



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

19. prosinca 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (b) podtočke i. i iii. – Članak 3. stavak 1. – Stjecanja unutar Zajednice trošarinske robe – Članak 138. stavak 1. i stavak 2. točka (b) – Isporuke unutar Zajednice – Lanac transakcija samo s jednim prijevozom – Pripisivanje prijevoza – Prijevoz u sustavu odgode plaćanja trošarina – Utjecaj na kvalifikaciju stjecanja unutar Zajednice”

U predmetu C-414/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odlukom od 29. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 10. srpnja 2017., u postupku

AREX CZ a.s.

protiv

Odvolací finanční ředitelství,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, K. Jürimäe (izvjestiteljica), C. Lycourgos, E. Juhász i C. Vajda, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. lipnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Odvolací finanční ředitelství, T. Rozehnal, D. Jeroušek i D. Švancara, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, J. Vlácil, O. Serdula i M. Smolek, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, Z. Malůšková i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 25. srpnja 2018.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: češki

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (b) podtočaka i. i iii. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva AREX CZ a.s. (u daljnjem tekstu: Arex) i Odvolací finanční ředitelství (Uprava za financije nadležna za žalbe, Češka Republika) (u daljnjem tekstu: Uprava za financije), povodom Arexova odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na stjecanje od čeških dobavljača goriva prevezenog u sustavu odgode plaćanja trošarina iz Austrije u Češku Republiku.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3. U uvodnoj izjavi 36. Direktive o PDV-u određuje se:

„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 od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda [(SL 1992., L 76, str. 1), kako je posljednje izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/106/EZ od 16. studenoga 2004. (SL 2004., L 359, str. 30)].”

4. Sukladno članku 2. Direktive o PDV-u:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(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 članaka 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, kako je izmijenjena Direktivom 2004/106] 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.

[...]

3. „Proizvodi koji podliježu trošarinama’ znači energenti, alkohol i alkoholna pića te prerađeni duhan kako je definirano sadašnjim zakonodavstvom [Unije], ali ne plin koji se isporučuje preko sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Zajednice ili bilo koje mreže priključene na takav sustav.”

5 Članak 3. stavci 1. i 2. Direktive o PDV-u glasi:

„1. Iznimno od odredaba članka 2. stavka 1. točke (b) alineje i., sljedeće transakcije ne podliježu PDV-u:

- (a) stjecanje robe unutar Zajednice, od strane poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, ako bi isporuka takve robe na teritoriju države članice stjecanja bila izuzeta u skladu s člancima 148. i 151.;
- (b) stjecanje robe unutar Zajednice, osim one iz točke (a) i članka 4. i osim novih prijevoznih sredstava ili proizvoda koji podliježu trošarinama, od strane poreznog obveznika radi njegove poljoprivredne, šumarske ili ribarske djelatnosti koje podliježu zajedničkoj paušalnoj odredbi za poljoprivrednike ili od strane poreznog obveznika koji obavlja isporuku samo robe ili usluga u pogledu kojih se ne može odbiti PDV ili od strane pravnih osoba koje nisu porezni obveznici.

2. Točka (b) stavka 1. primjenjuje se jedino ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) tijekom tekuće kalendarske godine, ukupna vrijednost stjecanja robe unutar Zajednice ne premašuje prag koji utvrđuju države članice ali koji ne može biti manji od 10.000 EUR ili od ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti;
- (b) tijekom prethodne kalendarske godine, ukupna vrijednost stjecanja robe unutar Zajednice nije premašila prag iz točke (a).

Prag koji služi kao referentna vrijednost sastoji se od ukupne vrijednosti, bez PDV-a koji se mora platiti ili koji je plaćen u državi članici iz koje je krenula otprema ili prijevoz robe, stjecanja robe unutar Zajednice iz točke (b) stavka 1.”

6 Prvi stavak u članku 20. te direktive glasi:

„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.”

7 Članak 138. te direktive određuje:

„1. Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar [Europske 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.

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 [Europske unije] 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, kako je izmijenjena Direktivom 2004/106];

[...]”

8 Članak 139. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u predviđa:

„Navedeno izuzeće [iz članka 138. stavka 1.] 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.”

Direktive 92/12/EZ i 2008/118/EZ

- 9 Direktiva 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 2004/106 (u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12), s učinkom od 1. travnja 2010. stavljena je izvan snage Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.). S obzirom na datume transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku, valja uzeti u obzir obje te direktive.
- 10 Na temelju članka 3. stavka 1. prve alineje Direktive 92/12 i članka 1. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/118, one se primjenjuju, među ostalim, na gorivo.
- 11 Navedene direktive utvrđuju specifična pravila koja se odnose na kretanje na području Unije trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. Ta se pravila nalaze u člancima 15. do 21. Direktive 92/12 i člancima 17. do 31. Direktive 2008/118.
- 12 U skladu s člankom 4. točkom 7. Direktive o 2008/118, „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”. U članku 4. točki (c) Direktive 92/12, koji se odnosio na „sustav odgode”, nalazila se analogna definicija.
- 13 U smislu članka 4. točke 9. Direktive 2008/118, „registrirani primatelj” označava „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”. Direktiva 92/12 koristila je pojam „registrirani operater”, koji je u članku 4. točki (d) definirala na sličan način.

