



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

26. srpnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 138. stavak 1. – Kvalifikacija transakcije kao isporuke unutar Zajednice – Izuzeće isporuka robe unutar Zajednice – Namjera stjecatelja da preproda robu poreznom obvezniku u drugoj državi članici prije nego što roba napusti državno područje prve države članice – Eventualni utjecaj prilagodbe dijela robe prije njezine otpreme”

U predmetu C-386/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva), odlukom od 4. srpnja 2016., koju je Sud zaprimio 12. srpnja 2016., u postupku

„Toridas” UAB

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

uz sudjelovanje:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik vijeća, C. Vajda i K. Jürimäe (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „Toridas” UAB, R. Mištautas, *advokatas*,
- za litavsku vladu, D. Kriaučiūnas i K. Dieninis kao i D. Stepanienė, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Steiblytė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: litavski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 1., članka 140. točke (a) i članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s člancima 33. i 40. te direktive.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „Toridas” UAB i Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nacionalna porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve) povodom kvalifikacije transakcija koje je izvršilo društvo Toridas između 2008. i 2010., isporukama unutar Zajednice, i plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na te transakcije, uvećanog za kazne zbog kašnjenja i poreznu novčanu kaznu.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:
„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”
- 4 U skladu s člankom 20. te direktive:
„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika 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 U članku 32. navedene direktive određuje se:
„U slučaju robe koju dobavljač, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu.
Međutim, ako otprema ili prijevoz robe počinje na trećem teritoriju ili u trećoj zemlji, smatra se da je i mjesto isporuke koju obavlja uvoznik koji je određen ili priznat u skladu s člankom 201. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a, kao i mjesto svake daljnje isporuke, u državi članici uvoza robe.”
- 6 U skladu s člankom 33. iste direktive:
„1. Iznimno od odredaba članka 32., mjestom isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:
(a) isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a čije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;
(b) isporučena roba nije niti novo prijevozno sredstvo niti roba koju isporučuje dobavljač ili se isporučuje u ime dobavljača, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.

2. Isporučena roba koju dobavljač otprema ili prevozi s trećeg teritorija ili iz treće zemlje i uvozi u državu članicu osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava, smatra se da je otpremljena ili prevezena iz države članice uvoza.”

7 Članak 40. Direktive o PDV-u određuje:

„Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stječe.”

8 Članak 138. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar [Unije] prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”

9 Sukladno odredbama članka 140. navedene direktive:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) stjecanje robe unutar Zajednice čija bi isporuka od strane poreznih obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar njihovog teritorija;

[...]”

10 U članku 141. iste direktive predviđa se:

„Sve države članice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obračunava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s člankom 40., ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici;

(b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u dotičnoj državi članici, porezni obveznik iz točke (a);

(c) roba koju na taj način stječe porezni obveznik iz točke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države članice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;

(d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici;

(e) osoba iz točke (d) određena je u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj se porez plaća.”

