

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 3. července 2014(1)

Věc C-446/13

Société Fonderie 2A

proti

Ministre de l'Économie et des Finances

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Conseil d'État [Francouzská republika])

„Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Článek 8 odst. 1 písm. a) první veta šesté směrnice 77/388/EHS – Místo dodání zboží v případě odeslání nebo přepravy – Okamžik, kdy se začíná uskutečňovat odeslání zboží osobou, které má být dodáno, je-li zboží mezitím zpracováno v členském státě této osoby – Článek 28a odst. 5, odst. 6 a odst. 7 šesté směrnice 77/388/EHS – Zdanitelná plnění spočívající v oběhu a použití zboží uvnitř Společenství – Článek 28c část A písm. a) šesté směrnice 77/388/EHS – Osvobození od daně v případě dodání uvnitř Společenství“

I – Úvod

1. V rámci projednávání věci se opět ukazuje, jak komplikovaný je systém daně z přidané hodnoty vztahující se na přeshraniční obchod uvnitř Unie. Vzhledem k nepřehledným normám unijního práva v oblasti daně z přidané hodnoty není snadné vyřešit ani přehledné situace.
2. V projednávání věci společnost prodala kovové součástky z Itálie do Francie. Vzhledem k tomu, že tyto kovové součástky byly na cestě ke kupujícímu ještě ve Francii nalakovány, není bohužel snadné odpovědět na otázku, kde – zda v Itálii, či ve Francii – má být tento prodej podroben dani.
3. Projednávaná věc ale Soudnímu dvoru poskytuje příležitost doplnit svou judikaturu týkající se zahájení, ukončení, doby trvání a začátku takzvané přepravy uvnitř Společenství(2).

II – Právní rámec

4. V době, která je rozhodná pro původní řízení, byla daň z přidané hodnoty vybírána na základě šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(3) ve znění platném pro rok 2001 (dále jen „šestá směrnice“).

Zdanitelná plnění

5. Podle §l. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmetem daně z přidané hodnoty v zásadě „dodání zboží [...] za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. §lánek 5 odst. 1 šesté směrnice definuje výraz „dodání zboží“ jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

6. „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“ (hlava XVIa šesté směrnice) zavedly další případ zdanitelného plnění podle §l. 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice:

„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 [...]

[...]“

7. Tyto přechodné úpravy zdanění rovněž považují obě uvedená zdanitelná plnění ve smyslu §l. 2 bodu 1 a §l. 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice za rovnocenná určitým plněním.

8. §lánek 28a odst. 5 šesté směrnice například stanoví:

„(5) Následující dodání se považují za dodání zboží uskutečněné za protiplnění:

a) [zrušeno]

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 §l. 3, avšak v rámci Společenství, pro potřeby jejího podniku a za účelem jiného plnění než některého z následujících:

– [...]

– [...]

– dodání dotyčného zboží osobou povinnou k dani do tuzemska za podmínek stanovených [...] v §l. 28c části A,

[...]“

9. §lánek 28a odst. 6 první pododstavec šesté směrnice stanoví:

„(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, vytěžila, zpracovala, zakoupila, poříkla podle definice obsažené v odstavci 1 nebo dovezla při svém podnikání do tohoto jiného členského státu.“

10. §lánek 28a odst. 7 šesté směrnice nakonec nařizuje:

„(7) Členské státy přijmou opatření, aby zajistily, že plnění, která by spadala pod pojem ‚dodání zboží‘ podle definice obsažené v odstavci 5 nebo v §l. 3, kdyby byla provedena v tuzemsku osobou povinnou k dani, která by jednala jako taková, se považují za ‚pořízení zboží

uvnitř Společenství.“

Místo dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství

11. Místo uskutečnění plnění upravené v právních předpisech o dani z přidané hodnoty určuje, kterému členskému státu přísluší daň z přidané hodnoty, která vzniká v důsledku uskutečnění zdanitelného plnění.

12. Za místo dodání zboží se podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice považuje:

„a) je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno, anebo třetí osobou: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno. [...]“

13. Avšak místo pořízení zboží uvnitř Společenství určuje čl. 28b část A odst. 1 šesté směrnice takto:

„(1) Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořízovateli.“

Osvobození od daně

14. V rámci obchodu mezi členskými státy je přeshraniční dodání zboží podle čl. 28c části A šesté směrnice v určitých případech osvobozeno od daně z přidané hodnoty:

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepravováno prodávajícím nebo jeho jménem, pořízovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začala uskutečňovat.

