPH vzniká dnem dodání zboží, přičemž dnem dodání zboží je den, kdy kupující nabude práva nakládat se zbožím jako vlastník.
- 25 Ustanovení § 69 odst. 1 téhož zákona zakotvuje, že osoba povinná k dani, která dodává zboží nebo poskytuje službu v tuzemsku, je povinna platit DPH.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 26 Z předkládacího rozhodnutí a z vyjádření předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že Daňový úřad pre vybrané daňové subjekty (daňový úřad pro vybrané daňové subjekty, dále jen „Daňový úřad“) provedl daňovou kontrolu u společnosti Profitube ve věci DPH za červenec, srpen, září a říjen roku 2005, a leden, únor, duben, květen a prosinec roku 2006.
- 27 Tato daňová kontrola ukázala, že během kontrolovaného období společnost SSIM a.s., se sídlem v Košicích, dovezla z Ukrajiny ocelové polotovary, a to svitky válcované za tepla, které prodala společnosti Profitube. Tyto svitky, uskladněné ve veřejném celním skladu používaném společností Profitube a nacházejícím se na území Slovenské republiky, byly umístěny do režimu uskladňování v celním skladu ve smyslu článku 98 celního kodexu.
- 28 Uvedené svitky válcované za tepla byly poté umístěny do režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla ve smyslu článku 114 celního kodexu za účelem jejich zpracování na ocelové profily.
- 29 Společnost Profitube prodala tyto ocelové profily (dále jen „dotčené zboží“) společnosti Mercurius s. r. o., se sídlem v Košicích a zaregistrované jako osoba povinná k DPH (dále jen „sporný prodej“). Dotčené zboží bylo znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu. Společnost Profitube měla za to, že sporný prodej není předmětem DPH.
- 30 Během všech těchto transakcí uskutečněných v daňových rocích 2005 a 2006 se dotčené zboží stále nacházelo v tomtéž veřejném celním skladu.

- 31 Rozhodnutími ze dne 27. června 2006 Daňový úřad konstatoval, že společnost Profitube tím, že nezaplatila DPH ze sporného prodeje, porušila § 69 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a), § 2 písm. a), § 8 odst. 1 písm. a), § 13 odst. 1 písm. a) a § 19 odst. 1 tohoto zákona.
- 32 V této souvislosti měl Daňový úřad za to, že společnost Profitube uskutečnila prodejem zboží uskladněného ve veřejném celním skladu nacházejícím se na území Slovenské republiky dodání zboží, které je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předmětem daně.
- 33 Rozhodnutími ze dne 25. října 2007 Daňové riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutí Daňového úradu.
- 34 Rozsudkem ze dne 23. července 2008 Krajský súd v Bratislave (Krajský soud v Bratislavě) vyhověl žalobě podané společností Profitube proti rozhodnutím Daňového riaditeľstva a věc mu vrátil. Krajský súd v Bratislave zejména rozhodl, že aby bylo zboží pocházející ze třetí země předmětem DPH, musí být propuštěno do volného oběhu.
- 35 Na základě odvolání Daňového riaditeľstva proti tomuto rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) rozsudkem ze dne 20. října 2009 změnil rozsudek Krajského soudu v Bratislavě, když rozhodl, že celní sklad nacházející se na území členského státu je z právního hlediska součástí tohoto území. Daňové riaditeľstvo tak oprávněně mělo za to, že sporný prodej představuje dodání zboží za protiplnění uskutečněné v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Mimoto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodl, že dotčené zboží nebylo dovezeno ve smyslu § 12 téhož zákona.
- 36 Společnost Profitube podala stížnost proti rozsudku Najvyššího soudu Slovenskej republiky k Ústavnému súdu Slovenskej republiky (Ústavní soud Slovenské republiky). Rozsudkem ze dne 27. října 2010 Ústavný súd Slovenskej republiky zrušil rozsudek Najvyššího soudu Slovenskej republiky a vrátil mu věc k novému projednání.
- 37 Ústavný súd Slovenskej republiky měl za to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky porušil základní právo společnosti Profitube na soudní ochranu ve smyslu článku 46 odst. 1 Ústavy Slovenské republiky, jakož i její právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950. Ústavný súd Slovenskej republiky zejména poukázal na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky nepřezkoumal otázku použití § 12 zákona o DPH, podle kterého musejí mít v případě dovozu přednost celní právní předpisy před tímto zákonem.
- 38 Za těchto okolností se Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Vztahují se – za okolností, kdy bylo do veřejného celního skladu na území členského státu Evropské unie dovozcem z tohoto členského státu dovezeno v letech 2005 a 2006 zboží z území nečlenského státu Evropské unie (Ukrajiny), které bylo následně v tomto celním skladu zpracováno v režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému a v němž výsledný výrobek nebyl ve smyslu článku 114 [celního kodexu] ihned vyvezen, ale naopak byl v tomtéž skladu zpracovatelem zboží odprodán jiné společnosti z tohoto členského státu, která ho z uvedeného celního skladu nepropustila do volného oběhu, ale následně ho vrátila do režimu uskladnění v celním skladu – na uvedený prodej zboží v tomtéž celním skladu nadále pouze celní předpisy Společenství, nebo se právní situace předmětným prodejem změnila natolik, že uvedená transakce již podléhá režimu [šesté směrnice], tedy je možné pro účely režimu [DPH] podle šesté směrnice pokládat veřejný celní sklad nacházející se na území některého z členských států za součást území Společenství, resp. území tohoto členského státu, ve smyslu definice uvedené v článku 3 šesté směrnice?

