

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

2. listopada 2014. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Šesta direktiva o PDV-u – članak 8. stavak 1. točka (a) – Utvrđivanje mjesta isporuke robe – Isporučitelj koji ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj kupac ima poslovni nastan – Obrada robe u državi članici u kojoj kupac ima poslovni nastan“

U predmetu C-446/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Francuska), odlukom od 25. srpnja 2013., koju je Sud zaprimio 7. kolovoza 2013., u postupku

Fonderie 2A

protiv

Ministre de l'Économie et des Finances,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, K. Lenaerts (izvjestitelj), potpredsjednik Suda, J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. svibnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Fonderie 2A, D. Le Prado, odvjetnik,
- za francusku vladu, D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za vladu Helenske Republike, I. Bakopoulos i M. Skorila, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. srpnja 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje odredaba Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ

od 10. travnja 1995. (SL L 102, str. 18., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Fonderie 2A, društva sa sjedištem u Italiji, i ministre de l'Économie et des Finances (Ministarstvo gospodarstva i financija) u vezi s odbijanjem povrata poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je to društvo 2001. platilo u Francuskoj za radove ostvarene u toj državi članici.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šestu direktivu 1. siječnja 2007. ukinula je i zamijenila Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, vodeći računa o činjenici da je PDV o kojem je riječ u glavnom postupku plaćen 2001., relevantne su odredbe Šeste direktive.

4 Članak 2. Šeste direktive glasi kako slijedi:

„Podliježu [PDV-u]:

1. isporuka robe i pružanje usluga u tuzemstvu, koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

5 Članak 5. stavak 1. spomenute direktive određuje pojam „isporuka robe“ kako slijedi:

„Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“

6 Članak 8. Šeste direktive, na temelju kojeg se utvrđuje mjesto gdje se izvršavaju oporezive transakcije, u stavku 1. točki (a) određuje da se u slučaju robe koju dobavlja, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi mjestom isporuke smatra mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu.

7 Članak 28. a Šeste direktive, koji određuje područje primjene prijelaznih uvjeta oporezivanja trgovine među državama članicama, predviđa:

„1. Također podliježu [PDV-u]:

a) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice 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 [...]

[...]

3. „Stjecanje robe unutar Zajednice' znači stjecanje vlasničkog prava raspolaganja pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.

[...]

5. Isporukom robe uz naknadu smatra se:

b) prijenos robe koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu.

Smatra se da je porezni obveznik iz druge države članice prenio ili da je za njegov račun prenesena sva poslovna imovina koja je isporučena ili prevezena iz druge države članice izvan teritorija iz članka 3., ali unutar Zajednice, za potrebe njegova poduzeća, osim za koju od sljedećih transakcija:

[...]

– pružanje usluge obavljene za poreznog obveznika koja se sastoji od rada na predmetnoj robi koji je fizički izvršen unutar teritorija države članice u kojoj završava otprema ili prijevoz robe, pod uvjetom da se roba nakon obrade vraća poreznom obvezniku u državi članici iz koje je ona bila izvorno otpremljena ili prevezena.

[...]

6. Korištenje poreznog obveznika za vlastito poslovanje robe koju je otpremio ili prevezao taj porezni obveznik ili netko drugi za njegov račun iz druge države članice u kojoj je roba proizvedena, izvađena, prerađena, kupljena ili stečena u smislu stavka 1. ili u koju ju je taj porezni obveznik uvezao za svoje poslovanje smatra se stjecanjem robe uz naknadu unutar Zajednice.

[...]“

8. Članak 28. f te direktive, naslovljen „Pravo na odbitak“, određuje:

„1) U članku 17. stavci 2., 3. i 4. zamjenjuju su sljedećim tekstom:

„2. Ako se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik od [PDV-a] koji je dužan platiti ovlašten je odbiti:

a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen u tuzemstvu za robu koju mu je drugi porezni obveznik isporučio ili će mu isporučiti i za usluge koje je za njega izvršio ili će izvršiti;

[...]

3. Države članice svakom poreznom obvezniku priznaju pravo na odbitak ili povrat [PDV-a] iz stavka 2. ako se roba i usluge koriste u svrhe:

a) transakcije u vezi s gospodarskim aktivnostima iz članka 4. stavka 2. koje se provode u inozemstvu, u pogledu kojih bi PDV bilo dopušteno odbiti da su bile provedene u tuzemstvu;

[...]