[...]

[...]“

Odpočet daně

15. V projednávané věci jsou nakonec relevantní také ještě ustanovení týkající se nároku na odpočet daně, a to zejména postupu pro jeho uplatnění.

16. Podle čl. 17 odst. 2 písm. a) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice je každá osoba povinná k dani kromě jiného oprávněna odpočíst od daně „daň z přidané hodnoty, která [...] byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly [...] dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani“ (plnění na vstupu), „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění“ (plnění na výstupu).

17. Podle čl. 17 odst. 3 písm. a) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice tento nárok na odpočet existuje i tehdy, kdy plnění na výstupu „související s hospodářskými činnostmi [...], která byla uskutečněna v jiné zemi a vztahoval by se [na] nárok na odpočet daně, kdyby byla

uskutečnena v tuzemsku“.

18. Nárok na odpočet dan? osoba povinná k dani uplatní podle ?l. 18 odst. 2 prvního pododstavce šesté sm?rnice v zásad? tak, „že od celkové výše dan? z p?idané hodnoty splatné za dané zda?ovací období ode?te celkovou výši dan?, u níž v pr?b?hu téhož období vznikl nárok na odpočet“. Pokud výše odpo?tu dan? p?ekro?í výši splatné dan?, nadm?rný odpočet dan? se podle ?l. 18 odst. 4 šesté sm?rnice v zásad? vrátí osob? povinné k dani.

19. Pokud jde o „vracení dan? z p?idané hodnoty“ podle ?l. 17 odst. 3, první odrážka ?l. 17 odst. 4 prvního pododstavce ve zn?ní ?l. 28f bodu 1 šesté sm?rnice však stanoví, že jsou uskute?ována „osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném ?lenském stát?, v souladu s provád?cími pravidly stanovenými sm?rnicí 79/1072/EHS“.

20. Podle ?lánku 1 citované osmé sm?rnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vracení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku(4) (dále jen „osmá sm?rnice“) „se osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku rozumí osoba povinná k dani, která v [dob?, kdy má být vrácena da?] nemá v dotyčném stát? ani sídlo své hospodá?ské ?innosti, ani stálou provozovnu [...] a která b?hem téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku [...]“.

III – P?vodní ?ízení

21. Spole?nost Fonderie 2A (dále jen „Fonderie 2A“) má sídlo v Itálii. V roce 2001, o n?ž ve sporu jde, tam vyrobila kovové sou?ástky a v témže roce je prodala spole?nosti Atral, která byla usazena ve Francii (dále jen „Atral“).

22. Kovové sou?ástky byly spole?ností Fonderie 2A v Itálii dodány spole?nosti Atral ve Francii následujícím zp?sobem: Fonderie 2A odeslala kovové sou?ástky nejprve spole?nosti Saunier-Plumaz, která byla rovn?ž usazena ve Francii. Naposled uvedená spole?nost provedla na ú?et Fonderie 2A lakování kovových sou?ástek. Poté byly kovové sou?ástky z provozovny spole?nosti Saunier-Plumaz odeslány kupujícímu, spole?nosti Atral.

23. P?vodní ?ízení se týká vrácení francouzské dan? z p?idané hodnoty ve výši 44 348,49 eur, která byla spole?nosti Fonderie 2A vyú?tována spole?ností Saunier-Plumaz za provedení lakýrnických prací. Je nesporné, že Fonderie 2A má v této souvislosti v zásad? nárok na odpočet dan?. Sporná je však otázka, zda na základ? tohoto nároku vzniká v projednávané v?ci i nárok Fonderie 2A na vrácení této pen?žit? ?ástky.

24. Fonderie 2A opírá takový nárok v?i Francouzské republice o postup upravující vracení dan? podle osmé sm?rnice. Její ?lánek 1 však uplatn?ní tohoto postupu podmi?uje tím, že Fonderie 2A neuskute?nila v dob? rozhodné v projednávané v?ci ve Francii žádné zdanitelné pln?ní.