Litavsko pravo

- 11 Članak 49. stavak 1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Zakon Republike Litve o PDV-u), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), glasi:
- „Po nulto stopi oporezuju se isporuke robe poreznom obvezniku identificiranom u svrhu PDV-a u drugoj državi članici koja je prevezena izvan nacionalnog državnog područja u drugu državu članicu (bez obzira na to je li osoba koja izvršava taj prijevoz prodavatelj robe, stjecatelj ili treća osoba koja djeluje za njihov račun).”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 12 Toridas je društvo koje ima sjedište i identificirano je u svrhu PDV-a u Litvi. Između 1. srpnja 2008. i 31. prosinca 2010. ono je u Litvu uvezilo smrznutu ribu iz Kazahstana (u daljnjem tekstu: predmetna roba). Predmetna roba potom je prodana društvu Megalain OÜ, koje ima sjedište i identificirano je u svrhu PDV-a u Estoniji (u daljnjem tekstu: prve isporuke). Te prodaje između društava Toridas i Megalain bile su uređene ugovorom o suradnji sklopljenim 10. listopada 2006. Na temelju tog ugovora Megalain se obvezao izvesti predmetnu robu s litavskog državnog područja u roku od trideset dana i dostaviti društvu Toridas dokumente kojima se dokazuje da je ta roba stvarno napustila to područje. Društvo Toridas se sa svoje strane obvezalo preuzeti skrb o navedenoj robi, uključujući o njezinu skladištenju, i podmiriti troškove koji su nastali do njezina stvarnog izvoza iz Litve.
- 13 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je istoga ili sljedećeg dana društvo Megalain predmetnu robu, kupljenu od društva Toridas, preprodalo stjecateljima koji imaju sjedište i identificirani su u svrhu PDV-a u drugim državama članicama Europske unije, odnosno u Danskoj, Njemačkoj, Nizozemskoj i Poljskoj (u daljnjem tekstu: druge isporuke).
- 14 Dio predmetne robe poslan je odmah nakon njezine preprodaje iz Litve u druge države članice, ne prelazeći pritom preko Estonije. Drugi dio prevezen je u prostorije društva Plungės šaltis, koje ima sjedište u Litvi, kako bi bio razvrstan, obložen ledom i zapakiran prije nego što bude prevezen izravno kupcima u države članice odredišta iz prethodne točke. U svakom slučaju, društvo Megalain preuzelo je skrb o razvrstavanju, oblaganju ledom, pakiranju i izvozu predmetne robe.
- 15 Kad je riječ o prvim isporukama, na računima koje je društvo Toridas nasloвило na društvo Megalain navedeno je da su transakcije oporezovane nultom stopom PDV-a kao isporuke robe unutar Zajednice, u skladu s člankom 49. stavkom 1. Zakona o PDV-u. Na računima je također navedeno da je adresa mjesta utovara i mjesta isporuke predmetne robe adresa skladištâ društava Kauno žuvis ili Plungės šaltis, koja se nalaze na litavskom državnom području.
- 16 Kad je riječ o drugim isporukama, račune je izdalo društvo Megalain bez obračuna PDV-a, na temelju odredbi Direktive o PDV-u u vezi s izuzećem stjecanja robe unutar Zajednice. Na njima je navedeno i mjesto utovara predmetne robe, odnosno prostorije društva Kauno žuvis ili Plungės šaltis koje se nalaze u Litvi, i mjesto isporuke, odnosno adresa u državi članici svakog stjecatelja.
- 17 Nakon porezne kontrole koja se odnosila na plaćanje PDV-a litavska porezna inspekcija utvrdila je da su prve isporuke bile isporuke u tuzemstvu, oporezive po redovnoj stopi, a ne isporuke unutar Zajednice na koje se primjenjuje izuzeće od PDV-a. Tu ocjenu, koju je najprije potvrdila Nacionalna porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve, poništila je Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve).

