

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

2. října 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – článek 8 odst. 1 písm. a) – Určení místa dodání zboží – Dodavatel usazený v jiném členském státě, než ve kterém je usazen pořizovatel – Zpracování zboží v členském státě, kde je usazen pořizovatel“

Ve věci C-446/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 25. července 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 7. srpna 2013, v řízení

Fonderie 2A

proti

Ministre de l'Économie et des Finances,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), místopředseda Soudního dvora, J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. května 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Fonderie 2A D. Le Pradem, avocat,
- za francouzskou vládu D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu I. Bakopoulosem a M. Skorila, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. července 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Fonderie 2A, jejíž sídlo se nachází v Itálii, a Ministre de l'Économie et des Finances (ministerstvo hospodářství a financí) ohledně odmítnutí vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) této společnosti, kterou uhradila ve Francii v roce 2001 za práce uskutečněné v tomto členském státě.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Šestá směrnice byla k 1. lednu 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). Avšak vzhledem k tomu, že DPH dotčená v povodním řízení byla zaplácena v roce 2001, jsou relevantními ustanoveními ustanovení šesté směrnice.

4 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

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

[...]“

5 Článek 5 odst. 1 uvedené směrnice definuje pojem „dodání zboží“ takto:

„Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

6 Článek 8 šesté směrnice, podle něhož se určuje místo zdanitelných plnění, v odst. 1 písm. a) stanoví, že je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno, anebo třetí osobou, za místo dodání zboží se považuje místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno.

7 Článek 28a šesté směrnice, který vymezuje oblast působnosti přechodných úprav zdanění obchodu mezi členskými státy, stanoví:

„1. Předmětem [DPH] je rovněž:

a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková [...]

[...]

3. ‚Pořízením zboží uvnitř Společenství‘ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovatelem odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží

odesíláno nebo přepravováno.

[...]

5. Následující dodání se považují za dodání zboží uskutečně za protiplnění:

b) přemístění zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu.

Za přemístěný do jiného členského státu se považuje jakýkoliv hmotný majetek odeslaný nebo přepravený osobou povinnou k dani nebo jejím jménem z území vymezeného v článku 3, avšak v rámci Společenství, pro potřeby jejího podniku a za účelem jiného plnění než některého z následujících:

[...]

– poskytnutí služby osobou povinné k dani, jejímž předmětem je práce na dotyčném zboží skutečně vykonaná v členském státě, ve kterém jsou odesílání či přeprava dotyčného zboží ukončeny, je-li zboží po zpracování odesláno zpět osobou povinné k dani do členského státu, z něhož bylo původně odesláno či přepraveno

6. Pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství zahrnuje i případ, kdy osoba povinná k dani využije pro účely svého podniku zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno touto osobou nebo jejím jménem z jiného členského státu, na jehož území dotyčná osoba dané zboží vyrobila, vytvořila, zpracovala, zakoupila, pořítila podle definice obsažené v odstavci 1 nebo dovezla při svém podnikání do tohoto jiného členského státu.

[...]“

8 Článek 28f této směrnice, nadepsaný „Nárok na odpot dan“, stanoví:

„1) V článku 17 se odstavce 2, 3 a 4 nahrazují tímto:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani];

[...]

3. Členské státy mohou přiznat [rovněž přiznají] každé osobě povinné k dani nárok na odpotet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpotet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]

4. [DPH] se podle odstavce 3 vrací:

– osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném členském státě, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými [osmou] směrnicí [Rady] 79/1072/EHS [ze dne 6.

prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“)],

[...]

[...]

Osmá směrnice

9 Článek 1 osmé směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku rozumí osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 [šesté směrnice], která v době uvedené v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která během téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku [...]

10 Článek 2 této směrnice stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) [šesté směrnice] anebo pro služby uvedené v čl. 1 písm. b) této směrnice.“

Francouzské právo

11 Článek 256 code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) ve znění použitelném na skutkové okolnosti sporu v původním řízení (dále jen „CGI“) stanoví:

„I. Předmětem [DPH] je dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

II. 1° Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným movitým majetkem jako vlastník.

[...]

12 Článek 258 CGI zní takto:

„I. Má se za to, že místo dodání hmotného movitého majetku se nachází ve Francii, pokud se zboží nachází ve Francii:

a) v okamžiku odeslání nebo přepravy prodávajícím, pořizovatelem, nebo na jejich účet, pořizovateli;

b) během montáže nebo instalace prodávajícím nebo na jeho účet;

c) při předání pořizovateli, není-li zboží předmětem odeslání nebo přepravy;

[...]

13 Ustanoveními článků 271 CGI a 242-0 M přílohy II CGI jsou prováděny články 1 a 2 osmé

směrnice.