- 2) Lze výše uvedený skutkový stav posuzovat s přihlédnutím k doktríně zneužití práv vypracované Soudním dvorem Evropské unie a týkající se použití šesté směrnice [rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609] tak, že [společnost Profitube] prodejem zboží ve veřejném celním skladu nacházejícím se na území Slovenské republiky už uskutečnila dodání zboží za protihodnotu v tuzemsku?
- 3) Pokud bude odpověď na první otázku kladná v tom smyslu, že uvedená transakce již podléhá režimu šesté směrnice, je pak tato transakce zdanitelnou událostí:
 - a) podle čl. 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice spojenou se vznikem daňového nároku z důvodu, že došlo k dodání zboží v celním skladu nacházejícím se na území Slovenské republiky, nebo
 - b) z důvodu, že poté, co bylo zboží dovezeno ze třetí země (čl. 10 odst. 3 šesté směrnice), došlo po dobu uskladnění v tomto celním skladu k zániku celního režimu prodejem uskladněného zboží jiné osobě z členského státu?
- 4) Byly by splněny cíle šesté směrnice vyjádřené v její preambuli, resp. cíle [Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 (GATT)] [uvedené v příloze 1A Dohody o zřízení Světové obchodní organizace (WTO) schválené rozhodnutím Rady 94/800/ES ze dne 22. prosince 1994 o uzavření dohod jménem Evropského společenství s ohledem na oblasti, které jsou v jeho pravomoci, v rámci Uruguayského kola mnohostranných jednání (1986–1994) (Úř. věst. L 336, s. 1; Zvl. vyd. 11/21, s. 80)], kdyby prodej zboží dovezeného z třetí země do celního skladu, následně v něm zpracovaného a prodaného jiné osobě z tohoto členského státu v celním skladu na území členského státu Evropského společenství nepodléhal režimu [DPH] v tomto členském státě?“

K předběžným otázkám

K první a třetí otázce

- 39 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda pokud bylo zboží pocházející ze třetí země umístěno do režimu uskladňování v celním skladu v členském státě, následně bylo zpracováno v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a poté bylo odprodáno a znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu, přičemž se během všech těchto transakcí stále nacházelo v tomtéž celním skladu nacházejícím se na území tohoto členského státu, je prodej takového zboží předmětem DPH, a pokud ano, co je zdanitelným plněním.
- 40 Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 2 šesté směrnice je předmětem DPH dovoz zboží a dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 41 Nejprve je třeba ověřit, zda takové zboží, jako je zboží dotčené ve věci v původním řízení, bylo dovezeno ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice.
- 42 Podle čl. 7 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se „dovozem zboží“ rozumí vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v člancích 23 ES a 24 ES, na území Společenství.
- 43 Co se týče čl. 7 odst. 3 šesté směrnice, toto ustanovení uvádí, že pokud je takové zboží od svého vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 části B písm. a), b), c) a d) téže směrnice, místem dovozu je členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat tyto režimy.

