Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 26. julija 2017 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 138(1) – Opredelitev transakcije kot dobave znotraj Skupnosti – Oprostitev dobav blaga znotraj Skupnosti – Pridobiteljeva namera preprodaje kupljenega blaga subjektu v drugi državi članici, preden blago zapusti ozemlje prve države članice – Morebiten vpliv predelave dela blaga pred njegovim prevozom“

V zadevi C-386/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva) z odločbo z dne 4. julija 2016, ki je na Sodišče prispela 12. julija 2016, v postopku

„Toridas“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ob udeležbi

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi E. Juhász, predsednik senata, C. Vajda, sodnik, in K. Jürimäe (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki jih je predložili:

– za „Toridas“ UAB R. Mištautas, odvetnik,

– za litovsko vlado D. Kriaučiūnas, K. Dieninis in D. Stepanienė, agenti,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Steiblytė, agentki,

* Jezik postopka: litovščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 138(1), člena 140(a) in člena 141 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v povezavi s členoma 33 in 40 te direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Toridas“ UAB in Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalna davčna inšpekcija pri ministrstvu za finance Republike Litve) zaradi opredelitve transakcij, ki jih je opravila družba Toridas med letoma 2008 in 2010 kot dobave blaga znotraj Skupnosti, in plačila davka na dodano vrednost (DDV) za te transakcije, povečanega za zamudne obresti in davčno kazen.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 14(1) Direktive o DDV določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

4 Člen 20 te direktive določa:

„‚Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami 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.“

5 Člen 32 navedene direktive določa:

„Kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja, v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.

Vendar, če se odpošiljanje ali prevoz blaga začne na tretjem ozemlju ali v tretji državi, se šteje, da sta kraj dobave, ki jo opravi uvoznik, ki je določen ali priznan za osebo, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 201, in kraj morebitnih kasnejših dobav v državi članici uvoza blaga.“

6 Člen 33 te direktive določa:

„1. Z odstopanjem od člena 32 se za kraj dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz države članice, ki ni tista, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 3(1), ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;

(b) dobavljeno blago niso niti nova prevozna sredstva niti blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, potem ko je bilo montirano ali instalirano, s poskusnim zagonom ali brez njega.

2. Kadar je dobavljeno blago odposlano ali odpeljano s tretjega ozemlja ali tretje države in ga dobavitelj uvozi v državo članico, ki ni tista, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča, se šteje, da je bilo odposlano ali odpeljano iz države članice uvoza.“

7 Člen 40 Direktive o DDV določa:

„Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.“

8 Člen 138(1) te direktive določa:

„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 [Unije], 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.“

9 Člen 140 navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega dobava bi bila, če bi jo opravili davčni zavezanci, v vsakem primeru oproščena na ozemlju vsake od njih;

[…]“

10 Člen 141 te direktive določa:

„Vsaka država članice sprejme posebne ukrepe, da se DDV ne obračuna za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki se v skladu z merili iz člena 40 opravi na njenem ozemlju, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;

(b) pridobitev blaga se opravi za namene kasnejše dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke (a) v isti državi članici;

(c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke (a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave,

(d) oseba, kateri je namenjena nadaljnja dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v isti državi članici;

(e) oseba iz točke (d) je bila določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolžan davek.“

Litovsko pravo

11 Člen 49(1) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o DDV) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Ničelna stopnja DDV se zaračuna na blago, dobavljeno davčnemu zavezancu za DDV, identificiranemu za namene DDV v drugi državi članici, in odposlano z nacionalnega ozemlja v drugo državo članico (ne glede na to, ali blago odpošlje prodajalec blaga, njegov pridobitelj ali tretja oseba, ki deluje za račun katerega koli od njiju).“