25. Francouzské orgány da?ové správy se však domnívají, že Fonderie 2A uskute?nila dalším odesláním lakovaných kovových sou?ástek z provozovny spole?nosti Saunier-Plumaz spole?nosti Atral zdanitelné dodání zboží ve Francii. Je-li tomu tak, Fonderie 2A by k tomu, aby mohla uplatnit sv?j nárok na odpočet dan?, musela ve Francii podat da?ové p?iznání, ve kterém by musela uvést i zdanitelné dodání zboží ve Francii. Z dan? z p?idané hodnoty splatné na tomto základ? by pak Fonderie 2A mohla ode?íst pouze ?ástku odpovídající jejímu nároku na odpočet dan?.

IV – ?ízení p?ed Soudním dvorem

26. Za těchto okolností předložil Conseil d'État, který se nyní zabývá projednávaným sporem, podle článku 267 SFEU Soudnímu dvoru k rozhodnutí následující předběžnou otázku:

Je třeba chápat ustanovení šesté směrnice, která stanovují místo dodání zboží uvnitř Společenství, v tom smyslu, že dodání zboží společností zákazníkovi v jiné zemi Evropské unie poté, co bylo zboží na účet prodejce upraveno v provozovně jiné společnosti usazené v zemi zákazníka, je třeba pokládat za dodání zboží ze země prodejce 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 upraveno?

27. V řízení před Soudním dvorem předložily Francouzská republika a Komise písemná vyjádření a na jednání přednesly ústní vyjádření. Žalobkyně v původním řízení, společnost Fonderie 2A, a řecká republika předložily pouze písemná vyjádření.

V – Právní posouzení

28. Předkládající soud chce zjistit, kde se v situaci, jaká nastala v původním řízení, z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty nachází místo dodání kovových součástek italským prodávajícím, společností Fonderie 2A, francouzskému kupujícímu, společnosti Atral.

29. Společnost Fonderie 2A se domnívá, že se toto místo nachází v Itálii.

30. Společnost Fonderie 2A by v tomto případě v Itálii měla nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Kupující, společnost Atral, by v tomto případě měla podle čl. 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice ve Francii zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství, avšak v souvislosti s touto daní z přidané hodnoty mohla v zásadě hned uplatnit nárok na odpočet daně(5).

31. Toto osvobození od daně v členském státě původu a zdanění pořízení zboží v členském státě určení slouží v systému zdanění obchodu uvnitř Společenství daní z přidané hodnoty k tomu, aby bylo zboží osvobozeno od jakéhokoli daňového zatížení v členském státě původu a předáno výlučně do daňové pravomoci členského státu určení(6). Tento systém má dodavatele usazeného v členském státě původu souasně ušetřit plnění daňových povinností v členském státě určení. Tyto povinnosti má místo toho splnit pořizovatel zboží ve formě zdanění pořízení uvnitř Společenství.

32. Naproti tomu zastávají Francouzská republika a řecká republika, jakož i Komise názor, že místo dodání kovových součástek se z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty nachází ve Francii.

33. V tomto případě by Fonderie 2A musela ve Francii zdanit úplatné dodání zboží podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, u kterého by se neuplatnilo osvobození od daně. Fonderie 2A by však mohla vzniklou daň z přidané hodnoty bez dalšího vyúčtovat svému kupujícímu, společnosti Atral, protože Atral by měla v této souvislosti v zásadě nárok na odpočet daně(7). Vzhledem k tomu, že by Fonderie 2A měla dodání zdanit ve Francii, nebyla by Atral povinna zdanit pořízení zboží.

34. Pokud se místo dodání kovových součástek nachází ve Francii, a nikoli v Itálii, z hospodářského hlediska z toho obvykle nevyplyvá žádný rozdíl ani pro Fonderie 2A, ani pro Atral, pokud jde o jejich daňové zatížení. I v tomto případě by prodej podléhal zdanění v členském státě určení, tedy ve Francii. Zásadní rozdíl spoívá pouze v tom, že v tomto případě by bylo povinností prodávajícího usazeného mimo Francii, společnosti Fonderie 2A, aby ve Francii sama uvedla

plnění v daňovém přiznání a zaplatila daň z přidané hodnoty.

35. I podle mého názoru se místo dodání kovových součástí z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty nachází ve Francii. Odvodním to výkladem článku 8 šesté směrnice, který upravuje místo dodání zboží (k tomu viz část A).