4. Povrat PDV-a iz stavka 3. provodi se:

– poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u tuzemstvu, ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim provedbenim pravilima utvrđenima u [Osmoj] Direktivi Vijeća 79/1072/EEZ [od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države (SL L 331, str. 11., u daljnjem tekstu: Osmo direktiva)],

[...]

[...]

Osma direktiva

9 Članak 1. Osme direktive navodi:

„Za potrebe ove direktive, porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području Zajednice znači porezni obveznik iz članka 4. stavka 1. [Šeste] direktive koji tijekom razdoblja spomenutog u članku 7. stavku 1. prvom podstavku prvoj i drugoj rečenici nije u toj državi imao ni sjedište ni gospodarsku aktivnost ni stalni poslovni nastan iz kojeg su obavljane poslovne transakcije niti je, ako ne postoji takvo sjedište ni stalni poslovni nastan, imao uobičajenu adresu i boravište, i koji tijekom tog razdoblja nije isporučivao nikakvu robu ni usluge za koje se smatra da su bile isporučene u toj državi [...]

10 Članak 2. te direktive predviđa:

„Svaka država članica provodi svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u tuzemstvu, ali koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici sukladno niže propisanim uvjetima, povrat [PDV-a] koji mu je obračunat za usluge koje su mu drugi porezni obveznici pružili ili za pokretnine koje su mu isporučili u tuzemstvu ili mu je obračunat pri uvozu robe u zemlju, ako se spomenuta roba ili usluge koriste za potrebe transakcija iz članka 17. stavka 3. točka (a) i (b) [Šeste direktive] ili za pružanje usluga iz članka 1. točke (b).“

Francusko pravo

11 Članak 256. Općeg poreznog zakonika, u verziji koja se primjenjuje na činjenice spora u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: CGI), predviđa:

„I. [PDV-u] podliježu isporuke robe i pružanja usluga koje porezni obveznik koji djeluje kao takav obavlja uz naknadu.“

II. 1° Isporukom robe smatra se prijenos vlasničkog prava raspolaganja pokretnom imovinom.

[...]

12 Članak 258. CGI-ja glasi kako slijedi:

„I. Kada se imovina nalazi u Francuskoj, mjestom isporuke poslovne pokretnine smatra se Francuska:

- a) u trenutku kada je prodavatelj, kupac ili netko za njihov račun otprema ili prevozi kupcu;
- b) kada je prodavatelj ili netko za njegov račun montira ili instalira;
- c) ako nema otpreme ni prijevoza, kada se stavi na raspolaganje kupcu;

[...]"

13 ?lanci 271. CGI?ja i 242?0 M Priloga II. CGI?ju provode ?lanke 1. i 2. Osme direktive.

Glavni postupak i prethodno pitanje

14 Tužitelj u glavnom postupku proizveo je 2001. u Italiji metalne dijelove koje je prodao Atralu, društvu sa sjedištem u Francuskoj.

15 Prije nego što ih je isporučio Atralu, tužitelj u glavnom postupku za vlastiti je račun te dijelove otpremio drugom francuskom društvu, Saunier?Plumazu, kako bi potomje moglo obaviti završne radove, to jest radove bojenja, a zatim ih ponovno izravno otpremiti krajnjem kupcu.

16 Prodajna cijena spomenutih dijelova koju je Fonderie 2A zara?unao Atralu obuhva?ala je te završne radove. Te iste završne radove pružatelj usluge, to jest Saunier?Plumaz, zara?unao je Fonderieu 2A za iznos koji je također uključivao PDV na te radove.

17 Fonderie 2A na temelju nacionalnih odredaba koje provode Osmu direktivu od francuske porezne uprave zatražio je povrat PDV?a koji mu je tako stavljen na teret.

18 Zahtjev je odbijen uz obrazloženje da je, u skladu s nacionalnim odredbama koje provode Osmu direktivu, mjesto isporuke robe u Francuskoj.

19 Fonderie 2A zatim je protiv te odbijaju?e odluke podnio pravni lijek pred upravnim sudom u Parizu, koji ga je odbio presudom od 3. srpnja 2008. Budu?i da je upravni žalbeni sud u Parizu presudom od 21. listopada 2010. također odbio žalbu koja je na to podnesena, tužitelj u glavnom postupku podnio je žalbu u kasacijskom postupku Conseil d'État.

20 Tužitelj u glavnom postupku u okviru te žalbe isti?e da upravni žalbeni sud u Parizu nije uzeo u obzir odredbe CGI?ja koje su usvojene radi toga da se osigura prenošenje Šeste direktive u francusko pravo. Smatra da je iz Italije obavio isporuku unutar Zajednice i da u Francuskoj nije izvršio oporezive transakcije. Stoga smatra da je kupac odgovoran za pla?anje PDV?a na to stjecanje unutar Zajednice.

21 U tim je okolnostima Conseil d'État odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Trebali se prema odredbama Šeste direktive kojima se odre?uje 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 izme?u države prodavatelja i države krajnjeg primatelja ili isporuka unutar države posljednje navedenog koja je izvršena iz poslovne jedinice u kojoj je izvršena obrada?“

O prethodnom pitanju

Uvodna o?itovanja

22 Iz ?lanka 1. u vezi s ?lankom 2. Osme direktive proizlazi da isporučitelj robe, u situaciji u kakvoj je tužitelj u glavnom postupku, nema pravo na povrat PDV?a koji je za tu robu obratunat i koji je uplatio isporučitelju s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici, osim ako taj isporučitelj u potonjoj državi ?lanici nije izvršio nikakvu isporuku robe ili pružanje usluga. Naime, ako je isporučitelj koji se nalazi u situaciji u kakvoj je tužitelj u glavnom postupku izvršio isporuku robe u

toj istoj državi članici, na temelju neutralnosti PDV-a ne zahtijeva povrat PDV-a isplaćenog pružatelju usluga, s obzirom na to da spomenuti isporučitelj, pod uvjetom da se usluge koje pruži spomenuti pružatelj koriste za potrebe oporezivih transakcija tog isporučitelja, ima pravo na odbitak PDV-a, u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) Šeste direktive u verziji koja proizlazi iz članka 28. htočke 1. spomenute direktive.

23 Sud koji je uputio zahtjev tako želi utvrditi smatra li se da se isporuka robe koju isporučitelj, u situaciji u kakvoj se nalazi tužitelj u glavnom postupku, obavlja kupcu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici odvija u potonjoj državi članici kada spomenuti isporučitelj završne radove povjeri pružatelju usluga s poslovnim nastanom u istoj toj državi članici, prije nego što spomenutu robu preveze spomenutom kupcu.

24 Iako se postavljeno pitanje općenito odnosi na odredbe Šeste direktive na temelju kojih se može utvrditi mjesto isporuke unutar Zajednice, valja smatrati da se ono zapravo odnosi na tumačenje članka 8. stavka 1. točke (a) te direktive. Naime, iz sudske prakse proizlazi da ta odredba na temelju koje se može utvrditi mjesto isporuke robe ne razlikuje isporuke „unutar Zajednice“ i „interne“ isporuke (vidjeti presudu EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, t. 46.).

25 Stoga, kao što je to ustvrdila nezavisna odvjetnica u točki 52. svojeg mišljenja, mjesto isporuke koja se sastoji u tome da Fonderie 2A prodaje Atralu metalne dijelove o kojima je riječ u glavnom postupku treba utvrditi s obzirom na članak 8. stavak 1. točku (a) te u tom pogledu nije od utjecaja ostvarivanje „prijenosa“ i „korištenja“ u smislu članka 28. a stavka 5. točke (b) i stavka 6. Šeste direktive, zbog čega radi davanja odgovora na postavljeno pitanje nije potrebno tumačiti te potonje odredbe.

26 U tim okolnostima valja smatrati da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članak 8. stavak 1. točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da se mjestom isporuke robe koju je društvo s poslovnim nastanom u jednoj državi članici prodalo kupcu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i za koju je prodavatelj ugovorio završne radove s pružateljem usluga koji ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici, prije nego što je u dogovoru sa spomenutim pružateljem usluga tu robu otpremio kupcu, smatra država članica u kojoj poslovni nastan ima isporučitelj ili, protivno tomu, država članica u kojoj poslovni nastan ima kupac.

