

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PAOLA MengozziJA,

predstavljeni 22. maja 2012(1)

Zadeva C-165/11

Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

Profitube spol. sro

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaška))

„Dávek na dodano vrednost – Blago s poreklom iz tretje države, dano v postopek odloga v carinskem skladišču v državi članici – Prodaja blaga v postopku odloga – Dobava blaga – Obdavčljivi dogodek“

1. Ob vnosu izdelka na ozemlje Unije s postopkom odloga, ki ga predvidevajo carinski predpisi, na primer za obdelavo in ponovni izvoz v tretjo državo, navedeni izdelek ne pridobi statusa skupnostnega blaga. S carinskega vidika se torej ne zahteva plačilo davka. Kaj pa se zgodi, če družba Unije tak izdelek, ki se je v carinskem skladišču, proda drugi družbi Unije, čeprav izdelek fizično ostane na istem mestu, pravno pa je v postopku odloga? Zlasti pa, ali je treba na tako kupoprodajno transakcijo plačati davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)? To je bistvo problema, ki ga s svojimi vprašanji za predhodno odločanje Sodišču zastavlja slovaško vrhovno sodišče.

I – Pravni okvir

A – Carinski predpisi

2. Pojem „carinsko območje“ Unije je opredeljen v členu 3 carinskega zakonika(2). V skladu z navedeno določbo carinsko območje obsega ozemlje vseh držav članic, razen ozemelj, ki so izrecno navedena v samem predpisu.

3. Člen 84 carinskega zakonika našteva „postopke odloga“: mednje spadajo zlasti carinsko skladiščanje in aktivno oplemenitenje v okviru sistema odloga. Navedeni postopki v smislu člena 98 in člena 114 omogočajo uvedbo neskupnostnega blaga v Unijo brez plačila dajatev. Namen carinskega skladiščanja je skladiščanje blaga, namen aktivnega oplemenitenja pa njegova predelava.

4. V skladu s 98(2) carinskega zakonika je carinsko skladišče „vsak kraj, ki ga odobrijo in nadzorujejo carinski organi, kjer je mogoče skladiščiti blago pod določenimi pogoji“.

B – Predpisi o DDV

5. V času nastanka dejstev iz postopka v glavni stvari, v letih 2005 in 2006, so veljali predpisi o DDV iz Šeste direktive(3).

6. V skladu s 2 Šeste direktive je predmet DDV:

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

2. uvoz blaga.“

7. „Dobava blaga“ je v skladu s 5(1) „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

8. Ozemlje Unije je za uporabo Šeste direktive opredeljeno v 3. To je ozemlje držav članic, razen ozemelj, ki so izrecno navedena v istem 3.

9. 16 Šeste direktive vsebuje nekatere predpise o oprostitvah davka. Ta 16 v različici, ki je bila spremenjena – z zanimivo zakonodajno tehniko – s 28c Šeste direktive(4), določa:

„1. Brez poseganja v druge davčne določbe Skupnosti lahko države članice, s pogojem posvetovanj iz 29, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij [...]:

[...]

B. dobave blaga, namenjenega, da:

[...]

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

[...]

D. dobave blaga in storitev, ki se opravijo:

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

[...]“.

10. 16 Šeste direktive torej v bistvu omogoča državam članicam, da prodajo blaga, za katero se uporablja postopek odloga in po prodaji ostane v takem postopku, oprostitjo plačila DDV.

II – Dejansko stanje, spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11. Spor o glavni stvari se nanaša na nekatere jeklene polizdelke (toplo valjane žice), uvožene iz Ukrajine za račun slovaške družbe Profitube in dane v postopek odloga na Slovaškem. Natančneje, blago je bilo sprva dano v postopek carinskega skladiščenja, potem pa zaradi

predelave v jeklene profile v postopek aktivnega oplemenitenja.

