

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 3. júla 2014 (1)

Vec C-446/13

Société Fonderie 2A

proti

Ministre de l'Économie et des Finances

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Francúzska republika)]

„Daťová právna úprava – Dať z pridanej hodnoty – článok 8 ods. 1 písm. a) prvá veta šiestej smernice 77/388/EHS – Miesto dodania tovaru pri odoslaní alebo preprave – Okamih začiatku odoslania nadobúdateľovi v prípade prechodného spracovania tovaru v členskom štáte nadobúdateľa pri priebežnom spracovaní – článok 28a ods. 5, 6 a 7 šiestej smernice 77/388/EHS – Zdaniteľné udalosti prepravy a využitia tovaru v rámci Spoločenstva – článok 28c pasáž A písm. a) šiestej smernice 77/388/EHS – Oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od dane“

I – Úvod

1. Prejednávaná vec znovu poukazuje, aký komplikovaný je systém zdaťovania cezhraničného obchodu v rámci Únie daťou z pridanej hodnoty. Riešenie hoci aj prehľadných skutkových stavov je zložité vzhľadom na ťažko pochopiteľné normy právnej úpravy dane z pridanej hodnoty na úrovni Únie.
2. V prejednávanom prípade spoločnosť uskutočnila predaj kovových súčiastok z Talianska do Francúzska. Keďže na ceste ku kupujúcemu boli kovové súčiastky vo Francúzsku ešte nalakované, neexistuje na otázku, kde sa má predaj teraz zdať – v Taliansku alebo vo Francúzsku, žiadať jednoduchú odpoveď.
3. Prejednávaná vec však Súdnemu dvoru poskytuje príležitosť, aby doplnil svoju judikatúru týkajúcu sa začiatku, konca, trvania a klasifikácie tzv. prepravy v rámci Spoločenstva.(2)

II – Právny rámec

4. V časovom rámci, ktorý je relevantný v konaní vo veci samej, sa dať z pridanej hodnoty vyberala na základe šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(3) v jej znení platnom v roku 2001 (ďalej len „šiesta smernica“).

Zdaniteľné udalosti

5. Dani z pridanej hodnoty podlieha podľa § 2 bodu 1 šiestej smernice „dodávka tovaru... za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani“. V § 5 ods. 1 šiestej smernice sa definuje dodávka tovarov ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa“.

6. Prechodná úprava zdanenia obchodu medzi členskými štátmi (hlava XVIa šiestej smernice) zaviedla ďalšiu zdaniteľnú udalosť podľa § 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice:

„a) nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká...“

7. Na základe prechodnej úpravy určité transakcie nadobudli tiež rovnocenné postavenie s obomi uvedenými zdaniteľnými udalosťami podľa § 2 bodu 1 a § 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

8. § 28a ods. 5 šiestej smernice teda stanovuje:

„5. S nasledujúcim sa bude nakladať ako s realizovanou dodávkou tovaru [s dodávkou tovaru za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]:

a) [zrušený]

b) transfer [preprava – *neoficiálny preklad*] tovaru prostredníctvom zdaniteľnej osoby z jej podniku do iného členského štátu.

Nasledujúce sa bude považovať ako transferované [prepravené – *neoficiálny preklad*] prostredníctvom alebo v mene zdaniteľnej osoby mimo teritória definovaného v § 3, ale v rámci Spoločenstva na účely podniku, ktoré sú iné ako účely nasledujúcich transakcií:

– ...

– ...

– dodávka predmetného tovaru zdaniteľnou osobou na území krajiny podľa podmienok stanovených... v § 28c (A),

...“

9. V § 28a ods. 6 prvom pododseku šiestej smernice sa stanovuje:

„6. Interná akvizícia [nadobudnutie – *neoficiálny preklad*] tovaru v rámci Spoločenstva bude obsahovať použitie zdaniteľnou osobou na účely jeho vlastného podniku/podnikania s tovarom expedovaným alebo transportovaným prostredníctvom alebo v mene tejto zdaniteľnej osoby z iného členského štátu v rámci územia ktorého sa tovar vyrobil, vyžal, spracoval, nakúpil, získal ako je to definované v odseku 1 alebo doviezol prostredníctvom zdaniteľnej osoby v rámci jeho podnikania/podniku do iného členského štátu.“

10. Napokon sa v § 28a ods. 7 šiestej smernice nariaďuje:

„7. Členské štáty prijímú opatrenia na zabezpečenie toho, že transakcie, ktoré by sa mohli klasifikovať [aby sa transakcie mohli klasifikovať – *neoficiálny preklad*] ako „dodávky tovaru“

[„nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ – *neoficiálny preklad*], ako sú definované v odseku 5 alebo v článku 5, ak by sa boli uskutočnili v rámci teritória krajiny [v tuzemsku – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

Miesto dodania a nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva

11. Právnou úpravou miesta uskutočnenia plnenia sa stanoví, ktorý členský štát má nárok na daň z pridanej hodnoty v dôsledku vzniku zdaniteľnej udalosti.

12. Za miesto dodávky tovaru sa podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice považuje:

„a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu zašlania jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať. ...“

13. Naproti tomu sa stanovuje v článku 28b časti A ods. 1 šiestej smernice miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva takto:

„1. Miesto internej akvizície [za miesto nadobudnutia – *neoficiálny preklad*] tovaru v rámci Spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom okamihu, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [toto nadobudnutie – *neoficiálny preklad*].“

Oslobodenie od danie

14. Pri obchodovaní medzi členskými štátmi je cezhraničné dodanie tovaru podľa článku 28c časti A šiestej smernice oslobodené od dane v určitých prípadoch:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci Spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

...

...“

Odpočet dane

15. V prejednávanom prípade sú napokon relevantné ešte aj ustanovenia upravujúce odpočet dane, a predovšetkým postup, podľa ktorého sa uplatní.

16. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) v znení článku 28f ods. 1 šiestej smernice má každá zdaniteľná osoba okrem iného právo vykonať odpočet dane, pokiaľ ide o „daň z pridanej hodnoty, ktorá... bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli... dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*]“ (plnenia na vstupe), „pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií“ (plnenia na výstupe).

17. Podľa článku 17 ods. 3 písm. a) v znení článku 28f ods. 1 šiestej smernice existuje toto právo na odpočet dane aj vtedy, keď plnenia na výstupe súvisia „s ekonomickými aktivitami... vykonanými v inej krajine, ktoré by boli odpočítateľné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny“.

18. Právo na odpočet dane uplatní zdaniteľná osoba podľa článku 18 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice v zásade tak, že „odpočíta z celkovej sumy dane splatnej v danom období čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie dane“. Pokiaľ je právo na odpočet vyššie ako splatná daň, preplatok sa podľa článku 18 ods. 4 šiestej smernice v zásade vráti zdaniteľnej osobe.

19. Pre „refundáciu dane z pridanej hodnoty“ v zmysle článku 17 ods. 3 však článok 17 ods. 4 prvý pododsek prvá zarážka v znení článku 28f ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že sa uskutočňuje „u zdaniteľných osôb, ktoré nie sú ustanovené (zaregistrované) v rámci územia krajiny [nemajú sídlo v tuzemsku – *neoficiálny preklad*], ale ktoré sú ustanovené [majú sídlo v tuzemsku – *neoficiálny preklad*] v inom členskom štáte v zhode s podrobnými realizačnými pravidlami, stanovenými v smernici 79/1072/EHS“.

20. Podľa článku 1 tejto citovanej ôsmej smernice Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu(4) (ďalej len „ôsma smernica“) „platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu, je osoba, ktorá [počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje refundácia] nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti ani stálu pobočku [prevádzkarne – *neoficiálny preklad*]... a ktorá počas rovnakého obdobia nedodala žiadne tovary ani služby považované za dodané v danom štáte...“.

III – Spor vo veci samej

21. Spoločnosť Fonderie 2A (ďalej len „Fonderie 2A“) má sídlo v Taliansku. V roku 2001, ktorý je predmetom sporu, tam vyrobila kovové súčiastky a predala ich spoločnosti Atral (ďalej len „Atral“), ktorá mala sídlo vo Francúzsku.

