

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 november 2012 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Tillämplighet – Gemenskapens tullkodex – Varor från ett tredjeland som hänförs till tullagerförfarandet i en medlemsstat – Bearbetning av varor enligt förfarandet för aktiv förädling enligt suspensionssystemet – Försäljning av varor och återförande till tullagerförfarandet – Varor lagras i samma tullager under hela den period då transaktionerna genomförs – Leverans av varor som sker mot vederlag inom landets territorium – Mervärdesskatteskyldighetens inträde”

I mål C-165/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakien) genom beslut av den 22 mars 2011, som inkom till domstolen den 4 april 2011, i målet

Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky

mot

Profitube spol. s r.o.,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel och M. Safjan (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky, genom V. Paško, i egenskap av ombud,
- Profitube spol. s r.o., genom M. Žižmárik, advokát,
- Slovakiens regering, genom B. Ricziová, i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vlášil, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och P. Pecho, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 maj 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, s. 13) (nedan kallad tullkodexen), och av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 35) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakien skatteverk, nedan kallat Da?ové riadite?stvo) och Profitube spol. s.r.o. (nedan kallat Profitube), ett bolag etablerat i Košice (Slovakien). Målet rör betalning av mervärdesskatt för försäljning av varor från ett tredjeland som placerats i tullager i Slovakien, först genom att hänföras till tullagerförfarandet och därefter till förfarandet för aktiv förädling enligt ett suspensionssystem.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

Tullkodexen

3 Tullkodexen har upphävts och ersatts av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om fastställande av en tullkodex för gemenskapen (Moderniserad tullkodex) (EUT L 145, s. 1). Med tanke på tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet är det dock tullkodexen som är tillämplig i detta fall.

4 Artikel 3 i tullkodexen hade följande lydelse:

”1. Gemenskapens tullområde omfattar

...

– Slovakien territorium.

...

3. Gemenskapens tullområde skall innefatta territorialvatten, inre farvatten samt luftrum som hör till medlemsstaterna och till de territorier som anges i punkt 2 med undantag av territorialvattnen, de inre farvattnen och luftrummet för de territorier som inte ingår i gemenskapens tullområde enligt punkt 1.”

5 Artikel 84.1 i tullkodexen hade följande lydelse:

”I artiklarna 85–90 gäller följande:

a) Då termen suspensivt arrangemang används anses den i fråga om icke-gemenskapsvaror gälla

...

- lagring i tullager,
- aktiv förädling enligt ett suspensionssystem

...”

6 Artikel 98.1 och 98.2 i tullkodexen föreskrev följande:

”1. Tullagerförfarandet skall möjliggöra lagring i tullager av

a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar eller utsätts för handelspolitiska åtgärder,

...

2. Med tullager avses varje av tullmyndigheterna godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor.”

7 Artikel 99 första och andra styckena i tullkodexen stadgade följande:

”Ett tullager kan vara antingen ett allmänt lager eller ett privat lager.

I denna förordning avses med

- *allmänt lager*: ett tullager som är tillgängligt för alla för lagring av varor,
- *privat lager*: ett tullager som är reserverat för lagring av varor för lagerhavarens räkning.”

8 Artikel 114.1 och 114.2 a i tullkodexen föreskrev följande:

”1. Förfarandet för aktiv förädling skall, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 115, medge att följande varor används i en eller flera förädlingsprocesser inom gemenskapens tullområde:

a) Icke-gemenskapsvaror som är avsedda för återexport från gemenskapens tullområde som förädlingsprodukter, utan att dessa varor underkastats importtullar eller handelspolitiska åtgärder.

...

2. I denna förordning används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

a) *suspensionssystem*: förfarandet för aktiv förädling enligt punkt 1 a.”

Sjätte direktivet

9 Sjätte direktivet har upphävts och ersatts med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Med tanke på tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet är det dock sjätte direktivet som är tillämpligt i detta fall.

10 Artikel 2 i sjätte direktivet stadgade följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,
2. införsel av varor.”

11 Artikel 3.1–3.3 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

- *en medlemsstats territorium*: landets territorium såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3.
- *gemenskapen och gemenskapens territorium*: medlemsstaternas territorium såsom detta definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3.
- *tredje territorium och tredje land*: varje annat territorium än de som i punkterna 2 och 3 definieras som någon medlemsstats territorium.