12. Nato je družba Profitube blago prodala drugi slovaški družbi, in sicer družbi MERCURIUS, ter ga vrnila v postopek carinskega skladiščenja, čeprav nikoli ni zapustilo kraja, kjer je bilo.

13. Slovaški davčni organi so zahtevali plačilo DDV v zvezi s prodajo, ki jo je opravila družba Profitube družbi MERCURIUS, ker so za namen DDV transakcijo šteli za običajno obdavčljivo dobavo blaga.

14. Družba Profitube je po sodni poti izpodbijala sklep davčnih organov in trdila, da se za zadevno blago, ki se v smislu carinske zakonodaje ne šteje za skupnostno blago, ne smejo uporabljati predpisi o DDV.

15. Družba Profitube je uspela s pritožbo na prvi stopnji na Krajský súd (okrožno sodišče) v Bratislavi, ki je razveljavilo odločbo davčnega organa. Na drugi stopnji pa je Najvyšší súd (vrhovno sodišče), predložitveno sodišče, ki je štelo, da je transakcija predmet DDV, to stališče razveljavilo.

16. Družba Profitube se je pritožila na Ústavný súd (ustavno sodišče), to pa je razveljavilo odločbo vrhovnega sodišča in mu zadevo vrnilo v novo odločanje. Po mnenju ustavnega sodišča vrhovno sodišče zlasti ni primerno upoštevalo nekaterih določb slovaške zakonodaje, ki dajejo prednost carinskim predpisom pred predpisi o DDV.

17. Zato je vrhovno sodišče prekinilo postopek in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se v primeru, da je uvoznik iz države članice Evropske unije v letih 2005 in 2006 v javno carinsko skladišče, ki je v tej državi, [uvozil] blago iz države, ki ni članica Evropske unije (Ukrajina), v tem carinskem skladišču potem blago predelal v sistemu aktivnega oplemenitenja v okviru sistema odloga, nato pa končni izdelek, namesto da bi ga subjekt, ki je to blago predelal, takoj izvozil v skladu s členom 114 Uredbe (EGS) št. 2913/92, v tem istem skladišču dobavil drugi družbi iz te države članice, ki pa blaga iz tega carinskega skladišča ni sprostila v prosti promet, ampak ga je vrnila v postopek carinskega skladiščenja, za omenjeno prodajo blaga v tem istem carinskem skladišču vedno uporabljajo le carinski predpisi Skupnosti oziroma ali se je pravni položaj z zadevno prodajo tako spremenil, da za navedeno transakcijo velja sistem iz Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, oziroma ali je mogoče zaradi cilja sistema davka na dodano vrednost v skladu s Šesto direktivo javno carinsko skladišče, ki je na ozemlju ene države članice, šteti za del ozemlja Skupnosti, natančneje za ozemlje te države članice, v skladu z opredelitvijo iz člena 3 Šeste direktive?

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

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

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

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

uskladiš?enega blaga drugemu subjektu države ?lanice?

4. Ali so izpolnjeni cilji, dolo?eni v preambuli Šeste direktive, zlasti cilji GATT (STO), ?e za dobavo blaga, ki je iz tretje države uvo?eno v carinsko skladiš?e, ki je v državi ?lanici Evropske skupnosti, tam nato predelano in v tem carinskem skladiš?u prodano drugemu subjektu te države ?lanice, ne velja sistem davka na dodano vrednost v tej državi ?lanici?“

III – Presoja

A – O obveznosti pla?ila DDV (zlasti prvo in drugo vprašanje)

18. Na splošno se DDV pla?a za blago pri uvozu ali dobavi. V tem primeru ni sporno, da uvoza ni bilo, saj je blago iz postopka v glavni stvari v postopku odloga. Zato lahko morebitna obveznost pla?ila DDV temelji le na obstoju „dobave blaga“, ki ima zna?ilnosti, dolo?ene v Šesti direktivi.

