

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 3. julija 2014(1)

Zadeva C-446/13

Société Fonderie 2A

proti

Ministre de l'Économie et des Finances

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francoska republika))

„Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – člen 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive 77/388/EGS – Kraj dobave blaga v primeru odpošiljanja ali prevoza – Zaetek odpošiljanja pridobitelju v primeru vmesne predelave blaga v državi članici pridobitelja – člen 28a(5), (6) in (7) Šeste direktive 77/388/EGS – Obdavčljivi dogodek pri prenosu in uporabi blaga znotraj Skupnosti – člen 28c(A)(a) Šeste direktive 77/388/EGS – Oprostitev za dobave blaga znotraj Skupnosti“

I – Uvod

1. Iz te zadeve je spet razvidno, kako zapleten je sistem obdavčenja čezmejne trgovine z davkom na dodano vrednost v Uniji. Tudi rešitev jasnih dejanskih stanj zaradi težko razumljivih določb prava Unije o davku na dodano vrednost ni preprosta.
2. V tej zadevi je neka družba kovinske elemente prodala iz Italije v Francijo. Ker so bili ti elementi, preden so prispeli do kupca, v Franciji še prebarvani, na vprašanje, kje je treba to prodajo obdavčiti – v Italiji ali Franciji – na žalost ni preprosto odgovoriti.
3. Vendar pa ta zadeva Sodišču daje priložnost, da dopolni svojo sodno prakso v zvezi z zaetkom, koncem, trajanjem in pripisom tako imenovanega prevoza blaga znotraj Skupnosti.(2)

II – Pravni okvir

4. V obdobju, ki je upoštevno za postopek v glavni stvari, se je davek na dodano vrednost obračunaval na podlagi 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)(3) v različici, ki je veljala za leto 2001 (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

Obdavčljivi dogodki

5. Naeloma je v skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga [...], ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za

plačilo“. V členu 5(1) je dobava blaga opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

6. V „prehodni ureditvi za obdavčenje trgovine med državami članicami“ (naslov XVIa Šeste direktive) je bil s členom 28a(1)(a) Šeste direktive določen dodaten obdavčljivi dogodek:

„(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 [...]“

7. V skladu s prehodno ureditvijo so poleg tega nekatere transakcije izenačene z navedenima obdavčljivima dogodkoma iz členov 2(1) in 28a(1)(a) Šeste direktive.

8. Člen 28a(5) Šeste direktive tako določa:

„(5) Kot dobave blaga opravljene za plačilo se obravnava naslednje:

(a) [rtano]

(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 premišnina, 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:

– [...],

– [...],

– dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec na ozemlju države pod pogoji iz [...] člena 28c(A),

[...]“

9. Člen 28a(6), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„(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 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.“

10. Nazadnje, člen 28a(7) Šeste direktive določa:

„(7) Države članice sprejmejo ukrepe da zagotovijo, da se transakcije, ki bi bile uvrščene pod ‚dobave blaga‘, kot je opredeljeno v odstavku 5 ali členu 5, če bi jih na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, uvrstijo pod ‚pridobitve blaga znotraj Skupnosti‘.“

Kraj dobave in pridobitve blaga znotraj Skupnosti

11. Na podlagi kraja neke transakcije v smislu davka na dodano vrednost se določi, kateri državi članici pripada davek na dodano vrednost, ki ga je treba obračunati zaradi nastanka obdavčljivega dogodka.

12. Za kraj dobave blaga se v skladu s členom 8(1)(a) Šeste direktive šteje:

„(a) kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba: kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. [...]“

13. Člen 28b(A)(1) Šeste direktive pa kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti določa tako:

„(1) Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.“

Oprostitev

14. V trgovini med državami članicami je mejna dobava blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 28c(A) Šeste direktive v nekaterih primerih oproščena davka na dodano vrednost:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostile:

(a) dobave blaga, kot [so] opredeljen[e] v členu 5, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]

[...]“

Odbitki

15. Nazadnje so v tej zadevi pomembne še določbe v zvezi s pravico do odbitka, zlasti postopek za njeno uveljavljanje.

16. V skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive v različici iz člena 28f(1) te direktive ima vsak davčni zavezanec med drugim pravico do odbitka „davka na dodano vrednost, ki ga je [...] plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“ (vstopna transakcija), „dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij“ (izstopna transakcija).