36. Komise však svůj názor, který je v konečném důsledku stejný, nedovodila z článku 8 šesté směrnice, nýbrž ze zdanitelných plnění spočívajících v umístění a použití zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 5 a odst. 6 šesté směrnice. Vzhledem k tomu, že tento přístup byl zevrubně diskutován především na jednání, podpora se vyjádřím také k němu (k tomu viz část B).

A – Místo dodání zboží podle čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice

37. V situaci, která nastala v povodním řízení, se místo dodání zboží z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty určí na základě čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení je místem dodání v případě odeslání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se *začíná uskutečňovat* přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno. Francouzská republika a řecká republika v této souvislosti správně poukázaly na to, že toto ustanovení je třeba použít bez ohledu na to, zda jde o přeshraniční nebo pouze vnitrostátní dodání zboží.

38. V důsledku toho je třeba určit, kde se v projednávané věci *začalo uskutečňovat* odeslání kovových součástí pořizovateli, tj. společnosti Atral. Začalo se uskutečňovat již v Itálii, když dodavatel, společnost Fonderie 2A, toto zboží zaslala společnosti Saunier-Plumaz do Francie za účelem jeho nalakování, nebo až ve Francii, kde se uskutečnila další přeprava již nalakovaných kovových součástí pořizovateli, tj. společnosti Atral.

39. Francouzská republika a řecká republika zastávaly v této souvislosti názor, že odeslání pořizovateli nemůže začít předtím, než se zboží stane hotovým výrobkem, resp. je ve stavu, ve kterém je lze používat. Vzhledem k tomu, že kovové součástky byly v tomto stavu až po jejich nalakování ve společnosti Saunier-Plumaz ve Francii, může se odeslání pořizovateli začít uskutečňovat teprve od tohoto okamžiku. Z toho vyplývá, že místo dodání kovových součástí se nachází ve Francii.

40. V zásadě tento názor sdílím.

41. Vzhledem k tomu, že čl. 8 odst. 1 písm. a) první veta šesté směrnice hovoří o *začátku uskutečňování* odeslání zboží „osobě, které má být dodáno“, musí být totiž zboží v tomto okamžiku ve stavu, který je v souladu se smlouvou. To sice ještě nemusí znamenat, že musí jít o hotový výrobek nebo výrobek vhodný ke spotřebě, jelikož předem dodání mohou být i polotovary. Pokud však zboží ještě není ve stavu v souladu se smlouvou, cílem odeslání zboží také ještě není převod nabyvateli ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, ale popřípadě teprve uvedení stavu zboží do souladu se smlouvou, tak jako tomu v projednávané věci bylo v případě nalakování kovových součástí.

42. Takové zaměření se na stav zboží v souladu se smlouvou představuje jednoznačné kritérium pro určení začátku uskutečňování odeslání nebo přepravy. Jednoznačné kritérium je nezbytné, protože na něm závisí místo dodání zboží z hlediska úpravy daně z přidané hodnoty a podle tohoto místa se rozhodne, kterému členskému státu přísluší daň z přidané hodnoty za dodání zboží. V této souvislosti existuje mimořádná potřeba právní jistoty. V opačném případě hrozí v důsledku možného odlišného posouzení členským státem povodu a členským státem určení riziko dvojího zdanění či nezdanění. Tím je ve společném systému daně z přidané

hodnoty třeba předcházet(8).

43. Soudní dvůr dále s ohledem na přípustnou dobu dodání zboží uvnitř Společenství konstatoval, že k tomu, aby bylo možno plně kvalifikovat jako dodání zboží uvnitř Společenství, je třeba prokázat časovou a věcnou vazbu mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou(9). I v této situaci je proto třeba požadovat věcnou vazbu mezi přeshraničním odesláním a dodáním zboží pořízovateli.

44. Dostatečná věcná vazba však chybí, pokud je přeshraniční odeslání nejprve uskutečneno za účelem zpracování zboží. To znamená, že v popředí je věcná vazba mezi odesláním a zpracováním zboží, a nikoli mezi jeho odesláním a dodáním pořízovateli. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci mohl toto zpracování provést i lakýrník v jiném členském státě, kovové součástky tak již byly do členského státu pořízovatele odeslány spíše náhodně.

