Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

26. července 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 138 odst. 1 – Kvalifikace plnění jako dodání zboží uvnitř Společenství – Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně – Záměr pořizovatele zakoupené zboží dále prodat osobě povinné k dani v jiném členském státě před tím, než toto zboží opustí území prvního členského státu – Případný vliv zpracování části zboží před jeho odesláním“

Ve věci C-386/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) ze dne 4. července 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 12. července 2016, v řízení

„Toridas“ UAB

proti

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za přítomnosti:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení E. Juhász, předseda senátu, C. Vajda a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za „Toridas“ UAB R. Mištautasem, advokatas,

– za litevskou vládu D. Kriaučiūnasem a K. Dieninisem, jakož i D. Stepanienė, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. Steiblytė, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: litevština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 138 odst. 1, čl. 140 písm. a) a článku 141 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) ve spojení s články 33 a 40 této směrnice.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností „Toridas“ UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ústřední daňové ředitelství při Ministerstvu financí Litevské republiky) ve věci kvalifikace plnění uskutečněných společností Toridas v období od roku 2008 do roku 2010 jako dodání zboží uvnitř Společenství a uhrazení daně z přidané hodnoty (DPH) z těchto plnění, navýšené o úroky z prodlení a pokutu uloženou daňovým orgánem.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

4 Článek 20 této směrnice stanoví:

„ ‚Pořízením zboží uvnitř Společenství‘ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

5 Článek 32 uvedené směrnice stanoví:

„Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Nachází-li se však místo zahájení odeslání nebo přepravy zboží na třetím území nebo v třetí zemi, má se za to, že se místo dodání zboží dovozcem, který je určen nebo uznán za osobu povinnou odvést daň podle článku 201, a místo případných následných dodání nacházejí v členském státě dovozu zboží.“

6 Článek 33 téže směrnice stanoví:

„1. Odchylně od článku 32 se za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli, jsou-li přitom splněny tyto podmínky:

a) dodání zboží se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jinou osobu nepovinnou k dani;

b) předmětem dodání je zboží jiné než nové dopravní prostředky a než zboží, jež je dodáváno s montáží nebo instalací, ať již se zkušebním provozem nebo bez něj, dodavatelem nebo na jeho účet.

2. Je-li dodávané zboží odesláno nebo přepraveno z třetího území nebo třetí země a dovezeno dodavatelem pořizovateli do jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, považuje se toto zboží za odeslané nebo přepravené z členského státu dovozu.“

7 Článek 40 směrnice o DPH stanoví:

„Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.“

8 Článek 138 odst. 1 této směrnice zní:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř [Unie], prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

9 Článek 140 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně;

[…]“

10 Článek 141 téže směrnice stanoví:

„Každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40, jsou-li splněny tyto podmínky:

a) pořízení zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě;

b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v témže členském státě uskutečňuje osoba povinná k dani uvedená v písmenu a);

c) zboží, které osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje;

d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno, je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v témže členském státě;

e) osoba uvedená v písmenu d) byla v souladu s článkem 197 určena za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.“

Litevské právo

11 Článek 49 odst. 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o DPH) ve znění použitelném ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) zní:

„Sazba daně ve výši 0 % se uplatní na zboží dodané osobě povinné k DPH identifikované pro účely DPH v jiném členském státě a přepravené z vnitrostátního území do jiného členského státu (bez ohledu na to, kdo – zda dodavatel zboží, pořizovatel zboží nebo třetí osoba jednající na jejich účet – uskutečňuje tuto přepravu).“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Toridas je společnost usazená a pro účely DPH identifikovaná v Litvě. V období od 1. července 2008 do 31. prosince 2010 dovezla do Litvy mražené ryby z Kazachstánu (dále jen „dotčené zboží“). Dotčené zboží bylo poté prodáno Megalain OÜ, společnosti usazené a pro účely DPH identifikované v Estonsku (dále jen „první dodání“). Tento prodej mezi společnostmi Toridas a Megalain se řídil smlouvou o spolupráci uzavřenou dne 10. října 2006. Společnost Megalain se podle této smlouvy zavázala vyvézt dotčené zboží z litevského území do třiceti dnů a předat společnosti Toridas dokumenty prokazující, že toto zboží skutečně opustilo toto území. Společnost Toridas se zavázala pečovat o uvedené zboží, včetně jeho uskladnění, a uhradit náklady vynaložené až do jeho skutečného vývozu z Litvy.

13 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v praxi Magalain tentýž den nebo den následující po jeho koupi od společnosti Toridas dále prodala dotčené zboží pořizovatelům usazeným a pro účely DPH identifikovaným v jiných členských státech Evropské unie, a sice v Dánsku, Německu, Nizozemku a Polsku (dále jen „druhá dodání“).

14 Část dotčeného zboží byla po tomto dalším prodeji okamžitě odeslána z Litvy do těchto jiných členských států, aniž byla převezena do Estonska. Další část byla nejprve přepravena do prostor společnosti Plungės šaltis nacházejících se v Litvě za účelem jeho třídění, glazování, balení, a poté přepravena přímo ke kupujícím v jiných členských státech určení uvedených v předchozím bodě. Ve všech případech Megalain zajišťovala třídění, glazování, balení, jakož o vývoz dotčeného zboží.

15 Pokud jde o první dodání, bylo na fakturách, které společnost Toridas vystavila společnosti Magalain, uvedeno, že na plnění se jakožto na dodání zboží uvnitř Společenství podle čl. 49 odst. 1 zákona o DPH uplatní sazba DPH ve výši 0 %. Faktury rovněž uváděly, že adresa místa nakládky a dodání dotčeného zboží je adresa skladů společností Kauno žuvis nebo Plungės šaltis nacházejících se na litevském území.

16 Pokud jde o druhá dodání, společnost Magalain vystavila faktury bez DPH v souladu s ustanoveními směrnice o DPH týkajícími se osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství od daně. Uváděly rovněž místo nakládky dotčeného zboží, a sice prostory společností Kauno žuvis nebo Plungės šaltis nacházející se v Litvě a místo dodání, a sice adresu v členském státě každého pořizovatele.

17 Po daňové kontrole týkající se úhrady DPH měla litevská daňová inspekce za to, že první dodání jsou dodáními v tuzemsku, na která se uplatní běžná sazba daně, a nikoli dodáními uvnitř Společenství, která jsou osvobozena od DPH. Toto posouzení, které bylo nejprve potvrzeno Ústředním daňovým ředitelstvím při Ministerstvu financí Litevské republiky, bylo vyvráceno Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky).

18 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionální správní soud ve Vilniusu, Litva), kterému Ústřední daňové ředitelství při Ministerstvu financí Litevské republiky podalo žalobu, zrušil rozhodnutí Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky a rozhodl, že posouzení místních a ústředních daňových orgánů bylo správné.

19 Toridas se odvolala proti tomuto rozsudku k předkládajícímu soudu.

20 Tento soud má pochybnosti ohledně kvalifikace prvních dodání pro účely DPH. Uvedený soud, uvádí, že po těchto plněních následovala druhá dodání a dotčené zboží bylo předmětem jen jednoho odeslání nebo přepravy uvnitř Společenství, a klade si otázku, která z prvních nebo druhých dodání musí být kvalifikována jako dodání uvnitř Společenství, která jsou podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH osvobozena od DPH.

21 Podle předkládajícího soudu je prokázáno, že byla uskutečněna přeprava dotčeného zboží ke konečným pořizovatelům a tito pořizovatelé ve svých členských státech přiznali daň z odpovídajících pořízení uvnitř Společenství. Předkládající soud navíc uvádí, že důkazy obsažené ve spisu umožňují mít rozumně za to, že Toridas byla seznámena se všemi významnými okolnostmi týkajícími se druhých dodání. Vzhledem k závěrům vyplývajícím z rozsudku ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), a konkrétně z bodu 36 tohoto rozsudku, má předkládající soud pochybnosti o tom, zda se na první dodání může vztahovat osvobození od daně upravené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

22 Tento soud naproti tomu uvádí, že ve vztahu k téže zásilce zboží byly do řetězce dvou po sobě následujících dodání zahrnuty subjekty identifikované v různých členských státech a Megalain jednala jako zprostředkovatel. Z toho podle něj vyplývá, že hospodářská plnění mohou být souhrnně považována za takzvaná „trojstranná“ plnění, kterých se účastní tři subjekty, jež jsou usazeny a pro účely DPH identifikovány ve třech různých členských státech a jež uskutečňují dvě po době následující dodání zboží, které je předmětem jen jedné přepravy uvnitř Společenství. Má za to, že z tohoto důvodu by se mohl na tato dodání vztahovat článek 141 směrnice o DPH. Předkládající soud se konečně zabývá otázkou vlivu zpracování části dotčeného zboží na případné uplatnění osvobození od daně na první dodání.

23 Vzhledem k tomu, že Megalain je identifikována pro účely DPH v Estonsku, má předkládající soud ostatně obavy, že případné odepření osvobození prvních dodání od daně by vedlo k dvojímu zdanění téhož hospodářského plnění, k němuž by došlo jak na úrovni dodání, tak na úrovni pořízení.

24 Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 138 odst. 1, čl. 140 písm. a) a (nebo) článek 141 směrnice [o DPH] ve spojení mimo jiné s články 33 a 40 uvedené směrnice vykládat v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci […], je dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani usazenou v prvním členském státě, osvobozeno od daně, pokud pořizovatel (osoba identifikovaná pro účely DPH v druhém členském státě) před zahájením tohoto dodání vyjádří záměr zboží před jeho přepravou z prvního členského státu okamžitě dále prodat osobě povinné k dani usazené ve třetím členském státě, přičemž zboží je poté přepraveno (odesláno) k této třetí osobě povinné k dani?

2) Má na odpověď na první otázku vliv skutečnost, že část zboží byla před jeho přepravou do třetího státu zpracována na příkaz osoby povinné k dani usazené (identifikované pro účely DPH) ve druhém členském státě?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

25 Svými dvěma otázkami se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad článků 33, 40, čl. 138 odst. 1, čl. 140 písm. a) a článku 141 směrnice o DPH. Přeje si zejména zjistit, zda taková dodání zboží jako jsou první dodání, mohou být osvobozena od daně na základě ustanovení směrnice o DPH použitelných na plnění uvnitř Společenství.

26 Avšak je třeba konstatovat, že osvobození dodání zboží od daně se týká jen čl. 138 odst. 1 této směrnice, zatímco čl. 140 písm. a), článek 141 a článek 40 směrnice o DPH se vztahují jen na pořízení zboží uvnitř Společenství. Je třeba rovněž uvést, že článek 33 směrnice o DPH se vztahuje k místu dodání zboží, zatímco žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká režimu osvobození dodání zboží od daně.

27 Za těchto podmínek je třeba zabývat se projednávanou žádostí předkládajícího soudu jen v tom rozsahu, v němž se týká výkladu článku 40 a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, je dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani usazenou v prvním členském státě osvobozeno od daně na základě tohoto ustanovení, pokud pořizovatel, který je pro účely DPH identifikován ve druhém členském státě, před ukončením tohoto dodání informuje dodavatele, že zboží bude okamžitě dále prodáno osobě povinné k dani usazené ve třetím členském státě před tím, než opustí první členský stát a bude přepraveno k této třetí osobě povinné k dani.

29 Článek 138 odst. 1 této směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Unie, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, které jednají jako takové v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

30 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození dodání zboží od daně ve smyslu tohoto článku lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, bod 29 a citovaná judikatura).

31 Je třeba rovněž připomenout, že logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v článku 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 34).

32 Z článku 20 uvedené směrnice přitom vyplývá, že pořízení může být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství jen za podmínky, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno pořizovateli.

33 Je třeba mít tedy za to, že podmínky použití čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nemohou být splněny, pokud dodávané zboží není přepraveno nebo odesláno pořizovateli, jehož pořízení je logickým důsledkem předmětného dodání.

34 Pokud jde o taková plnění, jako jsou plnění, o něž se jedná ve věci v původním řízení, jež tvoří řetězec dvou po sobě následujících plnění a jež vedou jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že přeprava uvnitř Společenství může být přiřazena pouze k jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45).

35 Kromě toho za účelem určení, ke kterému z obou dodání musí být přiřazena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27, a ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32).

36 V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že se druhý převod tohoto práva, a sice druhé dodání, uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32 a citovaná judikatura).

37 V případě dvou po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, je třeba k určení toho, ke kterému z obou dodání musí být přiřazena tato přeprava, prokázat, zda byla uvedená přeprava uskutečněna po druhém dodání. Pokud by tomu tak bylo, mělo by být jen druhé dodání kvalifikováno jako dodání uvnitř Společenství a mělo by se na něj případně vztahovat osvobození od daně upravené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

38 Ze skutečností obsažených v předkládacím rozhodnutí v projednávaném případě vyplývá, že k dodání uskutečněnému společností Megalain ve prospěch konečných pořizovatelů došlo před tím, než byla uskutečněna přeprava uvnitř Společenství.

39 Předkládací rozhodnutí rovněž upřesňuje, že zprostředkující subjekt – společnost Megalain, která byla identifikována pro účely DPH v Estonsku – nebyl příjemcem dotčeného zboží, které bylo přepraveno uvnitř Společenství, jelikož toto zboží bylo přepraveno přímo do členských států, v nichž byli usazeni koneční pořizovatelé, a sice do Dánska, Německa, Nizozemska a Polska.

40 S výhradou ověření, které provede předkládající soud, jsou tudíž první dodání, o která se jedná ve věci v původním řízení, dodáními v tuzemsku, na která se nemůže vztahovat osvobození od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

41 Na tento závěr nemá vliv skutečnost, že zprostředkující subjekt byl usazen a pro účely DPH identifikován v Estonsku. Předkládající soud je podle všeho toho názoru, že pokud by se mělo za to, že první dodání musí být kvalifikována jako zdanitelná plnění, mohlo by to vést k nebezpečí dvojího zdanění vzhledem k tomu, že Megalain přiznala daň ze svých pořízení zboží v Estonsku.

42 Ze znění článku 20 a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH však vyplývá, že místo identifikace subjektu pro účely DPH není kritériem kvalifikace dodání uvnitř Společenství nebo pořízení uvnitř Společenství.

43 Předkládající soud má za to, že pokud by byl učiněn závěr, že první dodání musí být kvalifikována jako zdanitelná plnění, mohlo by to vést k nebezpečí dvojího zdanění. Avšak, jak již uvedla Komise ve svém písemném vyjádření, toto nebezpečí nemůže být považováno za odůvodnění osvobození těchto plnění od daně vzhledem k tomu, že správné použití směrnice o DPH umožňuje zabránit dvojímu zdanění a zajistit daňovou neutralitu.

44 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, není dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani usazenou v prvním členském státě osvobozeno od daně na základě tohoto ustanovení, pokud pořizovatel, který je pro účely DPH identifikován ve druhém

členském státě, před ukončením tohoto dodání informuje dodavatele, že zboží bude okamžitě dále prodáno osobě povinné k dani usazené ve třetím členském státě před tím, než opustí první členský stát a bude přepraveno k této třetí osobě povinné k dani, jestliže toto druhé dodání bylo uskutečněno a zboží bylo poté přepraveno z prvního členského státu do členského státu třetí osoby povinné k dani. Identifikace prvního pořizovatele pro účely DPH v jiném členském státě, než je stát místa prvního dodání nebo stát místa konečného pořízení, není kritériem kvalifikace plnění jako plnění uvnitř Společenství ani sama o sobě dostatečným důkazem o tom, že plnění má povahu plnění uvnitř Společenství.

K druhé otázce

45 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda pro účely výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH má zpracování zboží v rámci takového řetězce dvou po sobě následujících dodání, jako je řetězec, o který se jedná ve věci v původním řízení, uskutečněné na příkaz zprostředkujícího pořizovatele a před jeho přepravou do členského státu konečného pořizovatele, vliv na podmínky osvobození prvního dodání od daně.

46 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že část zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, byla na příkaz společnosti Magalain po uskutečnění druhých dodání a před jeho přepravou do členských států, v nichž jsou usazeni koneční pořizovatelé, zpracována, a sice tříděna, glazována, balena. Předkládající soud má přitom za to, že z analýzy ustanovení směrnice o DPH vyplývá, že v případě osvobození od daně musí být dodáno totéž nezpracované zboží.

47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 138 odst. 1 této směrnice upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující hmotněprávní podmínky, které jsou v něm taxativně vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 29). Zpracování zboží, které bylo předmětem dodání, není však součástí hmotněprávních podmínek stanovených v tomto článku.

48 Pokud jde o takový řetězec dvou po sobě následujících plnění, jako je řetězec, o který se jedná ve věci v původním řízení, stačí konstatovat, že z odpovědi na první otázku vyplývá, že první dodání nemohou být kvalifikována jako dodání uvnitř Společenství, jelikož k nim nemůže být přiřazena žádná přeprava uvnitř Společenství. Případné zpracování zboží uskutečněné po těchto prvních dodáních nemůže přitom změnit tento závěr.

49 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že pro účely výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nemá zpracování zboží v rámci takového řetězce dvou po sobě následujících dodání, jako je řetězec, o který se jedná ve věci v původním řízení, uskutečněné na příkaz zprostředkujícího pořizovatele a před jeho přepravou do členského státu konečného pořizovatele, vliv na podmínky případného osvobození prvního dodání od daně, jelikož toto zpracování je uskutečněno po prvním dodání.

K nákladům řízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, není dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani usazenou v prvním členském státě osvobozeno od daně na základě tohoto ustanovení, pokud pořizovatel, který je pro účely daně z přidané hodnoty identifikován pro účely DPH ve druhém členském státě, před ukončením tohoto dodání informuje dodavatele, že zboží bude okamžitě dále prodáno osobě povinné k dani usazené ve třetím členském státě před tím, než opustí první členský stát a bude přepraveno k této třetí osobě povinné k dani, jestliže toto druhé dodání bylo uskutečněno a zboží bylo poté přepraveno z prvního členského státu do členského státu třetí osoby povinné k dani. Identifikace prvního pořizovatele pro účely daně z přidané hodnoty v jiném členském státě, než je stát místa prvního dodání nebo stát místa konečného pořízení, není kritériem kvalifikace plnění jako plnění uvnitř Společenství ani sama o sobě dostatečným důkazem o tom, že plnění má povahu plnění uvnitř Společenství.**

2) **Pro účely výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 nemá zpracování zboží v rámci takového řetězce dvou po sobě následujících dodání, jako je řetězec, o který se jedná ve věci v původním řízení, uskutečněné na příkaz zprostředkujícího pořizovatele a před jeho přepravou do členského státu konečného pořizovatele, vliv na podmínky případného osvobození prvního dodání od daně, jelikož toto zpracování je uskutečněno po prvním dodání.**

Podpisy.