



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 25. julija 2018¹

Zadeva C-414/17

AREX CZ a.s.
proti
Odvolací finanční ředitelství

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Trošarinski izdelki – Oprostitev dobav blaga, ki se odpošlje ali prevaža znotraj Unije – Verižna transakcija – Pripis premika blaga eni od dobav znotraj dobavne verige – Prevoz trošarinskih izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine“

I. Uvod

1. Ta postopek se ponovno nanaša na vprašanje, katero transakcijo v čezmejni prodajni verigi je treba obravnavati kot dobavo znotraj Skupnosti, oproščeno davka, če se opravi en sam fizični premik blaga. Vendar pa za razliko od zadev, v katerih je bilo že odločeno, ne gre za verigo, ki jo sestavljata samo dva člena.² Ta postopek bo zato Sodišču omogočil, da še dodatno pojasni merila za pripis premika blaga določeni dobavi v prodajni verigi.
2. V postopku v glavni stvari je avstrijsko podjetje češkemu trgovcu prodalo gorivo, torej trošarinski izdelek. Preden je bilo gorivo končno prodano češkemu podjetju Arex CZ (v nadaljevanju: Arex), ki ga je prevzelo v Avstriji in prepeljalo v Češko republiko z lastnimi vozili, je bilo opravljenih več prodaj med češkimi posredniki.
3. Družba Arex je predpostavila, da je kot sopogodbena enega od čeških posrednikov prejemnica notranje obdavčljive dobave. Zato je uveljavljala odbitek vstopnega davka, ki ga je plačala svojim češkim sopogodbnikom. Češka davčna uprava nasprotno meni, da družba Arex kot prejemnica neobdavčene dobave ni upravičena do odbitka vstopnega davka. Tako naj bi družba Arex morala za pridobitev znotraj Skupnosti plačati davek v Češki republici.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Vprašanje pripisa premika blaga eni od dobav pri tako imenovani verižni transakciji znotraj skupnosti je Sodišče obravnavalo že v več postopkih, glej npr. sodbe z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), in z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Ob upoštevanju velikega števila prodaj na eni strani in samo enega čezmejnega premika blaga na drugi se predložitveno sodišče sprašuje, katera od teh dobav je oproščena dobava znotraj Skupnosti. Pri tem se postavlja zlasti vprašanje, ali je pomembno, da je bil prevoz opravljen v okviru posebnega trošarinskega režima odloga plačila trošarine.³

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Okvir prava Unije opredeljujejo določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)⁴ in Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (v nadaljevanju: Direktiva o trošarini).⁵

6. Glede trgovine s trošarinskimi izdelki znotraj Skupnosti je v uvodni izjavi 36 Direktive o DDV navedeno:

„V korist tako oseb, ki so dolžne plačati davek, kot pristojnih upravnih organov je treba metode uporabe DDV za določene dobave in pri pridobivanju trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti uskladiti s postopki in obveznostmi v zvezi z deklaracijami pri pošiljanju takih izdelkov v drugo državo članico, ki so določeni v Direktivi Sveta 92/12/EGS^[6] z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske izdelke in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih izdelkov“.

7. Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

- (a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;
- (b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

- (i) davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36;

[...]

- (iii) če gre za trošarinske izdelke, pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine znotraj države članice na podlagi Direktive 92/12/EGS, davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1)“.

8. Člen 3(1) Direktive o DDV določa, da nekatere pridobitve blaga znotraj Skupnosti z odstopanjem od člena 2(1)(b)(i) niso predmet DDV, in sicer zlasti nekatere pridobitve davčnih zavezancev ali pravnih oseb, ki niso davčni zavezanci, ki v koledarskem letu ne presežejo določenega praga (tako imenovana ureditev za mala podjetja).

3 Gre za poseben režim za gibanje trošarinskega blaga, v skladu s katerim obveznost plačila trošarine nastane šele na koncu prevoza, ker se blago šele tedaj sprosti v porabo.

4 UL 2006, L 347, str. 1.

5 UL 2009, L 9, str. 12.

6 Direktiva, razveljavljena z Direktivo 2008/118/ES.

9. „Dobava blaga“ je v členu 14 iste direktive opredeljena kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

10. Člen 20 Direktive o DDV določa, da je „pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ pridobitev pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.

11. V poglavju 4 naslova IX, „Oprostitev“, člen 138 te direktive določa:

„1. Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

2. Razen dobav iz odstavka 1, države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) dobave trošarinskih izdelkov, ki jih prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju z njihovega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti, če se opravijo za davčne zavezanca ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitev blaga znotraj Skupnosti, razen trošarinskih izdelkov, na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV, kadar se odpošiljanje ali prevoz teh izdelkov opravi v skladu s členom 7(4) in (5) ali členom 16 Direktive 92/12/EGS“.

12. Člen 139(1) te direktive določa:

„Oprostitev iz člena 138(1) se ne uporablja za dobave blaga, ki jih opravijo davčni zavezanci, za katere velja oprostitev za mala podjetja iz členov 282 do 292.

Oprostitev se ne uporablja tudi za dobave blaga, ki se opravijo za davčne zavezanca ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitev blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV.“

13. Člen 7(4) in (5) ter člen 16 Direktive 92/12/EGS sta do razveljavitve z Direktivo o trošarinah vsebovala pravila v zvezi z režimom odloga plačila trošarine. Člen 4(7) Direktive o trošarinah določa, da „režim odloga plačila trošarine“ pomeni davčni režim, ki se uporablja za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje ali gibanje trošarinskega blaga, za katero ne velja carinski odložni postopek in pri katerem je plačilo trošarine odloženo.

14. Kot „registrirani prejemnik“ je v členu 4(9) te direktive opredeljena fizična ali pravna oseba, ki ji pristojni organi namembne države članice izdajo dovoljenje pod pogoji, ki jih določijo navedeni organi, da pri opravljanju svoje poslovne dejavnosti prejme trošarinsko blago, ki se giblje/potuje iz druge države članice pod režimom odloga plačila trošarine.

15. V skladu s členom 17(1)(a) Direktive o trošarinah lahko gibanje pod režimom odloga plačila trošarine opravi samo imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani pošiljatelj trošarinskemu skladišču ali registriranemu prejemniku. Pod določenimi pogoji je mogoča neposredna dobava v namembno državo, če imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani prejemnik določi kraj neposredne dobave (člen 17(2) Direktive o trošarinah).

16. V skladu s členom 7(1) Direktive o trošarinah nastane obveznost za plačilo trošarine ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi. Kot čas sprostitve v porabo šteje med drugim trenutek prejema s strani registriranega prejemnika, glej člen 7(3)(a) Direktive o trošarinah.

B. Češko pravo

17. V zvezi s češkim pravom, ki se uporablja, je treba opozoriti zlasti na člen 64 zakona o davku na dodano vrednost, s katerim je v nacionalno pravo prenesen člen 138 Direktive o DDV. V skladu z njim je dobava trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti, ki se opravi pod režimom odloga plačila trošarine, oproščena davka na dodano vrednost, če se opravi za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki ni identificiran(-a) za namene davka v drugi državi članici.

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

18. Predmet postopka v glavni stvari je več prodaj goriva iz rafinerij družbe Shell Austria GmbH v Avstriji. To gorivo je avstrijska družba Doppler Mineralöle GmbH (v nadaljevanju: Doppler) prodala štirim različnim družbam, in sicer Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. in Top Ten Development s.r.o (v nadaljnjem besedilu: češki prvi kupci), vse s sedežem v Češki republiki.

19. Češki prvi kupci so sklenili pogodbo z družbo Garantrans s.r.o. (v nadaljevanju: Garantrans), ki je zanje delovala kot registrirani prejemnik v smislu Direktive o trošarinah, da bi se omogočil prevoz pod režimom odloga plačila trošarine.

20. Češki prvi kupci so gorivo prodali nadaljnjemu členu v verigi s sedežem v Češki republiki. Ta člen je bil v nekaterih primerih družba TM Truck s.r.o., v drugih primerih pa družba Cllaruss Gall s.r.o. Ti družbi sta nato gorivo prodali družbi Kont Fuel Distribution s.r.o (v nadaljevanju: Kont Fuel) oziroma v drugih primerih družbi Benaft s.r.o. (v nadaljevanju: Benaft), neposrednima sopogodbenukoma družbe Arex. Družbi Kont Fuel in Benaft sta pri prodaji družbi Arex izkazali češki DDV, ki ga je družba Arex plačala, družbi Kont Fuel in Benaft pa odvedli. Družba Arex je uveljavljala pravico do odbitka vstopnega davka v zvezi z davkom na dodano vrednost, plačanim družbi Kont Fuel oziroma družbi Benaft.

21. Gorivo je bilo iz Avstrije v Češko republiko prepeljano z lastnimi vozili in na stroške družbe Arex v režimu odloga plačila trošarine. V takšnem primeru mora biti trošarinsko blago običajno najprej prepeljano na kraj onstran meje, ki ga določi registrirani prejemnik v smislu Direktive o trošarinah, kjer se sprosti v porabo. Šele potem se lahko opravi prevoz v končni namembni kraj. Družba Garantrans je v Češki republiki plačala trošarino v imenu čeških prvih kupcev.

22. V okviru davčnega nadzora pri družbi Arex je finančni urad menil, da mora družba Arex kot prejemnik neobdavčene dobave znotraj Skupnosti za pridobitev znotraj Skupnosti plačati davek. V skladu s tem je opravil ponovno odmero davka na dodano vrednost, ki ga je treba plačati, ob hkratnem odbitku vstopnega DDV. Vendar pa je družbi Arex odrekel pravico do odbitka vstopnega davka v zvezi z davkom na dodano vrednost, plačanim družbi Kont Fuel oziroma družbi Benaft. Ta naj namreč sploh ne bi bil dolgovan, ker naj bi šlo za dobavo znotraj Skupnosti, oproščeno davka.

23. Družba Arex nasprotno meni, da so češki prvi kupci opravili pridobitev znotraj Skupnosti. To naj bi izhajalo že iz člena 138(2)(b) Direktive o DDV, v skladu s katerim naj bi bila oproščena dobava znotraj Skupnosti vedno tista dobava, ki je povezana s prevozom pod režimom odloga plačila trošarine. Zato naj bi bilo treba obdavčiti pridobitev, ki ustreza tej dobavi, medtem ko naj bi bile vse poznejše dobave predmet DDV v Češki republiki.

24. Družba Arex je odločbo finančnega urada o ponovni odmeri in odrek pravice do odbitka najprej neuspešno izpodbijala pri Odvolací finanční ředitelství (davčna uprava, pristojna za pritožbe, nasprotna stranka v postopku v glavni stvari) in nato zoper odločbo o zavrnitvi vložila tožbo. Krajský soud v Českých Budějovicích (okrožno sodišče v Čeških Budějovicah, Češka republika) je tožbo zavrnilo. Pritožbo zoper to odločbo zdaj obravnava Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika). To je prekinilo odločanje in Sodišču v okviru postopka za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU predložilo ta vprašanja:

1. Ali je treba katerega koli davčnega zavezanca šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 138(2)(b) Direktive o DDV? Če je odgovor nikalen, za katere davčne zavezanca se uporablja ta določba?
2. Ali je treba – če bo Sodišče odgovorilo, da se člen 138(2)(b) Direktive o DDV uporabi v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari (da je torej pridobitelj izdelkov davčni zavezanec, identificiran za namene davka) – to določbo razlagati tako, da je treba – kadar se odpošiljanje ali prevoz teh izdelkov opravi v skladu z upoštevnimi določbami Direktive o trošarinah – dobavo, povezano s postopkom iz Direktive o trošarinah, ob upoštevanju dodelitve prevoza blaga drugi transakciji šteti za dobavo, ki je upravičena do oprostitve na podlagi te določbe, čeprav sicer niso izpolnjeni pogoji za oprostitve iz člena 138(1) Direktive o DDV?
3. Ali je – če bo Sodišče odgovorilo, da se v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, člen 138(2)(b) Direktive o DDV ne uporabi – dejstvo, da se blago prevaža pod režimom odloga plačila trošarine, odločilno za odločitev o vprašanju, kateri od več zaporednih dobav je treba pripisati prevoz za namene pravice do oprostitve DDV na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV?

25. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile davčna uprava, Češka republika in Evropska komisija. Vse so se tudi udeležile obravnave, ki je potekala 13. junija 2018. Družba Arex na obravnavi ni bila ustrezno zastopana. Njenih navedb zato ni bilo mogoče upoštevati.

IV. Pravna presoja

26. Vsa vprašanja se nanašajo na člen 138 Direktive o DDV, ki ureja oprostitve dobav blaga znotraj Skupnosti. Od obstoja te oprostitve je odvisno, ali je bila družbi Arex upravičeno odrečena pravica do odbitka vstopnega DDV. Če je bila dobava družbi Arex dejansko oproščena plačila DDV, družbi Arex ne bi bilo treba plačati DDV družbi Benaft oziroma družbi Kont Fuel. V tem primeru v zvezi s tem tudi ne bi imela pravice do odbitka vstopnega davka. Družba Arex bi si nasprotno morala na podlagi sredstev civilnega prava prizadevati za vračilo DDV, ki ga je napačno plačala družbama Benaft in Kont Fuel.

27. Tudi glede zakonitosti naknadne obdavčitve pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo je opravil finančni urad (in ki je za družbo Arex zaradi sočasnega odbitka vstopnega davka gospodarsko nevtralna), lahko Sodišče predložitvenemu sodišču z razlago predpisa, za katero je bilo zaproseno, da koristne napotke za rešitev spora.⁷ Čeprav je obdavčitev pridobitve znotraj Skupnosti urejena s členom 2(1)(b) Direktive, so namreč v zvezi s tem upoštevni tudi predpisi o oprostitvi dobave znotraj Skupnosti. Dobava blaga znotraj Skupnosti in njegova pridobitev znotraj Skupnosti sta namreč dve plati iste medalje.

⁷ Prizadevanje Sodišča, da nacionalnim sodiščem da koristne napotke v zvezi z razlago in uporabo prava Unije, je skladno z ustaljeno sodno prakso; glej, med drugim, sodbe z dne 31. januarja 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, točke od 49 do 51); z dne 11. marca 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, točki 17 in 19); z dne 13. julija 2017, Kleinstüber, C-354/16, EU:C:2017:539, točka 61), ter z dne 26. julija 2017, Europa Way in Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, točki 35 in 36).

28. Z določbami Direktive o DDV glede čezmejnega odpošiljanja blaga se uresničuje načelo namembne države. V skladu s tem načelom je treba zagotoviti, da se davek na dodano vrednost kot davek na potrošnjo blaga plača v državi članici končne potrošnje. Iz tega razloga se v primeru čezmejne dobave v skladu s členom 2(1)(a)(i) in členom 40 Direktive o DDV pridobitev blaga obdavči v namembni državi. Da pa bi se izognili dvojni obdavčitvi, mora biti dobava tega blaga pred tem oproščena v državi porekla.⁸ Dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti sta tako ena in ista gospodarska transakcija.⁹

29. S prvima dvema vprašanjema želi predložitveno sodišče izvedeti, ali člen 138(2)(b) Direktive o DDV v zvezi s tem vsebuje posebno pravilo, kako je treba določiti oproščeno dobavo znotraj Skupnosti pri čezmejnem prevozu trošarinskih izdelkov.

30. Še pred tem želi izvedeti, ali se člen 138(2)(b) Direktive o DDV sploh uporablja za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari. Iz tega razloga je treba prvi dve vprašanji za predhodno odločanje obravnavati skupaj.

31. Tretje vprašanje je postavljeno za primer, da se člen 138(2)(b) Direktive o DDV v postopku v glavni stvari ne uporablja ali da iz njega ne izhaja nobena posebnost glede pripisa oproščenega čezmejnega premika blaga določeni transakciji. Predložitveno sodišče z njim sprašuje po merilih, s pomočjo katerih je treba opraviti ta pripis. Zlasti želi izvedeti, ali je pri tem pripisu pomembno, da je bil prevoz blaga opravljen pod režimom odloga plačila trošarine. To bom preučila po tem, ko bom odgovorila na prvi dve vprašanji.

A. Prvo in drugo vprašanje

32. Predložitveno sodišče postavlja prvi dve vprašanji, ker meni, da člen 138(2)(b) Direktive ne določa samo oprostitve davka za dobavo trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti. Nasprotno meni, da bi ta določba lahko vsebovala tudi določilo o pripisu premika blaga pod režimom odloga plačila trošarine določeni dobavi v prodajni verigi. Iz člena 138(2)(b) Direktive naj bi bilo namreč razvidno, da je treba kot oproščeno vedno šteti tisto dobavo, s katero je povezan premik blaga pod režimom odloga plačila trošarine.

33. Člen 138(2)(b) Direktive bi bil tedaj odločilna določba za to, da se dobava družbe Doppler češkim prvim kupcem opredeli kot oproščena dobava znotraj Skupnosti. Vse kasnejše dobave bi bile posledično kot domače dobave predmet obdavčitve v Češki republiki. Družba Arex bi tako upravičeno uveljavljala odbitek vstopnega davka, plačanega družbi Benaft oziroma družbi Kont Fuel.

34. Pogoji za to pa je, da se člen 138(2)(b) Direktive dejansko sploh uporablja za dobavo med družbo Doppler in češkimi prvimi kupci. To je predmet prvega vprašanja (glej oddelek 1). Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali iz te določbe dejansko izhaja, da je treba kot oproščeno dobavo v dobavni verigi vedno šteti tisto, pri kateri se premik izvede pod režimom odloga plačila trošarine (glej oddelek 2).

⁸ Glej v zvezi s tem že moje sklepne predloge v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točke od 23 do 25).

⁹ Sodbe z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 23 in 24); z dne 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, točka 28), ter z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 31).

1. Področje uporabe člena 138(2)(b) Direktive o DDV (prvo vprašanje)

35. V skladu s členom 138(2)(b) Direktive države članice oprostijo davka tudi dobavo trošarinskih izdelkov, „ki [se] [...] odpošlje[jo] ali odpelje[jo] [...] znotraj Skupnosti, če se opravi[...] za davčne zavezance ali [...] osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve blaga [...], razen trošarinskih izdelkov, na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV, kadar se [...] prevoz teh izdelkov opravi [pod režimom odloga plačila trošarine]“. Člen 3(1) Direktive se nanaša med drugim na mala podjetja.

36. Češki prvi kupci nesporno niso „davčni zavezanci, katerih [druge] pridobitve blaga znotraj Skupnosti [...] na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV.“ Vendar pa se predložitveno sodišče sprašuje, ali se člen 138(2)(b) Direktive vseeno ne uporablja za češke prve kupce, ker se dodatek „katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti [...] na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV“ po njegovem mnenju nanaša samo na neposredno pred tem navedene pravne osebe, ki niso davčni zavezanci.

37. Na to namreč kaže češka jezikovna različica. V tej različici je namreč govora o *enem* davčnem zavezancu in *eni* osebi, ki ni davčni zavezanec, v ednini, pri čemer dodatek „katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti“ uvaja oziralni zaimek v ednini („jejíž“). Slovnico se zato nanaša samo na zadnjenavedeno pravno osebo, ki ni davčni zavezanec.

38. Vendar se zdi, da je to posebnost češke jezikovne različice. Večina drugih jezikovnih različic se navezuje na davčne zavezance in osebe, ki niso davčni zavezanci, v množini, tako da ustrezni oziralni zaimek, ki se lahko vsakokrat nanaša na več oseb, ne omogoča slovnice dodelitve eni od obeh skupin oseb.¹⁰

39. V skladu s sodno prakso Sodišča imajo načeloma vse jezikovne različice enako veljavo,¹¹ zato iz okoliščine, da je v večini jezikovnih različic uporabljena določena inačica pravila, ni mogoče izpeljati nobenega sklepa. V primeru razlik med jezikovnimi različicami zakonskega besedila Unije je treba sporno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je.¹²

40. Iz te razlage izhaja, da se člen 138(2)(b) nanaša samo na dobave trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti, ki se opravijo za davčne zavezance ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih druge pridobitve blaga znotraj Skupnosti *tako v prvem kot v drugem primeru* spadajo pod člen 3(1) Direktive. Oprostitev dobave trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti, ki se opravijo za „običajne“ davčne zavezance, namreč izhaja že iz člena 138(1) Direktive o DDV.

41. Iz celostne preučitve Direktive je razvidno, da je treba trošarinske izdelke v sistemu davka na dodano vrednost načeloma obravnavati kot „blago“ v smislu člena 138(1) Direktive. To izhaja tudi iz člena 3(1)(b) Direktive, ki določa izvzetje iz obdavčitve za pridobitev „blaga [...], razen [...] trošarinskih izdelkov [...]“.

42. Če pa je dobava „blaga“ davčnim zavezancem oproščena že na podlagi člena 138(1) Direktive, bi bil člen 138(2)(b) Direktive odvečen, če bi določal oprostitev dobav trošarinskih izdelkov „običajnim“ davčnim zavezancem.

43. Da bi člen 138(2)(b) Direktive dobil normativno vsebino, ki presega tisto iz člena 138(1) Direktive (glej besedilo: „Razen dobav iz odstavka 1 [...]“), morajo biti mišljeni davčni zavezanci, katerih druge pridobitve spadajo pod člen 3(1). Za to skupino namreč oprostitev iz člena 138(1) zaradi člena 139(1), drugi pododstavek, Direktive sicer ne velja.

¹⁰ To velja vsaj za nemško, angleško, francosko, špansko, poljsko, bolgarsko, portugalsko in italijansko različico.

¹¹ Sodbe Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335, točka 18); EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1998:152, točka 36); Givane in drugi (C-257/00, EU:C:2003:8, točka 36), ter Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, točka 32).

¹² Sodbe z dne 26. aprila 2012, DR in TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, točka 45); z dne 7. junija 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, točka 36), ter z dne 5. junija 2018, Kolev in Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, točka 87).

44. Člen 138(1), člen 139(1), drugi pododstavek, in člen 138(2)(b) so tako v razmerju pravilo – izjema – izjema od izjeme.

45. V skladu s členom 138(1) Direktive je načeloma v državi porekla oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti, opravljena za davčne zavezance. Vendar pa je oprostitev upravičena samo, če se pridobitev obdavči v namembni državi članici, glej člen 2(1)(b)(i) Direktive.¹³ Ker pa v skladu s členom 3(1) Direktive pridobitve blaga znotraj Skupnosti s strani nekaterih davčnih zavezancev in oseb, ki niso davčni zavezanci, niso predmet DDV, člen 139(1), drugi pododstavek, določa, da dobave znotraj Skupnosti tem skupinam oseb niso oproščene. Dobave blaga znotraj Skupnosti tem prejemnikom se zato z odstopanjem od člena 138(1) Direktive obdavčijo v državi porekla.

46. Za dobavo trošarinskega blaga, ki se prevaža pod režimom odloga plačila trošarine, takim prejemnikom pa velja nekaj drugega. Dobava takega blaga znotraj Skupnosti se v skladu s členom 138(2)(b) Direktive – kot izjema od izjeme – v državi porekla vendarle oprosti. Skladno s tem se v skladu s členom 2(1)(b)(iii) Direktive pridobitev tega blaga obdavči v namembni državi.

47. Razlog za to izjemo od izjeme je – kot je razvidno iz uvodne izjave 36 Direktive – želja, da bi dosegli določeno vzporednost med davkom na dodano vrednost in trošarino. Z izjemo od izjeme nastane v teh primerih obveznost plačila DDV – enako kot trošarine¹⁴ – v namembni državi.

2. Pomen določbe za določitev oproščene dobave znotraj Skupnosti v primeru dobavne verige (drugo vprašanje)

48. Iz navedenih preudarkov izhaja, da člen 138(2)(b) Direktive ne vsebuje nobene navedbe glede pripisa prevoza pod režimom odloga plačila trošarine določeni dobavi v dobavni verigi. Smisel te določbe je namreč v tem, da se dobava trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti v državi porekla oprosti ob hkratni obdavčitvi pridobitve v namembni državi, kar je določeno v členu 2(1)(b)(iii) Direktive.

49. Dodatek „kadar se [...] prevoz teh izdelkov opravi v skladu s členom 7(4) in (5) ali členom 16 Direktive 92/12/EGS“, torej pod režimom odloga plačila trošarine, tako ne pomeni, da je dobava, ki je povezana s prevozom pod režimom odloga plačila trošarine, vedno oproščena. Dobava pod režimom odloga plačila trošarine je, nasprotno, dodaten *pogoj* za oprostitev DDV.

50. Pri čezmejni trgovini s trošarinskimi izdelki namreč trošarina v državi prejemnici (namembni državi) običajno nastane le,¹⁵ če blago na ozemlje te države članice prispe pod režimom odloga plačila trošarine.¹⁶ V nasprotnem primeru bi obveznost plačila davka nastala že prej na ozemlju države porekla, glej člen 7(2)(b) Direktive o trošarinah. Samo v primeru odpošiljanja pod režimom odloga plačila trošarine je zato mogoče doseči vzporednost DDV in trošarine, ki se ji sledi v skladu z uvodno izjavo 36.¹⁷

51. Če se blago ne prevaža pod režimom odloga plačila trošarine, pa nasprotno ni potrebna nobena dodatna oprostitev davka in v veljavi ostane ureditev iz člena 139(1), drugi pododstavek, Direktive: trošarina in DDV nastaneta v tem primeru enotno v državi porekla.

¹³ V zvezi s tem glej že točko 28 teh sklepnih predlogov.

¹⁴ V zvezi s tem glej točko 50 teh sklepnih predlogov.

¹⁵ Na nastanek trošarine v državi prejemnici se tako osredotoča člen 2(1)(b)(iii) Direktive, ki ga je treba upoštevati vzporedno s členom 138(2)(b).

¹⁶ Ta položaj je urejal člen 7(4) Direktive 92/12, na katerega se sklicuje člen 138(2)(b) Direktive o DDV.

¹⁷ Glede trgovine med davčnimi zavezanci, ki ne spadajo pod člen 3(1) Direktive, ki torej zlasti niso mala podjetja in katerih pridobitve znotraj Skupnosti so zaradi člena 138(1) Direktive v vsakem primeru predmet DDV, je z Direktivo predpostavljeno, da čezmejni prevoz navadno poteka pod režimom odloga plačila trošarine in da zato posebno pravilo ni potrebno.

52. Poleg tega se člen 138(2)(b) Direktive ne nanaša posebej na položaj dobavne verige, tako da bi bilo že iz tega razloga to določbo neprimerno obravnavati kot pravilo za pripis prevoza določeni dobavi trošarinskih izdelkov.

53. Na prvi dve vprašanji je tako treba odgovoriti, da se člen 138(2)(b) Direktive 2006/112/ES uporablja samo za dobavo trošarinskih izdelkov davčnim zavezancem, katerih druge pridobitve na podlagi člena 3(1) iste direktive niso predmet DDV. Člen 138(2)(b) Direktive razen davčne oprostitve, določene v njem, ne vsebuje nobene določbe v zvezi s pripisom premika blaga pod režimom odloga plačila trošarine določeni dobavi v primeru čezmejne dobavne verige.

B. Tretje vprašanje za predhodno odločanje

54. Katero dobavo v verigi iz postopka v glavni stvari je treba šteti za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti, je treba zato določiti na podlagi splošnih pravil. S tretjim vprašanjem želi predložitveno sodišče konkretno izvedeti, ali prevoz pod režimom odloga plačila trošarine govori v prid temu, da je treba čezmejni prevoz pripisati dobavi družbe Doppler češkimi prvimi kupcem, čeprav je bil opravljen z vozili in na stroške družbe Arex.

55. Na podlagi dosedanje sodne prakse Sodišča velja tudi za postopek v glavni stvari, da lahko v primeru prodajne verige, v kateri se opravi en sam fizični premik blaga, le ena od dobav šteje za dobavo znotraj Skupnosti in s tem za oproščeno dobavo.¹⁸

56. Katera od dobav je to, je odvisno od tega, kateremu pravnemu razmerju je treba pripisati čezmejni premik blaga. Čezmejno odpošiljanje ali prevoz blaga je namreč element, na podlagi katerega se dobava znotraj Skupnosti (oziroma pridobitev znotraj Skupnosti¹⁹) razlikuje od „običajne“ domače dobave.²⁰

57. Vse druge dobave v prodajni verigi, ki nimajo tega dodatnega materialnega elementa čezmejnega prevoza, je treba zato šteti za domače dobave v smislu člena 14(1) Direktive. Kraj teh dobav je nato v skladu s členom 32 Direktive o DDV pri vseh dobavah, ki se izvedejo pred oproščeno dobavo znotraj Skupnosti, v državi porekla, pri tistih za njo pa v namembni državi.²¹

1. Pripis čezmejnega prevoza eni od dobav v prodajni verigi

58. V skladu s sodno prakso Sodišča je treba za pripis čezmejnega prevoza eni od dobav v prodajni verigi opraviti celovito presojo vseh posebnih okoliščin posameznega primera.²²

18 Sodbi z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, točka 45), in z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 34), ter moji sklepni predlogi v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 35).

19 Dobava znotraj Skupnosti in pridobitev znotraj Skupnosti imata enake vsebinske elemente dejanskega stanu, saj gre za eno in isto gospodarsko transakcijo, glej v zvezi s tem že točko 32 in opombo 9 teh sklepnih predlogov.

20 Glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 37), in moje sklepne predloge v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 41).

21 Sodba z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 50).

22 Sodbe z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 27); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 32); z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 35), in z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, točka 32), ter moji sklepni predlogi v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 56).

59. V zvezi s tem je Sodišče že presodilo, da ni pomembno, kdo je med prevozom lastnik blaga v smislu nacionalne zakonodaje ali kdo ima dejansko posest nad zadevnim blagom.²³ Sodišče je prav tako odločilo, da zgolj na podlagi okoliščine, da je bilo blago že preprodano naprej, še ni mogoče ugotoviti, da je treba prevoz pripisati naslednji dobavi.²⁴ Pri tem zgolj dejstvo o prodaji naprej ni upoštevno za pripis premika blaga eni od dobav.

60. V skladu s sodno prakso Sodišča pa je treba upoštevati, kdo je opravil prevoz ali v čigavem imenu je bil opravljen.²⁵ Natančneje, odločilno mora biti, kdo pri prevozu nosi nevarnost naključnega uničenja blaga.

61. V skladu s tem je Sodišče v vrsti zadev, ki so se nanašale na prodajno verigo z dvema členoma (prvi prodajalec – posrednik – končni pridobitelj), presodilo, da prevoza ni več mogoče pripisati „prvi“ dobavi, če je bila pravica do razpolaganja s stvarjo kot lastnik prenesena že pred prevozom končnemu pridobitelju, torej prejemniku „druge“ dobave.²⁶

62. Kdor namreč že razpolaga z blagom „kot lastnik“,²⁷ običajno tudi nosi nevarnost njegovega naključnega uničenja. Pravica prosto razpolagati z blagom, ga na primer uničiti ali porabiti, je namreč značilen izraz upravičenj lastnika.²⁸ Druga plat te pravice pa je tudi to, da lastnik nosi tveganje naključnega uničenja blaga. Posledično je mogoče izhajati iz načela, da ima tisti, ki mora nositi tveganje naključnega uničenja, tudi pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik.

63. To velja ne glede na vprašanje, kdo v teh primerih opravi prevoz navzven (v primerih, v katerih je bilo odločeno, je bil to običajno posrednik),²⁹ in ne glede na to, kako je treba pravno opredeliti položaj osebe, ki ima pravico do razpolaganja³⁰ (to je ne glede na to, ali je že lastnik ali pa ima samo pravico do prenosa lastništva).

64. Iz tega razloga bi bilo v zadevah, v katerih je bilo doslej odločeno, treba prevoz pripisati dobavi, pri kateri je bil udeležen prejemnik, ki je nosil nevarnost naključnega uničenja med prevozom (če je nacionalno sodišče to ugotovilo).

65. V postopku v glavni stvari to pomeni, da je bistveno, ali je družba Arex med čezmejnimi prevozom goriva že pridobila pravico do razpolaganja z gorivom tako, da je nosila nevarnost njegovega naključnega uničenja. To ne bi držalo, če bi med čezmejnimi prevozom (to je od rafinerije do sprostitve v porabo v Češki republiki) delovala zgolj kot špediter.³¹

66. Vendar mora končno presojo tega vprašanja opraviti predložitveno sodišče.³²

23 Ni sporno, da na primer špediter v trenutku prevoza sicer ima dejansko posest nad zadevnim blagom, vendar ne deluje kot dobavitelj, ki sodeluje v verigi, temveč kot prevoznik za dobavitelja. Glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 40).

24 Sodba z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 36 in 37).

25 Sodba z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 40).

26 Primeri, o katerih je bilo doslej odločeno, so se vedno nanašali na verige s samo dvema zaporednima dobavama, glej sodbe z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 33); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 34), in z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 36).

27 S pojmom dobave oziroma pridobitve znotraj Skupnosti se zahteva samo to, glej člen 14(1) in člen 20(1) Direktive, in ne pravni status lastnika. Glej sodbi z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točki 7 in 8), ter z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, točka 32).

28 Glej že moje sklepne predloge v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 58).

29 Prevoznik ali špediter ni pooblaščen, da z blagom razpolaga kot lastnik, glej sodbi z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 25), in z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 88).

30 V tem smislu sodbi z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 24), in z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 86).

31 Tudi sodba z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 89).

32 Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 45), in z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 37).

2. Pomen prevoza goriva pod režimom odloga plačila trošarine

67. Iz obrazložitve predložitvenega sklepa je razvidno, da predložitveno sodišče meni, da je čezmejni prevoz pod režimom odloga plačila trošarine – čeprav je bil opravljen z vozili družbe Arex in na njene stroške – mogoče pripisati samo prvi transakciji med družbo Doppler in češkimi prvimi kupci, saj so samo v tem primeru izpolnjeni pogoji za to vrsto prevoza. V skladu z Direktivo o trošarinah je namreč ta vrsta prevoza pridržana imetnikom skladišč in registriranim pošiljateljem ter se lahko opravi le za registrirane prejemnike, kot je družba Garantrans.

68. Zato družba Arex goriva ni mogla sama prevažati pod režimom odloga plačila trošarine na prosto izbran kraj. Nasprotno, registrirani prejemnik običajno določi kraj onstran meje, na katerem se trošarinski izdelki sprostijo v porabo. Šele nato je možen prevoz, ki ga opravijo druge osebe, kot so navedene v Direktivi o trošarinah.

69. Prevoz pod režimom odloga plačila trošarine je lahko okoliščina, ki jo mora nacionalno sodišče pri svoji odločitvi glede pripisa upoštevati. V skladu z uvodno izjavo 36 Direktive o DDV je namreč *treba* vzpostaviti vzporednost med obdavčitvijo z DDV in trošarinami. Vendar pa iz tega – drugače kakor meni predložitveno sodišče – ni mogoče izpeljati sklepa, da nastanek obveznosti plačila trošarine pri posamezni osebi nujno pomeni tudi obstoj oproščene dobave tej osebi. To je na obravnavi potrdila tudi Komisija.

70. Kot je Sodišče v zvezi s tem že ugotovilo, je obdavčljivi dogodek za DDV, s katerim so izpolnjeni potrebni zakonski pogoji za obveznost obračuna davka, dobava blaga, ne pa pobiranje trošarine zanj.³³ Zoper tako povezavo govori poleg tega tudi različna zasnova davka na dodano vrednost kot obdavčitve, ki nastopa v vseh fazah, in trošarine kot neke vrste enkratnega davka.

71. Prevoz pod režimom odloga plačila trošarine je za odločitev o pripisu zato odločilen le, če vpliva na porazdelitev nevarnosti med strankami.

72. Če bo torej nacionalno sodišče ugotovilo, da je nevarnost naključnega uničenja med prevozom pod režimom odloga plačila trošarine nosila družba Doppler, bi bilo treba prevoz – ki bi ga družba Arex tedaj opravila zgolj kot špediter – pripisati prvi dobavi.

73. Na podlagi prevzemanja nevarnosti je namreč po mojem mnenju³⁴ mogoče sklepati na vlogo zadevnih udeležencev v dobavni verigi. Dejanska domneva govori namreč za to, da tisti, ki blago *dobavi drugemu* in med dobavo nosi nevarnost naključnega uničenja tega blaga, tudi deluje kot dobavitelj. Posledično mora biti njegova dobava oproščena dobava znotraj Skupnosti.

74. Ta domneva velja tako za dvostranske („običajne“) dobave znotraj Skupnosti kot tudi za verižne transakcije.³⁵ Seveda lahko obstajajo tudi primeri – in sicer tako pri dvostranskem razmerju kot pri verižni transakciji – v katerih nosi nevarnost med prevozom prejemnik blaga. Vendar pa bo pri verižni transakciji tak prejemnik nujno vedno na koncu verige (v nasprotnem primeru deluje kot ponudnik). Če pa je prejemnik na koncu dobavne verige, ni nobenega dvoma, kateremu pravnemu razmerju (to je zadnjemu) je treba pripisati prevoz.

75. Če torej nevarnost naključnega uničenja med prevozom nosi prvi prodajalec, lahko predpostavlja, da je njegova dobava oproščena. V primeru, ko nosi nevarnost njegov sopogodbenuk, pa je za obstoj oproščene dobave znotraj Skupnosti, nasprotno, pomembno, ali gre za verižno transakcijo.

33 Sodba z dne 14. julija 2005, *British American Tobacco in Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, točka 41).

34 Glej že točko 62 teh sklepnih predlogov.

35 Načeloma namreč nevarnost naključnega uničenja preide na prejemnika šele, ko lahko ta razpolaga z blagom. To je lahko drugače, če želi prejemnik odpremo na določen kraj.

76. V ta namen mora biti prvi prodajalec, kot je Sodišče že zahtevalo v ustaljeni sodni praksi, obveščen o tem, da je njegov sopogodbenuk blago že prodal naprej.³⁶ V nasprotnem primeru sme tudi tedaj, ko sam ne nosi nevarnosti pri prevozu, predpostaviti, da je transakcija zanj oproščena davka, saj lahko v dvostranskem razmerju nevarnost nosi tudi prejemnik, ne da bi oproščena dobava znotraj Skupnosti prenehala obstajati.³⁷

77. Če pa je obveščen, da gre za verižno transakcijo, lahko iz okoliščine, da nosi nevarnost naključnega uničenja druga oseba, sklepa, da bo ta druga oseba kot ponudnik opravila čezmejno in s tem oproščeno dobavo blaga. Njegova dobava je zato obdavčljiva.

3. Prevzem nevarnosti s strani posrednika

78. Če bi predložitveno sodišče, nasprotno, ugotovilo, da so češki prvi kupci nosili nevarnost naključnega uničenja med prevozom pod režimom odloga plačila trošarine, bi bilo treba za oproščeno šteti drugo dobavo (čeških prvih kupcev naslednjim členom v verigi).³⁸

79. Iz zgornjih preudarkov namreč izhaja tudi, da prenos pravice do razpolaganja na končnega pridobitelja predstavlja le zadnji možni trenutek, po katerem kasnejšega prevoza ni več mogoče pripisati predhodni dobavi.

80. Nikakor namreč ni izključeno, da prevoz pri pridobitvi znotraj Skupnosti nastopi časovno pred prenosom pravice do razpolaganja. V primerih, ki niso verižne transakcije, je to celo običajno: pri običajni čezmejni transakciji pridobi prejemnik pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik praviloma šele z izročitvijo tega. Kljub temu pa gre nesporno za oproščeno dobavo prejemniku.

81. V zvezi s tem nasprotni sklep, ki ga je v eni odločbi sprejelo Sodišče, in sicer, da mora biti v primeru, da se pravica do razpolaganja končnemu kupcu prenese šele v namembni državi, „prva“ dobava v verigi, ki jo sestavljata dva členu, tista, ki je oproščena, ni bil nujen.³⁹ To kaže tudi primer prodajnih verig z več kot dvema dobavama, kot je ta iz postopka v glavni stvari: če se namreč pravica do razpolaganja na končnega pridobitelja prenese šele v namembni državi, se pred tem izvede cela vrsta drugih dobav, v zvezi s katerimi je treba sprejeti odločitev, kateri med njimi se pripiše prevoz. Zato zgolj iz te okoliščine (prenosa pravice do razpolaganja na končnega pridobitelja v namembni državi) ni mogoče izpeljati sklepa, kateri od predhodnih dobav je treba pripisati premik blaga. Nasprotno, v vsakem posameznem primeru je treba odločiti, kdo nosi nevarnost naključnega uničenja blaga med prevozom.

³⁶ Glej sodbe z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točki 34 in 35); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 35), in z dne 26. julija 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, točka 44).

³⁷ V zvezi s prvim prodajalcem mora biti zaradi pravne varnosti zaščiteno zaupanje glede obvestila s strani njegovega sopogodbenuka, iz česar sledi, da od njega davka ni mogoče zahtevati. Vendar to ne pomeni, da postane njegova dobava dejansko oproščena dobava znotraj Skupnosti, glej sodbo z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, točka 37). V primeru, ki se je obravnaval v sodbi Kreuzmayr, je šlo le za varstvo legitimnih pričakovanj strank pri drugi dobavi. To varstvo je bilo upravičeno zavrženo, saj sta stranki pri drugi dobavi vedeli, da je ena od njiju prevzela nevarnost v zvezi s prevozom blaga, glej sodbo z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, točka 36).

³⁸ V teh okoliščinah tako kljub dejanskemu prehodu meje pri prevozu, ki ga je opravila družba Arex, ne bi šlo za pridobitev znotraj Skupnosti. Vendar kot sem že pojasnila na drugem mestu, pri ugotavljanju oproščene dobave ni odločilno, kateri kraj je bil dejansko izhodišče prevoznega premika, glej v zvezi s tem moje sklepne predloge v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, točka 40).

³⁹ Glej sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, točka 45).

V. Predlog

82. Skratka, Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika), odgovori:

1. Člen 138(2)(b) Direktive 2006/112/ES se uporablja samo za dobavo trošarinskih izdelkov davčnim zavezancem, katerih druge pridobitve na podlagi člena 3(1) iste direktive niso predmet DDV. Člen 138(2)(b) Direktive 2006/112/ES razen davčne oprostitve, določene v njem, ne vsebuje nobene določbe v zvezi s pripisom premika blaga pod režimom odloga plačila trošarine določeni dobavi v primeru čezmejne dobavne verige.
2. Pri pripisu edinega čezmejnega premika blaga določeni dobavi v dobavni verigi je ključnega pomena, kdo pri prevozu blaga drugemu členu v dobavni verigi nosi nevarnost naključnega uničenja blaga.