Spor o glavni stvari in vprašanji predhodno odločanje

12 Toridas je družba, ki ima sedež in je zavezana za plačilo DDV v Litvi. Med 1. julijem 2008 in 31. decembrom 2010 je iz Kazahstana v Litvo uvozila zamrznjene ribe (v nadaljevanju: zadevno blago). To blago je bilo nato prodano družbi Megalain OÜ, ustanovljeni in identificirani za namene DDV v Estoniji (v nadaljevanju: prve dobave). Opozoriti je treba, da v obdobju, upoštevnem za namene tega spora, estonsko podjetje ni bilo identificirano za namene DDV v Litvi. Te prodaje med družbama Toridas in Megalain so bile urejene s pogodbo o sodelovanju z dne 10. oktobra 2006. Na podlagi te pogodbe se je družba Megalain zavezala, da bo zadevno blago v 30 dneh izvozila z ozemlja Litve in družbi Toridas predložila dokazne listine o dejanskem izvozu tega blaga. Družba Toridas pa se je zavezala, da bo poskrbela za zadevno blago, vključno s skladiščenjem, in krila vse stroške, ki bodo nastali, dokler to blago ne bo dejansko izvoženo iz Litve.

13 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je istega ali naslednjega dne družba Megalain zadevno blago, kupljeno od družbe Toridas, dejansko prodala naprej pridobiteljem, ki imajo sedež in so identificirani za namene DDV v drugih državah članicah Evropske unije, in sicer na Danskem, v Nemčiji, na Nizozemskem in Poljskem (v nadaljevanju: druge dobave).

14 Del zadevnega blaga je bil odposlan takoj po preprodaji iz Litve v te druge države članice, brez prečkanja Estonije. Drugi del je bil odpeljan v prostore družbe Plungės šaltis v Litvi, da se razvrsti, obloži z ledom in zapakira pred prevozom neposredno h kupcem v namembnih državah članicah, navedenih v prejšnji točki. Vsekakor je družba Megalain poskrbela za razvrstitev, obložitev z ledom in pakiranje ter izvoz zadevnega blaga.

15 Glede prvih dobav je bilo na računih, ki jih je družba Toridas naslovila na družbo Megalain, navedeno, da so bile transakcije obdavčene z ničelno stopnjo DDV kot dobave blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 49(1) zakona o DDV. Na računih je bilo navedeno tudi, da sta bila naslov nalaganja in naslov dostave zadevnega blaga na lokaciji skladišča družb Kauno žuvis ali Plungės šaltis, ki sta na litovskem ozemlju.

16 Za druge dobave je družba Megalain račune izdala brez obračuna DDV ob uporabi določb Direktive o DDV glede oprostitve pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Na računih sta bila navedena tudi kraj nalaganja zadevnega blaga, in sicer prostori družbe Kauno žuvis ali Plungės šaltis v Litvi, in kraj dobave, in sicer naslov v državi članici posameznega pridobitelja.

17 Po davčnem inšpekcijskem nadzoru glede plačila DDV je litovska davčna inšpekcija ugotovila, da so bile prve dobave domače dobave, obdavčljive po normalni stopnji, in ne dobave znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV. To presojo, ki jo je najprej potrdil nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve, je razveljavil Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve).

18 Na predlog nacionalnega davčnega inšpektorata pri ministrstvu za finance Republike Litve je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva) razveljavilo odločbo komisije za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve in razsodilo, da je bila presoja lokalne in centralne davčne uprave utemeljena.

19 Družba Toridas je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

20 Navedeno sodišče se sprašuje o opredelitvi prvih dobav za namene DDV. Ob upoštevanju, da so prvim dobavam sledile druge in da je bilo zadevno blago predmet enega samega pošiljanja ali prevoza znotraj Skupnosti, se isto sodišče sprašuje, katere prve ali druge dobave je treba opredeliti kot dobave znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV.

21 Predložitveno sodišče meni, da je šlo za prevoz zadevnega blaga do končnih potrošnikov in da so ti v svojih državah prijavili ustrezne pridobitve znotraj Skupnosti. Predložitveno sodišče še navaja, da dokazi v spisu razumno dajo misliti, da je družba Toridas vedela za vse pomembne okoliščine glede drugih dobav. Glede na ugotovitve v sodbi z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), predvsem v točki 36 te sodbe, predložitveno sodišče dvomi, da bi bile lahko prve dobave oproščene na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV.

22 To sodišče nasprotno navaja, da dve zaporedni dobavi istega blaga vključujeta gospodarske subjekte, identificirane v drugih državah članicah, in da je družba Megalain delovala kot posrednik. To bi lahko napeljevalo na misel, da je mogoče gospodarske transakcije na splošno šteti za „tristranske“, saj zajemajo tri subjekte, ki imajo sedež in so identificirani za namene DDV v treh različnih državah članicah in ki izvršujejo dve zaporedni dobavi, ki sta predmet le enega prevoza znotraj Skupnosti. Zato bi zanje lahko veljal člen 141 Direktive o DDV. Nazadnje, predložitveno sodišče se sprašuje o vplivu predelave dela zadevnega blaga na uporabo morebitne oprostitve prvih dobav.

23 V preostalem se predložitveno sodišče boji, glede na to, da je družba Megalain identificirana za namene DDV v Estoniji, da bi morebitna zavrnitev oprostitve vodila do dvojne obdavčitve iste gospodarske transakcije, tako na ravni dobave kot na ravni pridobivanja.

24 V teh okoliščinah je Vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člene 138(1), 140(a) in (ali) 141 Direktive [o DDV] v povezavi s členoma 33 in 40 navedene direktive razlagati tako, da mora biti v okoliščinah, kot so te v postopku […], dobava blaga s strani davčnega zavezanca s sedežem v prvi državi članici na podlagi navedenih določb oproščena, če kupec (to je oseba, identificirana kot davčna zavezanka v drugi državi članici) pred sklenitvijo navedene transakcije dobave izrazi namero takojšnje prodaje blaga pred njegovim prevozom iz prve države članice davčnemu zavezancu s sedežem v tretji državi članici, za katerega to blago tudi odpelje (odpošlje) v navedeno tretjo državo članico?

2. Ali na odgovor na prvo vprašanje vpliva to, da je bil del spornega blaga pred prevozom v tretjo državo članico predelan po navodilih davčne zavezanke (identificirane za davčne namene) s sedežem v drugi državi članici?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

25 Predložitveno sodišče z vprašanjema sprašuje Sodišče o razlagi člena 33, člena 40, člena 138(1), člena 140(a) in člena 141 Direktive o DDV. Predvsem želi izvedeti, ali so dobave blaga, kot so prve dobave, lahko oproščene na podlagi določb Direktive o DDV, ki veljajo za transakcije znotraj Skupnosti.

26 Vsekakor je treba ugotoviti, da se le člen 138(1) te direktive nanaša na oprostitve dobav blaga, členi 140(a), člen 141 in člen 40 Direktive o DDV pa se uporabljajo le za dobave blaga znotraj Skupnosti. Enako je treba navesti, da se člen 33 Direktive o DDV nanaša na kraj dobave blaga, predložitvena odločba pa se nanaša na sistem oprostitve dobav blaga.

27 V teh okoliščinah je treba preučiti ta predlog za predhodno odločanje le v delu, ki se nanaša na razlago člena 40 in člena 138(1) Direktive o DDV.

Prvo vprašanje

28 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 138(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec s sedežem v prvi državi članici, oproščena DDV na podlagi te določbe, če pridobitelj, identificiran za namene DDV v drugi državi članici, pred sklenitvijo te transakcije dobave obvesti dobavitelja o svoji nameri takojšnje prodaje blaga pred njegovim prevozom iz prve države članice davčnemu zavezancu s sedežem v tretji državi članici, kateremu bo to blago tudi odpeljal.

29 V skladu s členom 138(1) te direktive 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 Unije, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot tak v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

30 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena in se oprostitev dobave znotraj Skupnosti uporabi le, če je bila lastninska pravica na blagu prenesena na pridobitelja in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave (glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, točka 29 in navedena sodna praksa).

31 Spomniti je še treba, da dobava znotraj Skupnosti iz člena 138(1) Direktive o DDV pomeni dobavo znotraj Skupnosti, kot je opredeljena v členu 20 te direktive, in da je torej treba ti določbi razlagati, kot da imata enak pomen in obseg (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 34).

