

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PAOLO MENGOZZI

prednesené 22. mája 2012 (1)

Vec C-165/11

Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

PROFITUBE spol. s r.o.

(návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Najvyšší súd Slovenskej republiky)

„Dať z pridanej hodnoty – Tovar pochádzajúci z tretieho štátu umiestnený do režimu s podmieneným oslobodením od cla v colnom sklade na území členského štátu – Predaj tovaru, ktorý sa naďalej nachádza v režime podmieneného oslobodenia od cla – Dodávka tovaru – Zdaniteľné plnenie“

1. Výrobok dovezený na územie Únie, ktorý je prepustený do režimu s podmieneným oslobodením od cla upraveného v colných predpisoch, napríklad na účely jeho spracovania a následného vývozu do tretej krajiny, nemá štatút tovaru Spoločenstva. Preto tento tovar nepodlieha z hľadiska colného práva nijakému clu. To sa však stane v prípade, ak tento výrobok, ktorý sa okrem iného nachádza v colnom sklade, podnik Únie predá, hoci fyzicky zostane na tom istom mieste a z hľadiska práva sa naňho naďalej vzťahuje režim s podmieneným oslobodením od cla, inému podniku Únie. Vzniká najmä otázka, či sa na tento predaj musí uplatniť dať z pridanej hodnoty (aj len „DPH“). To je v podstate otázka, ktorú kladie Súdnemu dvoru Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

I – Právny rámec

A – Colná právna úprava

2. Pojem „colné územie“ Únie je definovaný v článku 3 colného kódexu(2). Konkrétne podľa tohto ustanovenia colné územie zahŕňa územie všetkých členských štátov s výnimkou území výslovne uvedených v tomto ustanovení.

3. Článok 84 colného kódexu vymenúva „colné režimy s podmieneným systémom“: patria k nim najmä colné uskladňovanie a aktívny zošachovací styk v podmienenom systéme. Tieto režimy, ktoré sú upravené v nasledujúcich článkoch 98 a 114, umožňujú doviesť na colné územie Únie tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, bez toho, aby tento tovar podliehal clu. Účelom režimu colného uskladňovania je uskladňovanie tovaru v colnom sklade a režimu aktívneho zošachovacieho styku jeho spracovanie.

4. Podľa článku 98 ods. 2 colného kódexu sa colným skladom rozumie „akékoľvek miesto schválené colnými orgánmi a nachádzajúcom sa pod colným dohľadom, kde je tovar za stanovených podmienok skladovaný“.

B – Právna úprava o DPH

5. Uplatniteľnou právnou úpravou v oblasti DPH v týchto skutkových okolnostiach sporu vo veci samej, teda v rokoch 2005 až 2006, bola právna úprava obsiahnutá v šiestej smernici(3).

6. Článok 2 šiestej smernice stanovuje, že DPH podlieha:

„1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

2. dovoz tovaru“.

7. Článok 5 ods. 1 stanovuje, že „pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa“.

8. Územie Únie je na účely šiestej smernice definované v nasledujúcom článku 3. Toto územie zahŕňa územie členských štátov s výnimkou území výslovne uvedených v tomto článku.

9. Článok 16 šiestej smernice obsahuje niektoré pravidlá týkajúce sa oslobodenia od dane. V tomto článku v jeho znení podľa článku 28c, ktorým bola doplnená šiesta smernica(4) – za použitia neobvyklej legislatívnej techniky –, sa uvádza najmä, že:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté iné predpisy spoločenstva, môžu členské štáty za predpokladu konzultácie podľa článku 29 prijať osobitné opatrenia na účely dane z pridanej hodnoty pri všetkých alebo pri niektorých z nasledovných plnení... :

...

B. Dodávky tovaru, ktorý sa má:

...

c) umiestniť podľa nariadenia o colných skladoch alebo podľa opatrení pre domáce spracovanie;

...

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

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

...“.

10. Článok 16 šiestej smernice tak v podstate priznáva členským štátom právo oslobodiť od DPH predaj tovaru, na ktorý sa uplatňuje colný režim s podmieneným oslobodením od cla a ktorý po predaji naďalej zostáva v tomto režime.

II – Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

11. Spor vo veci samej sa týka oceňových polotovarov (zvitkov) dovážaných slovenskou spoločnosťou Profitube z Ukrajiny na územie Slovenskej republiky, ktoré boli umiestnené do režimu s podmieneným oslobodením od cla. Konkrétne bol tento tovar najskôr umiestnený do režimu colného uskladňovania a neskôr bol spracovaný na oceňové profily v režime aktívneho zošachovacieho styku.
12. Následne bol tento tovar bez toho, aby opustil colný sklad, v ktorom sa nachádzal, predaný spoločnosťou Profitube ďalšej slovenskej spoločnosti MERCURIUS a vrátil sa do režimu colného uskladňovania.
13. Slovenské daňové orgány požadovali z predaja tovaru, ktorý uskutočnila spoločnosť Profitube v prospech spoločnosti MERCURIUS, zaplatenie DPH, pretože považovali tento predaj na účely DPH za bežnú dodávku tovaru podliehajúcu dani.
14. Spoločnosť Profitube podala proti rozhodnutiu daňových orgánov žalobu a tvrdila, že keďže sa dotknutý tovar nepovažuje podľa colného práva za tovar Spoločenstva, nemá sa naňho uplatňovať ani právna úprava o DPH.
15. Krajský súd v Bratislave ako súd prvého stupňa vyhovel žalobe spoločnosti Profitube a zrušil rozhodnutie daňových orgánov. Najvyšší súd ako odvolací súd, ktorý podáva tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, však dospel k opačnému záveru, považujúc tento predaj za plnenie podliehajúce DPH.
16. Spoločnosť Profitube však podala proti tomuto rozsudku sťažnosť na Ústavný súd, ktorý zrušil rozsudok Najvyššieho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Ústavný súd sa domnieval najmä, že Najvyšší súd neposúdil správne určené ustanovenia slovenského práva, podľa ktorých majú mať colné predpisy prednosť pred zákonom o DPH.
17. Najvyšší súd sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
 - „1. či za skutkového stavu, kedy do verejného colného skladu na území členského štátu Európskej únie bol dovozcom z tohto členského štátu v rokoch 2005 a 2006 tovar z územia nečlenského štátu Európskej únie (Ukrajiny), ktorý bol následne v tomto colnom sklade spracovaný v režime aktívny zošachovací styk v podmienenom systéme, a výsledný výrobok nebol v zmysle článku 114 nariadenia EÚ 2913/92 ihneď vyvezený, ale naopak bol v tom istom sklade spracovávaný tovaru odpredaný inej spoločnosti z tohto členského štátu, ktorá ho z uvedeného colného skladu neprepustila do voľného obehu, ale následne ho vrátila do režimu colného uskladňovania, tak či sa na uvedený predaj tovaru v tom istom colnom sklade vzťahujú stále iba komunitárne colné predpisy, alebo sa právna situácia predmetným predajom zmenila natoľko, že uvedená transakcia už podlieha režimu Šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 (77/388/EHS), t. j. či je možné na účely režimu dane z pridanej hodnoty podľa Šiestej smernice pokladať verejný colný sklad nachádzajúci sa na území niektorého z členských štátov za súčasť územia Spoločenstva, resp. územia tohto členského štátu v zmysle definícií článku 3 Šiestej smernice?
 2. Je možné hore uvedený skutkový stav vyhodnotiť s prihliadnutím na doktrínu zneužitia práv vypracovanú Súdnym dvorom Európskej únie a týkajúci sa aplikácie Šiestej smernice (C-255/02 Halifax) tak, že žalobca predajom tovaru vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky už uskutočnil dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku?
 3. Ak je na prvú otázku odpoveď kladná v tom duchu, že uvedená transakcia už podlieha

režimu Šiestej Smernice, tak potom či táto transakcia je zdaniteľnou udalosťou

a. podľa článku 10 ods. 1 a 2 Šiestej smernice spojenou so vznikom daňového nároku z dôvodu, že došlo k dodávke tovaru v colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky, alebo

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

4. Sú splnené ciele Šiestej Smernice vyjadrené v jej preambule, resp. ciele GATT (WTO), ak by predaj tovaru dovezeného z tretej krajiny do colného skladu, následne v ňom spracovaného, predaného inej osobe tohto členského štátu v colnom sklade na území členského štátu Európskeho spoločenstva nepodliehal režimu dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte?

III – Posúdenie

A – O povinnosti platiť DPH (najmä o prvej a tretej prejudiciálnej otázke)

18. Vo všeobecnosti, pokiaľ ide o tovar, povinnosť uplatniť DPH vzniká v prípade jeho dovozu alebo dodávky. Je zrejmé, že v tomto prípade nešlo o dovoz tovaru, pretože predmetom konania vo veci samej je tovar nachádzajúci sa v režime s podmieneným oslobodením od cla. Prípadná povinnosť platiť DPH môže byť preto založená len na existencii „dodávky tovaru“ spĺňajúcej znaky stanovené v šiestej smernici.

19. Presnejšie, v prípade dodávky tovaru je DPH splatná vo všeobecnosti vtedy, keď sú splnené tri kumulatívne podmienky. Podľa článku 2 šiestej smernice musí ísť po prvé o dodávku tovaru alebo služieb uskutočnenú za protihodnotu; po druhé musí ísť o plnenie uskutočnené zdaniteľnou osobou.

20. Po tretie musí ísť o plnenie uskutočnené v rámci územia Únie, ako je definované v článku 3 uvedenej smernice.

21. Vnútroštátny súd nemá v tejto veci pochybnosti, pokiaľ ide o splnenie prvých dvoch podmienok, a preto nie je potrebné sa nimi zaoberať. Išlo o predaj, ktorý bol uskutočnený za protihodnotu zdaniteľnou osobou a v dôsledku ktorého došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka z predávajúceho na kupujúceho. Prejudiciálne otázky smerujú naopak k objasneniu toho, či je splnená aj tretia podmienka. Podľa výkladu, ktorý zastáva žalobkyňa v konaní vo veci samej, tovar nachádzajúci sa v režime s podmieneným oslobodením od cla, ktorý teda nie je podľa colného práva tovarom Spoločenstva, sa na účely DPH nemá považovať za tovar nachádzajúci sa na území Únie. Všetci ostatní účastníci konania, ktorí predložili v tomto konaní svoje pripomienky, naopak tvrdia, že predaj tovaru uskutočnený spoločnosťou Profitube v prospech spoločnosti MERUCURIUS je bežnou hospodárskou transakciou podliehajúcou DPH.

22. Otázky položené vnútroštátnym súdom sa týkajú jedného problému, a preto ich treba preskúmať spoločne. Navyše, pokiaľ bude odpoveď, ako je uvedené nižšie, znížiť tak, že uvedená transakcia je v zmysle šiestej smernice plnením podliehajúcim DPH, nie je potrebné odpovedať na druhú a štvrtú otázku.

23. Zastávam presne toto stanovisko. Domnievam sa, že uvedené plnenie podlieha DPH. V práve Únie neexistuje nijaké pravidlo, ktoré by umožňovalo vylúčiť povinnosť platiť daň v prípade predaja tovaru prepusteného do režimu – ktorý má zostať nezmenený – s podmieneným oslobodením od cla.

24. Po prvé treba zdôrazniť, že podľa práva Únie colné predpisy a právne predpisy o DPH predstavujú dva podstatne rozdielne regulačné právne rámce. To prirodzene neznamená, že medzi týmito dvomi právnymi úpravami neexistujú vzájomné vzťahy: napríklad práve článok 16 šiestej smernice upravuje, ako bolo uvedené, situáciu, v ktorej treba uplatniť tak ustanovenia colného práva, ako aj ustanovenia týkajúce sa DPH. Je však potrebné ujasniť si, že ide o dve skupiny pravidiel, ktoré sú na jednej strane pravidlami sekundárneho práva s rovnakou právnou silou – takže akákoľvek automatická prevaha niektorej z nich je vylúčená – a ktoré na druhej strane sledujú úplne odlišné ciele. Skutočnosť, že určitý tovar využíva „zvýhodnený“ režim podľa colných predpisov, neznamená, že sa naňho automaticky musí uplatňovať zvýhodnené zaobchádzanie na účely DPH a naopak.

25. Po druhé je colný sklad na účely DPH nepochybne súčasťou územia Únie. Šiesta smernica výslovne uvádza časti územia členských štátov, ktoré nepodliehajú režimu DPH, a medzi nimi nie sú zahrnuté colné sklady. Sám Súdny dvor, ktorý už mal príležitosť rozhodovať v prípade, ktorý vykazoval niektoré podobné znaky s prejednávanou vecou, uviedol, že colný sklad je na účely DPH súčasťou územia Únie.⁽⁵⁾ Všeobecnejšie, podľa judikatúry sa režim šiestej smernice „povinne a imperatívne uplatňuje na súhrn vnútroštátneho územia členských štátov“⁽⁶⁾.

26. Z toho dôvodu okolnosť, že dodaný tovar, o ktorý ide v tomto spore, sa fyzicky nachádzal v colnom sklade, je na účely DPH irelevantná a takisto je v tejto súvislosti irelevantná aj skutočnosť, že uvedený tovar podlieha režimu s podmieneným oslobodením od cla.

27. Navyše *colné sklady sú aj podľa colných právnych predpisov súčasťou územia Únie*. Skutočnosť, že tovar nachádzajúci sa v týchto skladoch môže využívať osobitný colný štatút z dôvodu, že je ťažko kontrolovateľný, nemení nič na tom, že colné sklady nie sú v nijakom prípade exteritoriálnym územím: colné sklady, ako stanovuje článok 98 ods. 2 colného kódexu, sú iba miestami schválenými colnými orgánmi, kde je za stanovených podmienok skladovaný tovar.

28. Z toho dôvodu predaj, o ktorom rozhoduje vnútroštátny súd v konaní vo veci samej, predstavuje dodávku tovaru v rámci územia Únie, na ktorú sa vzťahuje povinnosť platenia DPH.

29. Zastávam názor, že správnosť tohto výkladu jednoznačne potvrdzuje aj článok 16 šiestej smernice.

30. Ako bolo uvedené vyššie, toto ustanovenie totiž stanovuje, že členské štáty môžu oslobodiť od DPH niektoré plnenia, medzi ktorými sú zahrnuté aj dodávky tovaru nachádzajúceho sa v režime s podmieneným oslobodením od cla, ktorého colný štatút sa po jeho predaji nezmení. To znamená, že členský štát sa môže rozhodnúť, že na predaj, akým je predaj v prejednávanej veci, uplatní oslobodenie.⁽⁷⁾ Smernica síce umožňuje členskému štátu poskytnúť v prípade plnení, akým je plnenie v tejto veci, oslobodenie od DPH, no ak členský štát toto oslobodenie neposkytuje, je zrejmé, že *DPH sa musí uplatniť*. Nemalo by nijaký zmysel stanoviť možnosť oslobodenia od DPH, ak by nebola stanovená všeobecná povinnosť platiť daň. Inými slovami, šiesta smernica vychádza z predpokladu, že *predaj tovaru nachádzajúceho sa v režime s podmieneným oslobodením od cla podlieha za normálnych okolností DPH* a že od DPH môže byť oslobodený len v prípade, že sa členské štáty rozhodnú poskytnúť oslobodenie.

31. Zdá sa, že z pripomienok, ktoré boli v prejednávanej veci predložené Súdnemu dvoru,

jasne vyplýva, že Slovenská republika neposkytuje oslobodenie: výslovne to potvrdila aj sama slovenská vláda. Vnútroštátnemu súdu však, ako je zrejmé, prináleží, aby overil prípadnú existenciu vnútroštátnych ustanovení zavádzajúcich do vnútroštátneho práva výnimky povolené článkom 16 šiestej smernice.

B – O druhej a štvrtej prejudiciálnej otázke

32. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem na hlavnú otázku položenú vnútroštátnym súdom, nie je potrebné, aby Súdny dvor skúmal druhú a štvrtú otázku, ktoré boli položené len pre prípad, ak by Súdny dvor potvrdil, že DPH sa v prípade ako v prejednávanej veci neuplatňuje.

IV – Návrh

33. So zreteľom na prednesené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Najvyšší súd Slovenskej republiky, odpovedal takto:

Skutočnosť, že ide o predaj tovaru umiestneného do režimu s podmieneným oslobodením od cla a/alebo režimu colného uskladňovania, nemení nič na povinnosti uplatniť na tento predaj DPH, pokiaľ členský štát nevyužil možnosť poskytnúť oslobodenie podľa článku 16 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.

1 – Jazyk prednesu: taliančina.

2 – Nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), v znení zmien a doplnení.

3 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) v znení zmien a doplnení.

4 – Článok 28c, ktorým sa mení a dopĺňa článok 16, bol doplnený smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

5 – Rozsudok z 9. februára 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-305/03, Zb. s. I-1213, bod 40). Súdny dvor v tomto rozsudku uviedol, že možnosť oslobodenia podľa článku 16 šiestej smernice sa vzťahuje na „plnenia uskutočnené v rámci územia štátu“.

6 – Rozsudok z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 55).

7 – To by mohlo byť spochybnené tvrdením, že výnimka z článku 16 sa má uplatňovať len na dodávku tovaru, ktorého colný štatút zostáva aj napriek jeho predaju *nezmenený*, zatiaľ čo v tomto prípade prešiel tovar v okamihu jeho predaja z režimu aktívneho zošachňovania do režimu colného uskladňovania. Domnievam sa však, že takýto výklad je nesprávny a že zmena podmieneného systému na iný režim nebráni uplatneniu oslobodenia, ak je toto oslobodenie dotknutým členským štátom upravené.