Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 3 юли 2014 година [1]

Дело C-446/13

Société Fonderie 2A
срещу
Ministre de l'Économie et des Finances

(Преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Френска република)

„Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива 77/388/ЕИО — Място на доставката на стоки при изпращане или превозване — Момент, в който започва изпращането до купувача при междувременно извършена преработка на стоката в държавата членка на купувача — Член 28а, параграфи 5, 6 и 7 от Шеста директива 77/388/ЕИО — Вътреобщностно прехвърляне и ползване на стока — Член 28в, част А, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО — Данъчно освобождаване при вътреобщностни доставки“

I – **Въведение**

1. Настоящото дело за пореден път показва колко сложна е системата за облагане с данък върху добавената стойност на трансграничната търговия в рамките на Съюза. Дори при ясни обстоятелства намирането на решение не е лесна задача поради трудно разбираемите норми на правото на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност.

2. В настоящия случай дружество е продало във Франция метални изделия, произведени в Италия. За съжаление не може да се даде прост отговор на въпроса къде продажбата трябва да бъде обложена с данък — в Италия или във Франция, тъй като металните изделия, преди да стигнат до купувача, са били освен това боядисани във Франция.

3. Настоящото дело обаче дава на Съда повод да допълни своята практика относно започването, завършването, продължителността и квалифицирането на т.нар. вътреобщностен превоз [2].

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Вж. решения 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) и VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

II – **Правна уредба**

4. През релевантния за главното производство период облагането с данък върху добавената стойност се е извършвало въз основа на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[3], в редакцията ѝ, приложима през 2001 г. (наричана по-нататък „Шеста директива“).

Данъчни събития

5. Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива по принцип с данък върху добавената стойност се облага „доставката на стоки […], извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това качество“ [неофициален превод]. Член 5, параграф 1 от Шеста директива определя доставката на стока като „прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик“ [неофициален превод].

6. С „преходния режим на данъчно облагане на търговията между държавите членки“ (дял XVIa от Шеста директива) е предвидено допълнително данъчно събитие съгласно член 28а, параграф 1, буква а) от Шеста директива:

„а) вътреобщностно придобиване на стоки по възмезден начин на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това качество, или от данъчно незадължено юридическо лице, когато продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това качество […]“.

7. Също с преходния режим определени обстоятелства са приравнени на двете посочени данъчни събития по член 2, точка 1 и по член 28а, параграф 1, буква а) от Шеста директива.

8. Така член 28а, параграф 5 от Шеста директива предвижда:

„Като доставка на стоки, извършена по възмезден начин, се третират:

а) [отменен]

б) прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от неговата дейност в друга държава членка.

За прехвърлени в друга държава членка се считат: всяко материално имущество, изпратено или транспортирано от или за сметка на данъчнозадълженото лице извън територията, определена в член 3, но без да напуска Общността, за целите на неговата дейност, които не са цели на нито една от следните сделки:

— […]

— […]

— доставката на въпросните стоки от данъчнозадълженото лице на територията на страната при условията […] по член 28в, част А,

[…]“.

3 — ОВ L 145, стр. 1.

9. Член 28а, параграф 6, първа алинея от Шеста директива предвижда:

„Вътреобщностното придобиване на стоки по възмезден начин включва ползването от данъчнозадължено лице за целите на неговата дейност на стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на това данъчнозадължено лице от друга държава членка, на чиято територия стоките са произведени, добити, преработени, закупени, придобити по определението съгласно параграф 1 или внесени от данъчнозадълженото лице в тази друга държава членка в рамките на неговата дейност“.

10. Накрая, член 28а, параграф 7 от Шеста директива предвижда:

„Държавите членки вземат мерки с цел сделките, които биха били класифицирани като „доставка на стоки“ по смисъла на параграф 5 или член 5, ако бяха извършени на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в такова качество, да бъдат класифицирани като „вътреобщностно придобиване на стоки“.

Място на доставка и на вътреобщностно придобиване на стоки

11. Чрез мястото на дадена сделка за целите на данъка върху добавената стойност се определя в полза на коя държава членка е данъкът върху добавената стойност, задължението за който възниква при настъпването на дадено данъчно събитие.

12. За място на доставка на стоки съгласно член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива се счита:

„а) когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от лицето, на което се доставят, или от трето лице: местонахождението на стоките към момента, когато се изпраща пратката или започва превозът им до лицето, на което се доставят. […]“.

13. От друга страна, член 28б, част А, параграф 1 от Шеста директива определя мястото на вътреобщностното придобиване на стоки както следва:

„За място на вътреобщностно придобиване на стоки се счита мястото, на което се намират стоките към момента, в който пристига пратката или транспортът на стоките до придобиващото ги лице“.

Освобождаване от данък

14. При търговията между държавите членки трансграничната доставка на стоки съгласно член 28в, част А от Шеста директива в някои случаи е освободена от данък върху добавената стойност:

„При спазване на останалите общностни разпоредби и при условията, предвидени от държавите членки за гарантиране на правилното и ясно прилагане на разпоредбите за освобождаване от данък, предвидени по-долу, както и за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, държавите членки освобождават от данък:

а) доставката на стоки по смисъла на член 5 […], изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача, или от лицето, придобиващо стоките извън територията по член 3, но в рамките на Общността, която доставка се извършва за друго данъчнозадължено лице

или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава членка, която не е държавата членка на отпътуване на пратката или транспорта на стоките.

[…]“.

Приспадане на данък

15. Накрая, в настоящия случай значение имат и разпоредбите относно правото на приспадане на данъчни задължения, и по-специално процедурата по упражняването му.

16. Съгласно член 17, параграф 2, буква а), в редакцията на член 28е, точка 1 от Шеста директива, данъчнозадълженото лице има право да приспадне по-специално „[…] платен[ия] данък върху добавената стойност за стоките и услугите, които са му доставени […] от друго данъчнозадължено лице на територията на страната“ (получени доставки), „[д]околкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки“ (извършени доставки).

17. Съгласно член 17, параграф 3, буква а), в редакцията на член 28е, точка 1 от Шеста директива, такова право на приспадане е налице и когато извършените доставки са доставки, „свързани с икономическата дейност […], извършвани в друга страна, които биха подлежали на приспадане, ако се извършваха на територията на страната“.

18. Правото на приспадане съгласно член 18, параграф 2, първа алинея от Шеста директива поначало се упражнява от данъчнозадълженото лице, като то „извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия данък върху добавената стойност за даден данъчен период на общата сума на данъка, по отношение на който […] е възникнало […] правото на приспадане“. Ако правото на приспадане е за сума, по-висока от дължимия данък, съгласно член 18, параграф 4 от Шеста директива разликата поначало се възстановява на данъчнозадълженото лице.

19. За „възстановяването на данъка върху добавената стойност“ по реда на член 17, параграф 3 обаче член 17, параграф 4, първа алинея, първо тире, в редакцията на член 28е, точка 1 от Шеста директива предвижда, че то се извършва в полза на „данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната, но са установени в друга държава членка, в съответствие с правилата за приложение, определени в Директива 79/1072/ЕИО“.

20. Съгласно член 1 от цитираната Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката [4] (наричана по-нататък „Осма директива“), „данъчно облагаемо лице, което не е установено на територията на страната“, означава лице, което по време на периода [на възстановяване] не е разполагало в тази страна нито със седалище за икономическа дейност, нито с регистрирана фирма […] и което през същия срок не е предоставяло в тази страна стоки или услуги […]“.

III – **Главно производство**

21. Дружество Fonderie 2A (наричано по-нататък „Fonderie 2A“) е със седалище в Италия. През спорната 2001 г. то е произвело там метални изделия и през същата година ги е продало на дружество Atral със седалище във Франция (наричано по-нататък „Atral“).

4 — ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34.

22. Металните изделия са стигнали от Fonderie 2A в Италия до Atral във Франция по следния път: най-напред Fonderie 2A е изпратило металните изделия на дружество Saunier-Plumaz, също със седалище във Франция. Последното е боядисало металните изделия за сметка на Fonderie 2A. След това металните изделия са изпратени от клона на дружество Saunier-Plumaz до купувача Atral.

23. Главното производство се отнася до възстановяването на френския данък върху добавената стойност в размер на 44 348,49 EUR, фактуриран на Fonderie 2A от дружество Saunier-Plumaz за бояджийските работи. Установено е, че в случая Fonderie 2A поначало има право на приспадане. Спорно е обаче дали в настоящия случай това право обосновава и правото на Fonderie 2A да иска възстановяване на тази сума.

