

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 19. decembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 2(1)(b)(i) in (iii) – člen 3(1) – Pridobitve trošarinskega blaga znotraj Skupnosti – člen 138(1) in (2)(b) – Dobave znotraj Skupnosti – Verižne transakcije z enotnim prevozom – Pripis prevoza – Prevoz pod režimom odloga plačila trošarine – Vpliv na opredelitev za pridobitev znotraj Skupnosti“

V zadevi C-414/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, češka republika) z odločbo z dne 29. junija 2017, ki je na Sodišče prispela 10. julija 2017, v postopku

AREX CZ a.s.

proti

Odvolací finanční ředitelství,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata, v funkciji predsednika četrtega senata, K. Jürimäe, (poročevalka), sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász in C. Vajda, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. junija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Odvolací finanční ředitelství T. Rozehnal, D. Jeroušek in D. Švancara, agenti,
- za češko vlado J. Vlášil, O. Serdula in M. Smolek, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, Z. Malášková in R. Lyal, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 25. julija 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(b)(i) in (iii) 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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo AREX CZ a.s. (v nadaljevanju: Arex) in Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat, pristojen za pritožbe, češka republika) (v nadaljevanju: finančni direktorat) glede odbitka davka na dodano vrednost (DDV) s strani družbe Arex za pridobitve, pri čeških dobaviteljih, goriva, ki se pod odlogom plačila trošarine prevaža iz Avstrije v češko republiko.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

1. V uvodni izjavi 36 Direktive o DDV je 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 z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske izdelke in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih izdelkov [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL 2004, L 359, str. 30)].“

2. Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(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, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/106], davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1);

[...]

3. Za 'trošarinske izdelke' štejejo energenti, alkohol in alkoholne pijače ter predelan tobak, kakor so opredeljeni v obstoječi zakonodaji [Unije], razen plina, dobavljenega po distribucijskem omrežju zemeljskega plina, ali električne energije.“

3. Člen 3(1) in (2) Direktive o DDV določa:

„1. Z odstopanjem od določb člena 2(1)(b)(i) naslednje transakcije niso predmet DDV:

(a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti s strani davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, če bi bila dobava na ozemlju države članice oproščena v skladu s členoma 148 in 151;

(b) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, razen blaga iz točke (a) in člena 4 ter razen novih prevoznih sredstev ali trošarinskih izdelkov, ki jo opravi davčni zavezanec za namene svojega kmetijskega, gozdarskega ali ribiškega podjetja, ki je predmet skupne pavšalne ureditve za kmete ali davčni zavezanec, ki opravlja le dobave blaga ali storitev, za katere nima pravice do odbitka DDV, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec.

2. Določba iz odstavka 1(b) se uporablja le, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) skupna vrednost pridobitev blaga znotraj Skupnosti v tekočem koledarskem letu ne presega praga, ki ga določijo države članice, ki pa ne sme biti nižji od zneska 10000 EUR ali njegove protivrednosti v nacionalni valuti;

(b) skupna vrednost pridobitev blaga znotraj Skupnosti v preteklem koledarskem letu ni presegla praga iz točke (a).

Kot prag se upošteva skupna vrednost pridobitev blaga znotraj Skupnosti, brez DDV, ki ga je treba plačati ali je bil plačan v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne, kakor je navedeno v odstavku 1(b).“

4. Člen 20, prvi odstavek, te direktive določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premočninami 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 138 navedene direktive določa:

„1. Države članice oprostitijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Evropske 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.

2. Razen [Poleg] dobav iz odstavka 1, države članice oprostitijo 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 [Unije], če se opravijo za davčne zavezanca ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/106];

[...]“.

6. Člen 139(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Oprostitev [iz člena 138(1)] se ne uporablja [...] za dobave blaga, ki se opravijo za davčne zavezanca ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti

na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV.“

Direktivi 92/12 in 2008/118/ES

7. Direktiva 92/12, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/106 (v nadaljevanju: Direktiva 92/12), je bila razveljavljena z uinkom od 1. aprila 2010 z Direktivo Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino (UL 2009, L 9, str. 12). Glede na datum transakcij, ki so predmet postopka v glavni stvari, je treba upoštevati obe direktivi.

8. V skladu s členom 3(1), prva alineja, Direktive 92/12 in člena 1(1)(a) Direktive 2008/118 ti direktivi veljata med drugim za pogonska goriva.

9. Ti direktivi določata posebna pravila za gibanje trošarinskih izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine po ozemlju Unije. Ta pravila so določena v členih od 15 do 21 Direktive 92/12 in členih od 17 do 31 Direktive 2008/118.