45. Dostatečná věcná vazba mezi odesláním zboží a jeho dodáním tedy vzniká až tehdy, jakmile se uskuteční odeslání zboží pořízovateli, které je v souladu se smlouvou. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci k tomu došlo až ve Francii po nalakování kovových součástí, začalo tedy až tam i uskutečňování odeslání pořízovateli. Podle čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice se tudíž místo dodání zboží nachází ve Francii, a tam je proto také třeba uvedené zboží zdanit.

46. Nemůže sice zůstat bez povšimnutí, že se zde navrhovaným řešením jsou spjaty problémy týkající se fungování vnitřního trhu. Dodavatel, Fonderie 2A, tak v projednávané věci může předejít administrativní zátěži spojené se zdaněním ve Francii tím, že si vybere lakýrníka usazeného v Itálii a odtud odešle kovové součástky pořízovateli do Francie. V tomto případě by se místo dodání zboží z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty nacházelo v Itálii, kde by Fonderie 2A měla nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice(10). Fonderie 2A by tak byla ušetřena zdanění dodání kovových součástí ve Francii. V důsledku toho případně existuje impuls povzbudit poskytovatele služeb ve vlastním členském státě s cílem předejít plně daňových povinností v jiném členském státě.

47. Alternativním řešením by však byla konstrukce, kdy by v souvislosti s eventuálně každou přeshraniční přepravou nebo odesláním zboží v probíhajícím procesu výroby, která má nakonec vyústit v přepravu pořízovateli, v konečném důsledku bylo využito osvobození od daně pro dodání zboží uvnitř Společenství. Tím by však zanikla předešlá úzká časová vazba mezi přeshraniční přepravou nebo odesláním, které by vedly k osvobození od daně, a uvedením pořízení zboží uvnitř Společenství jeho pořízovatelem v daňovém přiznání. Mohl by se tím výrazně omezit dohled nad oběhem zboží uvnitř Společenství prováděný předešlým za účelem boje proti podvodu. Komise v této souvislosti správně poukázala na to, že v systému zdaňování obchodu uvnitř Společenství daní z přidané hodnoty je třeba klást zvláštní důraz na účinnou daňovou kontrolu(11).

48. Ve výsledku je tak na předběžnou otázku třeba odpovědět v tom smyslu, že uskutečňování přepravy nebo odeslání zboží osobou, které má být zboží dodáno, ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice může začít až tehdy, když je zboží ve stavu, který je v souladu se smlouvou. Z uvedeného vyplývá, že v situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, se místo dodání kovových součástí z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty nachází ve Francii.

B – Význam zdanitelných plnění spočívajících v umístění a použití zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 5 a odst. 6 šesté směrnice

49. Tento závěr však podle názoru Komise nevyplývá z výkladu čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice. Vyplývá naopak ze zohlednění zdanitelných plnění spočívajících v umístění a použití zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 5 a odst. 6 šesté směrnice, která byla v povodním řízení nesprávně opomenuta.

50. Komise považuje odeslání kovových součástek z Itálie za úelem jejich nalakování u společnosti Saunier-Plumaz ve Francii za umístění uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice, které podléhá dani z přidané hodnoty v zásadě v italském státě povodu, tedy v Itálii. Současně jde také o použití uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 6 prvního pododstavce šesté směrnice, které je Fonderie 2A povinna zdanit v italském státě určení, tedy ve Francii. Až v návaznosti na uvedené umístění a použití kovových součástek má být zdaněno dodání tohoto zboží společnosti Atral, a to ve Francii.

51. Zdanitelná plnění, která uvedla Komise, však nejsou pro projednávanou věc relevantní.

52. Prodej kovových součástek společností Fonderie 2A společnosti Atral totiž v každém případě představuje zdanitelné plnění spočívající v dodání zboží za úplatu podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. To znamená, že pro toto plnění je také třeba určit místo z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty. Místo dodání zboží je však stanoveno pouze v ustanoveních článku 8 šesté směrnice. Otázka, zda jsou kromě toho naplněny ještě pojmové znaky jiných zdanitelných plnění, jako například umístění nebo použití uvnitř Společenství, tudíž nemá žádný význam pro určení místa dodání zboží, které podléhá zdanění podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

53. Naplnění pojmových znaků zdanitelného plnění spočívajícího v umístění uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice jednak navíc v projednávané věci nelze vůbec posoudit, aniž by bylo předtím určeno místo dodání kovových součástek. Podle této odrážky čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice totiž nejsou naplněny pojmové znaky tohoto zdanitelného plnění, pokud je zboží pro účely jeho dodání osobou povinnou k dani odesláno v tuzemsku za podmínek čl. 28c části A šesté směrnice. Umístění uvnitř Společenství se tedy nezdaňuje zejména tehdy, když se uskutečňuje v rámci dodání zboží uvnitř Společenství osvobozeného od daně ve smyslu čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice.

