

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 2. októbra 2014 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Šiesta smernica o DPH – článok 8 ods. 1 písm. a) – Určenie miesta dodávky tovaru – Dodávateľ usadený v inom členskom štáte, ako je štát nadobúdateľa – Spracovanie tovaru v členskom štáte, v ktorom je usadený nadobúdateľ“

Vo veci C-446/13,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 25. júla 2013 a doručený Súdnemu dvoru 7. augusta 2013, ktorý súvisí s konaním:

Fonderie 2A

proti

Ministre de l'Économie et des Finances,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, podpredseda Súdneho dvora K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot a A. Arabadžiev,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní zo 7. mája 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Fonderie 2A, v zastúpení: D. Le Prado, avocat,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: I. Bakopoulos a M. Skorila, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. júla 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Fonderie 2A, spoločnosťou, ktorej sídlo sa nachádza v Taliansku, a Ministre de l'Économie et des Finances (ministerstvo hospodárstva a financií), vo veci odmietnutia vrátiť tejto spoločnosti daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú uhradila vo Francúzsku v roku 2001 za práce vykonané v tomto členskom štáte.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Šiesta smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). No vzhľadom na skutočnosť, že DPH, ktorej sa týka konanie vo veci samej bola zaplatená v roku 2001, relevantnými ustanoveniami sú ustanovenia šiestej smernice.

4 Článok 2 šiestej smernice znie:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

...“

5 Článok 5 ods. 1 šiestej smernice definuje pojem „dodávka tovarov“ takto:

„Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.“

6 Článok 8 šiestej smernice, podľa ktorého je určené miesto zdaniteľných plnení, vo svojom odseku 1 písm. a) stanovuje, že v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou, je miestom dodania tovaru miesto, kde sa tovar nachádza v momente začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať.

7 Článok 28a šiestej smernice, ktorý určuje pôsobnosť prechodnej úpravy zdanenia obchodu medzi členskými štátmi, stanovuje:

„1. [DPH] podlieha tiež:

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...

...

3. ‚Interná akvizícia tovaru v rámci Spoločenstva‘ predstavuje akvizíciu práva disponovať ako majiteľ hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe,

ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný.

...

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

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 článku 3, ale v rámci Spoločenstva na účely podniku, ktoré sú iné ako účely nasledujúcich transakcií:

...

– poskytnutie služby zdaniteľnej osobe, ktorej predmetom je práca na uvedenom tovare fyzicky vykonaná na území členského štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru koná, za predpokladu, že sa tovar po spracovaní opätovne zašle tejto zdaniteľnej osobe do členského štátu, z ktorého sa pôvodne odoslal alebo prepravil;

...

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.

...“

8. Článok 28f tejto smernice s názvom „Právo na odpoveť“ stanovuje:

„1) Článok 17 ods. 2, 3 a 4 sa nahrádza takto:

„2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpovedala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani;

...

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpoveť alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] [DPH], referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

a) plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami referovanými v článku 4 ods. 2, vykonanými v inej krajine, ktoré by boli odpoveťné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny;

...

4. Refundácia [DPH] referovaná [Vrátenie DPH stanovené – *neoficiálny preklad*] v odseku 3 sa

má vykonať:

– u zdaniteľných osôb, ktoré nie sú ustanovené (zaregistrované) [nemajú sídlo – *neoficiálny preklad*] v rámci územia krajiny, ale ktoré sú ustanovené [majú sídlo – *neoficiálny preklad*] v inom členskom štáte v zhode s podrobnými realizačnými pravidlami, stanovenými v [ôsmej] smernici 79/1072/EHS [smernica Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79)],

...‘

...“

Ôsma smernica

9 Článok 1 ôsmej smernice uvádza:

„Na účel tejto smernice ‚zdaniteľnou osobou, ktorá nemá sídlo na území štátu‘ je osoba definovaná v článku 4 (1) smernice 77/388/EHS, ktorá počas obdobia uvedeného v prvej a druhej vete prvého pododseku článku 7 (1) nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti ani stálu pobočku [prevádzkareň – *neoficiálny preklad*], cez ktorú by vykonávala obchodný styk, a ani, v prípade, že takéto sídlo alebo pobočka [prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] neexistujú, svoje bydlisko alebo svoje bežné sídlo [miesto, kde sa väčšinou zdržiava – *neoficiálny preklad*], a ktorá počas rovnakého obdobia nedodala žiadne tovary ani služby považované za dodané v danom štáte...“

10 Článok 2 uvedenej smernice stanovuje:

Každý členský štát vráti zdaniteľnej osobe, ktorá nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, [DPH] útočovanú v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré jej dodala iná zdaniteľná osoba na území daného štátu alebo útočovanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov uvedených v článku 17 (3) (a) a (b) smernice 77/388/EHS a na služby poskytnuté podľa článku 1 (b).

Francúzske právo

11 Článok 256 všeobecného daňového zákonníka (code général des impôts) vo svojej podobe uplatnenej na skutkový stav konania vo veci samej (čalej len „CGI“) stanovuje:

„I. [DPH] podliehajú dodávky tovarov a služieb za protihodnotu zdaniteľnou osobou konajúcou vo vlastnom mene.

II. Za dodávku tovaru sa považuje prevod práva nakladať s hnuteľnou hmotnou vecou ako majiteľ.

...“

12 Článok 258 CGI znie takto:

„I. Predpokladá sa, že miesto dodania hnuteľnej hmotnej veci sa nachádza vo Francúzsku, pokiaľ sa vec nachádza vo Francúzsku:

a) v prípade odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo v ich

mene,

- b) počas montáže alebo inštalácie predávajúcim alebo v jeho mene,
 - c) pri odovzdaní nadobúdateľovi, pokiaľ nedochádza k odoslaniu alebo preprave,
- ...“

13 Článok 271 CGI a článok 242 M prílohy II CGI vykonávajú články 1 a 2 ôsmej smernice.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 V roku 2001 žalobkyňa v konaní vo veci samej vyrobila v Taliansku kovové súčiastky a predala ich spoločnosti Atral, ktorá má sídlo vo Francúzsku.

15 Pred ich dodaním spoločnosti Atral žalobkyňa v konaní vo veci samej odoslala tieto súčiastky vo vlastnom mene inej francúzskej spoločnosti, Saunier Plumaz, aby táto spoločnosť na nich vykonala dokončovacie práce, a to lakovanie, a potom ich opätovne odoslala priamo konečnému nadobúdateľovi.

16 Kúpna cena uvedených súčiastok fakturovaná spoločnosti Atral zo strany spoločnosti Fonderie 2A zahŕňala tieto dokončovacie práce. Tie isté dokončovacie práce boli faktúrované spoločnosti Fonderie 2A poskytovateľom, teda spoločnosťou Saunier Plumaz, za sumu, ktorá tiež zahŕňala DPH z týchto prác.

17 Fonderie 2A požiadala francúzske daňové správy na základe vnútroštátnych ustanovení vykonávajúcich ôsmu smernicu o vrátenie DPH, ktorú mala zaplatiť.

18 Táto žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že podľa vnútroštátnych ustanovení na vykonanie šiestej smernice sa miesto dodania tovarov nachádzalo vo Francúzsku.

19 Fonderie 2A teda podala proti tomuto zamietnutiu žalobu na Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži), ktorý ju zamietol rozsudkom z 3. júla 2008. Keďže podané odvolanie Cour administrative d'appel de Paris (Odvolací správny súd v Paríži) rovnako zamietol v rozsudku z 21. októbra 2010, žalobkyňa v konaní vo veci samej podala dovolanie na Conseil d'État (Štátna rada).