Češko pravo

- 14 Sukladno članku 2. stavku 1. točki (c) Zakona br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost, u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„Porezu podliježu

[...]

- (c) naplatno stjecanje robe podrijetlom iz druge države članice [Unije] koje je na državnom području proveo porezni obveznik u okviru gospodarske aktivnosti ili pravna osoba koja nije osnovana ili uspostavljena u komercijalne svrhe kao i naplatno stjecanje novog prijevoznog sredstva podrijetlom iz druge države članice od strane osobe koja nije porezni obveznik.”

- 15 Članak 64. navedenog zakona, kojim se u češki pravni poredak prenosi članak 138. Direktive o PDV-u, određuje:

„(1) Isporuka robe u drugu državu članicu od strane dužnika, a prema osobi koja je obveznik PDV-a u drugoj državi članici, ako je ta roba poslana ili prenesena s nacionalnog državnog područja od strane obveznika ili stjecatelja ili ovlaštene treće osobe, izuzeta je od poreza, uz pravo odbitka pretporeza, osim isporuka robe osobama za koje stjecanje robe u drugoj državi članici ne podliježe porezu.

[...]

(3) Isporuka trošarinske robe prema drugoj državi članici od strane obveznika prema poreznom obvezniku koji nije osoba registrirana kao obveznik PDV-a u drugoj državi članici ili pravnoj osobi koja nije registrirana kao obveznik PDV-a u drugoj državi članici, ako je ta roba poslana ili prenesena s nacionalnog državnog područja od strane obveznika ili stjecatelja ili ovlaštene treće osobe, izuzeta je od poreza, uz pravo odbitka pretporeza, ako je slanje ili prijevoz robe obavljen u skladu s pravom koje se odnosi na trošarine, a trošarine terete stjecatelja u državi članici u kojoj se završava odašiljanje ili prijevoz robe.

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 16 Arex je društvo sa sjedištem u Češkoj Republici koje je od dvaju čeških društava kupilo gorivo podrijetlom iz Austrije.
- 17 Do tih je stjecanja došlo nakon lanca transakcija. Tako je gorivo o kojem je riječ u glavnom postupku Doppler Mineralöle GmbH, društvo sa sjedištem u Austriji, najprije prodao četirima društvima identificiranim za potrebe PDV-a i sa sjedištima u Češkoj Republici (u daljnjem tekstu: češki prvi stjecatelji). Potom je ono više puta uzastopce preprodavano različitim češkim društvima, dok naposljetku nije prodano Arexu.
- 18 Češki prvi stjecatelji sklopili su ugovor s društvom Garantrans s. r. o., koje je za navedene kupce obavljalo djelatnost registriranog primatelja. Tako je Garantrans platio trošarine na gorivo u ime čeških prvih stjecatelja. Oni pak nisu platili PDV u vezi s tim transakcijama u Češkoj Republici.
- 19 Gorivo je iz Austrije prevezeno u Češku Republiku u sustavu odgode plaćanja trošarina. Prevezao ga je Arex vlastitim vozilima.
- 20 Nakon poreznog nadzora, Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Porezni ured za južnu Češku, Češka Republika) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) utvrdio je da su za porezno razdoblje za mjesec od siječnja do travnja, rujna, studeni i prosinac 2010. godine Arexova stjecanja predstavljala stjecanja unutar Zajednice. To je tijelo – referirajući se na presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) i od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) i navodeći da se u slučaju lanca transakcija povezanih samo s jednim prijevozom unutar Zajednice on može pripisati samo jednoj od transakcija – smatralo da se mjesto Arexova stjecanja nalazi u Austriji, a ne u Češkoj Republici. Naime, to je društvo steklo pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika u Austriji jer je snosilo rizik povezan s njom te je provelo prijevoz prema Češkoj Republici za vlastiti račun.
- 21 Porezna uprava putem sedam dodatnih naloga za plaćanje odbila je Arexu pravo na odbitak PDV-a na ta stjecanja koja je on kvalificirao kao unutarnja stjecanja, provela je ispravak PDV-a te je navedenom društvu nametnula obvezu plaćanja novčanih kazni.