10. „Režim odloga plačila trošarine“ je v skladu s členom 4(7) Direktive 2008/118 opredeljen kot 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. Člen 4(c) Direktive 92/12, ki se nanaša na „režim odloga plačila trošarine“, je vseboval podobno opredelitev.

11. Člen 4(9) Direktive 2008/118 določa, da „registrirani prejemnik“ pomeni „fizično ali pravno osebo, 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“. Direktiva 92/12, ki je uporabljala izraz „pooblašeni trošarinski prejemnik“, ga je v členu 4(d) opredelila podobno.

Češko pravo

12. Člen 2(1)(c) zakona št. 235/2004 o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Predmet davka so:

[...]

(c) odplačna pridobitev blaga iz druge države članice [Unije], ki jo na ozemlju države opravi davčni zavezanec v okviru gospodarske dejavnosti ali pravna oseba, ki ni bila ustanovljena ali registrirana v komercialne namene, in odplačna pridobitev novega prevoznega sredstva iz druge države članice s strani osebe, ki ni davčni zavezanec.“

13. Člen 64 tega zakona, s katerim je bil v češki pravni red prenesen člen 138 Direktive o DDV, določa:

„(1) Dobava blaga v drugo državo članico, ki jo oseba, ki je dolžna plačati davek, opravi za osebo, identificirano za namene DDV v drugi državi članici, kadar to blago odpošlje ali odpelje z nacionalnega ozemlja oseba, ki je dolžna plačati davek, ali pridobitelj ali pooblašena tretja oseba, je oproščena davka s pravico do odbitka, razen dobav blaga osebi, katere nakup blaga v drugi državi članici ni predmet DDV.

[...]

(3) Dobava trošarinskega blaga v drugo državo članico, ki jo opravi oseba, ki je dolžna plačati

davek, za davčnega zavezanca, ki ni identificiran za namene DDV v drugi državi članici, ali za pravno osebo, ki ni identificirana za namene DDV v drugi državi članici, kadar to blago odpošlje ali odpelje z nacionalnega ozemlja oseba, ki je dolžna plačati davek, ali pridobitelj ali pooblaščenec tretja oseba, je oproščena davka s pravico do odbitka vstopnega davka, če se odpošiljanje ali prevoz blaga opravi v skladu z zakonom o trošarinah, in nastane obveznost za plačilo trošarine za pridobitelja v državi članici, v kateri se konča odpošiljanje ali prevoz blaga.

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14. Arex je družba s sedežem v češki republiki, ki je pri dveh čeških družbah kupila gorivo iz Avstrije.

15. Do teh pridobitev je prišlo na koncu verige transakcij. Tako je gorivo iz postopka v glavni stvari najprej prodala družba Doppler Mineralöle GmbH, s sedežem v Avstriji, štirim družbam, identificiranim za namene DDV, s sedežem v češki republiki (v nadaljevanju: prvi češki kupci). Sledile so nadaljnje prodaje različnim češkim družbam pred končno prodajo družbi Arex.

16. Prvi češki kupci so sklenili pogodbo z družbo Garantrans s. r. o., ki je za te kupce opravljala dejavnost registriranega prejemnika. Tako je družba Garantrans plačevala trošarine na gorivo v imenu prvih čeških kupcev. Ti niso plačali DDV, povezanega s temi transakcijami v češki republiki.

17. Gorivo je bilo odpeljano iz Avstrije v češko republiko pod režimom odloga plačila trošarine. Prevažala ga je družba Arex z lastnimi vozili.

18. Po davčnem inšpekcijskem nadzoru je Finanční úřad pro Jihočeský kraj (davčni urad v regiji Južna češka, češka republika) (v nadaljevanju: davčna uprava) ugotovil, da pridobitve, ki jih je družba Arex izvedla v davčnih obdobjih za mesece od januarja do aprila, september, november in december leta 2010, štejejo za pridobitve znotraj Skupnosti. S sklicevanjem na sodbi z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), in z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), in po ugotovitvi, da je v primeru verižnih transakcij, vezanih na en sam prevoz znotraj Skupnosti, tega mogoče pripisati samo eni od transakcij, je ta uprava štela, da do teh pridobitev družbe Arex prihaja v Avstriji in ne v češki republiki. Ta družba naj bi namreč pridobila pravico do razpolaganja z blagom kot lastnica v Avstriji, saj naj bi nosila tveganje, povezano s takšnim blagom, in naj bi tudi prevoz v češko republiko izvedla na svoj račun.

19. Davčna uprava je s sedmimi dodatnimi odločbami o odmeri družbi Arex zavrnila pravico do odbitka DDV na navedene pridobitve, ki jih je družba Arex opredelila kot domače, popravila DDV in tej družbi naložila plačilo globe.

20. Z odločbo z dne 15. julija 2015 je finančni direktorat zavrnil pritožbo družbe Arex, vloženo zoper te odločbe o odmeri. Ta direktorat je ob potrditvi ugotovitev davčne uprave najprej zavrnil uporabo člena 138(2)(b) Direktive o DDV. Nato je s sklicevanjem na sodbo z dne 14. julija 2005, British American Tobacco in Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), poudaril, da obveznost obračuna DDV ni vezana na trošarine. Na koncu je zavrnil trditve družbe Arex, po katerih naj ta družba zaradi režima odloga plačila trošarine ne bi imela pravice do razpolaganja z gorivom kot lastnik med prevozom in pred njegovo sprostitvijo v prosti promet v češki republiki. Tako je tudi izključil možnost, ki jo je navajala družba Arex, da se en prevoz znotraj Skupnosti za namene DDV razdeli na delne prevoze.

21. Po tem ko je Krajský soud v Českých Budějovicích (regionalno sodišče v čeških Budějovicah, češka republika) zavrnilo njeno tožbo zoper to odločbo, je družba Arex vložila kasacijsko pritožbo

pri predložitvenem sodišču.

22. Družba Arex pred tem sodiščem trdi, da člen 138(2)(b) Direktive o DDV ni bil pravilno prenesen v češki pravni red. V skladu s to določbo naj bi bila vsaka dobava blaga, odpeljanega v drugo državo članico pod režimom odloga plačila trošarine, ki je opravljena za davčnega zavezanca, oproščena kot dobava znotraj Skupnosti. Glede na besedilo te določbe v češčini družba Arex meni, da se drugi pogoji v tej določbi, ki se odražajo v podrednem stavku, ki se začenja z zaimkom „katerih“, uporabljajo samo za pravne osebe, ki niso davčni zavezanci. Zato družba Arex meni, da ker ima status davčnega zavezanca, teh pogojev zanjo ni mogoče uporabiti.

23. Če DDV ne bi bil povezan s trošarino in če bi bilo treba uporabiti člen 138(1) Direktive o DDV, družba Arex poudarja, da v primeru prevoza pod režimom odloga plačila trošarine ne more priti do prenosa ekonomskega lastništva, ker, četudi bi prišlo do prenosa lastništva po zasebnem pravu, z zadevnim blagom ne bi bilo mogoče razpolagati med prevozom. V podporo tej trditvi tožena stranka navaja spremni administrativni dokument, ki naj bi omejil možnost razpolaganja z blagom med prevozom pod navedenim režimom, in meni, da v sodbah z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), in z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), ni bilo obravnavano vprašanje prevoza trošarinskega blaga.

24. Glede na te trditve se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba pridobitve družbe Arex glede goriva, ki se prevaža pod režimom odloga plačila trošarine, opredeliti kot domače pridobitve ali pridobitve znotraj Skupnosti.

25. V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, češka republika) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje 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 zavezance 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 upoštevnicami [Direktive 2008/118] – dobavo, povezano s postopkom iz [Direktive 2008/118], 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?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

26. Zastopnik družbe Arex pred predložitvenim sodiščem je z dopisom, ki je v sodno tajništvo Sodišča prispel 31. julija 2018, predlagal ponovno odprtje ustnega dela postopka na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča.

27. Ta predlog je sledil dopisu, ki ga je sodno tajništvo Sodišča 13. julija 2018 posredovalo zastopniku družbe Arex pred predložitvenim sodiščem, s katerim je bil ta zlasti obveščen o dejstvu, da za namene tega postopka ni bilo mogoče upoštevati ustnih stališč družbe Arex, ker ni bila pravilno zastopana na obravnavi v tej zadevi.

28. Zastopnik družbe Arex pred predložitvenim sodiščem ob navedbi razlogov in okoliščin, ki so po njegovem mnenju privedle do nepravilnega zastopanja, meni, da gre za popravljivo napako, in predlaga ponovno odprtje ustnega dela, da bi se družbi Arex omogočilo, da predstavi svoje stališče.

29. V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko Sodišče v skladu s členom 83 Poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu ustnega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je treba v zadevi odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke ali zainteresirani subjekti iz člena 23 Statuta Sodišča Evropske unije niso razpravljali.

30. V obravnavani zadevi Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da pogoji za ponovno odprtje ustnega dela postopka niso izpolnjeni. Namreč, okoliščine, ki jih je navedel zastopnik družbe Arex pred predložitvenim sodiščem, ne izpolnjujejo pogojev za ponovno odprtje ustnega dela postopka. V vsakem primeru Sodišče meni, da ima na voljo vse elemente, potrebne za odločitev o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, in da nanj ni treba odgovoriti z opiranjem na trditve, o kateri pred njim ni bilo razprave.

31. Zato ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

32. V postopku sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenem s členom 267 PDEU, je naloga Sodišča, da nacionalnemu sodišču da koristen odgovor, ki mu bo omogočil rešitev spora, o katerem odloča. V ta namen mora Sodišče po potrebi preoblikovati predložena vprašanja. Naloga Sodišča je namreč razložiti vse določbe prava Unije, ki jih nacionalna sodišča potrebujejo za odločanje o sporih, ki so jim predloženi, tudi če te določbe niso izrecno navedene v vprašanjih, ki mu jih ta sodišča postavijo (sodbi z dne 14. oktobra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, točka 39 in navedena sodna praksa, in z dne 19. oktobra 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, točka 39).

33. Zato, čeprav je predložitveno sodišče svoja vprašanja formalno omejilo samo na razlago člena 138(1) in (2)(b) Direktive o DDV, to Sodišča ne ovira, da predložitvenemu sodišču sporoči vse vidike razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri presoji njemu predložene zadeve, in sicer ne glede na to, ali se je nanje sklicevalo v besedilu svojih vprašanj ali ne. Glede tega mora Sodišče iz vsega, kar je predložilo predložitveno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, zbrati elemente navedenega prava, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora v glavni stvari (glej v tem smislu sodbi z dne 14. oktobra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, točka 40 in navedena sodna praksa, in z dne 19. oktobra 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, točka 40).

34. V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da želi predložitveno sodišče z vprašanji v bistvu izvedeti, ali so pridobitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari, predmet DDV v češki republiki kot pridobitve znotraj Skupnosti, blaga, ki se odpošlje ali odpelje z ozemlja druge države članice.

35. Člen 138(1) in (2)(b) Direktive o DDV pa določa pogoje za oprostitve plačila DDV za dobave znotraj Skupnosti in ne pogojev za obdavčitev pridobitev znotraj Skupnosti, ki so določeni v členu 2(1)(b)(i) in (iii) te direktive.

36. Zato je treba vprašanja za predhodno odločanje preoblikovati tako, da se prvo in drugo vprašanje nanašata na razlago člena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV, tretje vprašanje pa na člen 2(1)(b)(i) te direktive.

Prvo vprašanje

37. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člen 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV razlagati tako, da se uporablja za pridobitve trošarinskih izdelkov – pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine na ozemlju namembne države članice odpošiljanja ali prevoza teh izdelkov – znotraj Skupnosti, ki jih opravi kateri koli davčni zavezanec, ali samo za pridobitve, ki jih opravi davčni zavezanec, katerega druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1) te direktive.

38. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi kontekst in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, točka 50, in z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točka 33).

39. V skladu s členom 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV so predmet DDV pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice, kadar gre za trošarinske izdelke, pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine na ozemlju te države članice, opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1) te direktive.

40. Na prvem mestu je treba poudariti, da iz besedila člena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV ni mogoče nedvoumno ugotoviti, če se podredni stavek „in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1) [te direktive]“ nanaša tako na davčnega zavezanca kot tudi na pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki sta navedena v prvi od teh določb, ali le na to zadnjo osebo.

41. Več jezikovnih razlik te določbe namreč uporablja nedoločni zaimke, ki lahko pomeni tako edninsko kot množinsko uporabo. To velja zlasti za razlike, kot so nemška („deren“), estonska („kelle“), španska („cuyas“), francoska („dont“), italijanska („i cui“) ali angleška razlika („whose“) te določbe. Druge jezikovne razlike uporabljajo zaimke v množini. To velja za grško („οἱ“), latvijsko („kuru“) in poljsko razliko („w którym przypadku“). Poleg tega je v češki razlici te določbe zaimke v ednini, ki se lahko nanaša le na pravno osebo, ki ni davčna zavezanica („jejíž“).

42. Na drugem mestu je glede namena člena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV treba ugotoviti, da ta določba spada v okvir prehodne ureditve DDV, ki velja za trgovino znotraj Skupnosti in je bila uvedena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160). Ta ureditev temelji na uvedbi novega obdavčljivega dogodka za DDV, namreč pridobitvi blaga znotraj Skupnosti, ki omogoča prenos davčnih prihodkov iz obdavčitve v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja

dobavljenega blaga. Namen tega sistema je zagotoviti jasno razmejitev davčnih pristožnosti držav članic (glej v tem smislu sodbi z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točki 22 in 23 ter navedena sodna praksa, in z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točki 37 in 38).

43. Tako ima vsaka pridobitev znotraj Skupnosti, obdavčena v namembni državi članici, v katero je blago odposlano ali odpeljeno (v nadaljevanju: namembna država članica), korelat v dobavi znotraj Skupnosti, oproščeni v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljeno (v nadaljevanju: država članica odhoda). Zato je treba določbam o pridobitvi znotraj Skupnosti in o dobavi znotraj Skupnosti določiti enak pomen in obseg (glej v tem smislu sodbi z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, točka 29, in z dne 26. julija 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, točka 31 in navedena sodna praksa).

44. Na tretjem mestu, glede konteksta člena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV je treba poudariti, da ta določba spada v sklop pravil, ki urejajo uporabo DDV za pridobitve znotraj Skupnosti in oprostitve ustreznih dobav znotraj Skupnosti. Ta pravila so določena v členih 2 in 3 ter členih 138 in 139 te direktive.

45. Po eni strani so v skladu s členom 2(1)(b)(i) Direktive o DDV pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, pod nekaterimi pogoji, povezanimi s prodajalcem, predmet DDV v namembni državi članici, medtem ko so v skladu s členom 138(1) te direktive ustrezne dobave znotraj Skupnosti oproščene v državi članici odhoda.

46. V zvezi s tem je treba ob upoštevanju ugotovitev generalne pravobranilke v točki 41 sklepnih predlogov pojasniti, da se materialno področje uporabe teh določb nanaša na vse „blago“ in da pojem „blago“ zajema trošarinske izdelke. Iz tega sledi, da se so izpolnjeni drugi pogoji iz teh določb v zvezi s prodajalcem, so transakcije znotraj Skupnosti, ki se nanašajo na trošarinske izdelke, oproščene DDV v državi članici odhoda kot dobave znotraj Skupnosti in so predmet tega davka v namembni državi članici kot pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 138(1) in členom 2(1)(b)(i) Direktive o DDV.

47. Ker pa je pridobitev „blaga“ znotraj Skupnosti s strani davčnega zavezanca že predmet DDV v skladu s členom 2(1)(b)(i) Direktive o DDV, bi bilo odveč vključiti v člen 2(1)(b)(iii) te direktive tako obdavčitev teh istih davčnih zavezancev za pridobitev trošarinskih izdelkov, saj to izhaja že iz prve določbe, tudi ob upoštevanju ugotovitev iz prejšnje točke.

48. Po drugi strani pa z odstopanjem od člena 2(1)(b)(i) Direktive o DDV njen člen 3(1) izključuje obdavčitev z DDV za nekatere pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec. Hkrati člen 139(1), drugi pododstavek, te direktive določa, da se oprostitve iz njenega člena 138(1) ne uporablja za dobave, ki ustrezajo pridobitvam iz člena 3(1) navedene direktive.

49. Ob upoštevanju teh ugotovitev se člen 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV uporablja v primeru, ko pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, niso obdavčene v skladu s členom 3(1) te direktive.

50. Iz tega sledi, da kadar pridobitev opravi davčni zavezanec, spada ne vsak davčni zavezanec, ampak samo davčni zavezanec, katerega druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi zadnjenavedene določbe, na področje uporabe člena 2(1)(b)(iii) navedene direktive za uporabo DDV za svoje pridobitve znotraj Skupnosti v zvezi s trošarinskimi izdelki, za katere nastane obveznost za plačilo trošarine v namembni državi članici.

51. Kot je generalna pravobranilka v zvezi s tem navedla v točkah 42 in 43 sklepnih predlogov, je ta razlaga potrjena z besedilom člena 138(2)(b) Direktive o DDV, iz katerega je v bistvu razvidno, da so „[r]azen [poleg] dobav iz odstavka 1“ tega člena 138 dobave znotraj Skupnosti, ki ustrezajo pridobitvam iz člena 2(1)(b)(iii) te direktive, oproščene DDV, če so opravljene, pod pogoji, ki so v njej določeni, za davčne zavezanke ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, za katerih pridobitve blaga, ki niso trošarinski izdelki, znotraj Skupnosti se ne plača DDV na podlagi člena 3(1) navedene direktive. Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 43 sklepnih predlogov, namreč izhaja iz izbire teh izrazov, ki uvajajo oprostitve iz člena 138(2) Direktive o DDV, da ima ta iztočka (b) te določbe normativno vsebino, ki presega oprostitve iz člena 138(1) te direktive.

52. Razlaga iz točke 52 te sodbe je tudi v skladu s ciljem, navedenim v uvodni izjavi 36 Direktive o DDV, uskladiti pravila o obdavčitvi z DDV določenih pridobitev trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti s postopki in obveznostmi v zvezi z deklaracijami pri pošiljanju takih izdelkov v drugo državo članico, kakor so določeni v direktivah 92/12 in 2008/118. Ker se namreč člen 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV uporablja za pridobitve znotraj Skupnosti trošarinskih izdelkov, pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine na ozemlju namembne države članice, ta razlaga pomeni, da so te pridobitve predmet DDV v isti državi članici, tudi če druge pridobitve kupca niso obdavčene z DDV na podlagi člena 3(1) te direktive.

53. V tem primeru, s pridržkom preverjanja s strani predložitvenega sodišča, ki je edino pristojno za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari, iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ne izhaja, da druge pridobitve družbe Arex znotraj Skupnosti spadajo med izjeme iz člena 3(1) Direktive o DDV. Če bi predložitveno sodišče na podlagi lastne presoje vseh okoliščin spora v postopku v glavni stvari prišlo do takega sklepa, ne bi smelo uporabiti določb člena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV, temveč določbe člena 2(1)(b)(i) navedene direktive, da bi se ugotovilo, ali morajo biti zadevne pridobitve goriva družbe Arex, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, predmet DDV v namembni državi članici kot pridobitve znotraj Skupnosti.

54. Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je člen 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV treba razlagati tako, da se uporablja za pridobitve trošarinskih izdelkov – pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine na ozemlju namembne države članice – znotraj Skupnosti, ki jih opravi davčni zavezanec, katerega druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1) te direktive.

Drugo vprašanje

55. Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člen 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV treba razlagati tako, da je v primeru verige zaporednih pridobitev istih trošarinskih izdelkov, za katero je bil opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti teh izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine, treba pridobitev gospodarskega subjekta, zavezanega k plačilu teh trošarin v namembni državi članici, opredeliti kot pridobitev znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV na podlagi te določbe, tudi če tega prevoza ni mogoče pripisati k tej pridobitvi.

56. V skladu z navedbami v predložitveni odločbi se zdi, da zavezanec za plačilo trošarine na gorivo v zadevi v glavni stvari ni družba Arex, temveč prvi čišči kupci. V tem okviru se z drugim vprašanjem želi ugotoviti, ali je treba prevoz znotraj Skupnosti v postopku v glavni stvari nujno pripisati pridobitvi, ki jo opravijo ti kupci, ker so zavezanci za plačilo te trošarine, in je ni mogoče pripisati drugi pridobitvi, v tem primeru tisti, ki jo je opravila družba Arex.

57. V zvezi s tem je iz besedila člena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV, kot je navedeno v točki 41 te sodbe, razvidno, da so v skladu s to določbo pridobitve izdelkov znotraj Skupnosti, za katere se

pla?a trošarina v namembni državi ?lanici, predmet DDV, ?e so kumulativno izpolnjeni trije pogoji.

58. Predpostavlja namre?, prvi?, da transakcija pomeni pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu ?lena 20 Direktive o DDV, drugi?, da se nanaša na trošarinsko blago, za katero nastane obveznost za pla?ilo trošarine v namembni državi ?lanici, in tretji?, da navedeno transakcijo opravi dav?ni zavezanec ali pravna oseba, ki ni dav?ni zavezanec, katerih druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi ?lena 3(1) te direktive.

59. Glede prvega od teh pogojev je treba poudariti, da se pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu ?lena 20 Direktive o DDV opravi, ?e je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja, dobavitelj pa dokaže, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo ?lanico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizi?no zapustilo ozemlje države ?lanice odhoda (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C?409/04, EU:C:2007:548, to?ki 27 in 42, ter z dne 18. novembra 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, to?ka 27). Pogoj glede prehoda meja med državami ?lanicami je sestavni del pridobitve blaga znotraj Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C?409/04, EU:C:2007:548, to?ka 37).

60. Samo pridobitev, ki izpolnjuje vse te pogoje, se lahko opredeli kot pridobitev znotraj Skupnosti.

61. Tako, kadar gre pri ve? pridobitvah, opravljenih za pla?ilo, za enotno odpošiljanje znotraj Skupnosti ali enotni prevoz blaga znotraj Skupnosti, se to odpošiljanje ali ta prevoz lahko pripiše samo eni od teh pridobitev, ki bo edina predmet DDV v namembni državi ?lanici kot pridobitev znotraj Skupnosti, ?e so izpolnjeni drugi pogoji iz ?lena 2(1) Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, to?ka 45).

62. Taka razlaga je potrebna, da se na preprost na?in doseže cilj, ki mu sledi prehodna ureditev za transakcije znotraj Skupnosti, prenosa, kot je razvidno iz to?ke 44 te sodbe, dav?nih prihodkov iz obdav?itve v državo ?lanico kon?ne potrošnje dobavljenega blaga. Ta prenos je namre? zagotovljen pri edini transakciji, ki povzro?i premik blaga znotraj Skupnosti (glej po analogiji sodbo z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, to?ka 40).

63. Glede drugega pogoja, navedenega v to?ki 60 te sodbe, je treba pojasniti, da obveznost pla?ila trošarine v namembni državi ?lanici predpostavlja odpošiljanje ali prevoz trošarinskih izdelkov pod režimom odloga pla?ila trošarine v skladu z dolo?bami Direktive 92/12 ali Direktive 2008/118. Ta pogoj odraža cilj, naveden v uvodni izjavi 36 direktive o DDV, po katerem so trošarinski izdelki predmet trošarine in DDV v isti državi ?lanici.

64. Navedeni pogoj pa nikakor ne nakazuje, da mora pridobitev, ki jo opravita dav?ni zavezanec ali pravna oseba, ki ni dav?ni zavezanec, iz ?lena 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV, ki sta zavezanca za pla?ilo trošarine, biti predmet DDV v skladu s to dolo?bo v namembni državi ?lanici, tudi ?e zadevnega prevoza znotraj Skupnosti ni mogo?e pripisati tej pridobitvi.

65. Razlaga, v skladu s katero bi morala biti pridobitev v skladu s to dolo?bo predmet DDV, tudi ?e ji ni mogo?e pripisati prevoza znotraj Skupnosti, bi bila poleg tega v nasprotju s kumulativnostjo pogojev, na katere je opozorjeno v to?ki 60 te sodbe. Omogo?ala bi namre? obdav?itev pridobitve z DDV v namembni državi ?lanici, ki ne bi bila povezana s prevozom znotraj Skupnosti in ki tako ne bi izpolnjevala vseh pogojev za opredelitev kot pridobitev znotraj Skupnosti.

66. Glede na zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 2(1)(b)(iii) Direktive o DDV razlagati tako, da se v primeru verige zaporednih pridobitev, za katero je bil opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti trošarinskih izdelkov pod režimom odloga pla?ila

trošarine, pridobitve gospodarskega subjekta, zavezanega k plačilu trošarin v namembni državi članici, ni mogoče opredeliti kot pridobitev znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV na podlagi te določbe, če tega prevoza ni mogoče pripisati tej pridobitvi.

Tretje vprašanje

67. S tretjim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV razlagati tako, da je v primeru verige zaporednih pridobitev v zvezi z istimi trošarinskimi izdelki, za katero je bil opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti teh izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine, okoliščina, da se ti izdelki prevažajo pod tem režimom, odločilna okoliščina za ugotovitev, kateri pridobitvi je treba pripisati prevoz za njegovo obdavčitev z DDV v skladu s to določbo.

68. V zvezi s tem iz sodne prakse glede razlage člena 138(1) Direktive o DDV izhaja, da se pri transakcijah, ki pomenijo verigo dveh zaporednih dobav, za katero je opravljen le en sam prevoz znotraj Skupnosti, prevoz znotraj Skupnosti lahko pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo zato edina oproščena na podlagi te določbe, in da je za ugotovitev, kateri od teh dveh dobav je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, treba opraviti celovito presojo vseh posebnih okoliščin posameznega primera. 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 26. julija 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, točke od 34 do 36 in navedena sodna praksa).

69. Glede na cilj, naveden v točki 64 te sodbe, je treba sodno prakso, navedeno v prejšnji točki, uporabiti za presojo transakcij, ki, tako kot ta v postopku v glavni stvari, pomenijo verigo zaporednih pridobitev trošarinskih izdelkov, za katero je bil opravljen le en sam prevoz znotraj Skupnosti.

70. Zato mora predložitveno sodišče za določitev tiste pridobitve iz verige pridobitev iz postopka v glavni stvari, ki ji je treba pripisati enoten prevoz znotraj Skupnosti in ki mora zato edina biti opredeljena kot pridobitev znotraj Skupnosti, opraviti celovito presojo vseh posebnih okoliščin zadeve in določiti zlasti, kdaj je prišlo do prenosa, v korist družbe Arex, pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnice. Če je bil ta prenos opravljen pred prevozom znotraj Skupnosti, ga je treba pripisati pridobitvi družbe Arex in je to pridobitev zato treba šteti za pridobitev znotraj Skupnosti.

71. V okviru te celovite presoje pa okoliščina, da je bil prevoz goriva v postopku v glavni stvari opravljen pod režimom odloga plačila trošarine, ne more biti odločilno merilo za določitev tiste pridobitve iz verige pridobitev iz postopka v glavni stvari, ki ji je treba pripisati ta prevoz.

72. Sodna praksa, navedena v točki 70 te sodbe, namreč v bistvu pogojuje pripisovanje prevoza eni ali drugi pridobitvi iz verige zaporednih pridobitev s časovnim merilom, saj se osredotoča na trenutek, ko so izpolnjeni pogoji, ki se nanašajo na prevoz znotraj Skupnosti ter na prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.

73. Glede tega zadnjega pogoja iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se ne omejuje na prenos v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej v tem smislu sodbo z dne 3. junija 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, točka 24 in navedena sodna praksa). Prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik ne zahteva, da stranka, na katero je to premoženje preneseno, z njim fizično razpolaga, niti da se navedeno premoženje fizično odpelje k njej in/ali da

ga ta fizično prejme (sklep z dne 15. julija 2015, Itales, C-123/14, neobjavljen, EU:C:2015:511, točka 36).

74. Opozoriti pa je treba, da direktivi 92/12 in 2008/118 vzpostavljata splošni režim za trošarine na trošarinske izdelke. Čeprav ti direktivi v ta namen predpisujeta zlasti zahteve, ki se uporabljajo za prevoz pod režimom odloga plačila trošarine, na noben način ne vplivata na pogoje prenosa lastništva blaga ali razpolaganja z njim kot lastnik.

75. Poleg tega je Sodišče že presodilo, da je obdavčljivi dogodek za DDV, s katerim so izpolnjeni potrebni zakonski pogoji, potrebni za obračun davka, dobava ali uvoz blaga, ne pa pobiranje trošarine (sodba z dne 14. julija 2005, British American Tobacco in Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, točka 41).

76. V obravnavanem primeru iz elementov spisa, ki je na voljo Sodišču, izhaja, da je družba Arex, potem ko je pridobila gorivo iz postopka v glavni stvari od svojih čeških sopogodbencev, to imela v posesti in z njim v Avstriji natovorila svoje cisterne pred njihovim prevozom z lastnimi sredstvi od Avstrije do češke republike. Poleg tega iz teh elementov izhaja, da je bilo lastništvo tega blaga po češkem zasebnem pravu na družbo Arex preneseno ob natovarjanju. S pridržkom preveritve predložitvenega sodišča je tako iz navedenih elementov razvidno, da je do edinega prevoza znotraj Skupnosti prišlo po prenosu pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik v korist družbe Arex, tako da so njene pridobitve tiste, ki jih je treba opredeliti kot pridobitve znotraj Skupnosti.

77. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV razlagati tako, da v primeru verige zaporednih pridobitev v zvezi z istimi trošarinskimi izdelki, za katero je opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti teh izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine, okoliščina, da se ti izdelki prevažajo pod tem režimom, ni odločilna okoliščina za ugotovitev, kateri pridobitvi je treba pripisati prevoz za njegovo obdavčitev z DDV v skladu s to določbo.

Stroški

78. 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 stališ? Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Člen 2(1)(b)(iii) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se uporablja za pridobitve trošarinskih izdelkov – pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine na ozemlju namembne države članice odpošiljanja ali prevoza teh izdelkov – znotraj Skupnosti, ki jih opravi davčni zavezanec, katerega druge pridobitve niso predmet davka na dodano vrednost na podlagi člena 3(1) te direktive.

2. Člen 2(1)(b)(iii) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da se v primeru verige zaporednih pridobitev, za katero je bil opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti trošarinskih izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine, pridobitve gospodarskega subjekta, zavezanega k plačilu trošarin v namembni državi članici odpošiljanja ali prevoza teh izdelkov, ni mogoče opredeliti kot pridobitev znotraj Skupnosti, ki je predmet davka na dodano vrednost na podlagi te določbe, če tega prevoza ni mogoče pripisati tej pridobitvi.

3. Člen 2(1)(b)(i) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da v primeru verige zaporednih pridobitev v zvezi z istimi trošarinskimi izdelki, za katero je opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti teh izdelkov pod režimom odloga plačila trošarine, okoliščina, da

se ti izdelki prevažajo pod tem režimom, ni odločilna okoliščina za ugotovitev, kateri pridobitvi je treba pripisati prevoz za njegovo obdavčitev z davkom na dodano vrednost v skladu s to določbo.

Podpisi

* Jezik postopka: češčina.