



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE  
JULIANE KOKOTT  
od 25. srpnja 2018.<sup>1</sup>

**Predmet C-414/17**

**AREX CZ a.s.**  
**protiv**  
**Odvolací finanční ředitelství**

(zahtjev za prethodnu odluku Nejvyšší správní soudu (Vrhovni upravni sud, Češka Republika))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Proizvodi koji podliježu trošarinama – Izuzeće isporuke proizvoda koji se otpremaju ili prevoze unutar Unije – Lančana transakcija – Pripisivanje kretanja robe isporuci u okviru opskrbnog lanca – Prijevoz proizvoda koji podliježu trošarinama u sustavu odgode plaćanja trošarina”

### I. Uvod

1. U ovom postupku opet se radi o pitanju koju transakciju u prekograničnom prodajnom lancu treba smatrati isporukom unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza ako postoji samo jedno fizičko kretanje robe. Međutim, za razliku od dosad odlučениh slučajeva ne radi se o lancu od samo dvije karike<sup>2</sup>. Stoga će postupak dati Sudu mogućnost da dodatno precizira kriterije za pripisivanje kretanja robe određenoj isporuci u prodajnom lancu.
2. U glavnom postupku austrijsko poduzeće prodalo je motorno gorivo, dakle proizvod koji podliježe trošarinama, češkim trgovcima. Zatim je uslijedilo više prodaja među češkim posrednicima prije nego što je motorno gorivo u konačnici prodano češkom trgovačkom društvu Arex CZ (u daljnjem tekstu: Arex) koje ga je preuzelo u Austriji te transportiralo vlastitim vozilima do Češke Republike.
3. Arex je smatrao da je kao ugovorni partner češkog posrednika primatelj isporuke koja je oporeziva unutar države. Zbog toga je zatražio odbitak pretporeza za porez na dodanu vrijednost koji je platio svojem češkom ugovornom partneru. Suprotno tomu, češka porezna uprava smatra da Arex kao primatelj isporuke izuzete od poreza u tom pogledu nema pravo na odbitak pretporeza. Naprotiv, Arex mora za stjecanje unutar Zajednice platiti porez u Češkoj Republici.
4. S obzirom na mnoštvo prodaja koje se odnose samo na jedno prekogranično kretanje robe, sud koji je uputio zahtjev se pita koja je isporuka izuzeta od poreza unutar Zajednice. Pritom se osobito postavlja pitanje je li važno da je prijevoz proveden u posebnom sustavu odgode plaćanja trošarine<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: njemački

<sup>2</sup> Pitanjem pripisivanja kretanja robe isporuci u slučaju takozvanih lančanih transakcija unutar Zajednice Sud se već bavio u više postupaka, vidjeti primjerice presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), i od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

<sup>3</sup> To je poseban postupak za prijevoz proizvoda koji podliježu trošarinama koji dovodi do toga da obveza obračunavanja trošarine nastaje tek po završetku prijevoza jer se roba tek tada pušta u potrošnju.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije određen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)<sup>4</sup> kao i Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (u daljnjem tekstu: Direktiva o trošarinama)<sup>5</sup>.

6. U pogledu trgovine proizvodima koji podliježu trošarinama unutar Zajednice uvodna izjava 36. Direktive o PDV-u predviđa:

„U korist kako osoba koje su odgovorne za plaćanje PDV-a tako i nadležnih upravnih tijela, metode primjene PDV-a na određene isporuke i stjecanje unutar Zajednice proizvoda koji podliježu plaćanju trošarina potrebno je uskladiti s postupcima i obvezama vezano uz obvezu prijavljivanja u slučaju isporuka takvih proizvoda drugoj državi članici u skladu s Direktivom Vijeća 92/12/EEZ<sup>6</sup> od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda.”

7. Članak 2. Direktive o PDV-u utvrđuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

- (a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;
- (b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:
  - i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.;
  - [...]
  - iii. u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama kad se obračunava trošarina na stjecanje unutar Zajednice u skladu s Direktivom 92/12/EEZ unutar teritorija određene države članice, poreznog obveznika, ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, čija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.”

8. Članak 3. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa da određena stjecanja robe unutar Zajednice, odstupajući od članka 2. stavka 1. točke (b) alineje i., ne podliježu PDV-u, osobito određena stjecanja poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik koja ne premašuju određeni prag po kalendarskoj godini (takozvana odredba o malim poduzetnicima).

9. Člankom 14. iste Direktive „[i]sporuka robe” definira se kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

4 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5 SL 2009., L 9, str. 12. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

6 Stavljena izvan snage Direktivom 2008/118/EZ.

10. U skladu s člankom 20. Direktive o PDV-u „[s]tjecanje 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.

11. U poglavlju 4. glave IX „Izuzeća” njegov članak 138. određuje sljedeće:

„1. Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog 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 koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

2. Uz isporuku robe iz stavka 1., države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(b) isporuku proizvoda koji podliježu trošarinama, koje kupcu otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili kupac ili netko drugi u njihovo ime, za porezne obveznike ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, čije stjecanje robe unutar Zajednice osim proizvoda koji podliježu trošarinama ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. ako je otprema ili isporuka tih proizvoda izvršena u skladu s člankom 7. stavcima 4. i 5. ili člankom 16. Direktive 92/12/EEZ.”

12. Člankom 139. stavkom 1. te direktive predviđa se:

„Izuzeće iz članka 138. stavka 1. ne primjenjuje se na isporuku robe koju obavljaju porezni obveznici koji su obuhvaćeni izuzećem za mala poduzeća, utvrđenim u člancima od 282. do 292.

Navedeno izuzeće ne primjenjuje se ni na isporuku robe poreznim obveznicima ili pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.”