- 22 Odlukom od 15. srpnja 2015. uprava za financije odbila je žalbu koju je Arex podnio protiv tih naloga. Ta je uprava, prihvaćajući zaključke porezne uprave, najprije odbacila primjenu članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u. Potom je, referirajući se na presudu od 14. srpnja 2005., *British American Tobacco i Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), istaknula da nastanak obveze plaćanja PDV-a nije povezan s trošarinama. Naposljetku je odbila Arexove argumente prema kojima – zbog sustava odgode plaćanja trošarina – to društvo nije imalo pravo raspolaganja gorivom u svojstvu vlasnika tijekom prijevoza i prije njegova puštanja u slobodan promet u Češkoj Republici. Tako je također odbacila mogućnost, koju je navodio Arex, da jedini prijevoz unutar Zajednice za potrebe PDV-a razdvoji na parcijalne prijevoze.
- 23 Nakon što je Krajský soud v Českých Budějovicích (Okružni sud u Českim Budějovicama, Češka Republika) odbio njegovu tužbu protiv te odluke, Arex je podnio žalbu u kasacijskom postupku pred sudom koji je uputio zahtjev.
- 24 Pred njim Arex navodi da članak 138. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u nije pravilno prenesen u češki pravni poredak. Prema toj je odredbi isporuka proizvoda koji se za porezne obveznike prevoze u drugu državu članicu u sustavu odgode plaćanja trošarina izuzeta od poreza kao isporuka unutar Zajednice. S obzirom na tekst te odredbe na češkom jeziku, Arex smatra da se drugi uvjeti utvrđeni u toj odredbi, a koji se nalaze u zavisnoj rečenici koja počinje zamjenicom „čije”, primjenjuju samo na pravne osobe koje nisu porezni obveznici. Stoga Arex smatra da se ti uvjeti – s obzirom na to da je on porezni obveznik – ne mogu primijeniti.
- 25 U slučaju da PDV nije povezan s trošarinama i u slučaju da bi trebalo primijeniti članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u, Arex ističe da u slučaju prijevoza u sustavu odgode plaćanja trošarina ne može doći do prijenosa gospodarskog vlasništva jer, čak i u slučaju građanskopravnog prijenosa vlasništva, ne bi bilo moguće raspolagati predmetnom robom tijekom prijevoza. U potporu tom argumentu on ističe prateći dokument, koji određuje mogućnost raspolaganja robom tijekom prijevoza u navedenom sustavu, i smatra da u presudama od 6. travnja 2006., *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) i od 16. prosinca 2010., *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) nije razmotreno pitanje prijevoza trošarinske robe.
- 26 S obzirom na te argumente, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li Arexovo stjecanje goriva prevezenog u sustavu odgode plaćanja trošarina smatrati internim stjecanjem ili stjecanjem unutar Zajednice.
- 27 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li ijednog 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?”

Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka

- 28 Podneskom dostavljenim tajništvu Suda 31. srpnja 2018. odvjetnik koji zastupa Arex pred sudom koji je uputio zahtjev zatražio je da se, u skladu s člankom 83. Poslovnika Suda, odredi ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.
- 29 Taj je zahtjev istaknut nastavno na otpošiljanje tajništva Suda odvjetniku koji zastupa Arex pred sudom koji je uputio zahtjev dopisa od 13. srpnja 2018., kojim ga se obavještava, posebice, da se u ovom postupku – s obzirom na to da Arex nije bio valjano zastupan na raspravi u ovom predmetu – njegovo usmeno očitovanje ne može uzeti u obzir.
- 30 Odvjetnik koji zastupa Arex pred sudom koji je uputio zahtjev, nakon što je izložio razloge i okolnosti koji su, prema njegovu mišljenju, doveli do nepostojanja valjanog zastupanja, smatra da je riječ o nedostatku koji se može ukloniti te zahtijeva ponovno otvaranje usmenog dijela postupka kako bi se Arexu omogućilo da iznese svoje očitovanje.
- 31 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 83. Poslovnika, Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti otvaranje ili ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena, ili ako stranka po zatvaranju tog dijela postupka iznese novu činjenicu koja je takve prirode da ima odlučujući utjecaj na odluku Suda, ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među strankama ili zainteresiranim osobama iz članka 23. Statuta Suda Europske unije.
- 32 U ovom slučaju Sud smatra, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da uvjeti za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka nisu ispunjeni. Naime, okolnosti koje je naveo odvjetnik koji zastupa Arex pred sudom koji je uputio zahtjev ne ispunjavaju uvjete u kojima je predviđeno ponovno otvaranje usmenog dijela postupka. U svakom slučaju, Sud smatra da raspolaže svim potrebnim informacijama za odlučivanje o zahtjevu za prethodnu odluku i da na njega nije potrebno odgovoriti oslanjajući se na argument o kojem se pred njim nije raspravljalo.
- 33 Stoga nije potrebno odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

O prethodnim pitanjima

Uvodna očitovanja

- 34 U okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu Sud može, ako je potrebno, preoblikovati postavljena pitanja. Naime, dužnost je Suda protumačiti sve odredbe prava Unije potrebne nacionalnim sudovima za donošenje odluke u postupcima koji se pred njima vode, čak i kad te odredbe nisu izričito navedene u pitanjima koja mu upućuju ti sudovi (presude od 14. listopada 2010., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, t. 39. i navedena sudska praksa i od 19. listopada 2017., Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, t. 39.).

- 35 Slijedom toga, čak i ako je sud koji je uputio zahtjev formalno ograničio svoja pitanja na tumačenje članka 138. stavka 1. i stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u, ta okolnost ne sprečava Sud da mu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za rješavanje predmeta koji se pred njim vodi, bez obzira na to je li se taj sud u tekstu svojeg pitanja na njih pozvao. U tom pogledu na Sudu je da iz svih elemenata koje mu je dostavio sud koji je uputio zahtjev, posebno iz obrazloženja odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, izvuče elemente prava Unije koji zahtijevaju tumačenje, uzimajući u obzir predmet glavnog postupka (vidjeti u tom smislu presude od 14. listopada 2010., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, t. 40. i navedenu sudsku praksu i od 19. listopada 2017., Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, t. 40.).
- 36 U ovom slučaju valja primijetiti da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjima u osnovi želi doznati jesu li stjecanja kao što su ona o kojima je riječ u glavnom postupku podvrgnuta PDV-u u Češkoj Republici kao stjecanja unutar Zajednice robe otpremljene ili prevezene iz druge države članice.
- 37 Međutim, u članku 138. stavku 1. i stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u definiraju se uvjeti za izuzeće od PDV-a isporuka unutar Zajednice, a ne uvjeti podvrgavanja stjecanja unutar Zajednice tom porezu, koji su pak utvrđeni u članku 2. stavku 1. točki (b) podtočkama i. i iii. navedene direktive.
- 38 Stoga upućena pitanja valja preoblikovati na način da se odnose, kad je riječ o prvom i drugom pitanju, na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u, i, kad je riječ o trećem pitanju, na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke i. iste direktive.

Prvo pitanje

- 39 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u osnovi želi doznati treba li članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku iii. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se primjenjuje na stjecanja unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama koja je obavio bilo koji porezni obveznik, a na temelju kojih se trošarina obračunava na području države članice odredišta otpremanja ili prijevoza tih proizvoda, ili samo na stjecanja koja je obavio porezni obveznik čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.
- 40 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, za tumačenje određene odredbe prava Unije ne treba uzeti u obzir samo njezin tekst nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, t. 50. i od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 33.).
- 41 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) podtočkom iii. Direktive o PDV-u, tom porezu podliježu stjecanja robe uz naknadu unutar Zajednice na teritoriju određene države članice, ako je riječ o proizvodima koji podliježu trošarinama kad se obračunava trošarina na stjecanje unutar teritorija te države članice, ako ih obavlja porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.
- 42 Kao prvo, valja istaknuti da tekst članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u ne dopušta da se nedvojbeno utvrdi odnosi li se zavisna rečenica „čija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive” istodobno i na poreznog obveznika i na pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a koji su navedeni u prvoj od tih odredaba, ili se odnosi samo na potonju pravnu osobu.
- 43 Naime, veći broj jezičnih verzija te odredbe upotrebljava neodređenu zamjenicu koja može upućivati i na uporabu jednine i na uporabu množine. Takav je slučaj, osobito, s njemačkom („deren”), estonskom („kelle”), španjolskom („cuyas”), francuskom („dont”), talijanskom („cui”) ili engleskom („whose”) verzijom te odredbe. Druge jezične verzije upotrebljavaju zamjenice u množini. Takav je slučaj s

grčkom („των οποιών”), latvijskom („kuru”) i poljskom verzijom („w przypadku których”). Naposljetku, u češkoj verziji te odredbe nalazi se zamjenica u jednini koja se može odnositi samo na pravnu osobu koja nije porezni obveznik („jejíž”).

- 44 Kao drugo, kad je riječ o svrsi članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u, treba istaknuti da ta odredba potpada pod okvir prijelaznog sustava PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice, uspostavljenog Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost te izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1.). Taj se sustav temelji na utvrđivanju novog oporezivog događaja, to jest stjecanju robe unutar Zajednice, čime se omogućuje prijenos poreznog prihoda na državu članicu u kojoj se odvija konačna potrošnja isporučene robe. Tim se sustavom želi osigurati jasno razgraničenje poreznih suvereniteta država članica (vidjeti u tom smislu presude od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 22. i 23. i navedenu sudsku praksu i od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 37. i 38.).
- 45 Stoga je pandan svakom stjecanju unutar Zajednice koje se oporezuje u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe (u daljnjem tekstu: država članica odredišta) isporuka unutar Zajednice izuzeta od poreza u državi članici u kojoj je započela navedena otprema ili prijevoz (u daljnjem tekstu: država članica otpreme). Stoga odredbama koje se odnose na stjecanja unutar Zajednice i onima koje se odnose na isporuke unutar Zajednice treba dati istovjetno značenje i doseg (vidjeti u tom smislu presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, t. 29. i od 26. srpnja 2017., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, t. 31. i navedenu sudsku praksu).
- 46 Kao treće, kad je riječ o kontekstu članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u, treba istaknuti da je ta odredba dio skupa odredaba koje uređuju podlijezanje PDV-u stjecanja unutar Zajednice i izuzimanje od poreza odgovarajućih isporuka unutar Zajednice. Te se odredbe nalaze u člancima 2. i 3. i u člancima 138. i 139. te direktive.
- 47 S jedne strane, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. Direktive o PDV-u, tom porezu podliježu stjecanja robe unutar Zajednice na teritoriju države članice odredišta uz naknadu od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, pod određenim uvjetima povezanim s prodavateljem, dok su, u skladu s člankom 138. stavkom 1. navedene direktive, odgovarajuće isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza u državi članici otpreme.
- 48 U tom je pogledu važno precizirati da se, vodeći računa o razmatranjima nezavisne odvjetnice iz točke 41. njezina mišljenja, materijalno područje primjene tih odredaba proteže na svu „robu” i da pojam „robe” obuhvaća proizvode koji podliježu trošarinama. Iz navedenog slijedi da su – ako su ostali uvjeti koji se odnose na prodavatelja predviđeni tim odredbama ispunjeni – transakcije unutar Zajednice koje se odnose na proizvode koji podliježu trošarinama izuzete od PDV-a u državi članici otpreme, kao isporuke unutar Zajednice, te tom porezu podliježu u državi članici odredišta, kao stjecanja unutar Zajednice, a sukladno članku 138. stavku 1. i članku 2. stavku 1. točki (b) podtočki i. Direktive o PDV-u.
- 49 No, s obzirom na to da stjecanje „robe” unutar Zajednice od strane poreznih obveznika već podliježe PDV-u na temelju članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke i. Direktive o PDV-u, predviđanje takvog oporezivanja za stjecanje proizvoda koji podliježu trošarinama od strane tih istih poreznih obveznika u članku 2. stavku 1. točki (b) podtočki iii. Direktive o PDV-u bilo bi suvišno jer ono već proizlazi iz prvonavedene odredbe, vodeći računa i o razmatranjima iz prethodne točke ove presude.

- 50 S druge strane, odstupajući od članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke i. Direktive o PDV-u, njezin članak 3. stavak 1. ipak isključuje od PDV-a određena stjecanja unutar Zajednice koja je proveo porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik. Usporedo s time, članak 139. stavak 1. podstavak 2. te direktive određuje da se izuzeće iz njezina članka 138. stavka 1. ne primjenjuje na isporuke koje odgovaraju stjecanjima iz članka 3. stavka 1. iste direktive.
- 51 Imajući navedena razmatranja u vidu, članak 2. stavak 1. točka (b) podtočka iii. Direktive o PDV-u primjenjuje se u slučajevima u kojima stjecanja unutar Zajednice koja je proveo porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ne podliježu oporezivanju u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.
- 52 Iz navedenog slijedi da, kad je stjecanje proveo porezni obveznik, u područje primjene članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u ne potpada bilo koji porezni obveznik, već samo onaj čija ostala stjecanja unutar Zajednice ne podliježu PDV-u, radi podlijezanja PDV-u njegovih stjecanja unutar Zajednice koja se odnose na proizvode koji podliježu trošarinama, na osnovi kojih se trošarina obračunava u državi članici odredišta.
- 53 U tom pogledu, kao što to ističe nezavisna odvjetnica u točkama 42. i 43. svojeg mišljenja, to tumačenje potvrđuje tekst članka 138. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u, iz kojeg u osnovi proizlazi da su, „uz isporuku robe iz stavka 1.” tog članka 138., isporuke unutar Zajednice koje odgovaraju stjecanjima iz članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. te direktive izuzete od PDV-a ako su poduzete pod ondje navedenim uvjetima, u korist poreznih obveznika ili pravnih osoba koje nisu porezni obveznici, a čija stjecanja unutar Zajednice robe različite od proizvoda koji podliježu trošarinama ne podliježu PDV-u na temelju članka 3. stavka 1. iste direktive. Naime, kako je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 43. svojeg mišljenja, iz izbora riječi kojima se uvode izuzeća iz članka 138. stavka 2. Direktive o PDV-u proizlazi da izuzeće iz točke (b) te odredbe ima normativan sadržaj koji premašuje ono predviđeno u njezinu članku 138. stavku 1.
- 54 Tumačenje usvojeno u točki 52. ove presude sukladno je i cilju, navedenom u uvodnoj izjavi 36. Direktive o PDV-u, usklađivanja načina oporezivanja PDV-om određenih stjecanja unutar Zajednice proizvoda koji podliježu plaćanju trošarina s postupcima i obvezama vezano uz obvezu prijavljivanja u slučaju isporuka takvih proizvoda drugoj državi članici u skladu s direktivama 92/12 i 2008/118. Naime, budući da se članak 2. stavak 1. točka (b) podtočka iii. Direktive o PDV-u primjenjuje na stjecanja unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama na temelju kojih se trošarina obračunava na području države članice odredišta, to tumačenje za posljedicu ima to da ta stjecanja podliježu PDV-u u istoj državi članici, čak i ako druga stjecateljeva stjecanja ne podliježu PDV-u zbog članka 3. stavka 1. te direktive.
- 55 U ovom predmetu, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenjivanje činjenica glavnog postupka, iz elemenata spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da su druga stjecanja unutar Zajednice koja je proveo Arex obuhvaćena izuzećima iz članka 3. stavka 1. Direktive o PDV-u. U slučaju da sud koji je uputio zahtjev, nakon vlastite ocjene svih okolnosti glavnog postupka, dođe do takvog zaključka, ne bi trebalo primijeniti odredbe članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u, već njezina članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke i., kako bi se utvrdilo podliježu li Arexova stjecanja goriva o kojem je riječ u glavnom postupku PDV-u u državi članici odredišta kao stjecanja unutar Zajednice.
- 56 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku iii. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se primjenjuje na stjecanja unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama, na temelju kojih se trošarina obračunava na području države članice odredišta, a koja je obavio porezni obveznik čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.