24. Fonderie 2A обосновава претенцията си срещу Френската република с процедурата за възстановяване съгласно Осма директива. Съгласно член 1 от нея условие за прилагането на тази процедура обаче е през релевантния за случая период Fonderie 2A да не е извършвало облагаеми сделки във Франция.

25. Френската данъчна администрация обаче смята, че като е препратило боядисаните метални изделия от клона на дружество Saunier-Plumaz до Atral, Fonderie 2A е извършило облагаема доставка на стоки във Франция. Ако това е така, за да предяви правото си на приспадане, Fonderie 2A трябвало да подаде данъчна декларация във Франция, в която да обяви и облагаемата доставка на стоки във Франция. В такъв случай Fonderie 2A можело да приспадне от дължимия на това основание данък върху добавената стойност само сумата, за която има право на приспадане.

IV – **Производство пред Съда**

26. С оглед на това Conseil d'État, който понастоящем е сезиран със спора, отправя до Съда следния преюдициален въпрос съгласно член 267 ДФЕС:

„Трябва ли разпоредбите на Шеста директива, съгласно които се определя мястото на вътреобщностна доставка, да се тълкуват в смисъл, че доставката на стока от едно дружество за клиент в друга страна от Европейския съюз след преработка на стоката за сметка на продавача в обект на друго дружество, разположен в страната на клиента, е доставка между страната на продавача и страната на крайния получател или доставка в рамките на страната на крайния получател от обекта, в който е извършена преработката?“.

27. В производството пред Съда Френската република и Комисията са представили писмени становища и са изразили становище в съдебното заседание. Жалбоподателят по главното производство Fonderie 2A и Република Гърция са представили само писмени становища.

V – **Правна квалификация**

28. Запитващата юрисдикция иска да узнае къде при обстоятелствата по главното производство и за целите на данъка върху добавената стойност се намира мястото на доставка на металните изделия от италианския продавач Fonderie 2A на френския купувач Atral.

29. Fonderie 2A счита, че това място е в Италия.

30. В този случай Fonderie 2A би се ползвало в Италия от освобождаването при вътреобщностни доставки съгласно член 28в, част А, буква а) от Шеста директива. Купувачът Atral би трябвало в този случай съгласно член 28а, параграф 1, буква а) от Шеста директива да плати данък за вътреобщностно придобиване във Франция, но същевременно поначало би могъл да упражни правото си на приспадане на този данък върху добавената стойност [5].

31. В системата на облагането с данък върху добавената стойност върху вътреобщностната търговия това освобождаване в държавата членка по произход и облагането на придобиването в държавата членка по местоназначение служат за освобождаване на стоката от каквито и да било данъчни тежести в държавата членка по произход и за данъчното ѝ подчиняване единствено на държавата членка по местоназначение [6]. Същевременно тази система цели да спести на доставчика, установен в държавата членка по произход, изпълнението на данъчни задължения в държавата членка по местоназначение. Вместо това тези задължения трябва да се изпълнят от купувача на стоките чрез облагането на вътреобщностното придобиване.

32. От своя страна Френската република, Република Гърция и Комисията смятат, че за целите на данъка върху добавената стойност мястото на доставка на металните изделия е във Франция.

33. В този случай Fonderie 2A би трябвало да плати във Франция данък за възмездна доставка на стоки съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива, за която не се допуска освобождаване. Fonderie 2A обаче би могло директно да фактурира възникналия данък върху добавената стойност на своя купувач Atral, тъй като в случая Atral поначало би имало право на приспадане на тази сума [7]. След като Fonderie 2A би трябвало да плати данък върху доставката във Франция, Atral не би следвало да плати данък за придобиването на стоката.

34. Ето защо, ако мястото на доставка на металните изделия е във Франция, а не в Италия, това по принцип в икономически аспект не променя данъчната тежест нито за Fonderie 2A, нито за Atral. И в този случай данъчното облагане на продажбата би трябвало да се извърши в държавата членка по местоназначение — Франция. Основната разлика се състои единствено в това, че в такъв случай установеният извън Франция продавач Fonderie 2A би следвало сам да декларира сделката във Франция и да плати данъка върху добавената стойност.