32 Iz člena 20 navedene direktive izhaja, da se dobava opredeli kot dobava znotraj Skupnosti le, če se blago odpošlje ali pripelje pridobitelju.

33 Tako je treba ugotoviti, da pogoji za uporabo člena 138(1) Direktive o DDV ne morejo biti izpolnjeni, če blago, ki je predmet dobave, ni odposlano ali pripeljano pridobitelju, čigar pridobitev izhaja iz zadevne dobave.

34 Glede transakcij, ki so, kot te iz postopka v glavni stvari, veriga dveh zaporednih dobav, ki pomenita en sam prevoz znotraj Skupnosti, iz sodne prakse Sodišča na eni strani izhaja, da se prevoz znotraj Skupnosti pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo zato edina oproščena davka na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, točka 45).

35 Na drugi strani je treba za namen ugotovitve, kateri od teh dveh dobav je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, opraviti celovito presojo vseh posebnih okoliščin zadeve (glej v tem smislu sodbi z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, točka 27, in z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 32).

36 Na podlagi te presoje je treba ugotoviti, kdaj je prišlo do drugega prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik na končnega pridobitelja. Če je namreč drugi prenos te pravice, torej druga dobava, nastopil pred prevozom znotraj Skupnosti, tega prevoza ni mogoče pripisati prvi dobavi, ki je bila opravljena v korist prvega pridobitelja (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 32 in navedena sodna praksa).

37 V primeru dveh zaporednih dobav, ki sta pomenili en sam prevoz znotraj Skupnosti, je za določitev, kateri od teh dveh dobav se pripiše ta prevoz, treba ugotoviti, ali je do tega prevoza prišlo po drugi dobavi. Če je tako, bi bilo treba le drugo dobavo opredeliti kot dobavo znotraj Skupnosti, ki je v danem primeru oproščena davka na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV.

38 V tej zadevi iz elementov v predložitveni odločbi izhaja, da je bila dobava, ki jo je opravila družba Megalain za končnega pridobitelja, opravljena pred prevozom znotraj Skupnosti.

39 V predložitveni odločbi je tudi navedeno, da vmesni gospodarski subjekt, družba Megalain, identificirana za namene DDV v Estoniji, ni bila naslovnik prevoza znotraj Skupnosti glede zadevnega blaga, saj je bilo to prepeljano neposredno v države članice, v katerih so imeli končni pridobitelji sedež, in sicer na Dansko, v Nemčijo, na Nizozemsko in Poljsko.

40 Zato in s pridržkom, da predložitveno sodišče to preveri, so zadevne prve dobave v postopku v glavni stvari notranje dobave, ki ne morejo biti oproščene DDV na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV.

41 Na to ugotovitev ne vpliva dejstvo, da ima vmesni gospodarski subjekt sedež in je identificiran za namene DDV v Estoniji. Predložitveno sodišče v bistvu ocenjuje, da če bi bilo treba prve dobave opredeliti kot obdavčljive transakcije, bi to lahko povzročilo nevarnost dvojne obdavčitve glede na to, da je družba Megalain prijavila blago v Estoniji.

42 Vendar iz člena 20 in člena 138(1) Direktive o DDV izhaja, da kraj identifikacije za namene DDV gospodarskega subjekta ni merilo za opredelitev dobave znotraj Skupnosti ali pridobitve znotraj Skupnosti.

43 Predložitveno sodišče v bistvu ocenjuje, da če bi bilo treba prve dobave opredeliti kot obdavčljive transakcije, bi to lahko povzročilo nevarnost dvojne obdavčitve. Vendar, kot to navaja Komisija v pisnih stališčih, ta nevarnost ne more biti razlog za utemeljitev davčne oprostitve teh transakcij glede na to, da se je s pravilno uporabo Direktive o DDV mogoče izogniti dvojni obdavčitvi in zagotoviti davčno nevtralnost.

44 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 138(1) Direktive o DDV razlagati tako, da v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec s sedežem v prvi državi članici, ni oproščena DDV na podlagi te določbe, če pridobitelj, identificiran za namene DDV v drugi državi članici, pred sklenitvijo te transakcije dobave obvesti dobavitelja o svoji nameri takojšnje prodaje blaga pred njegovim prevozom iz prve države članice davčnemu zavezancu s sedežem v tretji državi članici, kateremu bo to blago tudi odpeljal, če je bila ta druga

dobava dejansko opravljena in je bilo blago nato prepeljano iz prve države članice v državo članico tretjega davčnega zavezanca. Identifikacija za namene DDV prvega pridobitelja v državi, ki ni država prve dobave ali država končnega pridobitelja, ni merilo za opredelitev transakcije znotraj Skupnosti, niti ni sama po sebi zadosten dokaz za to, da gre za transakcijo znotraj Skupnosti.

Drugo vprašanje

45 Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče pravzaprav izvedeti, ali za namene razlage člena 138(1) Direktive o DDV predelava blaga v verigi dveh zaporednih dobav, kot je ta v postopku v glavni stvari, po navodilih vmesnega pridobitelja in pred prevozom tega blaga v državo članico končnega pridobitelja vpliva na pogoje oprostitve prve dobave.

46 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bil del blaga iz postopka v glavni stvari predelan, in sicer razvrščen, obložen z ledom in pakiran, po navodilih družbe Megalain po drugih dobavah in pred njegovim prevozom v države članice, v katerih so imeli sedež končni pridobitelji. Predložitveno sodišče ocenjuje, da je na podlagi analize določb Direktive o DDV mogoče meniti, da je to v primeru oprostitve isto blago, nepredelano, ki ga je treba dobaviti.

47 V zvezi s tem je treba navesti, da člen 138(1) te direktive določa obveznost držav članic, da oprostijo dobave blaga, ki izpolnjujejo vsebinske pogoje, ki so v njem izčrpno našteti (sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 29). Predelava blaga, ki je predmet dobave, pa ni del vsebinskih pogojev, določenih v tem členu.

48 Glede verige dveh dobav, kot sta ti v postopku v glavni stvari, je dovolj ugotoviti, da je iz odgovora na prvo vprašanje razvidno, da prvih dobav ni mogoče opredeliti kot dobave znotraj Skupnosti, ker jim ni mogoče pripisati nobenega prevoza znotraj Skupnosti. Morebitna predelava blaga po teh prvih dobavah te ugotovitve ne more spremeniti.

49 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da za namene razlage člena 138(1) Direktive o DDV predelava blaga v verigi dveh zaporednih dobav, kot je ta v postopku v glavni stvari, po navodilih vmesnega pridobitelja in ki je opravljena pred prevozom v državo članico končnega pridobitelja, ne vpliva na pogoje morebitne oprostitve prve dobave, saj pride do te predelave po prvi dobavi.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Člen 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec s sedežem v prvi državi članici, ni oproščena davka na dodano vrednost na podlagi te določbe, če pridobitelj, identificiran za namene davka na dodano vrednost v drugi državi članici, pred sklenitvijo te transakcije dobave obvesti dobavitelja o svoji nameri takojšnje prodaje blaga pred njegovim prevozom iz prve države članice davčnemu zavezancu s sedežem v tretji državi članici, kateremu bo to blago tudi odpeljal, če je bila ta druga dobava dejansko opravljena in je bilo blago nato prepeljano iz prve države članice v državo članico tretjega davčnega zavezanca. Identifikacija**

za namene davka na dodano vrednost prvega pridobitelja v državi, ki ni država prve dobave ali država končnega pridobitelja, ni merilo za opredelitev transakcije znotraj Skupnosti, niti ni sama po sebi zadosten dokaz za to, da gre za transakcijo znotraj Skupnosti.

2. **Za namene razlage člena 138(1) Direktive 2006/112 predelava blaga v verigi dveh zaporednih dobav, kot je ta v postopku v glavni stvari, po navodilih vmesnega pridobitelja in ki je opravljena pred prevozom v državo članico končnega pridobitelja, ne vpliva na pogoje morebitne oprostitve prve dobave, saj pride do te predelave po prvi dobavi.**

Podpisi