17. V skladu s členom 17(3)(a) v različici iz člena 28f(1) Šeste direktive obstaja pravica do odbitka, tudi če gre za izstopne transakcije „v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi [...], opravljene v drugi državi in bi davek bil odbiten, če bi bile opravljene na ozemlju države“.

18. Davčni zavezanec v skladu s členom 18(2), prvi pododstavek, Šeste direktive pravico do odbitka na celoma uveljavlja „tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka“. Če znesek iz naslova pravice do odbitka presega znesek dolgovanega davka, se presežek v skladu s členom 18(4) Šeste direktive davčnemu zavezancu na celoma vrne.

19. V zvezi z „vrati davka na dodano vrednost“ iz člena 17(3) Šeste direktive pa člen 17(4), prvi pododstavek, prva alineja, te direktive v različici iz člena 28f(1) iste direktive določa, da se davek vrne „davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, imajo pa sedež v drugi

državi ?lanici, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 79/1072/EGS“.

20. V skladu s ?lenom 1 zgoraj navedene Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav ?lanic o prometnih davkih – postopki za vra?ilo davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS)(4) (v nadaljevanju: Osmo direktiva) „pomeni dav?ni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, [dav?nega zavezanca], ki v obdobju [vra?ila] v tej državi ni imel niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti niti stalne poslovne enote [...] in ki v tem istem obdobju ni opravil prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi [...]“.

III – Postopek v glavni stvari

21. Družba Fonderie 2A ima sedež v Italiji. Tam je spornega leta 2001 izdelala kovinske elemente in jih isto leto prodala družbi Atral, ki ima sedež v Franciji.

22. Kovinski elementi so od družbe Fonderie 2A v Italiji do družbe Atral v Franciji prispeli tako, da jih je družba Fonderie 2A poslala družbi Saunier-Plumaz, ki ima prav tako sedež v Franciji. Ta je za ra?un družbe Fonderie 2A kovinske elemente prebarvala. Nato so bili iz poslovne enote družbe Saunier-Plumaz poslani kupcu, družbi Atral.

23. Predmet postopka v glavni stvari je vra?ilo francoskega davka na dodano vrednost v višini 44.348,49 EUR, ki ga je družba Saunier-Plumaz družbi Fonderie 2A zara?unala za barvanje. Nesporno je, da ima družba Fonderie 2A v zvezi s tem na?eloma pravico do odbitka. Sporno pa je, ali ima na podlagi te pravice družba Fonderie 2A v tem primeru tudi pravico do vra?ila tega zneska.

24. Družba Fonderie 2A ta svoj zahtevek zoper Francosko republiko utemeljuje s postopkom vra?ila iz Osme direktive. V skladu s ?lenom 1 te direktive pa je pogoj za uporabo tega postopka, da družba Fonderie 2A v upoštevnem obdobju v Franciji ni opravila nobene obdav?ljive transakcije.

25. Francoska dav?na uprava pa meni, da je družba Fonderie 2A, s tem ko je prebarvane kovinske elemente od poslovne enote družbe Saunier-Plumaz odposlala naprej do družbe Atral v Franciji, opravila obdav?ljivo dobavo blaga. ?e je tako, bi morala družba Fonderie 2A, da bi lahko uveljavljala pravico do odbitka, v Franciji oddati obra?un davka na dodano vrednost, v katerem bi morala navesti tudi obdav?ljivo dobavo blaga v Franciji. Od davka na dodano vrednost, ki bi ga morala na podlagi tega pla?ati, bi lahko družba Fonderie 2A nato odbila le znesek, za katerega ima pravico do odbitka.

IV – Postopek pred Sodiš?em

26. V teh okoliš?inah je Conseil d'État, ki obravnava to zadevo, na podlagi ?lena 267 PDEU prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo 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 ra?un 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, s kraja predelave?“

27. V postopku pred Sodiščem sta Francoska republika in Komisija podali pisna in na obravnavi ustna stališča. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari (družba Fonderie 2A) in Helenska republika sta podali samo pisna stališča.

V – Pravna presoja

28. Predložitveno sodišče želi izvedeti, kje je, v okoliščinah v postopku v glavni stvari, z vidika davka na dodano vrednost kraj dobave kovinskih elementov, ki jih je italijanski prodajalec, družba Fonderie 2A, prodal francoskemu kupcu, družbi Atral.

29. Družba Fonderie 2A meni, da je ta kraj v Italiji.

30. V tem primeru bi bila družba Fonderie 2A v Italiji upravičena do oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 28c(A)(a) Šeste direktive. Kupec, družba Atral, bi moral v tem primeru v skladu s členom 28a(1)(a) Šeste direktive v Franciji plačati davek za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, hkrati pa bi lahko na celoma uveljavljal pravico do odbitka.(5)

31. Ta davčna oprostitve v državi članici izvora in obdavčitev pridobitve v namembni državi članici sta v sistemu obdavčenja trgovine znotraj Skupnosti z davkom na dodano vrednost namenjeni temu, da je blago v državi članici izvora prosto vseh davčnih obremenitev in da se davčna pristojnost preda izključno namembni državi članici.(6) Hkrati naj bi ta sistem dobavitelju s sedežem v državi članici izvora omogočil, da se izogne izpolnitvi davčnih obveznosti v namembni državi članici. Te obveznosti mora zaradi obdavčitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti namesto tega izpolniti pridobitelj blaga.

32. Francoska in Helenska republika ter Komisija menijo, nasprotno, da je z vidika davka na dodano vrednost kraj dobave kovinskih elementov v Franciji.

33. V tem primeru bi morala družba Fonderie 2A v Franciji plačati davek za dobavo blaga za plačilo v skladu s členom 2(1) Šeste direktive, za katerega se ne bi mogla uporabiti nobena oprostitve. Vendar pa bi lahko družba Fonderie 2A kupcu, družbi Atral, ta davek brez težav zaračunala, ker ima družba Atral v zvezi s tem na celoma pravico do odbitka.(7) Ker bi morala družba Fonderie 2A za dobavo v Franciji plačati davek, ga družbi Atral ne bi bilo treba plačati za pridobitev blaga.

34. Če je kraj dobave kovinskih elementov v Franciji, in ne v Italiji, to na celoma z gospodarskega vidika za družbi Fonderie 2A in Atral ne pomeni nobene razlike glede njune davčne obremenitve. Poleg tega bi tudi v tem primeru imela pravico do obdavčenja prodaje Francija, ki je namembna država članica. Bistvena razlika je le ta, da bi moral v tem primeru prodajalec, družba Fonderie 2A, ki nima sedeža v Franciji, v tej državi transakcijo sam obračunati in plačati davek na dodano vrednost.

35. Tudi jaz menim, da je z vidika davka na dodano vrednost kraj dobave kovinskih elementov v Franciji. To bom utemeljil z razlago člena 8 Šeste direktive, ki določa kraj dobave blaga (glej oddelek A).

36. Komisija svojega stališča, ki privede do enakega izida, sicer ni izpeljala iz člena 8 Šeste direktive, ampak iz obdavčljivih dogodkov za prenos in uporabo blaga znotraj Skupnosti, ki jih določa člen 28a(5) in (6) Šeste direktive. Ker je bila ta rešitev, zlasti na obravnavi, temeljito obrazložena, se bom v dodatno utemeljitev opredelil tudi do nje (glej oddelek B).

A – Kraj dobave blaga v skladu s členom 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive

37. V okoliščinah postopka v glavni stvari kraj dobave blaga v smislu davka na dodano vrednost določa člen 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive. V skladu s tem členom se za kraj dobave v primeru odpošiljanja blaga šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. Francoska in Helenska republika sta v zvezi s tem pravilno opozorili, da se ta določba uporablja neodvisno od tega, ali gre za dobavo blaga prek meje ali dobavo blaga znotraj države.

38. Posledično je treba ugotoviti, kje se je v tem primeru začelo odpošiljanje kovinskih elementov pridobitelju, družbi Atral. Se je začelo že v Italiji, ko je dobavitelj, družba Fonderie 2A, to blago poslal družbi Saunier-Plumaz v Francijo, da bi jih ta prebarvala, ali šele v Franciji, ko so se prebarvani kovinski elementi odposlali naprej?

39. V zvezi s tem sta Francoska in Helenska republika zastopali stališče, da se odpošiljanje ne more začeti, dokler blago ni dokončan proizvod oziroma dokler še ni v takem stanju, da bi ga bilo mogoče uporabiti. Ker so kovinski elementi tako stanje pridobili šele po tem, ko so bili pri družbi Saunier-Plumaz v Franciji prebarvani, naj bi bil tudi začetek odpošiljanja mogoč šele po tem trenutku. Zato naj bi bil kraj dobave kovinskih elementov v Franciji.

40. V bistvu se s tem strinjam.

41. Ker se člen 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive nanaša na začetek odpošiljanja blaga „prejemniku“, mora namreč blago v tem trenutku ustrezati pogodbenim določilom. Sicer ni treba, da gre za dokončan ali uporaben proizvod, saj so lahko predmet dobave tudi polproizvodi. Če pa blago še ne ustreza pogodbenim določilom, odpošiljanje blaga še ne pomeni prenosa na pridobitelja v smislu člena 5(1) Šeste direktive, temveč je, odvisno od primera, namenjeno temu, da blago pridobi lastnosti, ki ustrezajo pogodbenim določilom, v tem primeru z barvanjem kovinskih elementov.

42. Tako sklicevanje na ustreznost blaga pogodbenim določilom omogoča vzpostavitev jasnega merila za določitev začetka odpošiljanja ali prevoza. Merilo mora biti jasno, ker je od njega odvisen kraj dobave blaga v smislu davka na dodano vrednost in ker se na podlagi tega kraja določi, katera država ima pristojnost, da v zvezi z dobavo blaga pobere davek na dodano vrednost. Zato obstaja posebna potreba po zagotovitvi pravne varnosti. Sicer bi lahko zaradi morebitnih različnih razlag v državi članici izvora in namembni državi članici prišlo do dvojne obdavčitve ali neobdavčitve. Temu se je treba v skupnem sistemu davka na dodano vrednost izogibati.(8)

43. Poleg tega je Sodišče v zvezi z dopustnim trajanjem prevoza znotraj Skupnosti že ugotovilo, da mora za to, da bi se lahko neka transakcija štela za dobavo blaga znotraj Skupnosti, obstajati časovna in stvarna povezava med dobavo blaga in prevozom tega blaga(9). Tudi v okoliščinah obravnavane zadeve se tako postavlja zahteva po stvarni povezavi med odpošiljanjem prek meje in dobavo blaga pridobitelju.

44. Zadostna stvarna povezava pa ni podana, kadar je odpošiljanje prek meje najprej namenjeno predelavi blaga. Tako je najprej podana stvarna povezava odpošiljanja s predelavo blaga, in ne z dobavo tega blaga pridobitelju. Ker bi lahko to predelavo opravilo tudi pleskarsko podjetje v kaki drugi državi članici, je prišlo do odpošiljanja kovinskih elementov v tem primeru prej naključno že v državi članici pridobitelja.

45. Zadostna stvarna povezava odpošiljanja blaga z dobavo tega blaga tako obstaja šele takrat, ko se pridobitelju odpošlje blago, ki ustreza pogodbenim določilom. Ker je do tega v tem primeru prišlo šele po prebarvanju kovinskih elementov v Franciji, se je odpošiljanje pridobitelju

tako za?elo šele tam. V skladu s ?lenom 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive je zato kraj dobave blaga v Franciji, zaradi ?esar ga je treba tam tudi obdav?iti.

46. Ne sme se sicer spregledati tega, da tukaj predlagana rešitev povzro?a težave v zvezi z delovanjem notranjega trga. Tako se lahko v obravnavanem primeru dobavitelj, družba Fonderie 2A, administrativnim bremenom, povezanim z obdav?itvijo v Franciji, izogne tako, da za barvanje izbere pleskarsko podjetje s sedežem v Italiji in od tam kovinske elemente odpošlje pridobitelju v Francijo. V tem primeru bi bil kraj dobave blaga v smislu davka na dodano vrednost v Italiji, kjer bi imela družba Fonderie 2A v skladu s ?lenom 28c(A)(a) Šeste direktive pravico do oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti.(10) S tem bi se družba Fonderie 2A izognila obdav?itvi dobave kovinskih elementov v Franciji. S tem se, odvisno od primera, spodbuja naro?anje pri ponudnikih storitev v lastni državi, da bi se tako izognilo izpolnjevanju dav?nih obveznosti v drugi državi ?lanici.