13. Članak 7. stavci 4. i 5. i članak 16. Direktive 92/12/EEZ do svojeg stavljanja izvan snage Direktivom o trošarinama sadržavali su odredbe o sustavu odgode plaćanja trošarine. U skladu s člankom 4. točkom 7. Direktive o trošarinama „sustav odgode plaćanja trošarine” znači porezni sustav koji se primjenjuje na proizvodnju, preradu, skladištenje ili kretanje trošarinske robe, na koju se ne primjenjuje carinski postupak s odgodom ili postupanje i pri kojem je plaćanje trošarine odgođeno.

14. Ta direktiva u svojem članku 4. točki 9. kao „registriranog primatelja” definira fizičku ili pravnu osobu ovlaštenu od nadležnih tijela odredišne države članice da pri obavljanju svojih poslovnih djelatnosti i pod uvjetima koje utvrđuju ta nadležna tijela prima trošarinsku robu koja se kreće iz druge države članice unutar sustava odgode plaćanja trošarine.

15. U skladu s člankom 17. stavkom 1. točkom (a) Direktive o trošarinama kretanje uz odgodu plaćanja trošarine moguće je samo od držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog pošiljatelja do trošarinskog skladišta ili registriranog primatelja. U određenim okolnostima moguća je direktna isporuka u odredišnu državu kada mjesto direktne isporuke određuje držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani primatelj (članak 17. stavak 2. Direktive o trošarinama).

16. U skladu s člankom 7. stavkom 1. Direktive o trošarinama obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju u državi članici. Kao trenutak puštanja u potrošnju smatra se, među ostalim, primitak od registriranog primatelja, vidjeti članak 7. stavak 3. točku (a) Direktive o trošarinama.

## **B. Češko pravo**

17. U pogledu primjenjivog češkog prava osobito treba uputiti na članak 64. Zakona o PDV-u kojim se u nacionalno pravo prenosi članak 138. Direktive o PDV-u. U skladu s njime isporuka proizvoda koji podliježu trošarinama unutar Zajednice koja se obavlja u sklopu sustava odgode plaćanja trošarine izuzeta je od poreza na dodanu vrijednost ako je prima drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji nisu u drugoj državi članici registrirani za porezne svrhe.

## **III. Činjenice i zahtjev za prethodnu odluku**

18. Predmet glavnog postupka je nekoliko prodaja motornog goriva koje izvorno potječe iz rafinerija društva Shell Austria GmbH u Austriji. Gorivo je austrijsko društvo Doppler Mineralöle GmbH (u daljnjem tekstu: Doppler) prodalo četirima različitim društvima, i to društvima Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. i Top Ten Development s.r.o (u daljnjem tekstu: češki prvi stjecatelji), svako sa sjedištem u Češkoj Republici.

19. Češki prvi stjecatelji sklopili su ugovor s društvom Garantrans s.r.o. (u daljnjem tekstu: Garantrans) koji je za njih nastupao kao registrirani primatelj u smislu Direktive o trošarinama kako bi se omogućilo kretanje u sustavu odgode plaćanja trošarine.

20. Češki prvi stjecatelji prodali su motorno gorivo daljnjoj karici u lancu koja je imala sjedište u Češkoj Republici. Taj je dio u pojedinim slučajevima društvo TM Truck s.r.o., u drugim slučajevima društvo Cllaruss Gall s.r.o. Ono je pak motorno gorivo prodalo društvu Kont Fuel Distribution s.r.o (u daljnjem tekstu: Kont Fuel) odnosno u drugim slučajevima društvu Benaft s.r.o. (u daljnjem tekstu: Benaft), neposrednim ugovornim partnerima društva Arex. Kont Fuel i Benaft su pri prodaji društvu Arex iskazali češki porez na dodanu vrijednost koji je platio Arex te koji su Kont Fuel odnosno Benaft platili poreznoj upravi. Arex je istaknuo odbitak pretporeza u odnosu na porez na dodanu vrijednost plaćen društvu Kont Fuel odnosno Benaft.

21. Motorno gorivo prevezeno je iz Austrije u Češku Republiku uporabom vlastitih vozila društva i na trošak Arexa u sustavu odgode plaćanja trošarina. Obično se pritom trošarinska roba pritom najprije mora prevesti na mjesto preko granice koje odredi registrirani primatelj u smislu Direktive o trošarinama gdje se pušta u slobodni promet. Tek nakon toga može uslijediti prijevoz do konačnog odredišta. Garantrans je u Češkoj Republici platio trošarine u ime čeških prvih stjecatelja.

22. Tijekom poreznog nadzora u društvu Arex porezna uprava je zastupala stajalište da Arex kao primatelj isporuke izuzete od poreza unutar Zajednice mora platiti porez na stjecanje unutar Zajednice. U skladu s time izvršila je ponovni razrez poreza na dodanu vrijednost koji treba platiti uz istodobni odbitak pretporeza. Međutim, društvu Arex odbila je odbitak pretporeza u odnosu na porez na dodanu vrijednost plaćen društvu Kont Fuel odnosno društvu Benaft. Naime, taj se porez uopće ne duguje jer se radi o isporuci unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza.

23. Arex, suprotno tomu, smatra da su češki prvi stjecatelji ostvarili stjecanje unutar Zajednice. To proizlazi već iz članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u prema kojem je uvijek unutar Zajednice izuzeta ona isporuka koja je povezana s prijevozom u sustavu odgode plaćanja trošarina. Stoga treba oporezivati stjecanje koje je povezano s tom isporukom dok sve isporuke nakon toga podliježu porezu na dodanu vrijednost u Češkoj Republici.

24. Arex je protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza porezne uprave i odbijanja odbitka pretporeza najprije bezuspješno podnio prigovor Odvolací finanční ředitelství (Uprava za financije nadležna za žalbe; druga strana u žalbenom, glavnom postupku) i zatim je podnio tužbu protiv odbijajuće odluke. Krajský soud v Českých Budějovicích (Okružni sud u Českim Budějovicama, Češka Republika) odbio je tužbu. Postupak povodom žalbe na tu odluku u tijeku je pred Nejvyšší správní soudom (Vrhovni upravni sud, Češka Republika). Taj je odlučio prekinuti postupak i Sudu u prethodnom postupku u skladu s člankom 267. UFEU-a uputiti sljedeća pitanja:

1. Treba li svakog poreznog obveznika smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u? U slučaju niječnog odgovora, na koje se porezne obveznike ta odredba primjenjuje?
2. Ako je odgovor Suda da se članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u primjenjuje na situaciju poput one u glavnom postupku (to jest, da je stjecatelj proizvoda osoba upisana u evidenciju poreznih obveznika), treba li tu odredbu tumačiti na način da, kada se otprema ili prijevoz tih proizvoda odvija u skladu s relevantnim odredbama Direktive o trošarinama, isporuku povezanu s postupkom u skladu s Direktivom o trošarinama treba smatrati isporukom koja ima pravo na oslobođenje prema toj odredbi, iako uvjeti za izuzeće prema članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u nisu ispunjeni, s obzirom na pripisivanje prijevoza dobara drugoj transakciji?
3. Ako je odgovor Suda da se članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u ne primjenjuje na situaciju poput one u glavnom postupku, je li činjenica da je roba prevezena unutar sustava odgode plaćanja trošarine presudna za odlučivanje o pitanju kojoj od nekoliko isporuka treba pripisati prijevoz u svrhu ostvarenja prava na izuzeće od PDV-a prema članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u?

25. U postupku pred Sudom pisana su očitovanja podnijeli porezna uprava, Češka Republika i Europska komisija. Te stranke u postupku sudjelovale su i na raspravi održanoj 13. lipnja 2018. Arex na raspravi nije bio valjano zastupan. Zato se njegova razmatranja nisu mogla biti uzeta u obzir.

#### IV. Pravna ocjena

26. Sva se pitanja odnose na članak 138. Direktive o PDV-u kojim se uređuje izuzeće od poreza za isporuke unutar Zajednice. O njegovom postojanju ovisi u konačnici je li društvu Arex pravilno odbijen odbitak pretporeza. Naime, ako je isporuka društvu Arex zaista bila izuzeta od poreza, Arex društvu Benaft odnosno društvu Kont Fuel uopće nije morao platiti porez na dodanu vrijednost. Stoga nema u tom pogledu ni pravo na odbitak pretporeza. Naprotiv, Arex bi morao nastojati u građanskom postupku tražiti povrat poreza na dodanu vrijednost koji je nepravilno plaćen društvu Benaft odnosno društvu Kont Fuel.

27. I u pogledu zakonitosti naknadnog oporezivanja stjecanja unutar Zajednice od strane porezne uprave (koje je u konačnici zbog istodobnog ostvarivanja odbitka pretporeza za društvo Arex ekonomski neutralno) Sud može sudu koji je uputio zahtjev zatraženim tumačenjem propisa dati korisne upute za rješenje spora<sup>7</sup>. Naime, iako je oporezivanje stjecanja unutar Zajednice uređeno člankom 2. stavkom 1. točkom (b) Direktive, u tom su kontekstu relevantni i propisi o izuzeću isporuke unutar Zajednice. Isporuka robe unutar Zajednice i njezino stjecanje unutar Zajednice su, naime, dvije strane iste medalje.

<sup>7</sup> Nastojanje Suda da nacionalnim sudovima da korisne upute za tumačenje i primjenu prava Unije u skladu je s ustaljenom sudskom praksom; vidjeti *ex multis* presude od 31. siječnja 2008., *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, t. 49. do 51.), od 11. ožujka 2010., *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, t. 17. i 19.), od 13. srpnja 2017., *Kleinstüber* (C-354/16, EU:C:2017:539, t. 61.), i od 26. srpnja 2017., *Europa Way* i *Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, t. 35. i 36.).

28. Odredbe Direktive o PDV-u o prekograničnoj otpremi robe usmjerene su na ostvarivanje načela zemlje odredišta. Prema tom načelu treba osigurati da se porez na dodanu vrijednost plaća kao porez na potrošnju u državi članici u kojoj se ostvaruje krajnja potrošnja. Zbog toga se u slučaju prekogranične isporuke u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) alinejom i. te člankom 40. Direktive o PDV-u stjecanje robe oporezuje u zemlji odredišta. Međutim, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, isporuka iste robe u zemlji podrijetla mora prethodno biti izuzeta od poreza<sup>8</sup>. Isporuka unutar Zajednice i stjecanje unutar Zajednice stoga su iste gospodarske transakcije<sup>9</sup>.

29. Svojim prvim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev želi razjasniti sadržava li članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u posebno pravilo o tome kako treba odrediti izuzetu isporuku unutar Zajednice u slučaju prekograničnog prijevoza proizvoda koji podliježu trošarinama.

30. Prije toga želi znati primjenjuje li se uopće članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u na činjenice kao u glavnom postupku. Zbog toga prva dva pitanja treba ispitati zajedno.

31. Treće pitanje postavlja se za slučaj da se članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive ne primjenjuje na glavni postupak ili da iz toga ne proizlaze nikakve posebnosti za pripisivanje izuzetog prekograničnog kretanja robe određenoj transakciji. Sud koji je uputio zahtjev time pita o kriterijima pomoću kojih se mora provesti pripisivanje. Osobito želi znati je li pri pripisivanju važno da je prijevoz robe proveden u sustavu odgode plaćanja trošarina. To ću također ispitati nakon odgovora na prva dva pitanja.

#### **A. Prva dva pitanja**

32. Sud koji je uputio zahtjev postavlja prva dva pitanja jer smatra da članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive ne predviđa samo obično izuzeće od poreza za isporuku proizvoda koji podliježu trošarinama unutar Zajednice. Naprotiv, on smatra mogućim da odredba sadržava i naznaku o pripisivanju kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine određenoj isporuci u prodajnom lancu. Naime, na temelju članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive moglo bi se zaključiti da se izuzetom od poreza uvijek mora smatrati isporuka s kojom je povezano kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarina.

33. Članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive u tom bi slučaju bio odlučujuća odredba da bi se isporuka Dopplera češkim prvim stjecateljima kvalificirala kao isporuka izuzeta od poreza unutar Zajednice. Sve sljedeće isporuke bile bi zatim oporezive kao unutarnje isporuke u Češkoj Republici. Stoga je Arex pravilno zatražio odbitak pretporeza za porez na dodanu vrijednost koji je platio društvu Benaft odnosno društvu Kont Fuel.

34. Međutim, pretpostavka je da se članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive uopće može činjenično primijeniti na isporuku između društva Doppler i čeških prvih stjecatelja. Na to se odnosi prvo pitanje (vidjeti pod 1.). Sud koji je uputio zahtjev drugim pitanjem zatim želi razjasniti proizlazi li zaista iz te odredbe da se isporukom koja je izuzeta od poreza uvijek mora smatrati isporuka u opskrbnom lancu kod koje se prijevoz obavlja u sustavu odgode plaćanja trošarine (vidjeti pod 2.).

<sup>8</sup> Vidjeti u tom pogledu već moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 23. do 25.).

<sup>9</sup> Presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 23. i 24.), i od 18. studenog 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 28.), i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 31.)

1. Područje primjene članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u (prvo pitanje)

35. U skladu s člankom 138. stavkom 2. točkom (b) Direktive države članice izuzimaju od poreza i isporuke proizvoda koji podliježu trošarinama „koje [...] [se] otprema[ju] ili prevoz[e] unutar Zajednice [...] za porezne obveznike ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, čije stjecanje robe unutar Zajednice osim proizvoda koji podliježu trošarinama ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. ako je [...] isporuka tih proizvoda izvršena u [sustavu odgode plaćanja trošarina]”. Člankom 3. stavkom 1. Direktive obuhvaćeni su, među ostalim, mali poduzetnici.

36. Češki prvi stjecatelji nesporno su „porezn[i] obvezni[ci] [...], čije [ostalo] stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.” Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se je li članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive ipak primjenjiv na češke prve stjecatelje jer smatra da se dodatak „čije stjecanje robe unutar Zajednice [...] ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.” odnosi samo na neposredno prije navedene pravne osobe koje nisu porezni obveznici.

37. Naime, na to upućuje tekst češke jezične verzije. U toj se verziji naime govori o poreznom obvezniku i pravnoj osobi koja nije porezni obveznik u jednini, pri čemu se dodatak „čije stjecanje robe unutar Zajednice” uvodi odnosnom zamjenicom u jednini („jejíž”). Dakle gramatički se odnosi samo na potonju pravnu osobu koja nije porezni obveznik.

38. Međutim, čini se da je to posebnost češke jezične verzije. Većina ostalih jezičnih verzija odnosi se na porezne obveznike ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici u množini zbog čega odnosna zamjenica koja slijedi - a koja se također može odnositi na više osoba - ne dopušta gramatičko pripisivanje jednoj od dviju skupina osoba<sup>10</sup>.

39. U skladu sa sudskom praksom Suda načelno sve jezične verzije imaju istu pravnu snagu<sup>11</sup> tako da se iz okolnosti da većina jezičnih verzija primjenjuje određenu varijantu odredbe ne mogu izvoditi zaključci. U slučaju razlike između njezinih jezičnih verzija, odredba o kojoj je riječ treba se tumačiti ovisno o kontekstu i cilju propisa kojega je dio<sup>12</sup>.

40. Iz tog tumačenja proizlazi da se članak 138. stavak 2. točka (b) odnosi samo na isporuke proizvoda koji podliježu trošarinama koje se isporučuju poreznim obveznicima i pravnim osobama koje nisu porezni obveznici unutar Zajednice čije ostalo stjecanje robe unutar Zajednice *svaki puta* potpada pod članak 3. stavak 1. Direktive. Izuzeće isporuke proizvoda koji podliježu trošarinama koja se unutar Zajednice obavlja prema „uobičajenom” poreznom obvezniku, naime, proizlazi već iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

41. Na temelju sveukupnog razmatranja Direktive može se zaključiti da se proizvodi koji podliježu trošarinama u sustavu poreza na dodanu vrijednost načelno trebaju smatrati „robom” u smislu članka 138. stavka 1. Direktive. Od toga polazi i članak 3. stavak 1. točka (b) Direktive kojim se predviđa iznimka od oporezivanja stjecanja „robe [...], osim [...] proizvoda koji podliježu trošarinama [...]”.

42. Ako je pak isporuka „robe” poreznim obveznicima već izuzeta na temelju članka 138. stavka 1. Direktive, članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive bio bi u tom pogledu suvišan, jer predviđa izuzeće isporuke proizvoda koji podliježu trošarinama „uobičajenim” poreznim obveznicima.

<sup>10</sup> Tako barem njemačka, engleska, francuska, španjolska, poljska, bugarska, portugalska i talijanska verzija.

<sup>11</sup> Presude Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335, t. 18.), EMU Tabac i dr. (C-296/95, EU:C:1998:152, t. 36), Givane i dr. (C-257/00, EU:C:2003:8, t. 36.) i Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, t. 32.)

<sup>12</sup> Presude od 26. travnja 2012., DR i TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, t. 45.), od 7. lipnja 2018., EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, t. 36.), i od 5. lipnja 2018., Kolev i Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, t. 87.)

43. Kako bi se članku 138. stavku 2. točki (b) Direktive u tom pogledu dao sadržaj izvan onoga iz članka 138. stavka 1. Direktive (vidjeti tekst: „Uz isporuku robe iz stavka 1. [...]”) mora se misliti na porezne obveznike čija su ostala stjecanja obuhvaćena člankom 3. stavkom 1. Direktive. U suprotnome, naime, zbog članka 139. stavka 1. podstavka 2. Direktive za tu skupinu ne vrijedi izuzeće iz članka 138. stavka 1.

44. Članak 138. stavak 1., članak 139. stavak 1. podstavak 2. i članak 138. stavak 2. točka (b) stoga su u odnosu pravilo-iznimka-iznimka od iznimke:

45. U skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive u načelu je izuzeta isporuka proizvoda unutar Zajednice poreznim obveznicima u zemlji podrijetla. Međutim, izuzeće je primjereno samo ako se stjecanje oporezuje u zemlji odredišta, vidjeti članak 2. stavak 1. točku (b) alineiju i. Direktive<sup>13</sup>. Budući da u skladu s člankom 3. stavkom 1. Direktive stjecanja unutar Zajednice određenih poreznih obveznika i pravnih osoba koje nisu porezni obveznici ne podliježu porezu na dodanu vrijednost, člankom 139. stavkom 1. podstavkom 2. predviđa se da nije izuzeta isporuka robe toj skupini osoba. Isporuka robe unutar Zajednice tim primateljima stoga se s odstupanjem od članka 138. stavka 1. Direktive oporezuje u zemlji podrijetla.

46. Međutim, nešto drugo se primjenjuje na isporuku robe koja podliježe trošarinama upravo spomenutim primateljima koja se prevozi u sustavu odgode plaćanja trošarine. Njihova je isporuka unutar Zajednice u skladu s člankom 138. stavkom 2. točkom (b) Direktive – kao iznimka od iznimke – ipak izuzeta od poreza u zemlji podrijetla. Sukladno tome, stjecanje te robe se u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom iii. Direktive oporezuje u zemlji odredišta.

47. Razlog za odstupanje od iznimke je – kao što proizlazi iz uvodne izjave 36. Direktive – nastojanje da se postigne određena usklađenost poreza na dodanu vrijednost i trošarina. Primjenom odstupanja od iznimke u tim slučajevima porez na dodanu vrijednost nastaje – jednako kao trošarina<sup>14</sup> – u zemlji odredišta.

## *2. Značenje odredbe za određivanje izuzete isporuke unutar Zajednice u slučaju opskrbnog lanca (drugo pitanje)*

48. Iz prethodnih razmatranja proizlazi da članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive ne sadržava naznaku o pripisivanju prijevoza u sustavu odgode plaćanja trošarine određenoj isporuci unutar lanca. Naime, smisao je odredbe da se isporuka unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama u zemlji podrijetla izuzme od poreza jednako kao oporezivanje stjecanja u zemlji odredišta u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom iii. Direktive.

49. Dodatak „[...] ako je [...] isporuka tih proizvoda izvršena u skladu s člankom 7. stavcima 4. i 5. ili člankom 16. Direktive 92/12/EEZ”, dakle u sustavu odgode plaćanja trošarine, stoga ne znači da je uvijek izuzeta ona isporuka koja je povezana s prijevozom u sustavu odgode plaćanja trošarina. Naprotiv, isporuka u sustavu odgode plaćanja trošarine dodatna je *pretpostavka* za izuzeće od poreza.

<sup>13</sup> Vidjeti u tom pogledu već točku 28 ovog mišljenja.

<sup>14</sup> Vidjeti u tom pogledu točku 50 ovog mišljenja.



50. Naime, pri prekograničnoj trgovini proizvoda koji podliježu trošarinama obveza plaćanja trošarine nastaje redovito u državi primitka (zemlja odredišta)<sup>15</sup> ako je roba u sustavu odgode plaćanja trošarine dospjela na područje te države članice<sup>16</sup>. U suprotnome bi zahtjev za plaćanje poreza nastao već prije na području zemlje podrijetla, vidjeti članak 7. stavak 2. točku (b) Direktive o trošarinama. Samo u slučaju otpreme u sustavu odgode plaćanja trošarine se dakle može postići usklađenost poreza na dodanu vrijednost i trošarine kojoj se teži u uvodnoj izjavi 36.<sup>17</sup>

51. Ako se roba ne prevozi u sustavu odgode plaćanja trošarine, ne treba, međutim, dodatno izuzeće od poreza te preostaje uređenje iz članka 139. stavka 1. podstavka 2. Direktive: trošarina i porez na dodanu vrijednost nastaju u tom slučaju jedinstveno u zemlji podrijetla.

52. Osim toga, članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive ne odnosi se posebno na situaciju opskrbnog lanca tako da već zbog toga ne dolazi u obzir da se u odredbi vidi uređenje pripisivanja prijevoza određenoj isporuci proizvoda koji podliježu trošarinama.

53. Stoga na prva dva pitanja treba odgovoriti da je članak 138. stavak 2. točku (b) Direktive 2006/112/EZ primjenjiv samo na isporuku proizvoda koji podliježu trošarinama poreznim obveznicima čija ostala stjecanja u skladu s člankom 3. stavkom 1. iste Direktive ne podliježu porezu na dodanu vrijednost. Članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive uz tamo uređeno izuzeće od poreza ne sadržava nikakvu odredbu o pripisivanju kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine određenoj isporuci u slučaju prekograničnog opskrbnog lanca.