- 18 Odlučujući o prijedlogu Nacionalne porezne uprave pri Ministarstvu financija Republike Litve, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) poništio je odluku Komisije za porezne sporove pri Vladi Republike Litve i presudio da je ocjena lokalnih i središnjih poreznih uprava bila osnovana.
- 19 Društvo Toridas protiv te presude uložilo je žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev.
- 20 Taj sud pita se o kvalifikaciji prvih isporuka u svrhu PDV-a. Navodeći da su nakon tih transakcija uslijedile druge isporuke, i da je predmetna roba bila predmet samo jedne otpreme ili samo jednog prijevoza unutar Zajednice, navedeni sud pita se koje od prvih ili drugih isporuka treba okvalificirati isporukama unutar Zajednice, koje su izuzete na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 21 Prema sudu koji je uputio zahtjev, utvrđeno je da je doista izvršen prijevoz predmetne robe do konačnih stjecatelja i da su potonji u svojim državama članicama prijavili odgovarajuća stjecanja unutar Zajednice. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev navodi da dokazi u spisu omogućuju razuman zaključak da je društvo Toridas znalo za sve važne okolnosti u vezi s drugim isporukama. S obzirom na pouke iz presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), i konkretno točku 36. te presude, sud koji je uputio zahtjev dvoji može li se na prve isporuke primijeniti izuzeće iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 22 Nasuprot tomu, taj sud navodi da su dvije usporedne isporuke iste robe uključivale gospodarske subjekte identificirane u različitim državama članicama i da je društvo Megalain djelovalo kao posrednik. Na temelju toga moglo bi se zaključiti da bi se gospodarske transakcije općenito moglo smatrati „trostranim” transakcijama jer obuhvaćaju tri subjekta koji imaju sjedište i identificirani su u svrhu PDV-a u trima različitim državama članicama te izvršavaju dvije usporedne isporuke koje su predmet samo jednog prijevoza unutar Zajednice. Zbog toga mogu biti obuhvaćene člankom 141. Direktive o PDV-u. Naposljetku, navedeni sud pita se o utjecaju prilagodbe dijela predmetne robe na primjenu eventualnog izuzeća prvih isporuka.
- 23 U preostalom sud koji je uputio zahtjev izražava zabrinutost da bi, s obzirom na to da je društvo Megalain identificirano u svrhu PDV-a u Estoniji, eventualno odbijanje izuzeća prvih isporuka dovelo do dvostrukog oporezivanja iste gospodarske transakcije, kako na razini isporuke tako i na razini stjecanja.
- 24 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članak 138. stavak 1., članak 140. točku (a) i/ili članak 141. Direktive [o PDV-u] tumačiti, među ostalim, u vezi s njezinim člancima 33. i 40., na način da je u okolnostima poput onih u ovom slučaju [...], isporuka robe koju je izvršio porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi članici oslobođena od poreza ako, prije nego što započne isporuka, stjecatelj (porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici) izrazi namjeru da tu robu, prije nego što je prenese iz prve države članice, odmah proda poreznom obvezniku sa sjedištem u trećoj državi članici, za kojeg je ta roba bila prevezena (poslana) u tu treću državu članicu?
2. Utječe li na odgovor na prvo pitanje činjenica da je dio robe prilagođen prema nalogu poreznog obveznika (identificiranog u svrhu PDV-a) sa sjedištem u drugoj državi članici prije nego što je bila prevezena u treću državu članicu?”

O prethodnim pitanjima

Uvodna očitovanja

- 25 Svojim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev moli Sud za tumačenje članka 33., članka 40., članka 138. stavka 1., članka 140. točke (a) i članka 141. Direktive o PDV-u. On osobito želi znati mogu li isporuke robe poput prvih isporuka biti izuzete na temelju odredbi Direktive o PDV-u koje se primjenjuju na transakcije unutar Zajednice.
- 26 Valja međutim utvrditi da se samo članak 138. stavak 1. te direktive odnosi na izuzeće isporuka robe, dok se članak 140. točka (a), članak 141. i članak 40. Direktive o PDV-u primjenjuju samo na stjecanja robe unutar Zajednice. Isto tako valja navesti da se članak 33. Direktive o PDV-u odnosi na mjesto isporuke robe, dok se zahtjev za prethodnu odluku odnosi na sustav izuzeća isporuka robe.
- 27 U tim okolnostima ovaj zahtjev za prethodnu odluku valja ispitati samo u dijelu u kojem se odnosi na tumačenje članka 40. i članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

Prvo pitanje

- 28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je u okolnostima poput onih u glavnom postupku isporuka robe koju je izvršio porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi članici izuzeta od PDV-a na temelju te odredbe kad, prije zaključenja te transakcije isporuke, stjecatelj, identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici, obavijesti dobavljača da će roba biti odmah preprodana poreznom obvezniku sa sjedištem u trećoj državi članici, prije njezina izvoza iz prve države članice i prijevoza na odredište tog trećeg poreznog obveznika.
- 29 Na temelju članka 138. stavka 1. te direktive, države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.
- 30 Sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, izuzeće isporuke robe u smislu tog članka primjenjuje se samo ako je pravo raspolaganja tom robom u svojstvu vlasnika preneseno na stjecatelja, ako je dobavljač dokazao da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i ako je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, navedena roba fizički napustila državno područje države članice isporuke (vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 31 Valja također podsjetiti da isporuka unutar Zajednice obuhvaćena člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u znači stjecanje unutar Zajednice kako je definirano u članku 20. te direktive i da stoga te dvije odredbe valja tumačiti pridajući im isto značenje i doseg (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 34.).
- 32 Iz članka 20. navedene direktive proizlazi da se stjecanje može okvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice samo pod uvjetom da je roba prevezena ili otpremljena na odredište stjecatelja.
- 33 Valja stoga utvrditi da uvjeti primjene članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u ne mogu biti ispunjeni ako roba koja je predmet isporuke nije prevezena ili otpremljena na odredište stjecatelja čije stjecanje proizlazi iz utvrđene isporuke.

