

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

26. srpnja 2017. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 138. stavak 1. – Kvalifikacija transakcije kao isporuke unutar Zajednice – Izuzeće isporuka robe unutar Zajednice – Namjera stjecatelja da preproda robu poreznom obvezniku u drugoj državi – članici prije nego što roba napusti državno područje prve države – članice – Eventualni utjecaj prilagodbe dijela robe prije njezine otpreme”

U predmetu C-386/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Vrhovni upravni sud, Litva), odlukom od 4. srpnja 2016., koju je Sud zaprimio 12. srpnja 2016., u postupku

„**Toridas**” UAB

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

uz sudjelovanje:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik vijeća, C. Vajda i K. Jürimäe (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „Toridas” UAB, R. Mištautas, *advokatas*,
- za litavsku vladu, D. Kriaušėnas i K. Dieninis kao i D. Stepanienė, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Steiblytė, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 1., članak 140. točke (a) i članak 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom

sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s člancima 33. i 40. te direktive.

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „Toridas” UAB i Valstybinis mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nacionalna porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve) povodom kvalifikacije transakcija koje je izvršilo društvo Toridas između 2008. i 2010., isporukama unutar Zajednice, i plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na te transakcije, uvećanog za kazne zbog kašnjenja i poreznu novčanu kaznu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

4. U skladu s člankom 20. te direktive:

„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.”

5. U članku 32. navedene direktive određuje se:

„U slučaju robe koju dobavlja, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu.

Međutim, ako otprema ili prijevoz robe počinje na trećem teritoriju ili u trećoj zemlji, smatra se da je i mjesto isporuke koju obavlja uvoznik koji je određen ili priznat u skladu s člankom 201. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a, kao i mjesto svake daljnje isporuke, u državi članici uvoza robe.”

6. U skladu s člankom 33. iste direktive:

„1. Iznimno od odredaba članka 32., mjestom isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a čije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;

(b) isporučena roba nije niti novo prijevozno sredstvo niti roba koju isporučuje dobavljač ili se isporučuje u ime dobavljača, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.

2. Isporučena roba koju dobavljač otprema ili prevozi s trećeg teritorija ili iz treće zemlje i uvozi u državu članicu osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe kupcu završava, smatra se da je otpremljena ili prevezena iz države članice uvoza.”

7 ?lanak 40. Direktive o PDV-u odre?uje:

„Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stje?e.”

8 ?lanak 138. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Države ?lanice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar [Unije] prodavatelj ili osoba koja stje?e robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe zapo?inje.”

9 Sukladno odredbama ?lanka 140. navedene direktive:

„Države ?lanice dužne su izuzeti sljede?e transakcije:

(a) stjecanje robe unutar Zajednice ?ija bi isporuka od strane poreznih obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar njihovog teritorija;

[...]”

10 U ?lanku 141. iste direktive predvi?a se:

„Sve države ?lanice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obra?unava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s ?lankom 40., ukoliko su ispunjeni sljede?i uvjeti:

(a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u doti?noj državi ?lanici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi ?lanici;

(b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u doti?noj državi ?lanici, porezni obveznik iz to?ke (a);

(c) roba koju na taj na?in stje?e porezni obveznik iz to?ke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države ?lanice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;

(d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u doti?noj državi ?lanici;

(e) osoba iz to?ke (d) odre?ena je u skladu s ?lankom 197. kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi ?lanici u kojoj se porez pla?a.”

Litavsko pravo

11 ?lanak 49. stavak 1. Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Zakon Republike Litve o PDV-u), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), glasi:

„Po nultoj stopi oporezuju se isporuke robe poreznom obvezniku identificiranom u svrhu PDV-a u drugoj državi ?lanici koja je prevezena izvan nacionalnog državnog područja u drugu državu ?lanicu (bez obzira na to je li osoba koja izvršava taj prijevoz prodavatelj robe, stjecatelj ili treća osoba koja djeluje za njihov račun).”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Toridas je društvo koje ima sjedište i identificirano je u svrhu PDV-a u Litvi. Između 1. srpnja 2008. i 31. prosinca 2010. ono je u Litvu uvezlo smrznutu ribu iz Kazahstana (u daljnjem tekstu: predmetna roba). Predmetna roba potom je prodana društvu Megalain OÜ, koje ima sjedište i identificirano je u svrhu PDV-a u Estoniji (u daljnjem tekstu: prve isporuke). Te prodaje između društava Toridas i Megalain bile su uređene ugovorom o suradnji sklopljenim 10. listopada 2006. Na temelju tog ugovora Megalain se obvezao izvesti predmetnu robu s litavskog državnog područja u roku od trideset dana i dostaviti društvu Toridas dokumente kojima se dokazuje da je ta roba stvarno napustila to područje. Društvo Toridas se sa svoje strane obvezalo preuzeti skrb o navedenoj robi, uključujući o njezinu skladištenju, i podmiriti troškove koji su nastali do njezina stvarnog izvoza iz Litve.