### **B. Treće prethodno pitanje**

54. Koju isporuku u lancu u glavnom postupku treba smatrati isporukom izuzetom od poreza unutar Zajednice valja stoga utvrditi u skladu s općim pravilima. Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi konkretno razjasniti ide li prijevoz u sustavu odgode plaćanja trošarine u prilog tome da se prekogranični prijevoz isporuke društva Doppler mora pripisati češkim prvim stjecateljima iako je proveden uz uporabu vozila društva Arex i na njegov trošak.

55. Polazeći od dosadašnje sudske prakse Suda i u ovom glavnom postupku vrijedi da se u slučaju prodajnog lanca s jedinim fizičkim kretanjem robe samo jedna isporuka može kvalificirati kao isporuka unutar Zajednice i stoga kao isporuka izuzeta od poreza<sup>18</sup>.

56. Koja je to isporuka ovisi o tome kojem se pravnom odnosu treba pripisati prekogranično kretanje robe. Naime, prekogranična otprema ili prijevoz robe je uvjet koji razlikuje isporuku unutar Zajednice (odnosno stjecanje unutar Zajednice<sup>19</sup>) od „uobičajene” isporuke unutar države<sup>20</sup>.

15 Stoga se članak 2. stavak 1. točka (b) alineja iii. Direktive, na koji se može pomisliti paralelno uz članak 138. stavak 2. točku (b), oslanja na nastanak obveze plaćanja trošarine u državi primitka.

16 Tu je situaciju uređivao članak 7. stavak 4. Direktive 92/12 na koji upućuje članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u.

17 Za trgovinu između poreznih obveznika koji nisu obuhvaćeni člankom 3. stavkom 1. Direktive, dakle osobito između poreznih obveznika koji nisu mali poduzetnici i čije stjecanje unutar Zajednice ionako zbog članka 138. stavka 1. Direktive podliježe porezu na dodanu vrijednost, Direktiva polazi od toga da se prekogranični prijevoz obično ostvaruje u sustavu odgode plaćanja trošarine i stoga nije potrebno posebno uređenje.

18 Presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 45.), i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 34.) kao i moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 35.)

19 Isporuka unutar Zajednice i stjecanje unutar Zajednice imaju identične pretpostavke, jer se radi o istoj ekonomskoj aktivnosti, vidjeti u tom pogledu već točku 32 i bilješku 9 ovog mišljenja.

20 Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 37.) kao i moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 41.).

57. Sve ostale isporuke u prodajnom lancu koje ne ispunjavaju taj dodatan uvjet prekograničnoga kretanja stoga se trebaju smatrati isporukama unutar države u smislu članka 14. stavka 1. Direktive. Tada se u skladu s člankom 32. Direktive o PDV-u mjesto isporuke svih isporuka prije isporuke koja je izuzeta od poreza unutar Zajednice nalazi u zemlji podrijetla, a svih isporuka nakon te isporuke u zemlji odredišta<sup>21</sup>.

### *1. Pripisivanje prekograničnog prijevoza isporuci u prodajnom lancu*

58. Pripisivanje prekograničnog prijevoza isporuci u prodajnom lancu u skladu sa sudskom praksom Suda treba provesti na temelju cjelokupne ocjene svih posebnih okolnosti predmetnog slučaja<sup>22</sup>.

59. U tom je kontekstu Sud već utvrdio da nije važno tko je tijekom prijevoza vlasnik stvari u smislu nacionalnog prava ili tko ima stvarnu vlast na predmetu<sup>23</sup>. Sud je također odlučio da se iz puke okolnosti da je predmet već preprodan ne može zaključiti da se prijevoz mora pripisati odnosno sljedećoj isporuci<sup>24</sup>. U tom pogledu činjenica puke preprodaje nije relevantna za pripisivanje kretanja robe jednoj od isporuka.

60. Međutim, u skladu sa sudskom praksom Suda treba uzeti u obzir tko je ili za čiji račun je obavljen prijevoz.<sup>25</sup> Točnije, bitno je tko tijekom prijevoza snosi rizik slučajne propasti stvari.

61. U skladu s tim Sud je u nizu slučajeva u odnosu na dvostruki prodajni lanac (prvi prodavatelj – posrednik – krajnji korisnik) odlučio da se prijevoz više ne može pripisati „prvoj” isporuci ako je ovlast raspolaganja sa stvari kao vlasnik već prije prijevoza prenesena na krajnjeg korisnika, dakle na primatelja „druge” isporuke.<sup>26</sup>

62. Tko već „kao vlasnik”<sup>27</sup> raspolaže predmetom, redovito će naime također snositi rizik za njegovu slučajnu propast. Naime pravo slobodno raspolagati predmetom, primjerice uništiti ga ili potrošiti, uobičajeni je izraz vlasničkih ovlasti<sup>28</sup>. Upravo je naličje tog prava i da imatelj snosi rizik slučajne propasti predmeta. Stoga se može pretpostaviti da onaj tko mora snositi rizik slučajne propasti stvari ima i ovlast raspolagati predmetom kao vlasnik.

63. To vrijedi neovisno o tome tko u tim slučajevima izvana obavlja prijevoz (to je u odlučnim slučajevima najčešće bio posrednik)<sup>29</sup> i neovisno o tome kako se pravno treba kvalificirati odnos onoga tko ima ovlast raspolaganja<sup>30</sup> (to jest je li on već vlasnik ili ima samo pravo na prijenos vlasništva).

21 Presuda od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 50.)

22 Presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 27.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32.), od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 35.), i od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, t. 32.) kao i moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 56.)

23 Nesporno je da primjerice otpremnik doduše aktualno ima stvarnu vlast nad predmetom, međutim da ne djeluje kao sudionik isporučitelj nego kao prijevoznik za isporučitelja. Vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 40.).