Drugo pitanje

- 57 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku iii. Direktive o PDV-u tumačiti na način da – u slučaju postojanja lanca uzastopnih stjecanja koja se odnose na iste proizvode koji podliježu trošarinama i koja su dovela samo do jednog prijevoza unutar Zajednice tih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarina – stjecanje subjekta koji je obveznik plaćanja tih trošarina u državi članici odredišta treba kvalificirati stjecanjem unutar Zajednice koje podliježe PDV-u na temelju te odredbe, čak i ako se taj prijevoz ne može pripisati tom stjecanju.
- 58 Prema naznakama koje se nalaze u zahtjevu za prethodnu odluku, čini se da obveznik plaćanja trošarina na gorivo o kojem je riječ u glavnom postupku nije Arex, već prvi češki kupci. S obzirom na to, drugim se pitanjem želi utvrditi treba li prijevoz unutar Zajednice o kojem je riječ u glavnom postupku nužno pripisati stjecanju koje su poduzeli ti kupci, zato što su oni obveznici tih trošarina, te se ne može pripisati nekom drugom stjecanju, konkretno onom Arexovu.
- 59 U tom pogledu iz teksta članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke iii. Direktive o PDV-u, kako je iznesen u točki 41. ove presude, proizlazi da je, u skladu s tom odredbom, podvrgavanje PDV-u stjecanja unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama u državi članici odredišta uvjetovano trima kumulativnim uvjetima.
- 60 Naime, ono, kao prvo, zahtijeva da transakcija predstavlja stjecanje unutar Zajednice u smislu članka 20. Direktive o PDV-u, kao drugo, da se ta transakcija odnosi na proizvode koji podliježu trošarinama na koje se trošarina obračunava u državi članici odredišta i, kao treće, da tu transakciju obavlja porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.
- 61 Kad je riječ o prvom od tih uvjeta, valja podsjetiti na to da stjecanje robe unutar Zajednice, u smislu članka 20. Direktive o PDV-u, postoji kad je pravo raspolaganja tom robom u svojstvu vlasnika preneseno na stjecatelja te 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 otpreme (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., *Teleos i dr.*, C-409/04, EU:C:2007:548, t. 27. i 42. i od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 27.). Uvjet koji se odnosi na prelazak granice između država članica predstavlja konstitutivni element stjecanja unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., *Teleos i dr.*, C-409/04, EU:C:2007:548, t. 37.).
- 62 Samo se stjecanje koje ispunjava sve ove uvjete može kvalificirati stjecanjem unutar Zajednice.
- 63 Stoga, kad više naplatnih stjecanja dovede samo do jedne otpreme robe unutar Zajednice ili samo do jednog prijevoza robe unutar Zajednice, ta otprema ili taj prijevoz može se pripisati samo jednom od tih stjecanja, koje će jedino biti podvrgnuto PDV-u u državi članici odredišta kao stjecanje unutar Zajednice, ako su ispunjeni ostali uvjeti predviđeni u članku 2. stavku 1. Direktive o PDV-u (vidjeti po analogiji presudu od 6. travnja 2006., *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, t. 45.).
- 64 Takvo se tumačenje nameće kako bi se na jednostavan način ostvario cilj – koji se ostvaruje prijelaznim režimom transakcija unutar Zajednice, kako to proizlazi iz točke 44. ove presude – prijenosa poreznih prihoda državi članici na čijem se području odvija konačna potrošnja isporučene robe. Taj se prijenos, naime, događa u vezi s jedinom transakcijom koja uzrokuje kretanje unutar Zajednice (vidjeti po analogiji presudu od 6. travnja 2006., *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, t. 40.).

- 65 Što se tiče drugog uvjeta navedenog u točki 60. ove presude, treba precizirati da mogućnost obračuna trošarina u državi članici odredišta pretpostavlja otpremu ili prijevoz proizvoda koji podliježu trošarini u sustavu odgode plaćanja trošarine, u skladu s odredbama Direktive 92/12 ili Direktive 2008/118. Taj uvjet odražava cilj naveden u uvodnoj izjavi 36. Direktive o PDV-u, a koji se sastoji od podvrgavanja proizvoda koji podliježu trošarinama trošarinama i PDV-u u istoj državi članici.
- 66 S druge strane, navedeni uvjet nikako ne znači da stjecanje poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, koji su navedeni u članku 2. stavku 1. točki (b) podtočki iii. Direktive o PDV-u, a koji su obveznici plaćanja trošarina, mora biti podvrgnuto PDV-u na temelju te odredbe u državi članici odredišta, čak i ako se predmetni prijevoz unutar Zajednice ne može pripisati tom stjecanju.
- 67 Tumačenje prema kojem na temelju navedene odredbe stjecanje mora biti podvrgnuto PDV-u, čak i ako mu se ne može pripisati prijevoz unutar Zajednice, osim toga, bilo bi protivno kumulativnom karakteru uvjeta navedenih u točki 60. ove presude. Naime, ono bi omogućilo da se PDV-u u državi članici odredišta podvrgne stjecanje koje ne bi bilo povezano s prijevozom unutar Zajednice i koje stoga ne bi ispunjavalo sve uvjete potrebne da bi se kvalificiralo stjecanjem unutar Zajednice.
- 68 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku iii. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se – u slučaju postojanja lanca uzastopnih transakcija koje su dovele samo do jednog prijevoza unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama u sustavu odgode plaćanja trošarina – stjecanje subjekta koji je obveznik plaćanja trošarina u državi članici odredišta ne može kvalificirati stjecanjem unutar Zajednice koje podliježe PDV-u na temelju te odredbe, ako se taj prijevoz ne može pripisati tom stjecanju.

Treće pitanje

- 69 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku i. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je – u slučaju postojanja lanca uzastopnih stjecanja koji se odnosi na iste proizvode koji podliježu trošarinama i koji je doveo samo do jednog prijevoza unutar Zajednice tih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarina – okolnost da su ti proizvodi prevezeni u tom sustavu odlučujuća za utvrđivanje kojem stjecanju valja pripisati prijevoz za potrebe njegova podvrgavanja PDV-u u skladu s tom odredbom.
- 70 U tom pogledu iz sudske prakse koja se odnosi na tumačenje članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da se – kad je riječ o transakcijama koje sačinjavaju lanac od dviju uzastopnih isporuka koje su dovele samo do jednog prijevoza unutar Zajednice – prijevoz unutar Zajednice može pripisati samo jednoj od tih dviju isporuka, koja će stoga jedina biti izuzeta primjenom te odredbe, i da, kako bi se utvrdilo kojoj od tih dviju isporuka treba pripisati prijevoz unutar Zajednice, treba provesti općenitu ocjenu svih posebnih okolnosti slučaja. Na temelju te ocjene valja osobito utvrditi u kojem je trenutku 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, on se ne može pripisati prvoj isporuci koja je izvršena u korist prvog stjecatelja (vidjeti u tom smislu presudu od 26. srpnja 2017., *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, t. 34. i 36. i navedenu sudsku praksu).
- 71 S obzirom na cilj naveden u točki 64. ove presude, sudsku praksu navedenu u prethodnoj točki treba primijeniti na ocjenu transakcija koje, isto kao i ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, sačinjavaju lanac više uzastopnih stjecanja proizvoda koji podliježu trošarinama, a koji je doveo samo do jednog prijevoza unutar Zajednice.
- 72 Stoga, kako bi se utvrdilo kojem se od tih stjecanja iz lanca o kojem je riječ u glavnom postupku treba pripisati jedini prijevoz unutar Zajednice i koje, posljedično, jedino valja kvalificirati stjecanjem unutar Zajednice, na sudu je koji je uputio zahtjev da provede opću ocjenu svih posebnih okolnosti slučaja i da

utvrdi, osobito, u kojem je trenutku došlo do prijenosa u korist Arexa ovlasti raspolaganja robom u svojstvu vlasnika. U slučaju da je do tog prijenosa došlo prije prijevoza unutar Zajednice, valja ga pripisati stjecanju koje je poduzeo Arex i to stjecanje stoga kvalificirati stjecanjem unutar Zajednice.