22. Kovové súčiastky sa týmto spôsobom dostali od Fonderie 2A v Taliansku k Atral vo Francúzsku: Fonderie 2A odoslala kovové súčiastky najprv spoločnosti Saunier-Plumaz, ktorá mala tiež sídlo vo Francúzsku. Tá vykonala na účet Fonderie 2A lakovanie kovových súčiastok. Potom sa kovové súčiastky z prevádzkarne spoločnosti Saunier-Plumaz odoslali kupujúcemu, spoločnosti Atral.

23. Konanie vo veci samej sa týka vrátenia francúzskej dane z pridanej hodnoty vo výške 44 348,49 eura, ktorú spoločnosť Fonderie 2A vyfakturovala spoločnosť Saunier-Plumaz za lakovanie. Je zrejmé, že Fonderie 2A má v tejto súvislosti v zásade právo na odpočet dane. Nie je však jasné, či na základe tohto práva vzniká v prejednávanom prípade Fonderie 2A aj právo na vrátenie tejto sumy.

24. Fonderie 2A opiera tento nárok voči Francúzskej republike o konanie vo veci vrátenia dane

podľa ôsmej smernice. Podľa jej článku 1 je však uplatnenie tohto postupu podmienené tým, že Fonderie 2A neuskutočnila v Írsku, ktorý je v tomto prípade relevantný, vo Francúzsku nijaké zdaniteľné plnenie.

25. Francúzska daňová správa však zastáva názor, že Fonderie 2A uskutočnila ďalším odoslaním lakovaných kovových súčiastok z prevádzkarne spoločnosti Saunier-Plumaz spoločnosti Antral zdaniteľné dodanie tovaru vo Francúzsku. Ak je to tak, Fonderie 2A by na to, aby mohla uplatniť svoje právo na odpočet dane, musela vo Francúzsku podať daňové priznanie, v ktorom by musela uviesť aj zdaniteľné dodanie tovaru vo Francúzsku. Z dane z pridanej hodnoty splatnej na tomto základe by potom Fonderie 2A mohla odpočítať len sumu svojho práva na odpočet.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

26. Na základe toho predložila Conseil d'État, ktorá sa v súvislosti zaoberá právnym sporom, podľa článku 267 ZFEÚ Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

„Má sa na základe ustanovení šiestej smernice vymedzujúcich miesto dodania v rámci Spoločenstva vychádzať z toho, že dodanie tovaru spoločnosťou zákazníkovi v inej krajine Európskej únie po tom, čo bol tovar v mene predávajúceho spracovaný v prevádzkarni inej spoločnosti nachádzajúcej sa v krajine zákazníka, je dodávkou medzi krajinou predávajúceho a krajinou konečného príjemcu alebo dodávkou v rámci krajiny konečného príjemcu uskutočnenou z prevádzkarne, v ktorej bol tovar spracovaný?“

27. Francúzska republika a Komisia vyjadrili v konaní pred Súdnym dvorom svoje pripomienky písomne, ako aj na pojednávaní. Žalobkyňa v konaní vo veci samej Fonderie 2A a Helénska republika sa obmedzili na písomné pripomienky.

V – Právne posúdenie

28. Vnútroštátny súd chce zistiť, kde sa v situácii konania vo veci samej nachádza miesto zdaniteľného dodania kovových súčiastok od talianskeho predávajúceho Fonderie 2A francúzskemu kupujúcemu Atral.