24 Presuda od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 36. i 37.)

25 Presuda od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 40.)

26 Slučajevi u kojima je dosad odlučeno odnosili su se uvijek na lance od samo dvije uzastopne isporuke, vidjeti presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 33.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 34.), i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 36.).

27 Samo to stvarno pretpostavlja pojam isporuke, odnosno stjecanja unutar Zajednice, vidjeti članak 14. stavak 1. i članak 20. stavak 1. Direktive, ne međutim pravni položaj vlasnika. Vidjeti u tom pogledu presude od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 7. i 8.), i od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, t. 32.).

28 Vidjeti već moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, t. 58.).

29 Prijevoznik ili otpremnik sam po sebi nema ovlast raspolagati sa stvari kao vlasnik, vidjeti presude od 3. lipnja 2010., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, t. 25.), i od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 88.).

30 Vidjeti u tom smislu presude od 3. lipnja 2010., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, t. 24.), i od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 86.).

64. Zbog toga se prijevoz u dosad odlučenim slučajevima pripisivao isporuci u kojoj je sudjelovao primatelj koji je snosio rizik slučajne propasti stvari tijekom prijevoza (ako je to utvrdio nacionalni sud).

65. Za glavni postupak to znači da je presudno je li Arex tijekom prekograničnog prijevoza motornog goriva već stekao ovlast raspolaganja motornim gorivom na način da je snosio rizik za njegovu slučajnu propast. To ne bi bio slučaj ako je tijekom prekograničnog prijevoza (to jest od rafinerije do puštanja u slobodan promet u Češkoj Republici) djelovao samo kao otpremnik<sup>31</sup>.

66. Međutim, konačna ocjena tog pitanja je na sudu koji je uputio zahtjev<sup>32</sup>.

## 2. Značenje prijevoza motornog goriva u sustavu odgode plaćanja trošarine

67. Iz obrazloženja odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku može se zaključiti da sud koji je uputio zahtjev smatra da se prijevoz preko granice u sustavu odgode plaćanja trošarine – iako je provedeno uporabom vozila društva Arex i na njegov trošak – može pripisati samo prvoj transakciji između društva Doppler i čeških prvih primatelja jer samo u toj situaciji postoje pretpostavke za takav način prijevoza. Naime, u skladu s Direktivom o trošarinama taj je način prijevoza povjeren isključivo držateljima trošarinskih skladišta i registriranim pošiljateljima te se može izvršiti samo za registrirane primatelje – kao Garantrans.

68. Stoga društvo Arex nije samo moglo prevesti motorno gorivo u sustavu odgode plaćanja trošarine na slobodno izabrano mjesto. Naprotiv, obično registrirani primatelj odredi mjesto preko granice u kojem će se trošarinska roba pustiti u slobodan promet. Tek je u nastavku moguć prijevoz preko drugih osoba koje nisu navedene u Direktivi o trošarinama.

69. Prijevoz u sustavu odgode plaćanja trošarine može biti okolnost koju nacionalni sud mora uzeti u obzir u svojoj odluci o pripisivanju. U skladu s uvodnom izjavom 36. Direktive o PDV-u *potrebno* je uspostaviti usklađenost opterećenja porezom na dodanu vrijednost i trošarinama. Međutim, na temelju toga ne može se zaključiti, suprotno stajalištu suda koji je uputio zahtjev, da je nastanak zahtjeva za plaćanje trošarine u slučaju određene osobe nužno presudan i za postojanje isporuke toj osobi koja je izuzeta od poreza. To je i Komisija naglasila na raspravi.

70. Kao što je Sud u tom pogledu već utvrdio, oporezivi događaj poreza na dodanu vrijednost kojim se ispunjavaju potrebne pravne pretpostavke za nastanak porezne obveze je isporuka robe, a ne ubiranje trošarina na njih<sup>33</sup>. Protiv takve povezanosti osim toga govori i različit koncept poreza na dodanu vrijednost kao svefaznog poreza i trošarine kao vrste jednofaznog poreza.

71. Prijevoz u sustavu odgode plaćanja trošarine je dakle presudan za odluku o pripisivanju samo ako ima utjecaj na prijenos rizika tijekom prijevoza između stranaka.

72. Stoga ako nacionalni sud zaključi da je rizik za slučajnu propast tijekom prijevoza u sustavu odgode plaćanja trošarine snosilo društvo Doppler, prijevoz – koji je društvo Arex nakon toga obavilo samo kao otpremnik – treba pripisati prvoj isporuci.

31 Jednako tako presuda od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 89.)

32 Vidjeti u tom smislu presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 45.) i od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 37.).

33 Presuda od 14. srpnja 2005., British American Tobacco i Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, t. 41.)

73. Smatram<sup>34</sup>, naime, da se na temelju prijenosa rizika može zaključiti o ulozi predmetnih sudionika u opskrbnom lancu. Naime, tomu u prilog govori pretpostavka o činjenici da onaj tko predmet *isporučuje drugome* i snosi rizik slučajne propasti tog predmeta tijekom isporuke djeluje i kao isporučitelj. Stoga njegova isporuka mora biti isporuka koja je izuzeta od poreza unutar Zajednice.

74. Ta pretpostavka vrijedi i za dvostrane („uobičajene”) isporuke unutar Zajednice jednako kao i za lance transakcija<sup>35</sup>. Naravno da mogu također – i to i u dvostranom odnosu kao i u lancu transakcija – postojati slučajevi u kojima primatelj robe snosi rizik tijekom prijevoza. Međutim, u lancu transakcija takav primatelj mora nužno biti na kraju lanca (u suprotnome djeluje kao pružatelj isporuke). Ali ako je primatelj na kraju opskrbnog lanca nema dvojbe kojem pravnom odnosu (naime zadnjem) treba pripisati isporuku.

