

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 2. oktobra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – Šesta direktiva o DDV – ?len 8(1)(a) – Dolo?itev kraja dobave blaga – Dobavitelj, ki ima sedež v drugi državi kot prejemnik – Predelava blaga v državi ?lanici, v kateri ima sedež prejemnik“

V zadevi C?446/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija) z odlo?bo z dne 25. julija 2013, ki je prispela na Sodiš?e 7. avgusta 2013, v postopku

Fonderie 2A

proti

Ministre de l'Économie et des Finances,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, K. Lenaerts (poro?evalec), podpredsednik Sodiš?a, J. L. da Cruz Vilaça, J.?C. Bonichot in A. Arabadžiev, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. maja 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Fonderie 2A D. Le Prado, odvetnik,
- za francosko vlado D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,
- za grško vlado I. Bakopoulos in M. Skorila, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in C. Soulay, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. julija 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago dolo?b Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274, v

nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Fonderie 2A s statutarnim sedežem v Italiji in ministre de l'Économie et des Finances (minister za gospodarstvo in finance) zaradi zavrnitve vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba plačala v Franciji leta 2001 za dela, ki so bila opravljena v tej državi članici, tej družbi.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1). Vendar so glede na to, da je bil DDV v postopku v glavni stvari plačan leta 2001, upoštevne določbe Šeste direktive.

4 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

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

[...]“

5 V členu 5(1) navedene direktive je pojem „dobava blaga“ opredeljen tako:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

6 Člen 8 Šeste direktive, na podlagi katerega se določa kraj obdavčljivih transakcij, v točki (a) odstavka 1 določa, da se, kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba, za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago, ko se začne odpošiljanje ali prevoz tega blaga prejemniku.

7 Člen 28a Šeste direktive, ki ureja podrobnosti uporabe prehodne ureditve obdavčitve trgovine med državami članicami, določa:

„1. Predmet [DDV] so tudi:

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak [...].

[...]

3. ‚Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev lastninske pravice na premoženjih, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.

[...]

5. Za dobavo blaga opravljeno za plačilo se šteje naslednje:

(b) prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico.

Šteje se, da je bil opravljen prenos blaga v drugo državo članico: vsaka premičnina, ki jo odpošlje ali odpelje davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu z ozemlja, opredeljenega v členu 3, vendar znotraj Skupnosti, za potrebe svojega podjetja, razen za katero od naslednjih transakcij:

[...]

– opravljanje storitve za davčnega zavezanca in vključuje delo, ki se na tem blagu dejansko opravi na ozemlju države članice, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če se blago po izdelavi vrne temu davčnemu zavezancu v državo članico, iz katere je bilo prvotno odposlano ali odpeljano;

[...]

6. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena za plačilo vključuje blago, ki ga davčni zavezanec rabi za svoje podjetje, ki ga odpošlje ali odpelje ta davčni zavezanec ali druga oseba v njegovem imenu iz druge države članice[,] na ozemlju [katere] je bilo blago izdelano, rpano, predelano, kupljeno, pridobljeno, kot je opredeljeno v odstavku 1, ali ga je davčni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti v to drugo državo članico.

[...]“

8 Člen 28f te direktive, naslovljen „Pravica do odbitka“, določa:

„1. Člen 17(2), (3) in (4) se nadomesti z:

„2. Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali [DDV] iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljen[e] v drugi državi [,v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV], če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]

4. [DDV] iz odstavka 3 se vrne:

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, imajo pa sedež v drugi državi članici, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz [Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79; v nadaljevanju: Osma direktiva)]

[...]

[...]"

Osmo direktivo

9 Člen 1 Osmo direktivo določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ osebo, navedeno v členu 4(1) [Šeste direktive], ki v obdobju, navedenem v prvem in drugem stavku prvega pododstavka člena 7(1), v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije; niti ni imela, če tak sedež ali poslovna enota ne obstajata, svojega stalnega ali običajnega bivališča in ki v tem istem obdobju ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi [...]"

10 Člen 2 te direktive določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen [DDV], zaračunan za storitve ali za premijine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [Šeste direktive] in za opravljanje storitev iz člena 1(b).“

Francosko pravo

11 Člen 256 splošnega davčnega zakonika v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: CGI), določa:

„I. Predmet [DDV] je dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo.

II. 1. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premijino kot lastnik.

[...]"

12 Člen 258 CGI določa:

„Šteje se, da je kraj dobave premijin v Franciji, če je blago v Franciji:

(a) ko se za ne odpošiljanje ali prevoz tega blaga s strani prodajalca, prejemnika ali druge osebe za njun račun prejemniku;

(b) ob namestitvi ali sestavi s strani prodajalca ali za njegov račun;

(c) če se to blago ne odpošilja ali prevaža, ko je dano na voljo prejemniku;

[...]"