- 34 Kad je riječ o transakcijama koje, poput onih u glavnom postupku, čine dvije usporedne isporuke koje su dovele do samo jednog prijevoza unutar Zajednice, iz sudske prakse Suda proizlazi, s jedne strane, da se prijevoz unutar Zajednice može pripisati samo jednoj od dviju isporuka koja će, stoga, biti jedina izuzeta na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, t. 45.).
- 35 S druge strane, kako bi se utvrdila kojoj od dviju isporuka treba pripisati prijevoz unutar Zajednice, valja izvršiti cjelokupnu ocjenu svih posebnih okolnosti predmetnog slučaja (vidjeti u tom smislu presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, t. 27., i od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32.).
- 36 Na temelju te ocjene valja osobito utvrditi u kojem trenutku je došlo do drugog prijenosa ovlasti raspolaganja robom u svojstvu vlasnika, u korist konačnog stjecatelja. Naime, ako je do drugog prijenosa te ovlasti, odnosno druge isporuke, došlo prije prijevoza unutar Zajednice, potomji se ne može pripisati prvoj isporuci koja je izvršena u korist prvog stjecatelja (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 37 Kako bi se utvrdilo kojoj od dviju usporednih isporuka koje su dovele do samo jednog prijevoza unutar Zajednice treba pripisati taj prijevoz, valja utvrditi je li do navedenog prijevoza došlo nakon druge isporuke. Ako je tomu tako, samo se druga isporuka treba okvalificirati kao isporuka unutar Zajednice na koju se, prema potrebi, primjenjuje izuzeće iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 38 U predmetnom slučaju, iz elemenata sadržanih u odluci kojom se upućuje zahtjev proizlazi da je do isporuke koju je izvršilo društvo Megalain u korist konačnih stjecatelja došlo prije prijevoza unutar Zajednice.
- 39 Odluka kojom je upućen zahtjev također pojašnjava da subjekt posrednik, društvo Megalain, identificiran u svrhu PDV-a u Estoniji, nije bio adresat prijevoza predmetne robe unutar Zajednice s obzirom na to da je ta roba prevezena izravno u države članice u kojima su konačni stjecatelji imali sjedište, odnosno u Dansku, Njemačku, Nizozemsku i Poljsku.
- 40 Stoga, pod uvjetom provjere od strane suda koji je uputio zahtjev, prve predmetne isporuke u glavnom postupku čine isporuke u tuzemstvu na koje se ne može primjenjivati izuzeće od PDV-a na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 41 Na taj zaključak ne utječe činjenica da subjekt posrednik ima sjedište i da je identificiran u svrhu PDV-a u Estoniji. Doista, sud koji je uputio zahtjev ocjenjuje u biti da kad bi bilo utvrđeno da prve isporuke valja okvalificirati oporezivim transakcijama, iz toga bi mogla proizaći opasnost od dvostrukog oporezivanja jer je društvo Megalain prijavilo svoja stjecanja u Estoniji.
- 42 Ipak, iz formulacije članka 20. i članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da mjesto identificiranja gospodarskog subjekta u svrhu PDV-a nije kriterij kvalifikacije isporuke unutar Zajednice ili stjecanja unutar Zajednice.
- 43 Sud koji je uputio zahtjev u biti ocjenjuje da bi, kad bi se utvrdilo da prve isporuke treba okvalificirati oporezivim transakcijama, to moglo dovesti do opasnosti od dvostrukog oporezivanja. Međutim, kao što to navodi Komisija u svojim pisanim očitovanjima, ta opasnost ne može opravdati izuzeća tih transakcija jer pravilna primjena Direktive o PDV-u omogućuje izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i osiguranje porezne neutralnosti.
- 44 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, isporuka robe koju izvršava porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi članici nije izuzeta od PDV-a na temelju te odredbe ako stjecatelj, koji je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici, prije sklapanja te transakcije