Odgovor Suda

27 U tom se pogledu na prvome mjestu valja držati teksta članka 8. stavka 1. točke (a) Šeste direktive, na temelju kojeg se mjestom isporuke robe smatra „mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu“. Doslovno tumačenje te odredbe ne dopušta da se mjestom isporuke kao što je ona do koje je došlo izmeđtu tužitelja u glavnom postupku i kupca smatra država članica u kojoj isporučitelj ima poslovni nastan. Naime, dotična roba najprije je otpremljena pružatelju usluga koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici i koji ju je zatim, završivši završne radove, otpremio kupcu koji ima poslovni nastan u potonjoj državi članici. Jedina roba koja je bila predmet ugovora izmeđtu isporučitelja i kupca, to jest gotova roba, već se, dakle, „u trenutku otpremanja ili prijevoza kupcu“, u smislu članka 8. stavka 1. točke (a) Šeste direktive, nalazila u državi članici u kojoj potonji ima poslovni nastan.

28 Na drugome mjestu, to doslovno tumačenje potkrepljuje i opća struktura spomenute odredbe. Naime, mjesto „isporuke robe“ u smislu članka 5. stavka 1. Šeste direktive, odnosno prijenos vlasništva prava raspolaganja poslovnim robom, treba se utvrditi primjenom pravila propisanih u članku 8. stavku 1. Šeste direktive. Kada isporučitelj robe koji je u situaciji u kakvoj je tužitelj u glavnom postupku tu robu otpremi pružatelju usluga zaduženom za završne radove, on ne prenosi kupcu vlasništvo prava raspolaganja dotičnom robom. Jedini cilj takve otpreme jest u

skladu s ugovornim obvezama dostaviti dotičnu robu isporučitelju kako bi se potom mogla isporučiti kupcu.

29 U tom pogledu valja opet ponoviti da članak 8. stavak 1. točka (a) Šeste direktive podrazumijeva postojanje dovoljne vremenske i materijalne veze između isporuke predmetne robe i njezine otpreme kao i kontinuitet odvijanja transakcije (vidjeti presudu X, C-784/09, EU:C:2010:693, t. 33.).

30 Međutim, takva veza i takav kontinuitet ne postoje ako je cilj toga da isporučitelj robu otpremi pružatelju usluga to da se roba prije isporuke kupcu obradi kako bi se prilagodila ugovornim obvezama između isporučitelja i kupca. U tim se okolnostima mjestom isporuke u smislu članka 8. stavka 1. točke (a) Šeste direktive nalazi u mjestu u kojem se nalazi roba koja je usklađena s ugovornim obvezama između tih dviju stranaka.

31 Naposljetku, takvo je tumačenje u skladu s ciljem odredaba Šeste direktive koje se odnose na utvrđivanje mjesta oporezivih transakcija, a kojima je cilj izbjeći dvostruko oporezivanje i neoporezivanje spomenutih transakcija (u tom smislu, u vezi s člankom 9. Šeste direktive, vidjeti presudu ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, t. 27. i navedenu sudsku praksu). Naime, takvo tumačenje, kao što je to ustvrdila nezavisna odvjetnica u točki 42. svojeg mišljenja, omogućuje da se nedvosmisleno utvrdi mjesto isporuke robe, koje isto tako označuje državu članicu kojoj pripada PDV vezan za tu transakciju.

32 U tim okolnostima na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 8. stavak 1. točku (a) Šeste direktive treba tumačiti na način da se mjestom isporuke robe koju je društvo s poslovnim nastanom u jednoj državi članici prodalo kupcu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i za koju je prodavatelj s pružateljem usluga koji ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici ugovorio završne radove s ciljem da se ta roba dovede u odgovarajuće stanje za isporuku, prije nego što je u dogovoru sa spomenutim pružateljem usluga tu robu otpremio kupcu, smatra država članica u kojoj kupac ima poslovni nastan.

Troškovi

33 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 8. stavak 1. točku (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995., treba tumačiti na način da se mjestom isporuke robe koju je društvo s poslovnim nastanom u jednoj državi članici prodalo kupcu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i za koju je prodavatelj s pružateljem usluga koji ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici ugovorio završne radove s ciljem da se ta roba dovede u odgovarajuće stanje za isporuku, prije nego što je u dogovoru sa spomenutim pružateljem usluga tu robu otpremio kupcu, smatra država članica u kojoj kupac ima poslovni nastan.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski