

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 uskladnění v celním skladu na území členského státu – Zpracování zboží v režimu aktivního zůsleňovacího styku s podmíněným osvobozením od cla – Prodej zboží a opětovné propuštění do režimu uskladnění 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. Paškem, jako zmocněncem,
- za Profitube spol. s r.o. M. Pižmárikem, advokátem,
- za slovenskou vládu B. Ricziovou, jako zmocněnkyní,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a P. Pechem, jako zmocněnci,

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 daní 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 úředitelství 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 daní 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 těchto území, která nejsou součástí celního území Společenství podle odstavce 1.“

5 Článek 84 odst. 1 celního kodexu zněl takto:

„V článcích 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 umožňují 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, umožňují 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:

„Předmetem [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      ?lánek 3 odst. 1 až 3 šesté sm?rnice stanovil:

„1.      Pro účely této sm?rnice se:

- ‚územím ?lenského státu‘ rozumí tuzemsko, jak je vymezeno pro jednotlivé ?lenské státy v odstavcích 2 a 3,
- ‚Spole?enstvím‘ a ‚územím Spole?enství‘ rozumí území ?lenských stát?, jak je vymezeno pro jednotlivé ?lenské státy v odstavcích 2 a 3,
- ‚t?etím územím‘ a ‚t?etí zemí‘ rozumí jakékoliv jiné území než to, které je vymezeno v odstavcích 2 a 3 jako území n?kterého ?lenského státu.

2.      Pro účely této sm?rnice se ‚tuzemskem‘ rozumí území v p?sobnosti [Smlouvy o ES], jak je vymezeno pro jednotlivé ?lenské státy v ?lánku [299 ES].

3.      Z pojmu ‚tuzemsko‘ jsou vylou?ena následující území jednotlivých ?lenských stát?:

–      Spolková republika N?mecko:

ostrov Helgoland,

území Büsingen,

–      Špan?lské království:

Ceuta,

Melilla,

–      Italská republika:

Livigno,

Campione d'Italia,

italské vody jezera Lugano.

Z pojmu ‚tuzemsko‘ jsou vylou?ena následující území jednotlivých ?lenských stát?:

–      Špan?lské království:

Kanárské ostrovy,

–      Francouzská republika:

zámo?ské departementy,

–      ?ecká republika:

???? ?????.“

12      Podle ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice se výrazem „dodání zboží“ rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

13      ?lánek 7 odst. 1 až 3 první pododstavec šesté sm?rnice stanovil:

„1.      ,Dovozem zboží‘ se rozumí:

a)      vstup zboží, které nespl?uje podmínky stanovené v ?láncích [23 ES a 24 ES], a u zboží pokrytého [Smlouvou o ESUO] vstup zboží, které se nenachází ve volném ob?hu, na území Spole?enství;

b)      vstup zboží, na které se nevztahuje písmeno a), z t?etího území na území Spole?enství.

2.      Místem dovozu zboží je ?lenský stát, na jehož území se zboží nachází p?i vstupu do Spole?enství.

3.      Odchyln? od odstavce 2 je u zboží, které je uvedeno v odst. 1 písm. a) a p?i svém vstupu do Spole?enství je propušt?no do n?kterého z režim? uvedených v ?l. 16 odst. 1 ?ást B písm. a), b), c) a d), nebo do režimu do?asn?ho použití [dovozu] s úplným osvobozením od dan? p?i dovozu [dovozního cla] anebo [nebo] do režimu vn?jšího tranzitu, místem dovozu ?lenský stát, na jehož území se na toto zboží p?estanou vztahovat uvedené režimy.“

14      Podle ?l. 10 odst. 1 až 3 prvního pododstavce šesté sm?rnice:

„1.      a)      ,Uskute?n?ním zdanitelného pln?ní‘ se rozumí situace, p?i níž se napl?ují právní podmínky pro vznik da?ové povinnosti.

b)      ,Da?ovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést da?, jejíž spln?ní mohou finan?ní orgány k ur?itému dni na základ? zákona požadovat od da?ového dlužníka bez ohledu na skute?nost, že úhrada dan? m?že být odložena.

2.      Zdanitelné pln?ní se uskute?ní a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[...]

3.      Zdanitelné pln?ní se uskute?ní a da?ová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Je-li zboží p?i vstupu do Spole?enství propušt?no do n?kterého z režim? uvedených v ?l. 7 odst. 3, uskute?ní se zdanitelné pln?ní a da?ová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.“

15      ?lánek 16 šesté sm?rnice, ve zn?ní ?lánku 28c ?ásti E bodu 1 uvedené sm?rnice, nadepsaný „Zvláštní p?ípady osvobození od dan? vztahující se na mezinárodní p?epřevu zboží“, v odstavci 1 stanovil:

„Aniž jsou dot?eny jiné da?ové p?edpisy Spole?enství, mohou ?lenské státy za p?edpokladu provedení konzultací podle ?lánku 29 p?ijímat zvláštní opat?ení s cílem osvobodit od dan? všechna nebo n?která z následujících pln?ní, pokud ovšem nejsou zam??ena na kone?né užití a/nebo [nebo] spot?ebu a pokud výše [DPH] p?i ukon?ení režim? nebo situací uvedených v bodech [?ástech] A až E odpovídá výši dan?, která by byla splatná, kdyby každé takové pln?ní bylo zdan?no v tuzemsku:

[...]

B.      dodání zboží, které má být:

[...]

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

[...]

V písmenech a), b), c) a d) se uvádí 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 uvedené.

Využijí-li členské státy možnost, kterou jim dává písmeno a) pro plnění uskutečňovaná v celních skladech, přijmou opatření nezbytná k žádnému 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 uskutečňují 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 uniijní 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 osobou, 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 do?asn? uskladn?ného zboží nebo je-li umíst?no do svobodného celního pásma nebo do svobodného celního skladu, nebo je-li propušt?no do režimu usklad?ování v celním skladu, do režimu aktivního zušlech?ovacího styku, do režimu do?asného dovozu s úplným osvobozením od dovozního cla, anebo je-li vpušt?no do vnit?ních mo?ských vod, místem dovozu je ?lenský stát, ve kterém se skon?í tato celní opat?ení.

24 Ustanovení § 19 odst. 1 uvedeného zákona stanoví, že povinnost k DPH vzniká dnem dodání zboží, p?i?emž 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 p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky**

26 Z p?edkládacího rozhodnutí a z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru vyplývá, že Da?ový úřad pre vybrané da?ové subjekty (da?ový ú?ad pro vybrané da?ové subjekty, dále jen „Da?ový úřad“) provedl da?ovou kontrolu u společnosti Profitube ve v?ci DPH za ?ervenec, srpen, zá?í a ?íjen roku 2005, a leden, únor, duben, kv?ten a prosinec roku 2006.

27 Tato da?ová kontrola ukázala, že b?hem 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, uskladn?né ve ve?ejném celním skladu používaném společností Profitube a nacházejícím se na území Slovenské republiky, byly umíst?ny do režimu usklad?ování v celním skladu ve smyslu ?lánku 98 celního kodexu.

28 Uvedené svitky válcované za tepla byly poté umíst?ny do režimu aktivního zušlech?ovacího styku s podmín?ným osvobozením od cla ve smyslu ?lánku 114 celního kodexu za ú?elem jejich zpracování na ocelové profily.

29 Společnost Profitube prodala tyto ocelové profily (dále jen „dot?ené zboží“) společnosti Mercurius s. r. o., se sídlem v Košicích a zaregistrované jako osoba povinná k DPH (dále jen „sporný prodej“). Dot?ené zboží bylo znovu umíst?no do režimu usklad?ování v celním skladu. Společnost Profitube m?la za to, že sporný prodej není p?edm?tem DPH.

30 B?hem všech t?chto transakcí uskute?něných v da?ových rocích 2005 a 2006 se dot?ené zboží stále nacházelo v tomtéž ve?ejném celním skladu.