35. Аз също смятам, че за целите на данъка върху добавената стойност мястото на доставка на металните изделия е във Франция. Ще мотивирам това виждане чрез тълкуване на член 8 от Шеста директива, който урежда мястото на доставка на стоки (по този въпрос в точка А по-долу).

36. Въпреки че становището на Комисията в крайна сметка е в същия смисъл, тя го извежда не от член 8 от Шеста директива, а от данъчните събития вътреобщностно прехвърляне и ползване на стоки съгласно член 28а, параграфи 5 и 6 от Шеста директива. Тъй като този подход към решаването на проблема бе разяснен обстойно, най-вече в рамките на съдебното заседание, за пълнота ще взема отношение и по него (по този въпрос в точка Б по-долу).

5 — Съгласно член 17, параграф 2, буква г), в редакцията на член 28е, точка 1 от Шеста директива.

6 — Във връзка с това вж. по-подробно моето заключение по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 19—25).

7 — Съгласно член 17, параграф 2, буква а), в редакцията на член 28е, точка 1 от Шеста директива.

А– *Мястото на доставка на стоки съгласно член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива*

37. В контекста на делото по главното производство, за целите на данъка върху добавената стойност мястото на доставка на стоките се определя съобразно член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива. Според тази разпоредба в случай на изпращане на стока за място на доставка се счита мястото, където се намира стоката към момента на *започване* на изпращането или на превозването ѝ до лицето, на което тя се доставя. В този смисъл Френската република и Република Гърция основателно изтъкват, че тази разпоредба се прилага независимо дали става дума за трансгранична доставка на стоки, или само за доставка на стоки в рамките на страната.

38. Ето защо в настоящия случай трябва да се определи откъде *е започнало* изпращането на металните изделия до купувача Atral. Дали то е започнало още в Италия, когато доставчикът Fonderie 2A е изпратил тези стоки на дружество Saunier-Plumaz, за да бъдат боядисани във Франция, или по-късно във Франция, когато вече боядисаните метални изделия са били превозени до купувача Atral?

39. В това отношение според Френската република и Република Гърция изпращането до купувача не може да започне, преди стоката да представлява завършен продукт или да се намира в годно за употреба състояние. Тъй като металните изделия били приведени в такова състояние едва след боядисването им от дружество Saunier-Plumaz във Франция, изпращането им до купувача съответно можело да започне едва от този момент нататък. Следователно мястото на доставка на металните изделия било във Франция.

40. По същество съм съгласна с това схващане.

41. Тъй като в член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива се говори за започване на изпращането на стоките „до лицето, на което се доставят“, всъщност към този момент стоката трябва да се намира в уговореното в договора състояние. Действително това не означава, че трябва да става дума за готово или годно за употреба изделие, тъй като предмет на доставка могат да бъдат и полуфабрикати. Ако обаче стоката още не е в уговореното в договора състояние, изпращането на стоката все още не е насочено към прехвърлянето ѝ на купувача по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива, а евентуално само към привеждането ѝ в уговореното в договора състояние, каквото в настоящия случай представлява боядисването на металните изделия.

42. Поставянето на преценката в зависимост от уговореното в договора състояние на стоката дава ясен критерий за определяне на момента, в който започва изпращането или превозването. Ясният критерий е необходим, защото от него зависи мястото за целите на данъка върху добавената стойност на доставка на стоката, а това място определя коя е държавата членка, която облага доставката на стоката с данък върху добавената стойност. В този смисъл има особена необходимост от правна сигурност. В противен случай поради възможните различни преценки на държавата членка по произход и държавата членка по местоназначение има риск от двойно данъчно облагане или от липса на данъчно облагане. Този риск следва да бъде избягван в рамките на общата система на данъка върху добавената стойност [8].

8 — Във връзка с определянето на мястото на доставка на услуга вж. заключението ми по дело Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, т. 23—26 и цитираната съдебна практика).

43. На следващо място, по отношение на допустимата продължителност на вътреобщностния превоз Съдът вече е постановил, че за квалифицирането на дадена сделка като вътреобщностна доставка на стоки е необходима времева и предметна връзка между доставката на стоката и нейния превоз [9]. Ето защо и при обстоятелствата по настоящия случай следва да се изисква предметна връзка между трансграничното изпращане и доставката на стоката до купувача.

44. Предметната връзка обаче няма да е достатъчно силна, ако трансграничното изпращане първоначално служи за преработка на стоката. В такъв случай ще е налице преди всичко предметна връзка на изпращането с преработката на стоката, а не с доставката ѝ до купувача. Тъй като в настоящия случай тази преработка е можело да бъде извършена и от фирма за боядисване в друга държава членка, изпращането на металните изделия още на този етап в държавата членка на купувача е по-скоро случайно.

45. Следователно предметната връзка между изпращането на стоката и доставката ѝ ще е достатъчно силна едва когато стоката бъде изпратена до купувача в уговореното в договора състояние. Доколкото в настоящия случай това е станало във Франция едва след боядисването на металните изделия, очевидно оттам е започнало и изпращането до купувача. Ето защо съгласно член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива мястото на доставка на стоките е във Франция и съответно доставката подлежи на данъчно облагане в тази държава.

46. Нужно е обаче да се отбележи, че предлаганото тук решение води до проблеми, свързани с функционирането на вътрешния пазар. Така в настоящия случай доставчикът Fonderie 2A може да избегне административната тежест, свързана с данъчното облагане във Франция, като избере фирма за боядисване със седалище в Италия и изпрати оттам металните изделия до купувача във Франция. В този случай за целите на данъка върху добавената стойност мястото на доставка на стоките би било в Италия, където Fonderie 2A би могло да се възползва от освобождаването от данъка при вътреобщностни доставки съгласно член 28в, част А, буква а) от Шеста директива [10]. Така Fonderie 2A би си спестило облагането на доставката на металните изделия във Франция. Това води до евентуално насърчаване на прибягването до доставчици на услуги в собствената държава членка, за да се избегне изпълнението на данъчни задължения в друга държава членка.

47. Алтернативата обаче е в крайна сметка потенциално всеки трансграничен превоз или изпращане на стока в процес на производство, което в крайна сметка трябва да приключи с превоз до купувача, да може да се възползва от освобождаването при вътреобщностни доставки. Това обаче би довело по-специално до загубване на тясната времева връзка между трансграничното превозване или изпращане, от което следва освобождаването, и деклариране на вътреобщностно придобиване от купувача на стоката. Това би могло сериозно да засегне контрола върху вътреобщностното движение на стоки, най-вече с оглед на борбата с измамите. В това отношение Комисията правилно посочва, че в системата на облагане на вътреобщностната търговия с данък върху добавената стойност трябва да се отдаде особено значение на ефективния данъчен контрол [11].

9 — Решение X (C-84/09, EU:C:2010:693, т. 33).

10 — Вж. по-горе точка 30.

11 — Вж. в частност уводното изречение на член 28в, част А от Шеста директива и дванадесето съображение от Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), с което се въвежда преходният режим на облагане на търговията между държавите членки.

48. В заключение, на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че превозването или изпращането на стоката до лицето, на което тя се доставя, по смисъла на член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива може да започне едва когато същата е в уговореното в договора състояние. Ето защо при обстоятелствата по главното производство мястото на доставка на металните изделия, за целите на данъка върху добавената стойност, е във Франция.

Б– *Значението на данъчните събития вътреобщностно прехвърляне и ползване на стока съгласно член 28а, параграфи 5 и 6 от Шеста директива*

49. Според Комисията обаче този извод не следва от тълкуването на член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива. Той всъщност следвал от съобразяването на данъчните събития вътреобщностно прехвърляне и ползване на стока съгласно член 28а, параграфи 5 и 6 от Шеста директива, които неправилно не били взети предвид в главното производство.

50. Комисията смята, че изпращането на металните изделия от Италия, за да бъдат боядисани от дружество Saunier-Plumaz във Франция, представлява вътреобщностно прехвърляне, което съгласно член 28а, параграф 5, буква б) от Шеста директива поначало подлежи на облагане с данък върху добавената стойност в държавата членка по произход Италия. Същевременно било налице вътреобщностно ползване, за което Fonderie 2A съгласно член 28а, параграф 6, първа алинея от Шеста директива също подлежало на облагане в държавата членка по предназначение — Франция. Едва след това прехвърляне и това ползване на металните изделия доставката на тези стоки до Atral трябвало да бъде обложена с данък, и то във Франция.

51. Посочените от Комисията данъчни събития обаче са ирелевантни за настоящото производство.

52. Това е така, защото продажбата на металните изделия от Fonderie 2A на Atral при всички случаи изпълнява фактическия състав на данъчното събитие възмездна доставка на стоки съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива. Така за тази сделка трябва да бъде определено и мястото за целите на данъка върху добавената стойност. Мястото на доставка на стоки обаче се определя единствено от разпоредбите на член 8 от Шеста директива. Следователно въпросът дали наред с това са налице и други данъчни събития като например вътреобщностно прехвърляне или ползване е без значение за определянето на мястото на доставка на стоки, подлежаща на данъчно облагане съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива.

53. Освен това, от една страна, в настоящия случай изобщо не може да се преценява наличието на данъчното събитие вътреобщностно *прехвърляне* съгласно член 28а, параграф 5, буква б) от Шеста директива, без преди това да е установено мястото на доставка на металните изделия. Всъщност съгласно член 28а, параграф 5, буква б), трето тире от Шеста директива това данъчно събитие не е налице, ако стоката се изпраща от данъчнозадълженото лице на територията на страната с цел доставката ѝ при условията на член 28в, част А от Шеста директива. Ето защо вътреобщностното прехвърляне не подлежи на облагане по-специално тогава когато прехвърлянето се извършва в рамките на освободена от облагане вътреобщностна доставка на стоки съгласно член 28в, част А, буква а) от Шеста директива.

54. Такава освободена от облагане вътреобщностна доставка обаче би била налице, ако трябваше да се установи, че мястото на доставка на металните изделия съгласно член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива е в Италия. Обратно на тезата на Комисията, в настоящия случай обстоятелството, че собствеността е прехвърлена на Atral едва след момента на преминаване на металните изделия през граница, не би било пречка за освобождаването от данъка съгласно член 28в, част А, буква а) от Шеста директива. Това е така, защото нито от текста на член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива,

нито от съдебната практика [12] може да се направи извод за наличието на изискване относно момента на прехвърляне на собствеността [13]. Тъкмо напротив, тази разпоредба изрично предвижда възможността самият продавач да превози стоките. Ако обаче продавачът сам превозва стоките през граница, към този момент купувачът все още няма как да е придобил правото да се разпорежда със стоките като собственик.

55. От друга страна, може да остане без отговор и въпросът дали в настоящия случай Fonderie 2A е реализирало във Франция данъчното събитие вътреобщностно *ползване* съгласно член 28а, параграф 6, първа алинея от Шеста директива. В тази насока съществуват сериозни съмнения с оглед на неясния текст на разпоредбата [14], както и на отношението ѝ към данъчното събитие по член 28а, параграф 7 от Шеста директива. Така или иначе обаче изясняването на този въпрос не е от значение нито за отговора на преюдициалния въпрос, нито за решаването на спора по главното производство. Както бе изяснено [15], доставката на металните изделия е извършена във Франция, така че в настоящия случай несъмнено е изключена процедура по възстановяване по реда на Осма директива.

VI – **Заключение**

56. В заключение предлагам на Съда да отговори на отправения от Conseil d'État преюдициален въпрос, както следва:

„Член 8, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че превозването или изпращането на стоката до лицето, на което тя се доставя, може да започне едва когато същата е в уговореното в договора състояние. Ето защо при обстоятелствата по главното производство мястото на доставка на металните изделия, за целите на данъка върху добавената стойност, е във Франция".

12 — Вж. решение Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 70) и решение VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 29 и 30).

13 — Въпросът кога или къде е прехвърлено правото на разпореждане със стоката като собственик може според съдебната практика да е от значение само ако две непосредствено следващи една след друга доставки на стоки са извършени с един- единствен вътреобщностен превоз (вж. решение Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 45). В настоящия случай обаче става въпрос само за една доставка на стоки.

14 — Вж. напр. разликите в текста на немски и френски език на член 28а, параграф 6 от Шеста директива, където, от една страна, става дума за ползване на стоката от данъчнозадълженото лице „в рамките на неговата дейност", а от друга — за много по-широкото „за целите на неговата дейност" („aux besoins de son entreprise").

15 — Вж. по-горе точки 37—48.