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

14 V roce 2001 žalobkyně v povodním řízení vyrobila v Itálii kovové součástky, které prodala společnosti Atral, která má sídlo ve Francii.

15 Před dodáním těchto součástek společnosti ATRAL je žalobkyně v povodním řízení odeslala na vlastní účet jiné francouzské společnosti, Saunier-Plumaz, aby na nich tato společnost provedla dokončovací práce, a to lakování, a poté je znovu odeslala přímo konečnému pořizovateli.

16 Prodejní cena uvedených součástek, která byla vyúčtována společnosti ATRAL ze strany společnosti Fonderie 2A, zahrnovala tyto dokončovací práce. Tytéž dokončovací práce byly vyúčtovány společnosti Fonderie 2A poskytovatelem služby, tedy společností Saunier-Plumaz, za částku, která zahrnovala také DPH z těchto prací.

17 Společnost Fonderie 2A požádala orgány francouzské daňové správy na základě ustanovení vnitrostátního práva, která provádí šestou směrnici, o vrácení DPH, kterou měla zaplatit.

18 Tato žádost byla zamítnuta s odvodněním, že podle ustanovení vnitrostátního práva, která provádí šestou směrnici, se místo dodání zboží nacházelo ve Francii.

19 Společnost Fonderie 2A tedy podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalobu k tribunal administratif de Paris, který ji zamítl rozsudkem ze dne 3. července 2008. Vzhledem k tomu, že cour administrative d'appel de Paris rovněž zamítl podané odvolání rozsudkem ze dne 21. října 2010, žalobkyně v povodním řízení podala kasační opravný prostředek ke Conseil d'État.

20 V rámci tohoto kasačního opravného prostředku žalobkyně v povodním řízení uvádí, že cour administrative d'appel de Paris nesprávně vyložil ustanovení CGI přijatá k zajištění provedení šesté směrnice do francouzského práva. Žalobkyně se domnívá, že provedla dodání uvnitř Společenství z Itálie a že ve Francii neuskutečnila žádné zdanitelné plnění. Podle jejího názoru by proto měl být osobou povinnou k DPH za toto pořízení uvnitř Společenství pořizovatel.

21 Za těchto podmínek se Conseil d'État rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba chápat ustanovení šesté směrnice, která umožňují vymezit místo dodání zboží uvnitř Společenství, v tom smyslu, že dodání zboží společností zákazníkovi v jiné zemi Evropské unie poté, co bylo zboží na účet prodávajícího zpracováno v provozovně jiné společnosti usazené v zemi zákazníka, je třeba pokládat za dodání zboží ze země prodávajícího do země konečného příjemce, anebo v tom smyslu, že se jedná o dodání zboží v rámci země konečného příjemce, a to z provozovny, kde bylo zboží zpracováno?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

22 Z článku 1 ve spojení s článkem 2 osmé směrnice vyplývá, že dodavatel zboží nacházející se v situaci žalobkyně v povodním řízení má nárok na vrácení DPH, kterou bylo toto zboží zatíženo a kterou zaplatil poskytovateli služeb se sídlem v jiném členském státě, pouze pokud tento dodavatel neuskutečnil žádné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, o kterém se má za to, že k němu došlo v naposled uvedeném členském státě. Pokud totiž dodavatel nacházející se v

situaci žalobkyně v původním řízení uskutečnil dodání zboží v téže členské státě, zásada neutrality DPH nevyžaduje vrácení DPH zaplacené poskytovateli služeb, protože uvedený dodavatel má v rozsahu, v němž jsou služby poskytované tímto poskytovatelem použity pro účely zdanitelných plnění tohoto dodavatele, nárok na odpočet DPH v souladu s čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice v jejím znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 uvedené směrnice.

23 Předkládající soud tak chce určit, zda má být dodání zboží uskutečněné dodavatelem, který se nachází v situaci žalobkyně v původním řízení, poskytovateli usazenému v jiném členské státě považováno za dodání nacházející se v tomto jiném členské státě, pokud uvedený dodavatel svěřil dokončovací práce poskytovateli usazenému v téže členské státě předtím, než uskuteční přepravu uvedeného zboží tomuto poskytovateli.

24 Protože položená otázka obecně odkazuje na ustanovení šesté směrnice, která umožňuje určit místo dodání zboží uvnitř Společenství, je třeba ji považovat za otázku týkající se výkladu čl. 8 odst. 1 písm. a) této směrnice. Z judikatury totiž vyplývá, že toto ustanovení, které umožňuje určit místo dodání zboží, vzbudí nerozlišuje mezi dodáními „uvnitř Společenství“ a dodáními „v tuzemsku“ (viz rozsudek EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 46).

25 Jak uvádí generální advokátka v bodě 52 svého stanoviska, místo dodání zboží spočívající v prodeji kovových součástí dotčených v původním řízení společnosti Fonderie 2A společnosti Atral tudíž musí být určeno s ohledem na uvedený čl. 8 odst. 1 písm. a) a uskutečnění „přemístění“ ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice nebo „využití“ ve smyslu čl. 28a odst. 6 šesté směrnice nemá v tomto ohledu žádný význam, takže za účelem zodpovězení položené otázky není třeba provést výklad naposled uvedených ustanovení.

26 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že za místo dodání zboží prodávaného společností usazenou v jednom členské státě poskytovateli usazenému v jiném členské státě, na kterém prodávající nechal provést poskytovatelem služeb usazeným v tomto jiném členské státě dokončovací práce předtím, než bylo toto zboží odesláno uvedeným poskytovatelem služeb poskytovateli, je třeba považovat místo nacházející se v členské státě, ve kterém je usazen dodavatel, anebo naopak v členské státě, ve kterém je usazen poskytovatel.

Odpověď Soudního dvora

27 V tomto ohledu je třeba v první řadě vycházet ze znění čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, podle kterého se za místo dodání zboží považuje „místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno“. Doslovný výklad tohoto ustanovení neumožňuje dospět k závěru, že místo dodání, o jaké se jedná v případě dodání žalobkyní v původním řízení poskytovateli, se nachází v členské státě, ve kterém je usazen dodavatel. Dotčené výrobky totiž byly nejprve odeslány poskytovateli služeb, který byl usazen v jiném členské státě a který je následně odeslal, jakmile byly provedeny dokončovací práce, poskytovateli usazenému v tomto členské státě. Jediné zboží, na které se vztahuje smlouva uzavřená mezi dodavatelem a poskytovatelem, a to dokončené výrobky, se tedy „v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které mělo být dodáno“, ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, nacházelo již v členské státě, ve kterém je usazen poskytovatel.

28 Zadruhé je tento doslovný výklad zřejmě potvrzen celkovou strukturou uvedeného ustanovení. Místo „dodání zboží“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, tedy místo převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, je totiž třeba určit podle pravidel stanovených v čl. 8 odst. 1 šesté směrnice. Dodavatel zboží v situaci žalobkyně v původním řízení na poskytovatele nepřevádí právo nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník, když je odesílá

poskytovateli služeb povinenému provedením dokončovacích prací. Účelem takového odeslání je pouze uvedení dotčeného zboží do souladu se smluvními povinnostmi dodavatele, aby mohlo být uskutečнено následné dodání poskytovateli.

29 V tomto ohledu je ještě třeba připomenout, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice předpokládá existenci dostatečné časové a věcné vazby mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost průběhu operace (viz rozsudek X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 33).

30 Taková vazba a taková nepřetržitost však nejsou dány, pokud je účelem odeslání zboží ze strany dodavatele poskytovateli služeb jeho zpracování před jeho dodáním poskytovateli s cílem uvést je do souladu se smluvními povinnostmi uzavřenými mezi dodavatelem a poskytovatelem. Za těchto okolností je třeba mít za to, že místo dodání ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se nachází tam, kde se nachází zboží, které se stalo zbožím vyhovujícím smluvním závazkům mezi těmito dvěma stranami.

31 Takový výklad je konečně v souladu s cílem ustanovení šesté směrnice týkajících se určení místa uskutečnění zdanitelných plnění, který spočívá v zamezení dvojímu zdanění, jakož i zamezení nezdanění uvedených operací (v tomto smyslu, k článku 9 šesté směrnice, viz rozsudek ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27 a citovaná judikatura). Jak uvedla generální advokátka v bodě 42 svého stanoviska, takový výklad totiž umožňuje jednoznačně určit místo dodání zboží, které samo o sobě určuje členský stát, kterému přísluší DPH z této operace.

32 Za těchto podmínek je třeba položenou otázku zodpovědět tak, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že za místo dodání zboží prodáváného společností usazenou v jednom členském státě poskytovateli usazenému v jiném členském státě, na kterém prodávající nechal provést poskytovatelem služeb usazeným v tomto jiném členském státě dokončovací práce, tak aby toto zboží bylo způsobilé k dodání, předtím, než bylo odesláno uvedeným poskytovatelem služeb poskytovateli, je třeba považovat místo nacházející se v členském státě, ve kterém je usazen poskytovatel.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky průvodního 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 8 odst. 1 písm. 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 prodané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že za místo dodání zboží prodáváného společností usazenou v jednom členském státě poskytovateli usazenému v jiném členském státě, na kterém prodávající nechal provést poskytovatelem služeb usazeným v tomto jiném členském státě dokončovací práce, tak aby toto zboží bylo způsobilé k dodání, předtím, než bylo odesláno uvedeným poskytovatelem služeb poskytovateli, je třeba považovat místo nacházející se v členském státě, ve kterém je usazen poskytovatel.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.