31 Rozhodnutími ze dne 27. ?ervna 2006 Da?ový 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 m?l Da?ový úřad za to, že společnost Profitube uskute?nila prodejem zboží uskladn?ného ve ve?ejném celním skladu nacházejícím se na území Slovenské republiky dodání zboží, které je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH p?edm?tem dan?.

33 Rozhodnutími ze dne 25. ?íjna 2007 Da?ové riadite?stvo potvrdilo rozhodnutí Da?ového úřadu.

34 Rozsudkem ze dne 23. července 2008 Krajský soud v Bratislavě (Krajský soud v Bratislavě) vyhověl žalobě podané společností Profitube proti rozhodnutím Daňového úřadu a vracel mu zboží. Krajský soud v Bratislavě zejména rozhodl, že aby bylo zboží pocházející ze třetí země podmíněně DPH, musí být propuštěno do volného oběhu.

35 Na základě odvolání Daňového úřadu proti tomuto rozsudku Nejvyšší soud Slovenské 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 Slovenské republiky je z právního hlediska součástí tohoto území. Daňové úřady tak oprávněně měly za to, že sporný prodej představuje dodání zboží za protiplnění uskutečně v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Mimoto Nejvyšší soud Slovenské republiky rozhodl, že dotčené zboží nebylo dovezeno ve smyslu § 12 téhož zákona.

36 Společnost Profitube podala stížnost proti rozsudku Nejvyššího soudu Slovenské republiky k Ústavnímu soudu Slovenské republiky (Ústavní soud Slovenské republiky). Rozsudkem ze dne 27. října 2010 Ústavní soud Slovenské republiky zrušil rozsudek Nejvyššího soudu Slovenské republiky a vrátil mu věc k novému projednání.

37 Ústavní soud Slovenské republiky měl za to, že Nejvyšší soud Slovenské 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 Paříži dne 4. listopadu 1950. Ústavní soud Slovenské republiky zejména poukázal na to, že Nejvyšší soud Slovenské republiky nepřezkoumal otázku použití § 12 zákona o DPH, podle kterého musejí mít v případě dovozu podmíněnost celní právní předpisy před tímto zákonem.

38 Za těchto okolností se Nejvyšší soud Slovenské republiky rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vztahují se – za okolností, kdy bylo do veřejného celního skladu na území Slovenské republiky Evropské unie dovozcem z tohoto Slovenské republiky dovezeno v letech 2005 a 2006 zboží z území Slovenské republiky Evropské unie (Ukrajiny), které bylo následně v tomto celním skladu zpracováno v režimu aktivního zúčtování styku v podmíněném systému a v němž výsledný výrobek nebyl ve smyslu článku 114 [celního kodexu] ihned vyvezen, ale naopak byl v tomto skladu zpracovatelem zboží odprodán jiné společnosti z tohoto Slovenské republiky, 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 tomto celním skladu nadále pouze celní předpisy Společenství, nebo se právní situace podmíněným 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 Slovenské republiky, 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. v. st. 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 totéž 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 článcích 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 totéž 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 povodním 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 povodním 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 opravující 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 skutečnou „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 povodním 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 Slovenského 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 zamýšlena 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 uskutečňovaná v tuzemsku týkající se zboží propuštěného do režimu nebo situací stanovených v uvedeném čl. 16 odst. 1 částech B a D, mezi něž patří režim uskladnění v celním skladu a režim aktivního zušlechťovacího styku, nebo plnění uskutečňovaná 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 této země bylo umístěno do režimu uskladnění v celním skladu v členském státě, následně bylo zpracováno v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a poté bylo prodáno a znovu umístěno do režimu uskladnění 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 převodního 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 uskladnění v celním skladu v členském státě, následně bylo zpracováno v režimu aktivního zúšlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a poté bylo odprodáno a znovu umístěno do režimu uskladnění 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.

\* Jednací jazyk: slovenština.