2. I detta direktiv avses med ’landets territorium’ det område där [EG-fördraget] tillämpas, såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel [299 EG].

3. Följande enskilda medlemsstaters territorier skall inte inräknas i landets territorium:

- Förbundsrepubliken Tyskland:

ön Helgoland,

territoriet Büsingen.

- Spanien:

Ceuta,

Melilla,

- Italien:

Livigno,

Campione d'Italia,

de italienska delarna av Luganosjön.

Följande enskilda medlemsstaters territorier skall likaså undantas från landets territorium:

- Spanien:

Kanarieöarna,

- Frankrike:

de utomeuropeiska departementen,

- Grekland:

???? ????."

12 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avser "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

13 Artikel 7.1, 7.2 och 7.3 första stycket i sjätte direktivet föreskrev följande:

"1. Med *varuinförsel* avses

a) införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna [23 EG och 24 EG] eller, om varorna omfattas av [EKSG-fördraget], inte får fritt omsättas,

b. införsel i gemenskapen av andra varor från ett tredje territorium än de varor som omfattas av a.

2. Med *importstat* skall avses den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen.

3. Utan hinder av punkt 2 gäller för varor enligt 1 a som vid införseln till gemenskapen omfattas av något av de regelverk som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d eller regler för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull eller av reglerna för yttre transitering, att importstaten för varorna skall vara den medlemsstat inom vars territorium de befinner sig när de upphör att omfattas av dessa regler."

14 Artikel 10.1, 10.2 och 10.3 första stycket i sjätte direktivet hade följande lydelse:

"1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

...

3. Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införs. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden."

15 Artikel 16 i sjätte direktivet hade rubriken "Undantag kopplade till internationella varutransporter". Artikel 16.1 hade följande lydelse enligt artikel 28c E.1 i direktivet:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga skattebestämmelser får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att undanta alla eller några av följande transaktioner, om de inte syftar till slutlig användning och/eller konsumtion och att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar de i A och E uppräknade förfarandena eller ordningarna motsvarar det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium:

...

B. Leveranser av varor som är avsedda att:

...

c) placeras i tullagerförfarande eller aktivt förädlingsförfarande,

...

De platser som avses i a), b), c) och d) skall vara de som definieras i gemenskapens gällande tullbestämmelser.

...

D. leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som utförs:

a) på de platser som anges i B a), b), c) och d) som fortfarande omfattas av en av de situationer som anges där,

b) på de platser som anges i B e), inom landets territorium, omfattas av den situation som anges däri.

I den mån som de använder den möjlighet som anges i a) för transaktioner som genomförs i tullager skall medlemsstaterna vidta de nödvändiga åtgärderna för att säkerställa att de har definierat begreppet annat lagringsförfarande än tullagring på ett sätt som gör det möjligt att tillämpa bestämmelserna i b) på samma transaktioner avseende de varor som räknas upp i bilaga J och som genomförs i sådana lager som inte är tullager.

...”

Nationell rätt

16 Enligt artikel 46.1 i Republiken Slovakien konstitution kan var och en åberopa sina rättigheter inför en oberoende, opartisk domstol i enlighet med lagen.

17 Lag nr 222/2004 av den 6 april 2004 om mervärdesskatt (nr 1/2004 Z.z), i dess tillämpliga lydelse i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), syftar till att införliva sjätte direktivet med den slovakiska rättsordningen.

18 Artikel 2.1 a i mervärdesskattelagen föreskriver att en skattskyldig persons leverans av varor mot vederlag inom landets territorium omfattas av mervärdesskatt.

19 Enligt artikel 2.2 a i samma lag avser landets territorium i mervärdesskattehänseende Republiken Slovakien territorium.

20 Enligt artikel 8.1 a i mervärdesskattelagen ska leverans av varor förstås som leverans av en fysisk vara som innebär överföring av äganderätten.

21 Enligt artikel 12 i mervärdesskattelagen avser import av varor införsel i Europeiska unionen av varor från ett tredjeland, och vid import av varor till landet gäller beträffande skatten bestämmelserna i tullagstiftningen såvida inte mervärdesskattelagen föreskriver annat.

22 Enligt artikel 13.1 a i samma lag är platsen för leverans av varor, om leveransen är kopplad till försändelse eller transport av varor, den plats där varan befinner sig när den sänds eller transporteras iväg till köparen, med förbehåll för undantaget i artiklarna 13.1 b, 13.2 och 14 i

lagen.

23 Artikel 18.2 i mervärdesskattelagen stadgar att om en importerad vara när den förs in till unionen befinner sig i tillfällig förvaring eller är placerad i en frizon eller ett frilager eller har hänförts till tullagerförfarandet, förfarandet för aktiv förädling eller förfarandet för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller har fått införas på territorialvattnet, är platsen för importen den medlemsstat där dessa tullåtgärder upphör.

24 Enligt artikel 19.1 i denna lag förfaller mervärdesskatten till betalning den dag varorna levereras, vilket är den dag då köparen får rätt att förfoga över varorna som ägare.

25 Artikel 69.1 i lagen stadgar att en skattskyldig person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster inom landets territorium ska betala mervärdesskatt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

26 Det framgår av begäran om förhandsavgörande och av de yttranden som getts in till domstolen att Dažový úrad pre vybrané dažové subjekty (skattemyndighet för vissa skattskyldiga personer, nedan kallad Dažový úrad) gjort en mervärdesskattekontroll av Profitube avseende juli, augusti, september och oktober 2005 samt januari, februari, april, maj och december 2006.

27 Skattekontrollen visade att bolaget SSIM a.s., etablerat i Košice, under kontrollperioden importerat vissa halvfabrikat av stål från Ukraina, närmare bestämt varmvalsade band, som bolaget sålt till Profitube. Dessa stålband, lagrade i ett allmänt tullager i Slovakien som Profitube använder, hänfördes till tullagerförfarandet i den mening som avses i artikel 98 i tullkodexen.

28 De varmvalsade banden placerades därefter under förfarandet för aktiv förädling enligt ett suspensionssystem i den mening som avses i artikel 114 i tullkodexen, för att bearbetas till profilstänger av stål.

29 Profitube sålde dessa profilstänger av stål (nedan kallade de berörda varorna) till bolaget Mercurius s.r.o., etablerat i Košice och registrerat som mervärdesskattskyldig person (nedan kallad den omtvistade försäljningen). De berörda varorna hänfördes på nytt till tullagerförfarandet. Profitube ansåg att den omtvistade försäljningen inte omfattas av mervärdesskatt.

30 Under hela perioden då dessa transaktioner genomfördes, under beskattningsåren 2005 och 2006, var de berörda varorna kvar i samma allmänna tullager.

31 I beslut meddelade den 27 juni 2006 fann Dažový úrad att Profitube hade åsidosatt artikel 69.1, jämförd med artiklarna 2.1 a, 2.2 a, 8.1 a, 13.1 a och 19.1 i mervärdesskattelagen, genom att inte betala mervärdesskatt för den omtvistade försäljningen.

32 Dažový úrad fann att Profitube genom att sälja varor som var lagrade i ett allmänt tullager i Slovakien hade gjort en leverans av varor som enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattelagen omfattades av mervärdesskatt.

33 Genom beslut meddelade den 25 oktober 2007 fastställde Dažové riaditeľstvo besluten från Dažový úrad.

34 Genom dom av den 23 juli 2008 biföll Krajský súd v Bratislave (regional domstol i Bratislava) Profitubes överklagande av Dažové riaditeľstvos beslut och återförvisade ärendet till myndigheten. Krajský súd v Bratislave fann bland annat att varor från ett tredjeland måste ha övergått till fri omsättning för att omfattas av mervärdesskatt.

35 Dažové riaditeľstvo överklagade domen till Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens högsta domstol), som genom dom av den 20 oktober 2009 ändrade Krajský súd v Bratislaves avgörande och slog fast att ett tullager beläget i en medlemsstat rättsligt sett är en del av den statens territorium. Dažové riaditeľstvo hade således fog för sin ståndpunkt att den omtvistade försäljningen utgjorde en leverans av varor mot vederlag inom landets territorium i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattelagen. Dessutom hade de berörda varorna inte varit föremål för import i den mening som avses i artikel 12 i samma lag.

36 Profitube överklagade Najvyšší súd Slovenskej republikys dom till Ústavný súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens författningsdomstol). Författningsdomstolen upphävde genom dom av den 27 oktober 2010 Najvyšší súd Slovenskej republikys dom och återförvisade målet dit för förnyad prövning i sak.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky fann att Najvyšší súd Slovenskej republiky hade åsidosatt Profitubes grundläggande rätt till domstolsskydd i den mening som avses i artikel 46.1 i Republiken Slovakiens konstitution samt rätten till en rättvis rättegång i den mening som avses i artikel 6.1 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950. Den konstaterade bland annat att Najvyšší súd Slovenskej republiky inte hade prövat frågan om tillämpningen av artikel 12 i mervärdesskattelagen, enligt vilken tullagstiftningen vid import ska ha företräde framför mervärdesskattelagen.

38 Mot denna bakgrund beslutade Najvyšší súd Slovenskej republiky att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1) Under åren 2005 och 2006 placerades varor, vilka hade importerats av en importör i en medlemsstat från ett land utanför Europeiska unionen (Ukraina), i ett allmänt tullager i denna medlemsstat. Varorna bearbetades därefter i nämnda tullager genom aktiv förädling enligt suspensionssystemet. Den förädlade produkten exporterades inte direkt i den mening som avses i artikel 114 i [tullkodexen] utan såldes i stället av förädlaren, inom samma lager, till ett annat företag i nämnda medlemsstat. Köparen lät inte varorna övergå till fri omsättning från tullagret utan återförde dem till tullagerförfarandet. Omfattas i en sådan situation varuförsäljning inom samma tullager fortfarande enbart av gemenskapens tullagstiftning eller har den rättsliga situationen ändrats genom denna försäljning så att transaktionen i stället omfattas av [sjätte direktivet]? Är det med andra ord möjligt att mot bakgrund av syftet med mervärdesskattesystemet i sjätte direktivet betrakta ett allmänt tullager beläget i en medlemsstat som en del av gemenskapens territorium, det vill säga som en del av den medlemsstatens territorium enligt definitionen i artikel 3 i sjätte direktivet?

2) Kan ovannämnda situation mot bakgrund av praxis från Europeiska unionens domstol angående rättsmissbruk och tillämpningen av sjätte direktivet ([dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax, REG 2006, s. I-1609]) bedömas på så sätt att [Profitube], genom att sälja varor i ett allmänt tullager beläget i Slovakien, redan har utfört en leverans av varor mot vederlag i nämnda stat?

3) För det fall den första frågan ska besvaras jakande och transaktionen omfattas av sjätte direktivet, innebär då transaktionen att skattskyldighet inträder

a) enligt artikel 10.1 och 10.2 i sjätte direktivet, därför att skatt kan tas ut till följd av att det har skett en leverans av varor i ett tullager som är beläget i Slovakien, eller

b) därför att tullagerförfarandet efter införseln av varorna från ett tredjeland (artikel 10.3 i sjätte

direktivet) avslutades medan varorna fortfarande var placerade i nämnda tullager genom att de såldes till en annan person i en medlemsstat?

4) Är det förenligt med de mål som uppställs i sjätte direktivet såsom de definieras i skälen därtill, eller närmare bestämt med målen med [Allmänna tull- och handelsavtalet 1994 (GATT), vilket återfinns i bilaga 1 A till avtalet om upprättande av Världshandelsorganisationen (WTO), godkänt genom rådets beslut 94/800/EG av den 22 december 1994 om ingående, på Europeiska gemenskapens vägnar – vad beträffar frågor som omfattas av dess behörighet – av de avtal som är resultatet av de multilaterala förhandlingarna i Uruguayrundan (1986–1994) (EGT L 336, s. 1)], när försäljning av varor, som importerats från tredjeland till ett tullager där de genomgår förädling och säljs till en annan person i denna medlemsstat i ett tullager beläget i en medlemsstat i Europeiska gemenskapen, inte omfattas av mervärdesskattesystemet i nämnda medlemsstat?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida försäljning av varor omfattas av mervärdesskatt om varorna härrör från ett tredjeland, har hänförts till tullagerförfarandet i en medlemsstat, därefter bearbetats genom aktiv förädling enligt suspensionssystemet och slutligen sålts och på nytt hänförts till tullagerförfarandet, och under hela denna period befunnit sig i samma tullager i medlemsstaten. Om så är fallet, vill den hänskjutande domstolen veta när skattskyldigheten inträder.

40 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för införsel av varor samt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

41 Det ska alltså först kontrolleras huruvida de aktuella varorna har varit föremål för införsel i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet.

42 Enligt artikel 7.1 a i sjätte direktivet avses med ”varuinförsel” införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 23 EG och 24 EG.

43 Vad gäller artikel 7.3 i sjätte direktivet preciserar den att när en sådan vara efter att den förts in i gemenskapen hänförs till ett av de förfaranden som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d i sjätte direktivet, ska importen anses äga rum i den medlemsstat där varan befinner sig när den upphör att omfattas av detta förfarande.

44 I detta fall hänfördes de berörda varorna, som är från ett tredjeland, till tullagerförfarandet i en medlemsstat och därefter till förfarandet för aktiv förädling enligt suspensionssystemet, och de såldes innan de återfördes till tullagerförfarandet i samma medlemsstat.

45 Dessa varor har följaktligen sedan de infördes till gemenskapen hänförts till de två förfaranden som avses i artikel 16.1 B c i sjätte direktivet.

46 Eftersom de berörda varorna ännu inte hade upphört att omfattas av dessa förfaranden vid tidpunkten för den omtvistade försäljningen, även om de fysiskt hade förts in på unionens territorium, kan de inte anses ha varit föremål för ”införsel” i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2006 i mål C-305/03, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2006, s. I-1213, punkt 41).

47 Att varorna hänförts till ett annat tullförfarande medför inte att de utgör importerade varor,

eftersom de båda berörda tullförfarandena är de regelverk som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet.

48 Följaktligen omfattades de berörda varorna inte av mervärdesskatt på grundval av artikel 2 led 2 i sjätte direktivet, eftersom de inte hade införts vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

49 Under dessa omständigheter ska domstolen pröva huruvida en försäljning av sådana varor som de i det nationella målet utgör en leverans av varor som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap, i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet.

50 Domstolen vill därvid för det första påpeka att enligt lydelsen i artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Detta begrepp har preciserats i domstolens praxis så, att det ska anses innefatta samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han eller hon var ägare till den (se, bland annat, dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, REG 1990, s. I-285, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, och av den 10 mars 2011 i de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, *Bog m.fl.*, REU 2011, s. I-1457, punkt 59).

51 För det andra förutsätter en leverans av varor som sker "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet att det finns ett direkt samband mellan den levererade varan och det motvärde som erhålls (se dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, *Apple and Pear Development Council*, REG 1988, s. 1443, punkt 12, och av den 7 oktober 2010 i de förenade målen C-53/09 och C-55/09, *Loyalty Management UK och Baxi Group*, REU 2010, s. I-9187, punkt 51).

52 För det tredje ska leveransen av varorna utföras av "en skattskyldig person i denna egenskap". En skattskyldig person agerar i denna egenskap när denne genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (dom av den 27 september 2012 i mål C-587/10, *VSTR*, punkt 49). I detta fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att Profitube är en skattskyldig person som registrerats för mervärdesskatt.

53 Av detta följer att en försäljning såsom den omtvistade försäljningen utgör en leverans av varor som utförs mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. I det nationella målet var platsen för leveransen den plats där varan befann sig vid tidpunkten för försäljningen, det vill säga det allmänna tullager som Profitube använde, vilket är beläget i Slovakien.

54 För det fjärde har den hänskjutande domstolen mer specifikt frågat huruvida ett tullager beläget i en medlemsstat är "inom landets territorium" i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet.

55 Enligt lydelsen i artikel 3.2 i sjätte direktivet avses med "landets territorium" det område där EG-fördraget tillämpas, såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 299 EG.

56 Artikel 299.1 EG innehåller en uppräkningslista av de medlemsstater som EG-fördraget gäller för. I resterande punkter i artikeln återfinns särskilda bestämmelser för vissa bestämda territorier.

57 Vad gäller artikel 3.3 i sjätte direktivet utesluter den bestämmelsen uttryckligen vissa nationella territorier från direktivets tillämpningsområde.