47. Vendar pa bi bila alternativa tej rešitvi ta, da bi bil lahko potencialno vsak prevoz ali odpošiljanje blaga prek meje med proizvodnim procesom, ki naj bi se kon?al s prevozom do pridobitelja, upravi?en do oprostitve za dobave blaga znotraj Skupnosti. S tem pa bi se izgubila zlasti tesna ?asovna povezava med prevozom ali odpošiljanjem blaga prek meje, katerega posledica bi bila dav?na oprostitve, in obra?unom pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki ga opravi pridobitelj blaga. To bi lahko mo?no vplivalo na nadzor nad prometom blaga v Skupnosti, zlasti tistega, ki se izvaja z namenom prepre?evanja goljufij. Komisija je v zvezi s tem pravilno opozorila na to, da je treba v sistemu obdav?enja trgovine znotraj Skupnosti z davkom na dodano vrednost u?inkovitemu dav?nemu nadzoru priznati poseben pomen.(11)

48. Na podlagi navedenega je treba na vprašanje za predhodno odlo?anje odgovoriti, da se prevoz ali odpošiljanje pridobitelju v smislu ?lena 8(1)(a)(1) Šeste direktive lahko za?ne šele takrat, ko blago ustreza pogodbenim dolo?ilom. Iz tega izhaja, da je v okoliš?inah postopka v glavni stvari kraj dobave kovinskih elementov v smislu davka na dodano vrednost v Franciji.

B – Pomen obdav?ljivega dogodka pri prenosu in uporabi blaga znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 28a(5) in (6) Šeste direktive

49. Komisija meni, da ta zaklju?ek ne izhaja iz razlage ?lena 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive. Ta zaklju?ek naj bi namre? izhajal iz upoštevanja obdav?ljivih dogodkov pri prenosu in uporabi blaga znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 28a(5) in (6) Šeste direktive, ki naj se v postopku v glavni stvari ne bi upoštevali, kar naj bi bilo nepravilno.

50. Komisija meni, da je odpošiljanje kovinskih elementov iz Italije, da bi jih družba Saunier-Plumaz v Franciji prebarvala, prenos znotraj Skupnosti v smislu ?lena 28a(5)(b) Šeste direktive, ki je na?eloma obdav?en v izvorni državi ?lanici, Italiji. Hkrati naj bi šlo za obdav?ljivo uporabo znotraj Skupnosti s strani družbe Fonderie 2A v smislu ?lena 28a(6)(1) Šeste direktive, za katero se mora v namembni državi, Franciji, pla?ati davek. Dobava teh kovinskih elementov družbi Atral naj bi bila obdav?ena šele po tem prenosu in uporabi kovinskih delov, in sicer v Franciji.

51. Vendar pa obdav?ljivi dogodki, ki jih navaja Komisija, za to zadevo niso upoštevní.

52. Prodaja kovinskih elementov, ki jih je družba Fonderie 2A prodala družbi Atral, namre? v vsakem primeru pomeni obdav?ljivi dogodek dobave blaga za pla?ilo iz ?lena 2(1) Šeste direktive. Tako je treba dolo?iti, kje je v smislu davka na dodano vrednost kraj te transakcije. Kraj dobave blaga pa je v Šesti direktivi dolo?en le v dolo?bah iz ?lena 8. To, da morebiti obstajajo poleg tega še drugi obdav?ljivi dogodki, kot je prenos in uporaba blaga znotraj Skupnosti, zato za dolo?itev kraja dobave blaga, ki jo je treba obdav?iti v skladu s ?lenom 2(1) Šeste direktive, ni upošteveno.

53. Poleg tega, prvi?, se v tem primeru o nastanku obdav?ljivega dogodka za prenos blaga znotraj Skupnosti v smislu ?lena 28a(5)(b) Šeste direktive ne presoja, ?e se pred tem ne ugotovi kraja dobave kovinskih elementov. V skladu s tretjo alineo ?lena 28a(5)(b) Šeste direktive namre? do tega obdav?ljivega dogodka ne pride, ?e gre za dobavo blaga, ki jo opravi dav?ni zavezanec na ozemlju države pod pogoji iz ?lena 28c(A) Šeste direktive. Prenos znotraj Skupnosti se torej ne obdav?i zlasti takrat, kadar gre za prenos v okviru neobdav?ljive dobave blaga v smislu ?lena 28c(A)(a) Šeste direktive.