20 V rámci tohto dovolania žalobkyňa v konaní vo veci samej uvádza, že ustanovenia CGI prijaté na zabezpečenie prebratia šiestej smernice do francúzskeho práva boli zo strany Cour administrative d'appel de Paris vyložené nesprávne. Žalobkyňa zastáva názor, že vykonala dodávku v rámci Spoločenstva z Talianska a že vo Francúzsku nevykonala zdaniteľné plnenie. Preto by to mal byť nadobúdateľ, kto by mal platiť DPH za toto nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

21 Za týchto podmienok Conseil d'État rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„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?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

22 Zo spojených ustanovení článkov 1 a 2 ôsmej smernice vyplýva, že dodávateľ tovaru v situácii žalobkyne v konaní vo veci samej má právo na vrátenie DPH, ktorou bol tento tovar zaťažený a ktorú zaplatil poskytovateľovi služieb so sídlom v inom členskom štáte iba vtedy, ak tento dodávateľ nevykonal žiadne dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb, ktoré by sa považovalo za nachádzajúce sa v tomto poslednom uvedenom členskom štáte. Pokiaľ dodávateľ v situácii žalobkyne v konaní vo veci samej vykonal dodanie tovarov v tom istom členskom štáte, zásada neutrality DPH si nevyžaduje vrátenie DPH vyplatenej poskytovateľovi služieb, pretože uvedený dodávateľ v rozsahu, v akom sú služby poskytované týmto poskytovateľom použité na potreby plnení zdaňovaných týmto dodávateľom, má právo na odpoveť DPH v súlade s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v jej znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 uvedenej smernice.

23 Vnútroštátny súd tak chce vedieť, či dodanie tovarov vykonané dodávateľom v situácii žalobkyne vo veci samej nadobúdateľovi so sídlom v inom členskom štáte možno považovať za dodanie nachádzajúce sa v tomto inom členskom štáte, ak uvedený dodávateľ zverí dokončovacie práce poskytovateľovi so sídlom v tom istom členskom štáte pred dopravením uvedených tovarov predmetnému nadobúdateľovi.

24 Aj keď položená otázka všeobecne odkazuje na ustanovenia šiestej smernice umožňujúce definovať miesto dodávky v rámci Spoločenstva, treba ju považovať za týkajúcu sa výkladu článku 8 ods. 1 písm. a) tejto smernice. Z judikatúry vyplýva, že toto ustanovenie, umožňujúce určiť miesto dodania tovarov, vôbec nerozlišuje medzi dodávkami „v rámci Spoločenstva“ a „vnútornými“ dodávkami (pozri rozsudok EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 46).

25 V dôsledku toho, ako poznamenala generálna advokátka v bode 52 svojich návrhov, miesto dodávky tovarov predstavovanej predajom kovových súčiastok spoločnosťou Fonderie 2A spoločnosti Atral sa musí určiť vzhľadom na uvedený článok 8 ods. 1 písm. a) a vykonanie „prepravy“ alebo „použitia“ v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) a článku 28a ods. 6 šiestej smernice nemá v tejto súvislosti nijaký význam, takže pre odpoveď na položenú otázku nie je potrebné vykladať tieto ustanovenia.

26 Za týchto okolností treba konštatovať, že svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že miesto dodania tovaru predávaného spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte, nadobúdateľovi so sídlom v inom členskom štáte a na ktorom predávajúci nechal vykonať poskytovateľom služieb so sídlom v tomto druhom členskom štáte dokončovacie práce pred zaslaním tohto tovaru uvedeným poskytovateľom služieb nadobúdateľovi, treba považovať za nachádzajúce sa v členskom štáte, kde má sídlo dodávateľ, alebo naopak, v členskom štáte, kde má sídlo nadobúdateľ.

Odpoveď Súdného dvora

27 V tejto súvislosti treba v prvom rade vychádzať zo znenia článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice, podľa ktorého sa za miesto dodania tovarov považuje „miesto, kde sa tovar nachádza v čase zasiatia jeho zasiatia alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať“. Doslovný výklad tohto ustanovenia neumožňuje domnievať sa, že miesto dodania, o aké ide v prípade medzi žalobkyňou vo veci samej a nadobúdateľom, sa nachádza v členskom štáte sídla dodávateľa. Predmetné tovary totiž boli vyexpedované poskytovateľovi služieb, ktorý mal sídlo v inom členskom štáte a ten ich následne odoslal, po vykonaní dokončovacích prác, nadobúdateľovi so

sídlom v tomto členskom štáte. Jediné tovary, ktoré boli predmetom zmluvy uzavretej medzi dodávateľom a nadobúdateľom, a to dokončené tovary, sa už „v zásehu za zásiatku zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať“ v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice nachádzali v členskom štáte sídla nadobúdateľa.

28 Po druhé tento doslovný výklad zdá sa podporuje celková štruktúra uvedeného ustanovenia. Miesto „dodania tovarov“ v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, teda miesto prevodu práva nakladať s hmotným tovarom ako majiteľ, treba určiť s použitím pravidiel stanovených v článku 8 ods. 1 šiestej smernice. Dodávateľ tovarov v situácii žalobkyne v konaní vo veci samej, keď ich zasiela poskytovateľovi služieb poverenému dokončovacími prácami, neprevádza na nadobúdateľa právo nakladať s dotknutými tovarmi ako vlastník. Takéto zaslanie má za cieľ uviesť predmetné tovary do súladu so zmluvnými povinnosťami dodávateľa, aby mohla byť realizovaná následná dodávka nadobúdateľovi.

29 V tejto súvislosti treba ešte pripomenúť, že článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice predpokladá existenciu dostatočného časového a vecného spojenia medzi dodaním dotknutých tovarov a ich zaslaním, ako aj nepretržitosti priebehu tejto transakcie (pozri rozsudok X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 33).

30 Takéto spojenie a nepretržitosť chýbajú, ak má zaslanie tovarov zo strany dodávateľa poskytovateľovi služieb za cieľ ich prepracovanie pred ich dodaním nadobúdateľovi s cieľom ich uvedenia do súladu so zmluvnými povinnosťami medzi dodávateľom a nadobúdateľom. Za týchto okolností sa miesto dodania v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice považuje za nachádzajúce sa tam, kde sa nachádzajú tovary, ktoré sa stali tovarmi vyhovujúcimi zmluvným záväzkom medzi týmito dvomi stranami.

31 Nakoniec takýto výklad je v súlade s cieľom ustanovení šiestej smernice, týkajúcich sa určenia miesta zdaniteľných plnení, ktorým je predísť dvojitému zdaneniu, ako aj nezdaneniu uvedených operácií (pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o článok 9 šiestej smernice, rozsudok ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27 a citovanú judikatúru). Umožňuje totiž, ako poznamenala generálna advokátka v bode 42 svojich návrhov, určiť nepochybne miesto dodania tovaru, ktoré samotné určuje členský štát, ktorému patrí DPH týkajúca sa tejto operácie.

32 Za týchto okolností treba na položenú otázku odpovedať, že článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že miesto dodania tovaru predávaného spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte nadobúdateľovi so sídlom v inom členskom štáte, na ktorom predávajúci nechal vykonať poskytovateľom služieb so sídlom v tomto druhom členskom štáte dokončovacie práce s cieľom urobiť tento tovar vhodným na dodanie pred jeho zaslaním týmto poskytovateľom služieb nadobúdateľovi, treba považovať za nachádzajúce sa v členskom štáte, v ktorom má sídlo nadobúdateľ.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že miesto dodania tovaru

predávaného spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte nadobúdateľovi so sídlom v inom členskom štáte, na ktorom predávajúci nechal vykonať poskytovateľom služieb so sídlom v tomto druhom členskom štáte dokončovacie práce s cieľom urobiť tento tovar vhodným na dodanie pred jeho zaslaním týmto poskytovateľom služieb nadobúdateľovi, treba považovať za nachádzajúce sa v členskom štáte, v ktorom má sídlo nadobúdateľ.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.