

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

Juliane Kokott

od 3. srpnja 2014.(1)

Predmet C-446/13

Société Fonderie 2A

protiv

Ministre de l'Économie et des Finances

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Conseil d'État (Francuska Republika))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – ?lanak 8. stavak 1. to?ka (a) prva re?enica Šeste direktive 77/388/EEZ – Mjesto isporuke robe kod otpreme ili prijevoza – Trenutak kad po?inje otprema robe kupcu kod prethodne obrade robe u državi ?lanici kupca – ?lanak 28.a stavci 5., 6. i 7. Šeste direktive 77/388/EEZ – Oporezivi doga?aji prijenosa i korištenja robe unutar Zajednice – ?lanak 28.c dio A to?ka (a) Šeste direktive 77/388/EEZ – Izuze?e za isporuke unutar Zajednice“

I – Uvod

1. Ovaj predmet ponovno pokazuje svu složenost sustava oporezivanja prekograni?ne trgovine porezom na dodanu vrijednost unutar Unije. Budu?i da su pravila prava Unije o porezu na dodanu vrijednost teško razumljiva, ?ak i rješenje jasnih ?injeni?nih stanja nije lako.
2. U ovom je predmetu jedno društvo prodavalo metalne dijelove iz Italije u Francusku. Budu?i da su metalni dijelovi još u Francuskoj bili bojani na svojem putu prema kupcu, nije nažalost lako odgovoriti na pitanje gdje se prodaja sada mora oporezovati ? u Italiji ili Francuskoj.
3. Me?utim, ovim se predmetom Sudu pruža mogućnost da upotpuni svoju sudsku praksu u vezi s po?etkom, krajem, trajanjem i pripisivanjem takozvanog prijevoza unutar Zajednice(2).

II – Pravni okvir

4. U vremenskom razdoblju, koje je mjerodavno u glavnom postupku, zara?unat je porez na dodanu vrijednost na temelju Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje(3) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

Oporezivi doga?aji

5. U skladu s ?lankom 2. stavkom 1. Šeste direktive, porezu na dodanu vrijednost na?elno

podliježe „isporuka robe [...] u tuzemstvu, [koju] uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“. ?lanak 5. stavak 1. Šeste direktive definira isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“.

6. „Prijelazni uvjeti oporezivanja trgovine me?u državama ?lanicama“ (Odjeljak XVI.a Šeste direktive) stvorili su jedan dodatni oporezivi doga?aj sukladno ?lanku 28.a stavku 1. to?ki (a) Šeste direktive:

„(a) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju odre?ene države ?lanice uz naknadu od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav [...]“

7. Na temelju prijelaznih uvjeta odre?ene su transakcije tako?er izjedna?ene s oba navedena oporeziva doga?aja iz ?lanka 2. to?ke 1. i iz ?lanka 28.a stavka 1. to?ke (a) Šest direktive.

8. Tako ?lanak 28.a stavak 5. Šeste direktive predvi?a:

„5. Isporukom robe uz naknadu smatra se:

(a) [brisan]

(b) prijenos robe koji provodi porezni obveznik, a koja ?ini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu ?lanicu.

Smatra se da je porezni obveznik iz druge države ?lanice prenio ili da je za njegov ra?un prenesena sva poslovna imovina koja je isporu?ena ili prevezena iz druge države ?lanice izvan teritorija iz ?lanka 3., ali unutar Zajednice, za potrebe njegova poduze?a, osim za koju od sljede?ih transakcija:

– [...]

– [...]

– isporuka te robe koju porezni obveznik obavi u tuzemstvu pod uvjetima [...] iz ?lanka 28.c dijela A,

[...]“

9. ?lanak 28.a stavak 6. podstavak 1. Šeste direktive odre?uje:

„6. Korištenje poreznog obveznika za vlastito poslovanje robe koju je otpremio ili prevezao taj porezni obveznik ili netko drugi za njegov ra?un iz druge države ?lanice u kojoj je roba proizvedena, izva?ena, prera?ena, kupljena ili ste?ena u smislu stavka 1. ili u koju ju je taj porezni obveznik uvezao za svoje poslovanje smatra se stjecanjem robe uz naknadu unutar Zajednice.“

10. Naposljetku, ?lanak 28.a stavak 7. Šeste direktive odre?uje:

„7. Države ?lanice donose mjere kojima osiguravaju, da se stjecanjem robe unutar Zajednice smatraju one transakcije, koje bi se bile smatrale isporukom robe u smislu stavka 5. i u smislu ?lanka 5., da ih je u tuzemstvu bio izvršio porezni obveznik koji djeluje kao takav.“

Mjesto isporuke i stjecanja robe unutar Zajednice

11. Na temelju mjesta transakcije u svrhu poreza na dodanu vrijednost utvr?uje se kojoj državi ?lanici pripada porez na dodanu vrijednost koji treba zara?unati zbog nastanka oporezivog

događaja.

12. Mjestom isporuke robe u skladu s člankom 8. stavkom 1. točkom (a) Šeste direktive smatra se:

„(a) u slučaju robe koju dobavlja, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu. [...]“

13. Nasuprot tome, mjesto stjecanja robe unutar Zajednice određuje članak 28.b glave A stavak 1. Šeste direktive kako slijedi:

„1. Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se mjesto u kojem se nalazi roba u trenutku završetka otpreme ili prijevoza robe kupcu.“

Izuzeće

14. U trgovini između država članica prekogranična isporuka robe u određenim je slučajevima izuzeta od poreza na dodanu vrijednost u skladu s člankom 28.c dijela A Šeste direktive:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice i u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe, države članice dužne su izuzeti:

(a) isporuku robe, u smislu članka 5., koju otprema ili prevozi prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njihovo ime, izvan teritorija iz članka 3., ali unutar Zajednice, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik i koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

[...]

[...]“

Odbitak

15. U ovom su slučaju naposljetku bitne i odredbe o pravu na odbitak, a osobito o postupku njegovog ostvarivanja.

16. Prema članku 17. stavku 2. točki (a) kako je izmijenjen člankom 28.f točkom 1. Šeste direktive, svaki porezni obveznik ima, među ostalim, pravo na odbitak s obzirom na „[PDV] koji [...] je plaćen u tuzemstvu za robu koju mu je drugi porezni obveznik isporučio [...] i za usluge koje je za njega izvršio [...]“ (ulazne transakcije), „[a]ko se roba ili usluge koriste u svrhu njegovih oporezovanih transakcija poreznog obveznika“ (izlazne transakcije).

17. Prema članku 17. stavku 3. točki (a) kako je izmijenjen člankom 28.f točkom 1. Šeste direktive, to pravo na odbitak postoji i ako su izlazne transakcije „u vezi s gospodarskim aktivnostima [...] koje se provode u inozemstvu, u pogledu kojih bi PDV bilo dopušteno odbiti da su bile provedene u tuzemstvu“.

18. Porezni obveznik na?elno ostvaruje pravo na odbitak u skladu s ?lankom 18. stavkom 2. podstavkom 1. Šeste direktive „tako da od iznosa poreza, koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos poreza za koji ima pravo odbitka“. Ako je iznos odbitka viši od iznosa dugovanog poreza, poreznom obvezniku se na?elno vra?a višak u skladu s ?lankom 18. stavkom 4. Šeste direktive.

19. Doduše, za „povrat poreza na dodanu vrijednost“ prema ?lanku 17. stavku 3., ?lanak 17. stavak 4. podstavak 1. prva alineja kako je izmijenjen ?lankom 28.f to?kom 1. Šeste direktive predvi?a da se isti provodi „poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u tuzemstvu, ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi ?lanici, u skladu s detaljnim provedbenim pravilima utvr?enima u Direktivi Vije?a 79/1072/EEZ“.

20. U skladu s ?lankom 1. navedene Osme direktive Vije?a 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na podru?ju države(4) (u daljnjem tekstu: Osmo direktiva), „[...] porezni obveznik koji nema poslovni nastan na podru?ju Zajednice zna?i porezni obveznik [...] koji tijekom razdoblja [za povrat] nije u toj državi imao ni sjedište ni gospodarsku aktivnost ni stalni poslovni nastan [...] i koji tijekom tog razdoblja nije isporu?ivao nikakvu robu ni usluge za koje se smatra da su bile isporu?ene u toj državi[...]“.

III – Glavni postupak

21. Društvo Fonderie 2A (u daljnjem tekstu: Fonderie 2A) ima sjedište u Italiji. Ono je tamo sporne 2001. proizvelo metalne dijelove i prodalo ih iste godine društvu Atral koje je imalo sjedište u Francuskoj (u daljnjem tekstu: Atral).

22. Metalni dijelovi su od Fonderie 2A u Italiji do Atrala u Francuskoj dospjeli na sljede?i na?in: prvo je Fonderie 2A poslao metalne dijelove društvu Saunier-Plumaz, koje je tako?er imalo poslovni nastan u Francuskoj. Ovo potonje je za ra?un Fonderie 2A obavilo poslove bojenja metalnih dijelova. Nakon toga su metalni dijelovi poslani iz poslovne jedinice društva Saunier-Plumaz kupcu Atralu.

23. Glavni postupak ti?e se povrata francuskog poreza na dodanu vrijednost u visini od 44.348,49 eura koji je društvo Saunier-Plumaz zara?unalo Fonderie 2A za radove bojenja. Nesporno je da s tim u vezi Fonderie 2A na?elno ima pravo na odbitak poreza. Sporno je, me?utim, ovlaš?uje li to pravo Fonderie 2A na povrat tog nov?anog iznosa u ovom slu?aju.

24. Fonderie 2A temelji svoj zahtjev prema Francuskoj Republici na postupku za povrat u skladu s Osmom direktivom. Doduše, prema njezinom ?lanku 1. uvjet za primjenu tog postupka je da Fonderie 2A tijekom ovdje mjerodavnog razdoblja nije u Francuskoj izvršio oporezive transakcije.

25. Francuska porezna uprava, me?utim, smatra da je Fonderie 2A daljnjim slanjem obojenih metalnih dijelova iz poslovne jedinice društva Saunier-Plumaz Atralu obavio oporezivu isporuku robe u Francuskoj. Ako je to slu?aj, Fonderie 2A je radi ostvarivanja svojeg prava na odbitak morao u Francuskoj podnijeti poreznu prijavu, u kojoj je morao tako?er prijaviti oporezivu isporuku robe u Francuskoj. Tada bi Fonderie 2A od poreza na dodanu vrijednost, koji bi po toj osnovi morao platiti, mogao odbiti samo iznos za koji ima pravo na odbitak.

IV – Postupak pred Sudom

26. U tim je okolnostima Conseil d'État, pred kojim se sada vodi spor, uputio Sudu sljede?e

pitanje na temelju članka 267. UFEU-a:

„Treba li se prema odredbama Šeste direktive kojima se određuje mjesto isporuke unutar Zajednice smatrati da je isporuka robe, koju je društvo izvršilo kupcu u drugoj državi Europske unije nakon njezine obrade koja je za račun prodavatelja izvršena u poslovnoj jedinici drugog društva koje se nalazi u državi kupca, isporuka izmeću države prodavatelja i države krajnjeg primatelja ili isporuka unutar države posljednje navedenog koja je izvršena iz poslovne jedinice u kojoj je izvršena obrada?“

27. Francuska Republika i Komisija su u postupku pred Sudom podnijele pisana i usmena optuživanja u okviru rasprave. Tužitelj u glavnom postupku Fonderie 2A i Helenska Republika ograničili su se na pisana optuživanja.

V – Pravna ocjena

28. Sud koji je uputio zahtjev želi znati gdje se, u okviru glavnog postupka, u svrhu poreza na dodanu vrijednost nalazi mjesto isporuke metalnih dijelova talijanskog prodavatelja Fonderie 2A francuskom kupcu Atralu.

29. Fonderie 2A je mišljenja da se to mjesto nalazi u Italiji.

30. U tom bi slučaju Fonderie 2A u Italiji iskoristio izuzeće za isporuke unutar Zajednice sukladno članku 28.c dijela A točki (a) Šeste direktive. Kupac Atral bi u tom slučaju sukladno članku 28.a stavku 1. točki (a) Šeste direktive morao u Francuskoj platiti porez na stjecanje unutar Zajednice, ali bi također na temelju u vezi s tim porezom na dodanu vrijednost mogao ostvariti pravo na odbitak(5).

31. U sustavu oporezivanja trgovine unutar Zajednice porezom na dodanu vrijednost ovo izuzeće od poreza u državi porijekla i oporezivanje stjecanja u državi članici odredišta služe tome da se roba oslobodi svakog poreznog opterećenja u državi članici porijekla te da se premjesti isključivo u poreznu nadležnost države članice odredišta(6). Tim bi se sustavom istovremeno trebalo dobavljati s poslovnim nastanom u državi članici porijekla osloboditi ispunjavanja poreznih obveza u državi članici odredišta. Umjesto toga te obveze mora ispuniti stjecatelj robe putem oporezivanja stjecanja unutar Zajednice.

32. Nasuprot tome, Francuska i Helenska Republika, kao i Komisija smatraju da se mjesto isporuke metalnih dijelova u svrhu poreza na dodanu vrijednost nalazi u Francuskoj.

33. U tom bi slučaju Fonderie 2A morao u skladu s člankom 2. točkom 1. Šeste direktive u Francuskoj platiti porez za isporuku robe uz naknadu, na koju se ne bi primjenjivalo izuzeće. Doduše, Fonderie 2A je mogao bez daljnjega svojem kupcu Atralu zaračunati nastali porez na dodanu vrijednost jer bi Atralu u tom pogledu na temelju pripadalo pravo na odbitak(7). Budući da bi Fonderie 2A morao u Francuskoj platiti porez na isporuku, Atral ne bi morao platiti porez za stjecanje robe.

34. Ako se mjesto isporuke metalnih dijelova nalazi u Francuskoj, a ne u Italiji, tada s gospodarskog stajališta ni za Fonderie 2A a ni za Atral obično ne proizlazi razlika u pogledu njihovog poreznog opterećenja. Oporezivanje prodaje bi i ovdje pripadalo državi odredišta, to jest Francuskoj. Bitna razlika sastoji se samo u tome da bi u tom slučaju Fonderie 2A kao prodavatelj s poslovnim nastanom izvan Francuske sam morao u Francuskoj prijaviti transakciju i platiti porez na dodanu vrijednost.

35. Također smatram da se u svrhu poreza na dodanu vrijednost mjesto isporuke metalnih

dijelova nalazi u Francuskoj. Ovo ?u obrazložiti pomo?u tuma?enja ?lanka 8. Šeste direktive koji odre?uje mjesto isporuke robe (vidjeti o tome u dijelu A).

36. Komisija je svoje stajalište, koje se u kona?nici podudara s mojim, izvela doduše ne iz ?lanka 8. Šeste direktive nego iz oporezivih doga?aja prijenosa i korištenja robe sukladno ?lanku 28.a stavku 5. i 6. Šeste direktive. Budu?i da je ovaj pristup osobito detaljno iznesen na raspravi, dodatno ?u se o?itovati i u odnosu na njega (vidjeti o tome u dijelu B).

A – Mjesto isporuke robe u skladu s ?lankom 8. stavkom 1. to?kom (a) prvom re?enicom Šest direktive

37. U kontekstu glavnog postupka mjesto isporuke robe u svrhu poreza na dodanu vrijednost odre?uje se na temelju ?lanka 8. stavka 1. to?ke (a) prve re?enice Šeste direktive. Prema toj odredbi mjestom isporuke u slu?aju otpreme robe smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku *kad po?inje* otprema ili prijevoz robe kupcu. Francuska i Helenska Republika su u tom pogledu s pravom ukazale na to da se ova odredba mora primijeniti neovisno o tome je li rije? o prekograni?noj ili o nacionalnoj isporuci robe.

38. Slijedom toga valja odrediti gdje je u ovom slu?aju *po?ela* otprema metalnih dijelova kupcu Atralu. Je li ona po?ela ve? u Italiji kada je dobavlja? Fonderie 2A otpremio tu robu u Francusku društvu Saunier-Plumaz radi njezinog bojenja ili je po?ela tek u Francuskoj kada su ve? obojeni metalni dijelovi prevezeni dalje kupcu Atralu?

39. Francuska i Helenska Republika su u vezi s time zastupale stajalište da otprema kupcu ne može po?eti prije nego što roba postane gotov proizvod, odnosno prije nego što se na?e u upotrebljivom stanju. Budu?i da su metalni dijelovi dospjeli u to stanje tek nakon što su bili obojeni kod društva Saunier-Plumaz u Francuskoj, po?etak otpreme kupcu mogu? je tek od tog trenutka. Slijedom toga se mjesto isporuke metalnih dijelova nalazi u Francuskoj.