13 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je istoga ili sljedećeg dana društvo Megalain predmetnu robu, kupljenu od društva Toridas, preprodalo stjecateljima koji imaju sjedište i identificirani su u svrhu PDV-a u drugim državama ?lanicama Europske unije, odnosno u Danskoj, Njemačkoj, Nizozemskoj i Poljskoj (u daljnjem tekstu: druge isporuke).

14 Dio predmetne robe poslan je odmah nakon njezine preprodaje iz Litve u druge države ?lanice, ne prelazeći pritom preko Estonije. Drugi dio prevezen je u prostorije društva Plungės šaltis, koje ima sjedište u Litvi, kako bi bio razvrstan, obložen ledom i zapakiran prije nego što bude prevezen izravno kupcima u države ?lanice odredišta iz prethodne točke. U svakom slučaju, društvo Megalain preuzelo je skrb o razvrstavanju, oblaganju ledom, pakiranju i izvozu predmetne robe.

15 Kad je riječ o prvim isporukama, na računima koje je društvo Toridas naslovilo na društvo Megalain navedeno je da su transakcije oporezovane nultom stopom PDV-a kao isporuke robe unutar Zajednice, u skladu s ?lankom 49. stavkom 1. Zakona o PDV-u. Na računima je također navedeno da je adresa mjesta utovara i mjesta isporuke predmetne robe adresa skladišta društava Kauno žuvis ili Plungės šaltis, koja se nalaze na litavskom državnom području.

16 Kad je riječ o drugim isporukama, račun je izdalo društvo Megalain bez obračuna PDV-a, na temelju odredbi Direktive o PDV-u u vezi s izuzećem stjecanja robe unutar Zajednice. Na njima je navedeno i mjesto utovara predmetne robe, odnosno prostorije društva Kauno žuvis ili Plungės šaltis koje se nalaze u Litvi, i mjesto isporuke, odnosno adresa u državi ?lanici svakog stjecatelja.

17 Nakon porezne kontrole koja se odnosila na plaćanje PDV-a litavska porezna inspekcija utvrdila je da su prve isporuke bile isporuke u tuzemstvu, oporezive po redovnoj stopi, a ne isporuke unutar Zajednice na koje se primjenjuje izuzeće od PDV-a. Tu ocjenu, koju je najprije potvrdila Nacionalna porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve, poništila je Mokestinė ginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve).

18 Odlu?uju?i o prijedlogu Nacionalne porezne uprave pri Ministarstvu financija Republike Litve, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilnius, Litva) poništio je odluku Komisije za porezne sporove pri Vladi Republike Litve i presudio da je ocjena lokalnih i središnjih poreznih uprava bila osnovana.

19 Društvo Toridas protiv te presude uložilo je žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

20 Taj sud pita se o kvalifikaciji prvih isporuka u svrhu PDV-a. Navode?i da su nakon tih transakcija uslijedile druge isporuke, i da je predmetna roba bila predmet samo jedne otpreme ili samo jednog prijevoza unutar Zajednice, navedeni sud pita se koje od prvih ili drugih isporuka treba okvalificirati isporukama unutar Zajednice, koje su izuzete na temelju ?lanka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

21 Prema sudu koji je uputio zahtjev, utvr?eno je da je doista izvršen prijevoz predmetne robe do kona?nih stjecatelja i da su potonji u svojim državama ?lanicama prijavili odgovaraju?a stjecanja unutar Zajednice. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev navodi da dokazi u spisu omogu?uju razuman zaklju?ak da je društvo Toridas znalo za sve važne okolnosti u vezi s drugim isporukama. S obzirom na pouke iz presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), i konkretno to?ku 36. te presude, sud koji je uputio zahtjev dvoji može li se na prve isporuke primijeniti izuze?e iz ?lanka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