58 Ingen av de bestämmelser som nämns i punkterna 56 och 57 ovan eller någon annan

bestämmelse i sjätte direktivet föreskriver dock att tullager, oavsett om de är allmänna eller privata, inte ska anses befinna sig "inom landets territorium" om de befinner sig på medlemsstatens territorium, såsom preciseras i artikel 3.1 i sjätte direktivet. Inte heller tullkodexen ger tullager någon särställning vad gäller kodexens tillämpningsområde.

59 Ett tullager befinner sig följaktligen "inom landets territorium" i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet när det är beläget på en medlemsstats territorium.

60 Vidare gör artikel 2 led 1 i sjätte direktivet ingen skillnad mellan leverans av gemenskapsvaror respektive icke-gemenskapsvaror. I motsats till vad Profitube har anfört i sitt skriftliga yttrande, utesluter den omständigheten att de berörda varorna inte införts inte i sig att det kan ha skett en leverans i en medlemsstat.

61 Av vad som anförts följer att en försäljning såsom den omtvistade försäljningen enligt artikel 2 led 1 i sjätte direktivet i princip omfattas av mervärdesskatt, då skattskyldigheten inträder den dag då leveransen utförs, i enlighet med artikel 10.2 i direktivet.

62 Artikel 16.1 i sjätte direktivet stadgar dock, med hänsyn till de förfaranden som avses i artikel 16.1 B och D, att medlemsstaterna får undanta leverans av varor från mervärdesskatt när varorna är avsedda att hänföras till tullagerförfarandet eller förfarandet för aktiv förädling samt leveranser till de platser som räknas upp i artikel 16.1 B a–d som fortfarande omfattas av en av de situationer som anges där, under förutsättning att transaktionerna inte syftar till slutlig användning och/eller konsumtion och att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar förfarandet motsvarar det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium.

63 Medlemsstaterna kan följaktligen undanta vissa transaktioner som har utförts inom landets territorium avseende varor som omfattas av de förfaranden som föreskrivs i artikel 16.1 B och D i sjätte direktivet, däribland tullagerförfarandet och förfarandet för aktiv förädling samt transaktioner som utförs i ett tullager (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 40).

64 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 29 och 30 i sitt förslag till avgörande, ger artikel 16.1 i sjätte direktivet klart stöd för tolkningen att en leverans av varor, vilka hänförts till ett suspensivt tullförfarande, som utförts mot vederlag av en skattskyldig person i ett tullager beläget i en medlemsstat i princip omfattas av mervärdesskatt enligt artikel 2 led 1 i sjätte direktivet.

65 I förevarande fall omfattas den omtvistade försäljningen av mervärdesskatt – vilket såväl klaganden i det nationella målet som de medlemsstater som ingett skriftliga yttranden och Europeiska kommissionen har hävdat – förutsatt att Republiken Slovakien inte har utnyttjat sin möjlighet att med stöd av artikel 16.1 i sjätte direktivet undanta denna försäljning från mervärdesskatt.

66 Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida Republiken Slovakien har utnyttjat denna möjlighet.

67 Den första och den tredje frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. När varor från ett tredjeland har hänförts till tullagerförfarandet i en medlemsstat, därefter bearbetats genom aktiv förädling enligt suspensionssystemet och slutligen sålts och på nytt hänförts till tullagerförfarandet, och under hela denna period befunnit sig i samma tullager i medlemsstaten, omfattas försäljningen av dessa varor av mervärdesskatt enligt artikel 2 led 1 i sjätte direktivet, förutsatt att denna medlemsstat inte har utnyttjat sin möjlighet att med stöd av artikel 16.1 i samma direktiv undanta denna försäljning från skatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Den andra och den fjärde frågan

68 Med hänsyn till svaret på den första och den tredje frågan saknas anledning att besvara den andra och den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

69 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

När varor från ett tredjeland har hänförts till tullagerförfarandet i en medlemsstat, därefter bearbetats genom aktiv förädling enligt suspensionssystemet och slutligen sålts och på nytt hänförts till tullagerförfarandet, och under hela denna period befunnit sig i samma tullager i medlemsstaten, omfattas försäljningen av dessa varor av mervärdesskatt enligt artikel 2 led 1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004, förutsatt att denna medlemsstat inte har utnyttjat sin möjlighet att med stöd av artikel 16.1 i samma direktiv undanta denna försäljning från skatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: slovakiska.