54. O uvedené dodání uvnitř Společenství, které je osvobozené od daně, by však šlo tehdy, pokud mělo být stanoveno, že se místo dodání kovových součástek ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice nachází v Itálii. Na rozdíl od názoru Komise by osvobození od daně podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice v projednávané věci nebránila skutečnost, že k převodu vlastnictví na společnost Atral došlo až poté, co kovové součástky překročily hranici. Ani ze znění čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, ani z judikatury⁽¹²⁾ totiž nelze odvodit požadavek, který by se týkal okamžiku převodu vlastnického práva⁽¹³⁾. Toto ustanovení naopak výslovně upravuje možnost přepravy zboží samotným prodávajícím. Pokud však zboží přepravuje přes hranici sám prodávající, pořízovatel ještě v tomto okamžiku nemůže nabýt právo nakládat se zbožím jako jeho vlastník.

55. Kromě toho může zůstat nezodpovězena také otázka, zda Fonderie 2A naplnila v projednávané věci ve Francii pojmové znaky zdanitelného plnění spočívajícího v *použití* zboží uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 6 prvního pododstavce šesté směrnice. V této souvislosti existují značné pochybnosti, pokud jde o nejasné znění daného ustanovení⁽¹⁴⁾, jakož i jeho vztah ke zdanitelnému plnění ve smyslu čl. 28a odst. 7 šesté směrnice. Vysvětlení této otázky však v žádném případě není relevantní ani z hlediska odpovědi na předběžnou otázku, ani pro rozhodnutí v povodním řízení. Vzhledem k tomu, že k dodání kovových součástek došlo, jak bylo uvedeno⁽¹⁵⁾, ve Francii, je totiž v projednávané věci postup vrácení daně podle osmé

směrnice beztak vyloučen.

VI – Závěry

56. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr podal na předběžnou otázku položenou Conseil d'État následující odpověď:

Článek 8 odst. 1 písm. a) první větu šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že uskutečnění přepravy nebo odeslání zboží poskytovateli může začít až tehdy, když je zboží ve stavu, který je v souladu se smlouvou. Proto se v situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, místo dodání kovových součástí z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty nachází ve Francii.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Viz rozsudky EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), X (C-84/09, EU:C:2010:693), Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

3 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

4 – Úč. vst. L 331, s. 11 (Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

5 – V souladu s čl. 17 odst. 2 písm. d) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

6 – K tomu viz podrobněji mé stanovisko k věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, body 19 až 25).

7 – V souladu s čl. 17 odst. 2 písm. a) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

8 – Viz v tomto ohledu k určení místa poskytnutí služby mé stanovisko ve věci Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, body 23 až 26 a citovaná judikatura).

9 – Rozsudek X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 33).

10 – Viz bod 30 výše.

11 – Viz především úvodní věta čl. 28c části A šesté směrnice, jakož i dvanáctý bod odvodnění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úč. vst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), kterou byla zavedena přechodná právní úprava zdanění obchodu mezi členskými státy.

12 – Viz rozsudky Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 70) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 29 a 30).

13 – Otázka, kdy nebo kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, může být podle judikatury relevantní pouze tehdy, když dvě dodávky, které následují bezprostředně za sebou, mají být přičteny k jedné přepravě v rámci Společenství [viz rozsudek Euro Tyre holding (C-430/09, EU: C: 2010:786, bod 45)]. V projednávané věci však jde pouze o jediné dodání zboží.

14 – Viz jen rozdíly v německém a francouzském znění čl. 28a odst. 6 šesté směrnice, kde se na jedné straně hovoří o použití zboží osobou povinnou k dani „v jejím podniku“, ale na druhé straně mnohem rozsáhleji „pro účely jeho podniku“ („aux besoins de son entreprise“).

15 – Viz výše, body 37 až 48.