75. Stoga ako prvi prodavatelj snosi rizik slučajne propasti tijekom prijevoza, on dakle može pretpostaviti da je njegova isporuka izuzeta od poreza. U suprotnom slučaju, u kojem njegov ugovorni partner snosi rizik, za postojanje isporuke unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza presudno je postoji li lančana transakcija.

76. Zbog toga, kao što je Sud već zahtijevao u stalnoj sudskoj praksi, prvi prodavatelj mora biti obaviješten da je njegov ugovorni partner robu već preprodao<sup>36</sup>. U suprotnome on i u slučaju kada sam ne snosi rizik tijekom prijevoza može pretpostaviti da je transakcija za njega izuzeta od poreza jer u dvostranom odnosu i primatelj može snositi rizik a da ne prestaje postojati isporuka koja je unutar Zajednice izuzeta od poreza.<sup>37</sup>

77. Ako je, međutim, obaviješten da se radi o lancu transakcija, on iz okolnosti da drugi snosi rizik slučajne propasti stvari može zaključiti da taj kao pružatelj isporuke robu isporučuje prekogranično i stoga izuzetu od poreza. Stoga je njegova isporuka oporeziva.

### 3. Posrednik snosi rizik

78. Ako međutim sud koji je uputio zahtjev zaključi da su češki prvi stjecatelji snosili rizik slučajne propasti stvari tijekom prijevoza u sustavu odgode plaćanja trošarine, drugu bi isporuku (čeških prvih stjecatelja sljedećoj karici u lancu) trebalo smatrati izuzetom od poreza<sup>38</sup>.

79. Naime, iz navedenih razmatranja proizlazi također da prijenos ovlasti raspolaganja krajnjem korisniku predstavlja samo posljednji mogući trenutak nakon kojeg se daljnji prijevoz ne može više pripisati nekoj prethodnoj isporuci.

34 Vidjeti već točku 62 ovog mišljenja.

35 Načelno rizik slučajne propasti prelazi na primatelja tek kada on može raspolagati predmetom. Drukčije može biti ako primatelj traži otpremu na određeno mjesto.

36 Vidjeti presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 34. i sljedeća), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 35.), i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 44.).

37 U pogledu prvog prodavatelja iz razloga pravne sigurnosti mora se štiti povjerenje u to da će biti obaviješten od svojeg ugovornog partnera, s posljedicom da se od njega ne može zahtijevati plaćanje poreza. To, međutim, ne dovodi do toga da njegova isporuka zaista postaje izuzeta od poreza unutar Zajednice, vidjeti presudu od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, t. 37.). U slučaju na kojem se temelji presuda u predmetu Kreuzmayr radilo se samo o zaštiti legitimnih očekivanja stranaka dvostruke isporuke. Nju je pravilno trebalo odbiti jer je strankama druge isporuke bilo razvidno da je jedan od njih preuzeo rizik za prijevoz robe, vidjeti presudu od 21. veljače 2018., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, t. 36.).

38 U tim okolnostima dakle unatoč prekograničnom prijevozu društva Arex ne bi postojalo stjecanje unutar Zajednice. Međutim, kao što sam već imala priliku iznijeti, za utvrđivanje isporuke koja je izuzeta od poreza nije presudno koje je mjesto stvarno bilo polazna točka prijevoza, vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu EMAG Handel Eder C-245/04, EU:C:2005:675, t. 40).

80. Ni u kojem slučaju, naime, nije isključeno da se prijevoz u slučaju stjecanja unutar Zajednice vremenski nalazi ispred prijenosa ovlasti raspolaganja. To je osim u lančanim transakcijama čak obično slučaj: pri uobičajenoj prekograničnoj isporuci primatelj u pravilu tek s predajom robe stječe ovlast raspolaganja tom robom kao vlasnik. Ostaje nesporno da postoji isporuka upućena njemu koja je izuzeta od poreza.

81. U tom pogledu nije bio nužan zaključak *a contrario* koji je donio Sud u jednoj jedinoj odluci, naime da, ako se ovlast raspolaganja krajnjem korisniku prenosi tek u zemlji odredišta, „prva” isporuka u dvostrukom lancu mora biti izuzeta<sup>39</sup>. To se pokazuje i na primjeru prodajnih lanaca s više od dvije isporuke kao u glavnom postupku: naime, ako se ovlast raspolaganja prenosi krajnjem korisniku tek u zemlji odredišta, prije toga postoji cijeli niz drugih isporuka između kojih se i dalje mora donijeti odluka o pripisivanju. Samo na temelju te okolnosti (prijenos ovlasti raspolaganja na krajnjeg korisnika u zemlji odredišta) ne može se dakle zaključiti kojoj se prethodnoj isporuci treba pripisati kretanje robe. Naprotiv, u svakom slučaju mora se odrediti tko snosi rizik slučajne propasti robe tijekom prijevoza.

## V. Zaključak

82. Ukratko Sudu predlažem da na prethodna pitanja Nejvyšší správní soudu (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) odgovori:

1. Članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive 2006/112/EZ primjenjuje se samo na isporuke proizvoda koji podliježu trošarinama koje su upućene poreznim obveznicima čija ostala stjecanja u skladu s člankom 3. stavkom 1. iste Direktive ne podliježu porezu na dodanu vrijednost. Članak 138. stavak 2. točku (b) Direktive 2006/112/EZ uz tamo uređeno izuzeće od poreza ne sadržava nikakvu odredbu o pripisivanju kretanja robe u sustavu odgode plaćanja trošarine određenoj isporuci u slučaju prekograničnog opskrbnog lanca.
2. Pri pripisivanju jedinog prekograničnog kretanja robe određenoj isporuci u opskrbnom lancu presudno je tko pri prijevozu robe drugoj karici opskrbnog lanca snosi rizik slučajne propasti robe.

<sup>39</sup> Vidjeti presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 45.).