13 S členom 271 CGI in členom 242-0 M Priloge II k CGI se izvajata člena 1 in 2 Osmo direktive.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 Tožena stranka iz postopka v glavni stvari je leta 2001 v Italiji proizvedla kovinske dele, ki jih

je prodala družbi Atral s statutarnim sedežem v Franciji.

15 Tože?a stranka iz postopka v glavni stvari je te dele, preden so bili poslani družbi Atral, za svoj račun odposlala francoski družbi Saunier Plumaz, da bi ta na njih opravila kon?na dela, in sicer barvanje, in jih nato odposlala neposredno kon?nemu prejemniku.

16 Prodajna cena navedenih delov, ki jo je družba Fonderie 2A zara?unala družbi Atral, je vklju?evala navedena kon?na dela. Družbi Fonderie 2A je ta kon?na dela zara?unal izvajalec storitev, torej družba Saunier-Plumaz, v znesku, ki je vklju?eval tudi DDV za ta dela.

17 Družba Fonderie 2A je na podlagi nacionalnih dolo?b, s katerimi se izvaja Osmo direktiva, od francoske dav?ne uprave zahtevala vra?ilo DDV, ki ga je pla?ala za to storitev.

18 Ta zahteva je bila zavrnjena z obrazložitvijo, da je bil v skladu z nacionalnimi dolo?bami, s katerimi se izvaja Šesta direktiva, kraj dobave blaga v Franciji.

19 Družba Fonderie 2A je zato zoper to zavrnitev vložila tožbo pri tribunal administratif de Paris (upravno sodiš?e v Parizu), ki je s sodbo z dne 3. julija 2008 tožbo zavrnilo. Ker je bila s sodbo z dne 21. oktobra 2010 zavrnjena tudi pritožba, vložena pri cour administrative d'appel de Paris (pritožbeno upravno sodiš?e v Parizu), je tože?a stranka iz postopka v glavni stvari vložila kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État.

20 Tože?a stranka iz postopka v glavni stvari v okviru pritožbe trdi, da je cour administrative d'appel de Paris kršilo dolo?be CGI, sprejete zaradi prenosa Šeste direktive v francosko pravo. Meni, da je iz Italije opravila dobavo znotraj Skupnosti in da v Franciji ni opravila obdav?ljive transakcije. Zato bi moral DDV za to dobavo znotraj Skupnosti pla?ati prejemnik.

21 V teh okoliš?inah je Conseil d'État prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba dolo?be Šeste direktive, na podlagi katerih je mogo?e opredeliti kraj dobave znotraj Skupnosti, razumeti tako, da gre v primeru, v katerem je blago, ki ga družba dobavi stranki v drugi državi Evropske unije, potem ko je za račun prodajalca predelano v poslovni enoti druge družbe v državi stranke, za dobavo med državo prodajalca in državo kon?nega prejemnika ali pa gre za dobavo znotraj države kon?nega prejemnika, in sicer s kraja predelave?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

Uvodne ugotovitve

22 Iz razlage ?lena 1 v povezavi s ?lenom 2 Osme direktive je razvidno, da je dobavitelj blaga, ki je v položaju tože?e stranke iz postopka v glavni stvari, upravi?en do vra?ila DDV, zara?unanega za to blago, ki ga je pla?al izvajalcu storitev s sedežem v drugi državi ?lanici, zgolj ?e ta dobavitelj ni opravil nobenega prometa z blagom ali storitvami, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi ?lanici. ?e je namre? dobavitelj, ki je v položaju tože?e stranke iz postopka v glavni stvari, dobavil blago v to isto državo ?lanico, na?elo nevtralnosti DDV ne zahteva vra?ila DDV, pla?anega izvajalcu storitev, saj ima navedeni dobavitelj, ?e so storitve, ki jih je opravil izvajalec, uporabljene za potrebe obdav?ljivih transakcij tega dobavitelja, pravico do odbitka DDV v skladu s ?lenom 17(2)(a) Šeste direktive v razli?ici, ki izhaja iz ?lena 28f, to?ka 1, navedene direktive.

23 Predložitveno sodiš?e želi torej ugotoviti, ali se dobava blaga, ki jo dobavitelj, ki je v položaju tože?e stranke iz postopka v glavni stvari, opravi za prejemnika s sedežem v drugi državi ?lanici, šteje za dobavo v tej drugi državi ?lanici, kadar navedeni dobavitelj kon?na dela zaupa

izvajalcu storitev s sedežem v tej državi članici, preden navedeno blago odpošlje navedenemu prejemniku.

24 Čeprav se postavljeno vprašanje na splošno nanaša na določbe Šeste direktive, na podlagi katerih je mogoče opredeliti kraj dobave znotraj Skupnosti, je treba ugotoviti, da je povezano z razlago člena 8(1)(a) te direktive. Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da ta določba, na podlagi katere je mogoče določiti kraj dobave blaga, ne razlikuje med dobavami „znotraj Skupnosti“ in „notranjimi“ dobavami (glej sodbo EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, točka 46).

25 Zato je treba, kot je generalna pravobranilka ugotovila v točki 52 sklepnih predlogov, kraj dobave blaga, ki zajema prodajo kovinskih delov iz postopka v glavni stvari družbi Atral s strani družbe Fonderie 2A, določiti na podlagi navedenega člena 8(1)(a), pri čemer izvedba „prenosa“ ali „rabe“ v smislu člena 28a(5)(b) in (6) Šeste direktive v zvezi s tem ni upoštevana, tako da razlaga teh zadnjih navedenih določb za odgovor na postavljeno vprašanje ni potrebna.

26 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba šteti, da je kraj dobave blaga, ki ga družba s sedežem v državi članici proda pridobitelju s sedežem v drugi državi članici in na katerem je proizvajalec prek izvajalca storitev s sedežem v tej drugi državi članici organiziral končna dela, preden je to blago prek navedenega izvajalca storitev odposlal prejemniku, v državi članici, v kateri ima sedež dobavitelj, ali, nasprotno, v državi članici, v kateri ima sedež pridobitelj.

Odgovor Sodišča

27 Prvič, v zvezi s tem se je treba navezati na besedilo člena 8(1)(a) Šeste direktive, na podlagi katerega se za kraj dobave šteje „kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku“. Vendar na podlagi dobesedne razlage te določbe ni mogoče ugotoviti, da je kraj dobave, kot je ta, opravljena med toženo stranko iz postopka v glavni stvari in pridobiteljem, v državi članici, v kateri ima sedež dobavitelj. Zadevno blago je bilo namreč najprej odposlano izvajalcu storitev, ki je imel sedež v drugi državi članici in ki je to blago po tem, ko je opravil končna dela, odposlal pridobitelju s sedežem v tej zadnjih navedeni državi članici. Blago, ki je bilo edino predmet pogodbe, sklenjene med dobaviteljem in prejemnikom, torej končno blago, je bilo, „ko se [je] začelo odpošiljanje ali prevoz [...] prejemniku“ v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive, v državi članici, v kateri ima sedež prejemnik.

28 Drugič, ta dobesedna razlaga je podprta s splošno sistematiko navedene določbe. Kraj „dobave blaga“ v smislu člena 5(1) Šeste direktive, torej kraj prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, je namreč treba določiti na podlagi pravih, določenih v členu 8(1) Šeste direktive. Vendar dobavitelj blaga, ki je v položaju tožene stranke iz postopka v glavni stvari, s tem, da blago odpošlje izvajalcu storitev, da ta opravi končna dela, ne prenese na pridobitelja pravice, da z blagom razpolaga kot lastnik. Tako odpošiljanje se izvede izključno zato, da je zadevno blago v skladu s pogodbenimi obveznostmi dobavitelja in da se nato lahko izvede odpošiljanje prejemniku.

29 V zvezi s tem je treba ponovno opozoriti, da člen 8(1)(a) Šeste direktive zahteva obstoj zadostne časovne in stvarne povezave med dobavo zadevnega blaga in njegovim odpošiljanjem ter neprekinjen potek transakcije (glej sodbo X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 33).

30 Vendar taka povezava in neprekinjenost ne obstajata, če je odpošiljanje blaga dobavitelja izvajalcu storitev, preden je odposlano prejemniku, namenjeno predelavi blaga, da bo ustrezalo pogodbenim zavezam med dobaviteljem in prejemnikom. V teh okoliščinah se za kraj dobave v smislu člena 8(1)(a) Šeste direktive šteje kraj, kjer je blago, ki ustreza pogodbenim zavezam med strankama.

31 Nazadnje, taka razlaga je v skladu s ciljem določb Šeste direktive, ki se nanašajo na določitev kraja obdavčljivih transakcij in katerih namen je izogibanje dvojnega obdavčevanja in neobdavčenja navedenih transakcij (glej v tem smislu v zvezi s členom 9 Šeste direktive sodbo ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, točka 27 in navedena sodna praksa). Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 42 sklepnih predlogov, taka razlaga namreč omogoča jasno določitev kraja dobave blaga, na podlagi katerega se ugotovi država članica, ki pobere DDV za to transakcijo.

32 V teh okoliščinah je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba šteti, da je kraj dobave blaga, ki ga družba s sedežem v državi članici proda pridobitelju s sedežem v drugi državi članici in na katerem proizvajalec prek izvajalca storitev s sedežem v tej drugi državi članici opravi končna dela, da bi to blago pripravil za dobavo, preden ga prek navedenega izvajalca storitev odpošlje prejemniku, v državi članici, v kateri ima sedež pridobitelj.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 8(1)(a) 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da je treba šteti, da je kraj dobave blaga, ki ga družba s sedežem v državi članici proda pridobitelju s sedežem v drugi državi članici in na katerem proizvajalec prek izvajalca storitev s sedežem v tej drugi državi članici opravi končna dela, da bi to blago pripravil za dobavo, preden ga prek navedenega izvajalca storitev odpošlje prejemniku, v državi članici, v kateri ima sedež pridobitelj.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.