22 Nasuprot tomu, taj sud navodi da su dvije usporedne isporuke iste robe uklju?ivale gospodarske subjekte identificirane u razli?itim državama ?lanicama i da je društvo Megalain djelovalo kao posrednik. Na temelju toga moglo bi se zaklju?iti da bi se gospodarske transakcije op?enito moglo smatrati „trostranim” transakcijama jer obuhva?aju tri subjekta koji imaju sjedište i identificirani su u svrhu PDV-a u trima razli?itim državama ?lanicama te izvršavaju dvije usporedne isporuke koje su predmet samo jednog prijevoza unutar Zajednice. Zbog toga mogu biti obuhva?ene ?lankom 141. Direktive o PDV-u. Naposljetku, navedeni sud pita se o utjecaju prilagodbe dijela predmetne robe na primjenu eventualnog izuze?a prvih isporuka.

23 U preostalom sud koji je uputio zahtjev izražava zabrinutost da bi, s obzirom na to da je društvo Megalain identificirano u svrhu PDV-a u Estoniji, eventualno odbijanje izuze?a prvih isporuka dovelo do dvostrukog oporezivanja iste gospodarske transakcije, kako na razini isporuke tako i na razini stjecanja.

24 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 138. stavak 1., ?lanak 140. to?ku (a) i/ili ?lanak 141. Direktive [o PDV-u] tuma?iti, me?u ostalim, u vezi s njezinim ?lancima 33. i 40., na na?in da je u okolnostima poput onih u ovom slu?aju [...], isporuka robe koju je izvršio porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi ?lanici oslobo?ena od poreza ako, prije nego što zapo?ne isporuka, stjecatelj (porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi ?lanici) izrazi namjeru da tu robu, prije nego što je prenese iz prve države ?lanice, odmah proda poreznom obvezniku sa sjedištem u tre?oj državi ?lanici, za kojeg je ta roba bila prevezena (poslana) u tu tre?u državu ?lanicu?

2. Utje?e li na odgovor na prvo pitanje ?injenica da je dio robe prilago?en prema nalogu poreznog obveznika (identificiranog u svrhu PDV-a) sa sjedištem u drugoj državi ?lanici prije nego što je bila prevezena u tre?u državu ?lanicu?”

O prethodnim pitanjima

Uvodna o?itovanja

25 Svojim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev moli Sud za tuma?enje ?lanka 33., ?lanka 40., ?lanka 138. stavka 1., ?lanka 140. to?ke (a) i ?lanka 141. Direktive o PDV-u. On osobito ?eli znati mogu li isporuke robe poput prvih isporuka biti izuzete na temelju odredbi Direktive o PDV-u koje se primjenjuju na transakcije unutar Zajednice.

26 Valja me?utim utvrditi da se samo ?lanak 138. stavak 1. te direktive odnosi na izuze?e isporuka robe, dok se ?lanak 140. to?ka (a), ?lanak 141. i ?lanak 40. Direktive o PDV-u primjenjuju samo na stjecanja robe unutar Zajednice. Isto tako valja navesti da se ?lanak 33. Direktive o PDV-u odnosi na mjesto isporuke robe, dok se zahtjev za prethodnu odluku odnosi na sustav izuze?a isporuka robe.

27 U tim okolnostima ovaj zahtjev za prethodnu odluku valja ispitati samo u dijelu u kojem se odnosi na tuma?enje ?lanka 40. i ?lanka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da je u okolnostima poput onih u glavnom postupku isporuka robe koju je izvr?io porezni obveznik sa sjedi?tem u prvoj dr?avi ?lanici izuzeta od PDV-a na temelju te odredbe kad, prije zaklju?enja te transakcije isporuke, stjecatelj, identificiran u svrhu PDV-a u drugoj dr?avi ?lanici, obavijesti dobavlja?a da ?e roba biti odmah preprodana poreznom obvezniku sa sjedi?tem u tre?oj dr?avi ?lanici, prije njezina izvoza iz prve dr?ave ?lanice i prijevoza na odredi?te tog tre?eg poreznog obveznika.

29 Na temelju ?lanka 138. stavka 1. te direktive, dr?ave ?lanice du?ne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredi?te izvan njihova teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stje?e robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a koja djeluje kao takva u dr?avi ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe zapo?inje.