29. Podľa názoru Fonderie 2A sa toto miesto nachádza v Taliansku.

30. Fonderie 2A mala v tomto prípade v Taliansku prospech z oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva od dane podľa článku 28c časti A písm. a) šiestej smernice. Kupujúca spoločnosť Atral mala v tomto prípade podľa článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice vo Francúzsku zdaniteľné nadobudnutie v rámci Spoločenstva, avšak v súvislosti s touto daňou z pridanej hodnoty mohla zároveň v zásade uplatniť právo na odpočet dane.(5)

31. Toto oslobodenie od dane v írskom štáte pôvodu a zdanenie nadobudnutia v írskom štáte určená slúži v systéme zdanenia obchodovania v rámci Spoločenstva daňou z pridanej hodnoty na to, aby sa tovar oslobodil od akéhokoľvek daňového zaťaženia v írskom štáte pôvodu a odovzdal sa výlučne do daňovej právomoci írskeho štátu určená.(6) Tento systém má dodávateľ so sídlom v írskom štáte pôvodu zároveň ušetriť od plnenia daňových povinností v írskom štáte určená. Tieto povinnosti má namiesto toho splniť nadobúdateľ tovaru v podobe zdanenia nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

32. Naproti tomu Francúzska a Helénska republika, ako aj Komisia zastávajú názor, že miesto zdaniteľného dodania kovových súčiastok sa nachádza vo Francúzsku.

33. V tomto prípade by Fonderie 2A musela vo Francúzsku zdaniteľné dodanie tovaru za úhradu

podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice, v ktorého prípade by neprichádzalo do úvahy oslobodenie od dane. Fonderie 2A by však na vznikajúcu daň z pridanej hodnoty mohla automaticky vystaviť faktúru svojmu kupujúcemu, Atral, pretože Atral by mala v tejto súvislosti v zásade právo na odpočet dane(7). Keže Fonderie 2A by dodanie mala zdať vo Francúzsku, Atral by nebola povinná zdať nadobudnutie tovaru.

34. Ke sa miesto dodania kovových súčiastok nachádza vo Francúzsku, a nie v Taliansku, z hospodárskeho hľadiska z toho bežne nevyplýva nijaký rozdiel, ani pokiaľ ide o daňové zaťaženie Fonderie 2A, ani čo sa týka daňového zaťaženia Atral. Rovnako aj zdanenie predaja by sa pripísalo členskému štátu urenia, Francúzsku. Zásadný rozdiel spočíva iba v tom, že v tomto prípade by bolo povinnosťou predávajúceho so sídlom mimo Francúzska – Fonderie 2A, aby vo Francúzsku sama priznala transakciu a zaplatila daň z pridanej hodnoty.

35. Aj podľa môjho názoru sa miesto zdaniteľného dodania kovových súčiastok nachádza vo Francúzsku. Odôvodním to výkladom článku 8 šiestej smernice, v ktorom sa upravuje miesto dodania tovaru (o tom v časti A).

36. Komisia však svoj názor, ktorý bol vo výsledku rovnaký, neodvodila z článku 8 šiestej smernice, ale zo zdaniteľných udalostí prepravy a využitia tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 28a ods. 5 a 6 šiestej smernice. S ohľadom na to, že toto riešenie sa podrobne vysvetlilo predovšetkým na pojednávaní, subsidiárne sa k nemu tiež vyjadrím (o tom v časti B).

A – Miesto dodania tovaru podľa článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice

37. V situácii, o ktorú ide v konaní vo veci samej, sa miesto zdaniteľného dodania tovaru upravuje v článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice. Podľa neho sa za miesto dodania v prípade odoslania tovaru považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase zaťaženia jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať. Francúzska a Helénska republika v tejto súvislosti správne upozornili, že toto ustanovenie treba uplatniť bez ohľadu na to, či ide o cezhraničné, alebo len vnútroštátne dodanie tovaru.

38. Alej treba určiť, kde v prejednávacom prípade začalo odoslanie kovových súčiastok nadobúdateľovi Atral. Začalo už v Taliansku, keď dodávateľka Fonderie 2A zaslala tento tovar spoločnosti Saunier-Plumaz na účely lakovania do Francúzska, alebo až vo Francúzsku, kde sa uskutočnila ďalšia preprava už nalakovaných kovových súčiastok nadobúdateľovi Atral?

39. Francúzska a Helénska republika zastávali v tejto súvislosti názor, že odoslanie nadobúdateľovi nemôže začať skôr, ako tovar predstavuje hotový výrobok, resp. nachádza sa v stave, v ktorom ho možno používať. Vzhľadom na to, že kovové súčiastky sa do tohto stavu dostali až po lakovaní v spoločnosti Saunier-Plumaz vo Francúzsku, môže odoslanie nadobúdateľovi začať až po tomto okamihu. Z toho vyplýva, že miesto dodania kovových súčiastok sa nachádza vo Francúzsku.

40. V zásade s týmto názorom súhlasím.

41. Vzhľadom na to, že článok 8 ods. 1 písm. a) prvá veta šiestej smernice hovorí o zaťaženi odoslania tovaru „nadobúdateľovi“, musí sa totiž tovar v tomto čase nachádzať v stave, ktorý je v súlade so zmluvou. To ešte nemusí znamenať, že musí ísť o hotový výrobok, resp. výrobok, ktorý je spôsobilý na používanie, pretože predmetom dodania môžu byť aj polotovary. Ak sa však tovar ešte nenachádza v stave v súlade so zmluvou, odoslanie tovaru nie je ešte zamerané na prevod nadobúdateľovi v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ale prípadne ešte len na vytvorenie stavu tovaru v zmysle zmluvy, o aký ide v tomto prípade pri lakovaní kovových súčiastok.

42. Také zameranie sa na stav tovaru v zmysle zmluvy predstavuje jasné kritérium na určenie zaťažku odoslania alebo prepravy. Jednoznačné kritérium je potrebné, pretože od neho závisí miesto dodania tovaru z hľadiska dane z pridanej hodnoty a podľa tohto miesta sa rozhodne, ktorému členskému štátu prináleží daň z pridanej hodnoty za dodanie tovaru. V tejto súvislosti existuje mimoriadna potreba právnej istoty. V opačnom prípade hrozí na základe možného odlišného posúdenia zo strany členského štátu pôvodu alebo určenia riziko dvojitého zdanenia alebo nezdanenia. V spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty im treba predchádzať.(8)

43. Okrem toho Súdny dvor v súvislosti s prípustnou dĺžkou prepravy v rámci Spoločenstva už konštatoval, že klasifikovanie plnenia ako dodania tovaru v rámci Spoločenstva si vyžaduje časový a vecný vzťah medzi dodaním tovaru a jeho prepravou.(9) Aj v prejednávanej situácii treba preto požadovať vecný vzťah medzi cezhraničným odoslaním a dodaním tovaru nadobúdateľovi.

44. Dostatočný vecný vzťah však chýba vtedy, keď cezhraničné odoslanie najprv slúži na spracovanie tovaru. To znamená, že najprv existuje vecný vzťah medzi odoslaním a spracovaním tovaru, a nie medzi jeho dodaním nadobúdateľovi. Keďže v prejednávanom prípade mohol toto spracovanie uskutočniť aj lakovať v inom členskom štáte, odoslanie kovových súčiastok sa už do členského štátu nadobúdateľa teda uskutočnilo skôr náhodne.

45. Dostatočný vecný vzťah medzi odoslaním tovaru a jeho dodaním teda vzniká až vtedy, keď sa tovar s podobou v zmysle zmluvy odošle nadobúdateľovi. Keďže v prejednávanom prípade k tomu došlo až vo Francúzsku po nalakovaní kovových súčiastok, začalo tam teda aj odoslanie nadobúdateľovi. Podľa článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice sa preto miesto dodania tovaru nachádza vo Francúzsku, a treba ho tam teda aj zdať.

46. Nemožno síce nezohľadniť to, že riešenie, ktoré sa navrhuje v tomto prípade, prináša problémy, pokiaľ ide o fungovanie vnútorného trhu. Dodávateľ, Fonderie 2A, tak v prejednávanom prípade môže predísť administratívnej záťaži tým, že si vyberie lakovať a so sídlom v Taliansku a odtiaľ odošle kovové súčiastky nadobúdateľovi do Francúzska. V tomto prípade by sa miesto zdaniteľného dodania tovaru nachádzalo v Taliansku, kde by Fonderie 2A mala prospech z oslobodenia od dane, ktoré sa podľa článku 28c časti A písm. a) šiestej smernice vzťahuje na dodanie v rámci Spoločenstva.(10) Fonderie 2A by tak bola ušetrená od zdanenia kovových súčiastok vo Francúzsku. Môže to predstavovať prípadný impulz poveriť poskytovať a služby vo vlastnom členskom štáte, aby sa predišlo plneniu daňových povinností v inom členskom štáte.