- 44 V projednávaném případě bylo dotčené zboží pocházející ze třetí země umístěno do režimu uskladňování v celním skladu členského státu, následně do režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a bylo prodáno před tím, než bylo znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu v tomtéž členském státě.
- 45 V důsledku toho bylo toto zboží umístěno od svého vstupu do Společenství do obou režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 části B písm. c) šesté směrnice.
- 46 Jelikož se na dotčené zboží ještě nepřestaly vztahovat tyto režimy ke dni sporného prodeje, třebaže fyzicky vstoupilo na unijní území, nelze na něj nahlížet jako na zboží, které bylo „dovezeno“ ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2006, Komise v. Spojené království, C-305/03, Sb. rozh. s. I-1213, bod 41).
- 47 V této souvislosti nemůže skutečnost, že toto zboží změnilo celní režim, propůjčit tomuto zboží postavení dovezeného zboží, neboť v čl. 7 odst. 3 šesté směrnice jsou uvedeny oba celní režimy.
- 48 Při neexistenci dovozu ke dni skutkových okolností sporu v původním řízení nebylo tudíž dotčené zboží předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 2 šesté směrnice.
- 49 Za těchto okolností je třeba dále přezkoumat, zda takový prodej zboží, jako je prodej zboží ve věci v původním řízení, představuje dodání zboží za protiplnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.
- 50 K tomuto je třeba zaprvé uvést, že se podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Judikatura Soudního dvora uvádí, že tento pojem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (viz zejména rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil s. I-285, bod 7, a ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 59).
- 51 Zadruhé platí, že dodání zboží „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá existenci přímé souvislosti mezi dodaným zbožím a získanou protihodnotou (viz rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil s. 1443, bod 12, a ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, Sb. rozh. s. I-9187, bod 51).
- 52 Zatřetí platí, že dodání zboží musí být uskutečněno „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Osoba povinná k dani jedná v tomto postavení, pokud uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti (rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, bod 49). V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Profitube je osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH.
- 53 Z toho plyne, že takový prodej, jako je sporný prodej, představuje dodání zboží za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Ve věci v původním řízení bylo místem dodání místo, kde se zboží nacházelo ke dni uvedeného prodeje, a sice veřejný celní sklad používaný společností Profitube a nacházející se na slovenském území.
- 54 Začtvrté se předkládající soud konkrétně táže, zda se celní sklad nacházející se na území členského státu nachází „v tuzemsku“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.
- 55 K tomuto je třeba připomenout, že podle čl. 3 odst. 2 šesté směrnice se „tuzemskem“ rozumí území v působnosti Smlouvy o ES, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku 299 ES.
- 56 Článek 299 ES uvádí v odstavci 1 výčet členských států, na něž se vztahuje Smlouva o ES, přičemž v následujících odstavcích stanoví zvláštní ustanovení týkající se některých konkrétních území.

- 57 Co se týče čl. 3 odst. 3 šesté směrnice, toto ustanovení výslovně vylučuje z působnosti této směrnice některá území členských států.
- 58 Žádné z ustanovení uvedených v bodech 56 a 57 tohoto rozsudku, ani žádné jiné ustanovení šesté směrnice přitom nestanoví, že se celní sklady, ať jsou veřejné či soukromé, nenacházejí „v tuzemsku“, nacházejí-li se na území členského státu, jak je uvedeno v čl. 3 odst. 1 šesté směrnice. Pokud jde o působnost celního kodexu, ani ten nestanoví zvláštní postavení pro celní sklady.
- 59 V důsledku toho se ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice celní sklad nachází v „tuzemsku“, pokud se nachází na území členského státu.
- 60 Mimoto je třeba poukázat na to, že čl. 2 bod 1 šesté směrnice nerozlišuje podle toho, zda se dodání týká zboží ze Společenství či odjinud. Na rozdíl od toho, co ve svých písemných vyjádřeních tvrdí společnost Profitube, tudíž skutečnost, že dotčené zboží nebylo dovezeno, sama o sobě nevylučuje existenci dodání na území členského státu.
- 61 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že takový prodej, jako je sporný prodej, je v zásadě předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, přičemž zdanitelné plnění se v souladu s čl. 10 odst. 2 této směrnice uskuteční v den dodání zboží.
- 62 Článek 16 odst. 1 šesté směrnice však v souvislosti s režimy uvedenými v části B a D téhož odstavce stanoví, že členské státy mohou osvobodit od DPH dodání zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku, nebo dodání, která se uskutečňují na místech uvedených v bodě B písm. a) až d) a která se stále nacházejí v některé z těchto situací, pokud ovšem nejsou tato plnění zaměřena na konečné užití a pokud výše DPH při ukončení režimu odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku.
- 63 Členské státy tedy mohou osvobodit od daně některá plnění uskutečněná v tuzemsku týkající se zboží propuštěného do režimů nebo situací stanovených v uvedeném čl. 16 odst. 1 částech B a D, mezi něž patří režim uskladňování v celním skladu a režim aktivního zušlechťovacího styku, nebo plnění uskutečněná v celním skladu (viz výše citovaný rozsudek Komise v. Spojené království, bod 40).
- 64 Jak na to poukázal generální advokát v bodech 29 a 30 svého stanoviska, čl. 16 odst. 1 šesté směrnice jasně podporuje výklad, podle kterého dodání zboží propuštěného do celního režimu s podmíněným osvobozením od cla, které bylo uskutečněno za protiplnění osobou povinnou k dani v celním skladu nacházejícím se na území členského státu, je v zásadě předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.
- 65 V projednávané věci, jak to tvrdí jak žalobce v původním řízení tak členské státy, které předložily svá písemná vyjádření, a Evropská komise, sporný prodej je předmětem DPH, ledaže Slovenská republika využila možnosti, která je jí dána, osvobodit tento prodej od DPH na základě čl. 16 odst. 1 této směrnice.
- 66 Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda Slovenská republika této možnosti využila.
- 67 Na první a třetí otázku je tudíž třeba odpovědět, že pokud zboží pocházející ze třetí země bylo umístěno do režimu uskladňování v celním skladu v členském státě, následně bylo zpracováno v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a poté bylo odprodáno a znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu, přičemž se během všech těchto transakcí stále nacházelo v tomtéž celním skladu nacházejícím se na území tohoto členského státu, prodej takového zboží je předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, ledaže uvedený členský stát využil možnosti, která je mu dána, osvobodit tento prodej od daně na základě čl. 16 odst. 1 této směrnice, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

Ke druhé a čtvrté otázce

- 68 Vzhledem k odpovědi poskytnuté na první a třetí otázku není namístě odpovídat na druhou a čtvrtou otázku, které byly položeny předkládajícím soudem.

K nákladům řízení

- 69 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Pokud zboží pocházející ze třetí země bylo umístěno do režimu uskladňování v celním skladu v členském státě, následně bylo zpracováno v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a poté bylo odprodáno a znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu, přičemž se během všech těchto transakcí stále nacházelo v tomtéž celním skladu nacházejícím se na území tohoto členského státu, prodej takového zboží je předmětem daně z přidané hodnoty na základě čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, ledaže uvedený členský stát využil možnosti, která je mu dána, osvobodit tento prodej od daně na základě čl. 16 odst. 1 této směrnice, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

Podpisy.