isporuke, obavijesti dobavljača da se roba odmah preprodaje poreznom obvezniku sa sjedištem u trećoj državi članici, prije njezina prijevoza iz prve države članice na odredište tog trećeg poreznog obveznika, pod uvjetom da je ta druga isporuka stvarno izvršena i da je roba potom prevezena iz prve države članice na odredište države članice trećeg poreznog obveznika. Identifikacija prvog stjecatelja u svrhu PDV-a u državi članici različitoj od mjesta prve isporuke ili mjesta konačnog stjecanja nije kriterij za kvalifikaciju transakcije unutar Zajednice niti sam po sebi dostatan dokaz da se radi o transakciji unutar Zajednice.

Drugo pitanje

- 45 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi u biti znati, u svrhu tumačenja članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, utječe li prilagodba robe tijekom dviju usporednih isporuka poput onih u glavnom postupku, po nalogu stjecatelja posrednika i koja je izvršena prije prijevoza te robe u državu članicu konačnog stjecatelja, na uvjete za izuzeće prve isporuke.
- 46 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je dio robe u glavnom postupku prilagođen, odnosno razvrstan, obložen ledom i zapakiran po nalogu društva Megalain nakon drugih isporuka i prije njihova prijevoza na odredište u državama članicama gdje su imali sjedište konačni stjecatelji. Ipak, sud koji je uputio zahtjev ocjenjuje da se na temelju analize odredbi Direktive o PDV-u može smatrati da se u slučaju izuzeća radi o istoj robi, neprilagođenoj, koja se treba isporučiti.
- 47 U tom pogledu valja navesti da članak 138. stavak 1. te direktive propisuje obvezu država članica da izuzmu isporuke robe koje ispunjavaju materijalne uvjete koji su u njemu iscrpno navedeni (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 29.). Međutim, prilagodba robe koja je predmet isporuke nije dio materijalnih uvjeta utvrđenih tim člankom.
- 48 Kad je riječ o dvjema usporednim isporukama poput onih u glavnom postupku, valja utvrditi da iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da se prve isporuke ne mogu okvalificirati kao isporuke unutar Zajednice kad im se ne može pripisati nikakav prijevoz unutar Zajednice. Međutim, eventualna prilagodba robe do koje je došlo nakon tih prvih isporuka ne može izmijeniti to utvrđenje.
- 49 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da, u svrhu tumačenja članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, prilagodba robe tijekom dviju usporednih isporuka poput onih u glavnom postupku, po nalogu stjecatelja posrednika i koja je izvršena prije prijevoza u državu članicu konačnog stjecatelja, ne utječe na uvjete eventualnog izuzeća prve isporuke kada do te prilagodbe dolazi nakon prve isporuke.

Troškovi

- 50 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 (deveto vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da u okolnostima poput onih u glavnom postupku isporuka robe koju izvršava porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi članici nije izuzeta od poreza na dodanu vrijednost na temelju te odredbe ako stjecatelj, prije sklapanja te transakcije isporuke, koji je identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost u drugoj državi članici obavještava dobavljača da se roba odmah preprodaje poreznom obvezniku sa sjedištem u trećoj državi članici, prije njezina prijevoza iz prve države članice na odredište tog trećeg poreznog obveznika, pod uvjetom da je ta druga isporuka stvarno**

izvršena i da je roba potom prevezena iz prve države članice na odredište u državu članicu trećeg poreznog obveznika. Identifikacija prvog stjecatelja u svrhu poreza na dodanu vrijednost u državi članici različitoj od države mjesta prve isporuke ili mjesta konačnog stjecanja nije kriterij za kvalifikaciju transakcije unutar Zajednice niti sam po sebi dostatan dokaz da se radi o transakciji unutar Zajednice.

2. U svrhu tumačenja članka 138. stavka 1. Direktive 2006/112, prilagodba robe tijekom dviju usporednih isporuka poput onih u glavnom postupku, po nalogu stjecatelja posrednika i koja je izvršena prije prijevoza u državu članicu konačnog stjecatelja, ne utječe na uvjete eventualnog izuzeća prve isporuke kada do te prilagodbe dolazi nakon prve isporuke.

Potpisi