30 Sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, izuze?e isporuke robe u smislu tog ?lanka primjenjuje se samo ako je pravo raspolaganja tom robom u svojstvu vlasnika preneseno na stjecatelja, ako je dobavlja? dokazao da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu dr?avu ?lanicu i ako je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, navedena roba fizi?ki napustila dr?avno podru?je dr?ave ?lanice isporuke (vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

31 Valja tako?er podsjetiti da isporuka unutar Zajednice obuhva?ena ?lankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u zna?i stjecanje unutar Zajednice kako je definirano u ?lanku 20. te direktive i da stoga te dvije odredbe valja tuma?iti pridaju?i im isto zna?enje i doseg (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 34.).

32 Iz ?lanka 20. navedene direktive proizlazi da se stjecanje mo?e okvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice samo pod uvjetom da je roba prevezena ili otpremljena na odredi?te stjecatelja.

33 Valja stoga utvrditi da uvjeti primjene ?lanka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u ne mogu biti ispunjeni ako roba koja je predmet isporuke nije prevezena ili otpremljena na odredi?te stjecatelja ?ije stjecanje proizlazi iz utvr?ene isporuke.

34 Kad je rije? o transakcijama koje, poput onih u glavnom postupku, ?ine dvije usporedne isporuke koje su dovele do samo jednog prijevoza unutar Zajednice, iz sudske prakse Suda

proizlazi, s jedne strane, da se prijevoz unutar Zajednice može pripisati samo jednoj od dviju isporuka koja je, stoga, biti jedina izuzeta na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, t. 45.).

35 S druge strane, kako bi se utvrdila kojoj od dviju isporuka treba pripisati prijevoz unutar Zajednice, valja izvršiti cjelokupnu ocjenu svih posebnih okolnosti predmetnog slučaja (vidjeti u tom smislu presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, t. 27., i od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32.).

36 Na temelju te ocjene valja osobito utvrditi u kojem trenutku je došlo do drugog prijenosa ovlasti raspolaganja robom u svojstvu vlasnika, u korist konačnog stjecatelja. Naime, ako je do drugog prijenosa te ovlasti, odnosno druge isporuke, došlo prije prijevoza unutar Zajednice, potonji se ne može pripisati prvoj isporuci koja je izvršena u korist prvog stjecatelja (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

37 Kako bi se utvrdilo kojoj od dviju usporednih isporuka koje su dovele do samo jednog prijevoza unutar Zajednice treba pripisati taj prijevoz, valja utvrditi je li do navedenog prijevoza došlo nakon druge isporuke. Ako je tomu tako, samo se druga isporuka treba okvalificirati kao isporuka unutar Zajednice na koju se, prema potrebi, primjenjuje izuzeće iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

38 U predmetnom slučaju, iz elemenata sadržanih u odluci kojom se upućuje zahtjev proizlazi da je do isporuke koju je izvršilo društvo Megalain u korist konačnih stjecatelja došlo prije prijevoza unutar Zajednice.

39 Odluka kojom je upućen zahtjev također pojašnjava da subjekt posrednik, društvo Megalain, identificiran u svrhu PDV-a u Estoniji, nije bio adresat prijevoza predmetne robe unutar Zajednice s obzirom na to da je ta roba prevezena izravno u države članice u kojima su konačni stjecatelji imali sjedište, odnosno u Dansku, Njemačku, Nizozemsku i Poljsku.

40 Stoga, pod uvjetom provjere od strane suda koji je uputio zahtjev, prve predmetne isporuke u glavnom postupku čine isporuke u tuzemstvu na koje se ne može primjenjivati izuzeće od PDV-a na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

41 Na taj zaključak ne utječe činjenica da subjekt posrednik ima sjedište i da je identificiran u svrhu PDV-a u Estoniji. Doista, sud koji je uputio zahtjev ocjenjuje u biti da kad bi bilo utvrđeno da prve isporuke valja okvalificirati oporezivim transakcijama, iz toga bi mogla proizaći opasnost od dvostrukog oporezivanja jer je društvo Megalain prijavilo svoja stjecanja u Estoniji.

42 Ipak, iz formulacije članka 20. i članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da mjesto identificiranja gospodarskog subjekta u svrhu PDV-a nije kriterij kvalifikacije isporuke unutar Zajednice ili stjecanja unutar Zajednice.

43 Sud koji je uputio zahtjev u biti ocjenjuje da bi, kad bi se utvrdilo da prve isporuke treba okvalificirati oporezivim transakcijama, to moglo dovesti do opasnosti od dvostrukog oporezivanja. Međutim, kao što to navodi Komisija u svojim pisanim očitovanjima, ta opasnost ne može opravdati izuzeće tih transakcija jer pravilna primjena Direktive o PDV-u omogućuje izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i osiguranje porezne neutralnosti.