19. Natan?neje, na splošno se DDV pla?a za dobavo blaga, ?e obstajajo trije kumulativni pogoji. V smislu ?lena 2 Šeste direktive mora biti transakcija, prvi?, odpla?na dobava blaga; drugi?, dobavo mora opraviti dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak.

20. Tretji?, transakcija mora biti opravljena *na ozemlju Unije*, kot dolo?a ?len 3.

21. V tem primeru predložitveno sodiš?e ne dvomi, da sta prvi in drugi pogoj izpolnjen, zato ju ni treba posebej obravnavati. Kupoprodajno transakcijo je proti pla?ilu opravil dav?ni zavezanec, ki je deloval kot tak, nanašala pa se je na prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik s prodajalca na kupca. Namen vprašanj za predhodno odlo?anje pa je pojasniti, ali je bil izpolnjen tudi tretji pogoj. Po razlagi, ki jo zagovarja družba tožnica v postopku v glavni stvari, se za namene DDV ne bi smelo šteti, da je bilo blago, ki je v postopku odloga, in torej ni postalo skupnostno blago v smislu carinske zakonodaje, dano na ozemlje Unije. Po drugi strani pa so vsi drugi subjekti, ki so predložili stališ?a v tej zadevi, menili, da je bila prodaja blaga, ki ga je družba Profitube prodala družbi MERCURIUS, obi?ajna gospodarska transakcija, za katero se pla?a DDV.

22. Vprašanja, ki jih zastavlja nacionalno sodiš?e, je treba obravnavati skupaj, ker je problem, na katerega se nanašajo, samo en. Poleg tega, kot bo prikazano v nadaljevanju, ?e je rešitev taka, da Šesta direktiva dolo?a pla?ilo DDV, na drugo in ?etrto vprašanje ni treba odgovoriti.

23. Moje stališ?e je enako. Menim, da je DDV treba pla?ati. V zakonodaji Unije ni nobenega predpisa, ki dovoljuje izklju?itev obveznosti pla?ila davka pri blagu, ki je dano – in bo tudi ostalo – v postopku odloga.

24. Prvi?, treba je opozoriti, da v zakonodaji Unije carinski predpisi in predpisi na podro?ju DDV tvorijo lo?ena zakonodajna sklopa. To seveda ne pomeni, da niso povezani: ?len 16 Šeste direktive na primer ureja, kot smo videli, prav primer, v katerem se uporabljajo tako carinski predpisi kot predpisi na podro?ju DDV. Jasno pa mora biti, da gre za dve skupini pravil, ki imajo po eni strani isto raven hierarhije pravil sekundarne zakonodaje – tako da je izklju?eno kakršno koli prevladovanje enih nad drugimi – po drugi strani pa imajo popolnoma razli?en namen. Dejstvo, da ima neko blago „privilegirano“ položaj v carinski zakonodaji, ne pomeni, da se mora samodejno preferen?no obravnavati tudi za namene DDV in obratno.

25. Drugi?, za namene DDV je carinsko skladiš?e nedvomno del ozemlja Unije. V Šesti direktivi so izrecno navedeni deli ozemlja držav ?lanic, za katere se ne uporablja sistem DDV, in med njimi ni carinskih skladiš?. Tudi Sodiš?e je v zadevi, ki je imela nekatere sti?ne to?ke z obravnavano zadevo, že ugotovilo, da je za namene DDV carinsko skladiš?e del ozemlja Unije(5). Bolj na

splošno, v skladu s sodno prakso se ureditev iz Šeste direktive „obvezno in absolutno uporablja za vsa nacionalna ozemlja držav članic“(6).

26. Zato za namene DDV okoliščina, da je bilo dobavljeno blago iz te zadeve fizično v carinskem skladišču, ni pomembna, kakor za to ni pomembno dejstvo, da je zadevno blago v postopku odloga.

27. Poleg tega so carinska skladišča del ozemlja Unije tudi v carinski zakonodaji. Čeprav ima lahko blago, ki je v carinskih skladiščih, poseben carinski status, povezan z dejstvom, da se z lahko nadzoruje, to ne spremeni dejstva, da nikakor ne gre za kraje zunaj ozemlja Unije: kot je navedeno v členu 98(2) carinskega zakonika, so to le kraji, ki jih odobrijo carinski organi in na katerih je mogoče skladiščiti blago pod določenimi pogoji.

28. Zato je kupoprodajna transakcija, kakršno obravnava sodišče v postopku v glavni stvari, dobava blaga, ki je na ozemlju Unije, za katero se plača DDV.

29. Da je ta razlaga pravilna, je po mojem mnenju nedvoumno potrjeno tudi v členu 16 Šeste direktive.

30. Kot je že navedeno zgoraj, ta določba namreč določa, da lahko države članice oprostitijo plačila DDV nekatere transakcije, med katerimi je tudi dobava blaga, ki je v postopku odloga in ki je še vedno v takem postopku tudi po dobavi. To pomeni, da bi lahko država članica oprostila plačila DDV kupoprodajno transakcijo, kakršna se obravnava v tej zadevi(7). Očitno je torej, da ta direktiva določa, da lahko države članice oprostitijo plačila DDV transakcije, kakršna je obravnavana, vendar če taka oprostitve ni odobrena, je DDV treba plačati. Nobenega smisla ne bi imelo predvideti možnosti oprostitve plačila DDV, če splošno pravilo ne bi bilo, da je davek treba plačati. Povedano drugače, Šesta direktiva predpostavlja, da se pri kupoprodajni transakciji z blagom, ki je v postopku odloga, običajno plača DDV, oprosti pa se lahko samo, če države članice oprostitve odobrijo.

31. V obravnavanem primeru je iz stališča, ki so bila predložena Sodišču, razvidno, da Slovaška ni odobrila oprostitve: to je izrecno potrdila tudi slovaška vlada. Vendar pa mora, kot je očitno, nacionalno sodišče ugotoviti, ali obstajajo morebitne nacionalne določbe, s katerimi so bile v notranjo zakonodajo uvedene oprostitve, ki jih dovoljuje člen 16 Šeste direktive.

B – Drugo in tretje vprašanje

32. Glede na odgovor, ki ga predlagam za glavno vprašanje, ki ga zastavlja nacionalno sodišče, Sodišču ni treba preučiti drugega in tretjega vprašanja, ki sta zastavljeni, samo če bi Sodišče potrdilo, da se v obravnavanem primeru DDV ne plača.

IV – Predlog

33. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky, odgovori:

Čeprav je predmet kupoprodajne transakcije blago, ki je v postopku odloga in/ali je dano v carinsko skladiščenje, se zanj obračuna davek na dodano vrednost, razen če država članica uporabi možnost odobritve oprostitve v smislu člena 16 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS).

1 – Jezik izvirnika: italijanščina.

- 2 – Uredba Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena.
- 3 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1 str. 23), kakor je bila spremenjena.
- 4 – Del člena 28c, ki spreminja člen 16, je bil uveden z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitvev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274).
- 5 – Sodba z dne 9. februarja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-305/03, ZOdl., str. I-1213, točka 40). Sodišče je ugotovilo, da se možnost oprostitve iz člena 16 Šeste direktive nanaša na „transakcije na ozemlju države“.
- 6 – Sodba z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN (C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 55).
- 7 – Lahko bi bili izraženi nekateri dvomi, da bi se morala izjema iz člena 16 uporabljati le pri dobavi blaga, katerega carinski status *ostane nespremenjen* kljub dobavi, v tem primeru pa je bilo blago ob dobavi premešeno iz postopka aktivnega oplemenitenja v postopek carinskega skladiščenja. Menim pa, da taka razlaga ne bi bila pravilna in da prehod iz postopka odloga v drug postopek ne preprečuje oprostitve, če jo predvideva zadevna država članica.