40. U bitnome se slažem s ovim stajalištem.

41. Budu?i da ?lanak 8. stavak 1. to?ka (a) prva re?enica Šeste direktive govori o po?etku otpreme robe „kupcu“, roba zapravo mora u tom trenutku biti uskla?ena s ugovornim obvezama. Ovo ne mora doduše zna?iti da se radi o gotovom ili upotrebljivom proizvodu jer i pretprodukti mogu biti predmet isporuke. Me?utim, ako se roba još ne nalazi u stanju koje zahtijevaju ugovorne obveze, njezina otprema nije ni zapo?ela u svrhu prijenosa na kupca u smislu ?lanka 5. stavka 1. Šeste direktive, nego samo u svrhu, ovisno o okolnostima, pripreme njezina uskla?ivanja s ugovornim obvezama, kao što je u ovom slu?aju bojenje metalnih dijelova.

42. Takvo oslanjanje na uvjet o uskla?enosti robe s ugovornim obvezama nudi jasan kriterij za odre?ivanje po?etka otpreme ili prijevoza. Jasan kriterij je potreban jer o tome ovisi mjesto isporuke robe u svrhu poreza na dodanu vrijednost, i na temelju tog se mjesta odlu?uje kojoj državi pripada porez na dodanu vrijednost za isporuku robe. Stoga ovdje postoji posebna potreba za pravnom sigurnoš?u. Ina?e bi zbog mogu?e razli?ite ocjene države ?lanice porijekla i odredišta postojala opasnost od dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja. One se moraju izbjegavati u zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost(8).

43. Nadalje, Sud je s obzirom na dopušteno trajanje prijevoza unutar Zajednice ve? utvrdio da kvalificiranje transakcije kao isporuke unutar Zajednice zahtijeva postojanje vremenske i materijalne veze izme?u isporuke robe i njezine otpreme(9). I u ovom se kontekstu mora zahtijevati materijalna veza prekograni?ne otpreme s isporukom robe stjecatelju.

44. Dovoljna materijalna veza nedostaje me?utim ako prekograni?na otprema služi ponajprije

za obradu robe. Stoga prije svega postoji materijalna veza između otpreme i obrade robe, a ne njezine isporuke kupcu. Budući da je tu obradu u ovom slučaju mogao obaviti proizvođač u drugoj državi članici, vjerojatnije je dakle da su metalni dijelovi slučajno već bili otpremljeni u državu članicu kupca.

45. Dovoljna materijalna veza između otpreme robe i njezine isporuke nastaje stoga tek onda kada se roba koja je u skladu s ugovornim obvezama otpremi kupcu. Budući da je to u ovom slučaju uslijedilo tek u Francuskoj, nakon bojenja metalnih dijelova, otprema kupcu time je tek tamo i počela. Stoga je u skladu s člankom 8. stavkom 1. točkom (a) prvom rečenicom Šeste direktive mjesto isporuke robe u Francuskoj i roba se zbog toga tamo mora i oporezovati.

46. Ne smije se doduše zanemariti da ovdje predloženo rješenje stvara probleme funkcioniranju unutarnjeg tržišta. Tako u ovom slučaju dobavljač Fonderie 2A može izbjeći teret upravljanja povezan s oporezivanjem u Francuskoj tako da izabere licencu s poslovnim nastanom u Italiji i da odatle otprema metalne dijelove kupcu u Francusku. U tom bi slučaju mjesto isporuke robe u svrhu poreza na dodanu vrijednost bilo u Italiji, gdje bi Fonderie 2A imao pravo na izuzeće za isporuke unutar Zajednice prema članku 28.c dijela A Šeste direktive(10). Time bi Fonderie 2A ostao oslobođen obveze plaćanja poreza za isporuku metalnih dijelova u Francuskoj. Stoga bi se, ovisno o okolnostima, poticalo sklapanje ugovora s pružateljima usluga u vlastitoj državi članici kako bi se izbjeglo ispunjavanje poreznih obveza u drugoj državi članici.

47. Alternativa tom rješenju bila bi međutim ta da bi se u konačnici potencijalno svaki prekogranični prijevoz ili otprema robe usred proizvodnog postupka, a koji treba završiti prijevozom kupcu, mogao izuzeti za isporuke unutar Zajednice. Ovdje bi se međutim posebno izgubila uska vremenska veza između prekograničnog prijevoza ili otpreme, koji bi za posljedicu imali izuzeće, i prijave stjecanja unutar Zajednice od strane kupca robe. Time bi se moglo naškoditi nadzoru nad prometom robe unutar Zajednice, posebice u vezi sa suzbijanjem prijevara. Komisija je stoga s pravom ukazala na to da u sustavu oporezivanja trgovine unutar Zajednice porezom na dodanu vrijednost posebnu važnost valja pridati djelotvornom poreznom nadzoru(11).

48. Zaključno valja na prethodno pitanje odgovoriti da prijevoz ili otprema kupcu u smislu članka 8. stavka 1. točke (a) prve rečenice 1. Šeste direktive može početi tek onda kad je roba usklađena s ugovornim obvezama. Iz toga proizlazi da se u okviru glavnog postupka mjesto isporuke metalnih dijelova u svrhu poreza na dodanu vrijednost nalazi u Francuskoj.

B – Značenje oporezivih događaja prijenosa i korištenja robe unutar Zajednice sukladno članku 28.a stavku 5. i 6. Šeste direktive

49. Prema mišljenju Komisije ovaj zaključak ne proizlazi doduše iz tumačenja članka 8. stavka 1. točke (a) prve rečenice Šeste direktive. Taj zaključak proizlazi prije iz uvažavanja oporezivih događaja prijenosa i korištenja robe unutar Zajednice sukladno članku 28.a stavcima 5. i 6. Šeste direktive o kojima se u glavnom postupku neopravdano nije vodilo računa.

50. Otpremu metalnih dijelova iz Italije radi njihovog bojenja kod društva Saunier-Plumaz u Francuskoj Komisija smatra prijenosom unutar Zajednice u skladu s člankom 28.a stavkom 5. točkom (b) Šeste direktive, koji na temelju podliježe porezu na dodanu vrijednost u državi članici porijekla, to jest Italiji. Istovremeno u državi članici odredišta Francuskoj postoji korištenje unutar Zajednice za koje Fonderie 2A također mora platiti porez sukladno članku 28.a stavku 6. podstavku 1. Šeste direktive. Isporuka te robe Atralu oporezuje se tek nakon prijenosa i korištenja metalnih dijelova, i to u Francuskoj.

51. Oporezivi događaji, koje je navela Komisija, ipak nisu od značenja za ovaj postupak.

52. Naime, prodaja metalnih dijelova od strane Fonderie 2A Atralu u svakom je slu?aju oporezivi doga?aj isporuke robe uz naknadu u skladu s ?lankom 2. to?kom 1. Šeste direktive. Stoga i za tu transakciju valja utvrditi mjesto u svrhu poreza na dodanu vrijednost. Mjesto isporuke robe odre?uje se, me?utim, samo na temelju odredaba iz ?lanka 8. Šeste direktive. Slijedom toga, na utvr?ivanje mjesta isporuke robe koja se mora oporezovati sukladno ?lanku 2. to?ki 1. Šeste direktive ne utje?e okolnost eventualnog nastanka drugih oporezivih doga?aja kao što su prijenos ili korištenje unutar Zajednice.

53. Osim toga u ovom se slu?aju, s jedne strane, nastanak oporezivog doga?aja *prijenosa* unutar Zajednice sukladno ?lanku 28.a stavku 5. to?ki (b) Šeste direktive uop?e ne može ocijeniti a da se prije ne utvrdi mjesto isporuke metalnih dijelova. Naime, sukladno ?lanku 28.a stavku 5. to?ki (b) tre?oj alineji Šeste direktive ovaj oporezivi doga?aj nije nastao ako je porezni obveznik otpremio robu u svrhu njezine isporuke u tuzemstvu pod uvjetima iz ?lanka 28.c dijela A Šeste direktive. Prijenos unutar Zajednice posebno se ne može oporezovati kada se prijenos obavlja u okviru izuzete isporuke robe unutar Zajednice u skladu s ?lankom 28.c dijela A to?kom (a) Šeste direktive.

54. Me?utim, takva bi izuzeta isporuka unutar Zajednice postojala kada bi se u Italiji nalazilo mjesto isporuke metalnih dijelova u skladu s ?lankom 8. stavkom 1. to?kom (a) prvom re?enicom Šeste direktive. Suprotno stajalištu Komisije, ?injenica da je prijenos vlasništva na Atral uslijedio tek nakon trenutka u kojem su metalni dijelovi prešli granicu, ne sprje?ava u ovom slu?aju primjenu izuze?a sukladno ?lanku 28.c dijela A to?ki (a) Šeste direktive. Me?utim, ni iz teksta ?lanka 28.c dijela A to?ke (a) podstavka 1. Šeste direktive niti iz sudske prakse(12) ne proizlazi zahtjev u vezi s trenutkom prijenosa vlasništva(13). Nasuprot tome, ta odredba izri?ito predvi?a mogu?nost da sam prodavatelj obavi prijevoz robe. Ako, me?utim, prodavatelj sam prevozi robu preko granice, kupac još nije u mogu?nosti u tom trenutku raspolagati robom kao vlasnik.

55. S druge je strane pitanje je li Fonderie 2A u ovom slu?aju u Francuskoj ispunio pretpostavke za nastanak oporezivog doga?aja *korištenja* unutar Zajednice u skladu s ?lankom 28.a stavkom 6. podstavkom 1. Šeste direktive. U tom pogledu postoji zna?ajna sumnja u vezi s nejasnim tekstom odredbe(14) kao i u vezi s njezinim odnosom prema oporezivom doga?aju iz ?lanka 28.a stavka 7. Šeste direktive. U svakom slu?aju razjašnjenje ovog pitanja nije od zna?enja ni za odgovor na prethodno pitanje niti za odluku u glavnom postupku zato što je postupak povrata na temelju Osme direktive u ovom slu?aju ionako isklju?en jer je isporuka metalnih dijelova obavljena u Francuskoj, kao što je opisano(15).

VI – Zaklju?ak

56. Slijedom navedenog predlažem da se na prethodno pitanje Conseil d'État odgovori kako slijedi:

?lanak 8. stavak 1. to?ku (a) prvu re?enicu Šeste direktive treba tuma?iti na na?in da prijevoz ili otprema kupcu može po?eti tek kada je roba uskla?ena s ugovornim obvezama. Stoga se u okviru glavnog postupka mjesto isporuke metalnih dijelova u svrhu poreza na dodanu vrijednost nalazi u Francuskoj.

1 – Izvorni jezik: njema?ki

2 – Vidjeti presude 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) i VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

- 3 – SL L 145, str. 1. [neslužbeni prijevod]
- 4 – SL L 331, str. 11.
- 5 – Sukladno članku 17. stavku 2. točki (d) kako je izmijenjen člankom 28.f točkom 1. Šeste direktive.
- 6 – U tom pogledu detaljnije vidjeti moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 19. do 25.).
- 7 – Sukladno članku 17. stavku 2. točki (a) kako je izmijenjen člankom 28.f točkom 1. Šeste direktive.
- 8 – O određivanju mjesta pružanja usluge vidjeti moje mišljenje u predmetu povodom kojeg je donesena presuda Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, t. 23. do 26. i navedenu sudsku praksu).
- 9 – Presuda X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 33.).
- 10 – Vidjeti točku 30. ovog mišljenja.
- 11 – Vidjeti osobito uvodnu rečenicu članka 28.c dijela A Šeste direktive kao i uvodnu izjavu 12. Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. kojom se dopunjuje Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL L 376, str. 1.) kojom su uvedeni prijelazni uvjeti za oporezivanje trgovine između država članica.
- 12 – Vidjeti presude Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 70.) i VSTR (EU:C:2012:592, t. 29. i 30.).
- 13 – Pitanje kada i gdje je prenesena ovlast raspolaganja robom kao vlasnik može prema sudskoj praksi biti od značaja samo ako se dvije uzastopne isporuke robe mogu pripisati jedinstvenom prijevozu unutar Zajednice (vidjeti presudu Euro Tyre Holding, EU:C:2010:786, t. 45.). U ovom slučaju riječ je međutim samo o jednoj isporuci robe.
- 14 – Vidjeti samo razliku u tekstu između njemačke i francuske jezične verzije članka 28.a stavka 6. Šeste direktive gdje je s jedne strane riječ o korištenju robe od strane poreznog obveznika za „vlastito poslovanje“, a s druge strane o puno dalekosežnijem korištenju „za potrebe njegova poduzeća“ („aux besoins de son entreprise“).
- 15 – Vidjeti točke 37. do 48. ovog mišljenja.