54. Taka neobdav?ljiva dobava znotraj Skupnosti pa bi bila podana, ?e bi se ugotovilo, da je kraj dobave kovinskih elementov v skladu s ?lenom 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive v Italiji. V nasprotju s stališ?em Komisije dejstvo, da je do prenosa lastninske pravice na družbo Atral prišlo šele po prenosu kovinskih elementov prek meje, ne nasprotuje oprostitvi davka iz ?lena 28c(A)(a) Šeste direktive. Niti besedilo ?lena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive niti sodna praksa⁽¹²⁾ namre? ne vsebujeta nobene zahteva v zvezi s ?asom prenosa lastninske pravice.⁽¹³⁾ Nasprotno, ta dolo?ba izrecno dolo?a možnost, da prodajalec sam opravi prevoz blaga. ?e pa prodajalec blago sam odpelje ?ez mejo, pridobitelj v tem trenutku še pridobi pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.

55. Drugi?, nejasno je lahko tudi, ali je za družbo Fonderie 2A v tem primeru v Franciji nastal obdav?ljivi dogodek *uporabe* blaga znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 28a(6), prvi pododstavek, Šeste direktive. Glede tega obstaja precejšen dvom tako v zvezi z nejasnim besedilom dolo?be⁽¹⁴⁾ kot v zvezi z njenim razmerjem do obdav?ljivega dogodka iz ?lena 28a(7) Šeste direktive. V vsakem primeru pa razjasnitev tega vprašanja ni potrebna niti za odgovor na vprašanje za predhodno odlo?anje niti za sprejetje odlo?itve v postopku v glavni stvari. Ker je namre? do dobave kovinskih elementov, kot je bilo opisano,⁽¹⁵⁾ prišlo v Franciji, je namre? postopek za vra?ilo davka iz Osme direktive v vsakem primeru izklju?en.

VI – Predlog

56. Na podlagi navedenega Sodiš?u predlagam, naj na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je predložilo Conseil d'État, odgovori tako:

?len 8(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive je treba razlagati tako, da se lahko prevoz ali odpošiljanje prejemniku za?ne šele takrat, ko blago ustreza pogodbenim dolo?ilom. Zato je v okoliš?inah v postopku v glavni stvari kraj dobave kovinskih elementov v smislu davka na dodano vrednost v Franciji.

1 – Jezik izvirnika: nemš?ina.

2 – Glej sodbe 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) in VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).

3 – UL L 145, str. 1.

4 – UL L 331, str. 11.

5 – V skladu s ?lenom 17(2)(d) Šeste direktive v razli?ici iz ?lena 28f(1) te direktive.

6 – Glej podrobneje moje sklepne predloge v zadevi EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, to?ke od 19 do 25).

7 – V skladu s ?lenom 17(2)(a) v razli?ici iz ?lena 28f(1) Šeste direktive.

- 8 – Glej v tem smislu o doložanju kraja storitev moje sklepne predloge v zadevi Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, točke od 23 do 26 in navedena sodna praksa).
- 9 – Sodba v zadevi X (C-84/09, EU:C:2010:693, točka 33).
- 10 – Glej točko 30 zgoraj.
- 11 – Glej zlasti uvodni stavek člena 28c(A) Šeste direktive in dvanajsto uvodno izjavo Direktive Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (91/680/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160), s katero je bila uvedena prehodna ureditev obdavčitve trgovine med državami članicami.
- 12 – Glej sodbi Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 70) in VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 29 in 30).
- 13 – Vprašanje, kdaj ali kje je bila prenesena pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik, je lahko v skladu s sodno prakso pomembno le takrat, kadar je mogoče dvema zaporednima dobavama blaga pripisati le en prevoz znotraj Skupnosti (glej sodbo Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 45)). V obravnavanem primeru pa gre le za eno samo dobavo blaga.
- 14 – Glej razliko med nemškim in francoskim besedilom člena 28a(6) Šeste direktive, pri čemer gre pri nemškem besedilu za uporabo blaga s strani davčnega zavezanca „v svojem podjetju“ (*in seinem Unternehmen*) in pri francoskem besedilu precej širše „za namene svojega podjetja“ (*aux besoins de son entreprise*).
- 15 – Glej točke od 37 do 48 zgoraj.