- 73 U okviru te opće ocjene, okolnost da je prijevoz goriva o kojem je riječ u glavnom postupku proveden u sustavu odgode plaćanja trošarina ipak ne bi mogla predstavljati odlučujući element za utvrđivanje kojem stjecanju u lancu iz glavnog postupka valja pripisati navedeni prijevoz.
- 74 Naime, sudska praksa navedena u točki 70. ove presude pripisivanje prijevoza jednom ili drugom stjecanju u lancu uzastopnih stjecanja u osnovi čini ovisnim o vremenskom kriteriju, na način da stavlja naglasak na trenutak ispunjavanja uvjeta koji se odnose na prijevoz unutar Zajednice kao i na prijenos ovlasti raspolaganja robom u svojstvu vlasnika.
- 75 Kad je riječ o potonjem uvjetu, iz sudske prakse Suda proizlazi da se on ne ograničava na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna strana ovlašćuje drugu da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te imovine (vidjeti u tom smislu presudu od 3. lipnja 2010., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, t. 24. i navedenu sudsku praksu). Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik ne zahtijeva da stranka kojoj je ona prenesena tu imovinu fizički posjeduje ni da navedena imovina bude fizički prevezena prema njoj i/ili da je ona fizički primi (rješenje od 15. srpnja 2015., *Itales*, C-123/14, neobjavljeno, EU:C:2015:511, t. 36.).
- 76 No, valja podsjetiti na to da se direktivama 92/12 i 2008/118 uspostavljaju opći aranžmani za trošarine koje se plaćaju na proizvode koji im podliježu. Iako te direktive u tu svrhu predviđaju osobito zahtjeve koji se primjenjuju na prijevoz u sustavu odgode trošarina, one ni na koji način ne utječu na uvjete koji uređuju prijenos vlasništva nad robom ili ovlasti raspolaganja njome u svojstvu vlasnika.
- 77 Osim toga, Sud je već utvrdio da je oporezivi događaj poreza na dodanu vrijednost kojim se ispunjavaju potrebne pravne pretpostavke za nastanak porezne obveze isporuka ili uvoz robe, a ne ubiranje trošarina na nju (presuda od 14. srpnja 2005., *British American Tobacco i Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, t. 41.).
- 78 U ovom predmetu iz elemenata spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je Arex, nakon što je stekao gorivo o kojem je riječ u glavnom postupku od svojih čeških suugovaratelja, isto uzeo u posjed tako što ga je u Austriji utovario u svoje cisterne te ga je potom prevezao – vlastitim prijevoznim sredstvima – iz Austrije u Češku Republiku. Osim toga, iz tih elemenata proizlazi da je Arexu u smislu češkog privatnog prava vlasništvo te robe preneseno tijekom utovara. Pod uvjetom provjere suda koji je uputio zahtjev, iz navedenih elemenata stoga proizlazi da je do jedinog prijevoza unutar Zajednice došlo nakon prijenosa ovlasti raspolaganja robom u svojstvu vlasnika u korist Arexa, tako da upravo njegova stjecanja treba kvalificirati stjecanjima unutar Zajednice.
- 79 Imajući navedena razmatranja u vidu, na treće pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku i. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da – u slučaju postojanja lanca uzastopnih stjecanja koji se odnosi na iste proizvode koji podliježu trošarinama i koji je doveo samo do jednog prijevoza unutar Zajednice tih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarina – okolnost da su ti proizvodi prevezeni u tom sustavu nije odlučujuća za utvrđivanje kojem stjecanju valja pripisati prijevoz za potrebe njegova podvrgavanja PDV-u u skladu s tom odredbom.

Troškovi

- 80 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 navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku iii. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se primjenjuje na stjecanja unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama, na temelju kojih se trošarina obračunava na području države članice odredišta otpreme ili prijevoza tih proizvoda, a koja je obavio porezni obveznik čija ostala stjecanja ne podliježu porezu na dodanu vrijednost u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.
2. Članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku iii. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se – u slučaju postojanja lanca uzastopnih transakcija koje su dovele samo do jednog prijevoza unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama u sustavu odgode plaćanja trošarina – stjecanje subjekta koji je obveznik plaćanja trošarina u državi članici odredišta ne može kvalificirati stjecanjem unutar Zajednice koje podliježe porezu na dodanu vrijednost na temelju te odredbe, ako se taj prijevoz ne može pripisati tom stjecanju.
3. Članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku i. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da – u slučaju postojanja lanca uzastopnih stjecanja koji se odnosi na iste proizvode koji podliježu trošarinama i koji je doveo samo do jednog prijevoza unutar Zajednice tih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarina – okolnost da su ti proizvodi prevezeni u tom sustavu nije odlučujuća za utvrđivanje kojem stjecanju valja pripisati prijevoz za potrebe njegova podvrgavanja porezu na dodanu vrijednost u skladu s tom odredbom.

Potpisi