47. Alternatívou by však bolo, že vo výsledku by každá cezhraničná preprava alebo odoslanie tovaru v prebiehajúcom procese výroby, ktorá má v konečnom dôsledku vyústiť do prepravy tovaru nadobúdateľovi, profitovala z oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva od dane. Tým by však zanikol predovšetkým úzky časový vzťah medzi cezhraničnou prepravou alebo odoslaním, ktoré by viedli k oslobodeniu od dane, a priznaním nadobudnutia v rámci Spoločenstva na strane nadobúdateľa tovaru. Mohol by sa tým výrazne obmedziť dohľad nad obehom tovaru v rámci Spoločenstva, predovšetkým na účely boja proti podvodom. Komisia v tejto súvislosti oprávnene poukázala, že v systéme zdaňovania obchodovania v rámci Spoločenstva daňou z pridanej hodnoty treba klásť mimoriadny dôraz na účinnú daňovú kontrolu.(11)

48. Na prejudiciálnu otázku treba teda odpovedať v tom zmysle, že preprava alebo odoslanie nadobúdateľovi v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice môže byť až vtedy, keď sa tovar nachádza v stave, ktorý je v súlade so zmluvou. Z uvedeného vyplýva, že v situácii, o ktorú ide v konaní vo veci samej, sa miesto zdaniteľného dodania kovových súčiastok nachádza vo Francúzsku.

B – Význam zdaniteľných udalostí prepravy alebo odoslania tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 28a ods. 5 a 6 šiestej smernice

49. Tento záver však podľa názoru Komisie nevyplýva z výkladu článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice. Vyplýva skôr zo zohľadnenia zdaniteľných udalostí prepravy a odoslania tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 28a ods. 5 a 6 šiestej smernice, ktoré sa v konaní vo veci samej nesprávne opomenuli.

50. Komisia považuje odoslanie kovových súčiastok z Talianska, aby sa v spoločnosti Saunier-Plumaz vo Francúzsku nechali nalakovať, za prepravu v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice, ktorá dani z pridanej hodnoty podlieha v zásade v členskom štáte pôvodu, v Taliansku. Zároveň však ide aj o použitie v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 6 prvého pododseku šiestej smernice, ktoré je Fonderie 2A tiež povinná zdať v členskom štáte určená, vo Francúzsku. Až v nadväznosti na uvedenú prepravu a použitie kovových súčiastok sa má zdať dodanie tohto tovaru Atral, a to vo Francúzsku.

51. Zdaniteľné udalosti, ktoré uviedla Komisia, však nie sú pre prebiehajúce konanie relevantné.

52. Predaj kovových súčiastok spoločnosťou Fonderie 2A spoločnosti Atral totiž v každom prípade predstavuje zdaniteľnú udalosť dodania tovaru za úhradu podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice. To znamená, že pre toto plnenie sa musí určiť zdaniteľné miesto. Miesto dodania tovaru sa však stanovuje len v ustanoveniach článku 8 šiestej smernice. Z toho vyplýva, že skutočnosť, či sú okrem toho naplnené aj iné zdaniteľné udalosti, ako napríklad preprava alebo použitie v rámci Spoločenstva, nemá nijaký význam pre stanovenie miesta dodania tovaru, ktoré podlieha zdaneniu podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

53. Okrem toho naplnenie zdaniteľnej udalosti prepravy v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice v prejednávanom prípade nemožno vôbec posúdiť bez toho, aby sa najprv neurčilo miesto dodania kovových súčiastok. Podľa článku 28a ods. 5 písm. b) tretej zarážky šiestej smernice totiž táto zdaniteľná udalosť nenastane, ak sa tovar na účely dodania zdaniteľnou osobou odošle v tuzemsku za podmienok v zmysle článku 28c časti A šiestej smernice. Preprava v rámci Spoločenstva sa teda nezdaní najmä vtedy, keď sa preprava uskutočňuje v rámci dodania tovaru oslobodeného od dane v zmysle článku 28c časti A písm. a) šiestej smernice.

54. O uvedené dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane, by však išlo vtedy, ak by sa malo konštatovať, že miesto dodania kovových súčiastok v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice sa nachádza v Taliansku. Inak než sa domnieva Komisia, by oslobodeniu od dane podľa článku 28c časti A písm. a) šiestej smernice v prejednávanom prípade nebránilo, že k prevodu vlastníctva na Atral došlo až po tom, ako sa kovové súčiastky previezli cez hranicu. Ani zo znenia článku 28c časti A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice, ani z judikatúry(12) totiž nemožno odvodiť požiadavku, ktorá by sa týkala okamihu prevodu vlastníckeho práva(13). Práve naopak, toto ustanovenie upravuje výlučnú možnosť prepravy tovaru zo strany predávajúceho. Ak však tovar prepravuje cez hranicu sám predávajúci, nadobúdateľ ešte v tomto prípade nemôže nadobudnúť právo, aby tovarom disponoval ako jeho

vlastník.

55. Okrem toho môže ostať otvorené, či Fonderie 2A naplnila v prejednávacom prípade vo Francúzsku zdaniteľnú udalosť *použitia* v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 6 prvého pododseku šiestej smernice. V tejto súvislosti existujú rozsiahle pochybnosti, pokiaľ ide o nejasné znenie ustanovenia(14), ako aj jeho vzťah k zdaniteľnej udalosti v zmysle článku 28a ods. 7 šiestej smernice. Vysvetlenie tejto otázky však v nijakom prípade nie je relevantné ani z hľadiska odpovede na prejudiciálnu otázku, ani pre výsledok konania vo veci samej. Keže k dodaniu kovových súčiastok, ako sa preukázalo(15), došlo vo Francúzsku, je totiž konanie vo veci vrátenia podľa ôsmej smernice v prejednávacom prípade aj tak vylúčené.

VI – Návrh

56. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položila Conseil d'État, takto:

Článok 8 ods. 1 písm. a) prvú vetu šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že preprava alebo odoslanie nadobúdateľovi môže začať až vtedy, keď sa tovar nachádza v stave, ktorý je v súlade so zmluvou. V situácii, o ktorú ide v konaní vo veci samej, sa preto miesto zdaniteľného dodania kovových súčiastok nachádza vo Francúzsku.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Pozri 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 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

4 – Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79.

5 – Podľa článku 17 ods. 2 písm. d) v znení článku 28f ods. 1 šiestej smernice.

6 – Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, body 19 až 25).

7 – Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) v znení článku 28f ods. 1 šiestej smernice.

8 – V súvislosti s určením miesta poskytnutia služby pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, body 23 až 26 a citovanú judikatúru).

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

10 – Pozri bod 30 vyššie.

11 – Pozri predovšetkým úvodnú vetu článku 28c časti A šiestej smernice, ako aj dvanáste odôvodnenie smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd.: 09/001, s. 160), ktorou sa zaviedla prechodná úprava zdačovania obchodu medzi členskými štátmi.

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

13 – Otázka, kedy alebo kde došlo k prevodu práva disponovať s tovarom ako jeho vlastník, môže byť podľa judikatúry relevantná len vtedy, keď sa dve dodávky tovaru, ktoré nasledujú

bezprostredne za sebou, majú priradiť k jednej preprave v rámci Spoločenstva [pozri rozsudok Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 45)]. V prejednávanom prípade však ide len o jedinú dodávku tovaru.

14 – Pozri len rozdiely v nemeckom a francúzskom znení článku 28a ods. 6 šiestej smernice, kde sa na jednej strane hovorí o použití tovaru zdaniteľnou osobou „v jej podniku“, ale na druhej strane oveľa rozsiahlejšie „na účely jeho podniku“ („aux besoins de son entreprise“).

15 – Pozri body 37 až 48 vyššie.