44 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, isporuka robe koju izvršava porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi članici nije izuzeta od PDV-a na temelju te odredbe

ako stjecatelj, koji je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici, prije sklapanja te transakcije isporuke, obavijesti dobavljača da se roba odmah preprodaje poreznom obvezniku sa sjedištem u trećoj državi članici, prije njezina prijevoza iz prve države članice na odredište tog trećeg poreznog obveznika, pod uvjetom da je ta druga isporuka stvarno izvršena i da je roba potom prevezena iz prve države članice na odredište države članice trećeg poreznog obveznika. Identifikacija prvog stjecatelja u svrhu PDV-a u državi članici različitom od mjesta prve isporuke ili mjesta konačnog stjecanja nije kriterij za kvalifikaciju transakcije unutar Zajednice niti sam po sebi dostatan dokaz da se radi o transakciji unutar Zajednice.

Drugo pitanje

45 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi u biti znati, u svrhu tumačenja članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, utječe li prilagodba robe tijekom dviju usporednih isporuka poput onih u glavnom postupku, po nalogu stjecatelja posrednika i koja je izvršena prije prijevoza te robe u državu članicu konačnog stjecatelja, na uvjete za izuzeće prve isporuke.

46 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je dio robe u glavnom postupku prilagođen, odnosno razvrstan, obložen ledom i zapakiran po nalogu društva Megalain nakon drugih isporuka i prije njihova prijevoza na odredište u državama članicama gdje su imali sjedište konačni stjecatelji. Ipak, sud koji je uputio zahtjev ocjenjuje da se na temelju analize odredbi Direktive o PDV-u može smatrati da se u slučaju izuzeća radi o istoj robi, neprilagođenoj, koja se treba isporučiti.

47 U tom pogledu valja navesti da članak 138. stavak 1. te direktive propisuje obvezu država članica da izuzmu isporuke robe koje ispunjavaju materijalne uvjete koji su u njemu iscrpno navedeni (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 29.). Međutim, prilagodba robe koja je predmet isporuke nije dio materijalnih uvjeta utvrđenih tim člankom.

48 Kad je riječ o dvjema usporednim isporukama poput onih u glavnom postupku, valja utvrditi da iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da se prve isporuke ne mogu okvalificirati kao isporuke unutar Zajednice kad im se ne može pripisati nikakav prijevoz unutar Zajednice. Međutim, eventualna prilagodba robe do koje je došlo nakon tih prvih isporuka ne može izmijeniti to utvrđenje.

49 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da, u svrhu tumačenja članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, prilagodba robe tijekom dviju usporednih isporuka poput onih u glavnom postupku, po nalogu stjecatelja posrednika i koja je izvršena prije prijevoza u državu članicu konačnog stjecatelja, ne utječe na uvjete eventualnog izuzeća prve isporuke kada do te prilagodbe dolazi nakon prve isporuke.

Troškovi

50 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. Članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da u okolnostima poput onih u glavnom postupku isporuka robe koju izvršava porezni obveznik sa sjedištem u prvoj državi članici nije izuzeta od poreza na dodanu vrijednost na temelju te odredbe ako stjecatelj, prije sklapanja te transakcije isporuke, koji je identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost u drugoj državi članici obavještava dobavljača da se roba odmah preprodaje poreznom obvezniku sa sjedištem u trećoj državi članici, prije njezina

prijevoza iz prve države članice na odredište tog trećeg poreznog obveznika, pod uvjetom da je ta druga isporuka stvarno izvršena i da je roba potom prevezena iz prve države članice na odredište u državu članicu trećeg poreznog obveznika. Identifikacija prvog stjecatelja u svrhu poreza na dodanu vrijednost u državi članici različitij od države mjesta prve isporuke ili mjesta konačnog stjecanja nije kriterij za kvalifikaciju transakcije unutar Zajednice niti sam po sebi dostatan dokaz da se radi o transakciji unutar Zajednice.

2. U svrhu tumačenja članka 138. stavka 1. Direktive 2006/112, prilagodba robe tijekom dviju usporednih isporuka poput onih u glavnom postupku, po nalogu stjecatelja posrednika i koja je izvršena prije prijevoza u državu članicu konačnog stjecatelja, ne utječe na uvjete eventualnog izuzeća prve isporuke kada do te prilagodbe dolazi nakon prve isporuke.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski