



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 25 юли 2018 година¹

Дело C-414/17

Arex CZ a.s.
срещу
Odvolací finanční ředitelství

(Преюдициално запитване, отправено от Nejvyšší správní soud Върховен административен съд, Чешка република)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Продукти, подлежащи на облагане с акцизи — Освобождаване на доставката на вещи, изпратени или превозени в рамките на Съюза — Верижна сделка — Отнасяне на движението на стоки към доставка в рамките на верига от доставки — Превоз на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, под режим на отложено плащане на акциз“

I. Въведение

1. Настоящото производство отново поставя въпроса коя сделка от трансгранична верига от продажби следва да се третира като вътреобщностна освободена доставка, когато е налице само едно физическо движение на стоки. За разлика от досегашната съдебна практика обаче, в настоящия случай не става въпрос за обикновена двукомпонентна верига². Ето защо настоящото производство дава на Съда възможност да уточни критериите за отнасяне на движението на стоки към определена доставка от трансграничната верига от продажби.

2. Предмет на главното производство е продажбата на гориво, т.е. на подлежащ на облагане с акциз продукт, от австрийско дружество на чешки търговци. Първоначално са извършени няколко продажби между чешки търговски посредници, преди накрая горивото да бъде продадено на чешкото дружество Arex CZ (наричано по-нататък „Arex“), което го получава в Австрия и го превозва в Чешката република със собствени превозни средства.

3. В качеството си на страна по договор с един от чешките търговски посредници Arex приема, че е получател по облагаема в страната доставка. По тази причина Arex иска приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), който е платило на чешкия си съдоговорител. Чешката данъчна администрация обаче счита, че в качеството си на получател на освободена доставка Arex няма право на приспадане на платения ДДС. Напротив, Arex следвало да плати данъка за вътреобщностното придобиване в Чешката република.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Въпросът за отнасянето на движението на стоки към определена доставка при т.нар. вътреобщностна верижна сделка е разглеждан вече от Съда в редица дела, вж. например решения от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), и от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. С оглед на големия брой продажби, при които е налице едно-единствено трансгранично движение на стоки, запитващата юрисдикция иска да се установи коя от доставките е вътреобщностна освободена доставка. В тази насока по-специално стои въпросът дали има значение, че превозът се осъществява под специален режим на отложено плащане на акциз³.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Правната уредба на Съюза се определя от разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)⁴, както и на Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (наричана по-нататък „Директивата за акциза“)⁵.

6. По отношение на вътреобщностната търговия с продукти, подлежащи на облагане с акцизи, съображение 36 от Директивата за ДДС предвижда:

„В изгода както за лицата, задължени да внасят ДДС, така и за компетентните административни органи, методите за прилагане на ДДС за определени доставки и вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, следва да бъдат приведени в съответствие с процедурите и задълженията във връзка със задължението за деклариране в случай на изпращане на такива продукти за друга държава членка, изложени в Директива 92/12/ЕИО⁶ на Съвета от 25 февруари 1992 г. относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз и държането, движението и мониторинга на такива продукти“.

7. Член 2 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

- а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;
- б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:
 - и) данъчнозрежимадължено лице в това си качество, или данъчно незадължено юридическо лице, където продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което не отговаря на условията за освобождаване на малки предприятия, предвидени в членове 282—292, и което не е обхванато от член 33 или 36;

[...]

3 Това е специален режим за превоз на продукти, подлежащи на облагане с акциз, при който акцизът става изискуем едва в края на превоза, тъй като едва тогава стоките биват пускани в свободно обращение.

4 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

5 ОВ L 9, 2009 г., стр. 12.

6 Отменена с Директива 2008/118/ЕО.

iii) в случаите на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите върху вътреобщностното придобиване са изискуеми в съответствие с Директива 92/12/ЕИО на територията на държава членка, данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1“.

8. Член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че чрез дерогация от член 2, параграф 1, буква б), подточка i), някои вътреобщностни придобивания на стоки не се облагат с ДДС, и по-специално определени придобивания от данъчнозадължени лица или данъчно незадължени юридически лица, които не надвишават определен праг за календарна година (т.нар. режим на малките предприятия).

9. В член 14 от същата директива „доставката на стоки“ е дефинирана като прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.

10. Съгласно член 20 от Директивата за ДДС „вътреобщностно придобиване на стоки“ е придобиването на правото на разпореждане като собственик с движима материална вещ, изпратена или превозена до лицето, придобиващо стоките, от или за сметка на продавача или лицето, придобиващо стоките, в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превозът на стоките.

11. В дял IX, „Освобождавания“, член 138 от Директивата за ДДС гласи:

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

2. Освен доставката на стоки, посочени в параграф 1, държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

б) доставката на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, за клиента от или за сметка на продавача или клиента, за данъчнозадължени лица или за данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки, различни от продукти подлежащи на облагане с акцизи, не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1, когато тези продукти са изпратени или превозени в съответствие с член 7, параграфи 4 и 5, или член 16 от Директива 92/12/ЕИО“.

12. Член 139, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Освобождаването, предвидено в член 138, параграф 1, не се прилага за доставката на стоки, извършвана от данъчнозадължени лица, които са обхванати от приложението на освобождаването за малки предприятия, предвидено в членове 282—292.

Освобождаването не се прилага и за доставката на стоки за данъчнозадължени лица или данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1“.

13. Преди да бъде отменена с Директивата за акциза, Директива 92/12/ЕИО съдържа правила за режима на отложено плащане на акциз, установени с член 7, параграфи 4 и 5 и член 16. Съгласно член 4, точка 7 от Директивата за акциза „режим отложено плащане на акциз“ е данъчен режим, прилаган по отношение на производството, преработката, държането и движението на акцизни стоки, които не са обхванати от митнически режим с отложено плащане или митническо направление, при който се отлага плащането на акциза.

14. Съгласно член 4, точка 9 от същата директива „регистриран получател“ е физическо или юридическо лице, което е получило разрешение от компетентните органи на държавата членка на получаване, в хода на своята дейност и при условията, определени от тези органи, да получава акцизни стоки, движещи се под режим на отложено плащане на акциз от друга държава членка.

15. Съгласно член 17, параграф 1, буква а) от Директивата за акциза движението под режим на отложено плащане на акциз може да се осъществи единствено от складодържател или регистриран изпращач до данъчен склад или до регистриран получател. При определени обстоятелства е възможна директна доставка до държавата по местоназначение, когато мястото на директната доставка е посочено от складодържателя или от регистрирания получател (член 17, параграф 2 от Директивата за акциза).

16. Съгласно член 7, параграф 1 от Директивата за акциза следва, че задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка. Моментът на освобождаване за потребление е, наред с останалото, моментът на получаване от регистриран получател, вж. член 7, параграф 3, буква а) от Директивата за акциза.

Б. Чешкото право

17. По отношение на приложимото чешко право следва да се има предвид по-специално член 64 от Закона за данък върху добавената стойност, с който в националното право е транспониран член 138 от Директивата за ДДС. Според него вътреобщностната доставка на подлежащи на облагане с акциз стоки, извършена под режим на отложено плащане на акциз, е освободена от ДДС, когато се осъществява за данъчнозадължени лица или данъчно незадължени юридически лица, които не са регистрирани за данъчни цели в друга държава членка.

III. Фактите и преюдициалното запитване

18. Предмет на спора в главното производство са няколко продажби на гориво, което е от рафинериите на Shell Austria GmbH в Австрия. То е продадено от австрийското дружество Doppler Mineralöle GmbH (наричано по-нататък „Doppler“) на четири различни дружества, а именно Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Vore s.r.o. и Top Ten Development s.r.o. (наричани по-нататък „първите чешки купувачи“), всяко със седалище в Чешката република.

19. Първите чешки купувачи сключват договор с дружество Garantrans s.r.o. (наричано по-нататък „Garantrans“), което действа като регистриран получател за тях по смисъла на Директивата за акциза, за да направи възможен превозът под режим на отложено плащане на акциз.

20. Първите чешки купувачи продават горивото на друго звено от веригата, установено в Чешката република. В някои случаи това звено е TM Truck s.r.o., в други — Cllaruss Gall s.r.o. Те на свой ред продават горивото на Kont Fuel Distribution s.r.o (наричано по-нататък „Kont Fuel“), респ. в други случаи на Benaft s.r.o. (наричано по-нататък „Benaft“) — преки съдоговорители на Arex. При продажбата на Arex Kont Fuel и Benaft начисляват чешкия ДДС, който е платен от Arex и внесен от Kont Fuel, респ. от Benaft. Arex предявява правото за приспадане на данъка за платения на Kont Fuel и Benaft ДДС.

21. Горивото е транспортирано от Австрия до Чешката република под режим на отложено плащане на акциз с фирмени превозни средства на Arex и за негова сметка. В тези случаи обикновено продуктът, подлежащ на облагане с акциз, най-напред трябва да бъде транспортиран през границата до място, определено от регистриран получател по смисъла на Директивата за акциза, където да бъде освободен за потребление. Едва след това може да се осъществи транспортът до крайното местоназначение. Garantrans плаща акциза в Чешката република от името на първите чешки купувачи.

22. В хода на извършена на Arex данъчна проверка данъчните органи приемат, че като получател на освободена вътреобщностна доставка Arex трябва да плати данък за вътреобщностно придобиване. В съответствие с това те повторно установяват дължимия ДДС и същевременно приспадат данъка, платен за получени доставки. Те обаче отказват на Arex приспадане на данъка за платения на Kont Fuel, респ. на Benaft ДДС. Той изобщо не бил дължим, тъй като в настоящия случай ставало въпрос за освободена вътреобщностна доставка.

23. Arex пък смята, че първите чешки купувачи са извършили вътреобщностно придобиване. Това следвало от член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС, съгласно който доставката, свързана с превоз под режим отложено плащане на акциз, винаги е освободена в рамките на Общността. Ето защо придобиването, свързано с тази доставка, следвало да се обложи, а всички следващи доставки подлежали на облагане с ДДС в Чешката република.

24. Най-напред Arex подава жалба до Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция по жалбите, ответник в главното производство) срещу акта за повторно установяване, издаден от данъчните органи, и срещу отказа за приспадане на данък, но без резултат. Krajský soud v Českých Budějovicích (Районен съд Ческе Будейовице, Чешка република) отхвърля подадената до него жалба. Жалбата срещу решението на последния съд е висяща пред Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република). Той решава да спре производството и да отправи до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси по реда на член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

„1. Трябва ли данъчнозадължено лице да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС? При отрицателен отговор, за кои данъчнозадължени лица се прилага тази разпоредба?

2. В случай че отговорът на Съда на Европейския съюз е, че член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС се прилага в положение като разглежданото в главното производство (тоест, приобретателят на продуктите е данъчнозадължено лице, регистрирано за данъчни цели), трябва ли тази разпоредба да се тълкува в смисъл, че когато изпращането или превозът на тези продукти се извършва съгласно релевантните разпоредби от Директивата за акциза, доставка, свързана с процедура по Директивата за акциза, трябва да се счита за освободена доставка по тази разпоредба, макар иначе да не са изпълнени условията за освобождаване по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС предвид това, че превозът на стоките е отнесен към друга сделка?

3. Ако отговорът на Съда е, че член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС не се прилага в положение като разглежданото в главното производство, определящ ли е фактът, че стоките са превозени под режим отложено плащане на акциз, за да се реши към коя от няколко последователни доставки следва да се отнесе превозът за целите на правото на освобождаване от ДДС по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС?⁷

25. В производството пред Съда писмени становища представят данъчната администрация, Чешката република и Европейската комисия. Те участват и в съдебното заседание, проведено на 13 юни 2018 г. В съдебното заседание Arex не е надлежно представявано. Поради тази причина не могат да бъдат взети предвид наведените от нея твърдения.

IV. От правна страна

26. Всички отправени въпроси се отнасят до член 138 от Директивата за ДДС, който урежда освобождаването от облагане на вътреобщностните доставки. От обстоятелството дали е налице освобождаване зависи дали правото на Arex на приспадане е отказано основателно. Това е така, защото, ако действително доставката за Arex е била освободена, Arex не е трябвало изобщо да плаща ДДС на Benaft, респ. на Kont Fuel. Следователно не би съществувало право на приспадане. Напротив, Arex тогава би трябвало да претендира възстановяването на неправомерно платения на Benaft, респ. на Kont Fuel ДДС по реда на гражданското право.

27. По отношение на законосъобразността на последващото облагане от данъчните органи на вътреобщностното придобиване (чийто резултат за Arex е икономически неутрален поради едновременното извършване на приспадане), с поисканото тълкуване на разпоредбата Съдът може да даде на запитващата юрисдикция полезни насоки за решаването на спора⁷. Това е така, защото, въпреки че облагането на вътреобщностното придобиване е уредено в член 2, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, в този аспект са релевантни и разпоредбите за освобождаване на вътреобщностната доставка. Вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване всъщност са двете страни на една и съща монета.

28. Правилата на Директивата за ДДС относно трансграничното изпращане на стоки имат за цел прилагането на принципа на облагане в държавата по местоназначение. Съгласно този принцип следва да се гарантира, че ДДС като данък върху потреблението ще бъде платен в държавата членка на крайното потребление. Ето защо в случай на трансгранична доставка съгласно член 2, параграф 1, буква а), подточка i) и член 40 от Директивата за ДДС придобиването на стоки се облага в държавата по местоназначение. За да се избегне двойното данъчно облагане, обаче доставката на същата стока трябва да бъде освободена преди това в държавата на произход⁸. Следователно вътреобщностната доставка и вътреобщностното придобиване са една и съща икономическа операция⁹.

29. С първите си два въпроса запитващата юрисдикция иска да се изясни дали член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС съдържа специално правило по отношение на това как следва да се определи освободената вътреобщностна доставка при трансграничен транспорт на стоки, подлежащи на облагане с акцизи.

⁷ Усилията на Съда да даде полезни насоки на националните юрисдикции за тълкуване и прилагане на правото на Съюза съответстват на постоянната съдебна практика; вж. например решения от 31 януари 2008 г., *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, т. 49–51), от 11 март 2010 г., *Atanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, т. 17 и 19), от 13 юли 2017 г., *Kleinsteuber* (C-354/16, EU:C:2017:539), т. 61), и от 26 юли 2017 г., *Europa Way* и *Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, т. 35 и 36).

⁸ Вж. във връзка с това заключението ми по дело *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 23–25).

⁹ Решения от 27 септември 2007 г., *Teleos* и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 23 и 24), от 18 ноември 2010 г., X (C-84/09, EU:C:2010:693, т. 28), и от 26 юли 2017 г., *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 31).

30. Преди това запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС се прилага изобщо в случаи като този в главното производство. Ето защо първите два въпроса следва да бъдат разгледани заедно.

31. Третият въпрос се поставя, в случай че член 138, параграф 2, буква б) от Директивата не се прилага в главното производство или от него не следват особености за отнасянето на освободеното трансгранично движение на стоки към определена сделка. Затова запитващата юрисдикция се интересува от критериите, по които трябва да се извърши отнасянето. Тя иска да установи по-специално дали е от значение, че превозът на стоките се осъществява под режим на отложено плащане на акциз. Това обстоятелство ще бъде изследвано от мен след отговора на първите два въпроса.

A. По първите два въпроса

32. Запитващата юрисдикция поставя първите два въпроса, понеже счита, че член 138, параграф 2, буква б) от Директивата не предвижда просто освобождаване от данък на вътреобщностните доставки на стоки, подлежащи на облагане с акциз. Същата смята, че по-скоро е възможно разпоредбата да съдържа разяснения за отнасянето на движението на стоки под режим отложено плащане на акциз към определена доставка от верига от продажби. Според нея от член 138, параграф 2, буква б) от Директивата всъщност следва, че доставката, с която е свързан превозът на стоки под режим на отложено плащане на акциз, винаги трябва да се разглежда като освободена.

33. Следователно според нея член 138, параграф 2, буква б) от Директивата е определящата норма за квалифицирането на доставката от Doppler на първите чешки купувачи като освободена доставка в рамките на Общността. Тя счита, че вследствие на това всички последващи доставки подлежат на облагане в Чешката република като доставки в рамките на страната. Затова по нейно мнение Arex правилно претендира приспадане на платения на Venaft, респ. на Kont Fuel ДДС.

34. Условие за това обаче е член 138, параграф 2, буква б) от Директивата въобще да е материално приложим спрямо доставката между Doppler и първите чешки купувачи. Първият въпрос се отнася до това (вж. въпрос 1). С втория въпрос запитващата юрисдикция иска да се изясни и дали от разпоредбата всъщност следва, че при верига от доставки доставката, при която превозът е под режим на отложено плащане на акциз, винаги следва да се разглежда като освободена (вж. въпрос 2).

1. Приложно поле на член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС (първи въпрос)

35. Съгласно член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават от данък и доставката на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, „изпратени или превозени [на територията на Общността] за данъчнозадължени лица или за данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки, различни от продукти подлежащи на облагане с акцизи, не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1, когато тези продукти са [...] превозени [под режим на отложено плащане на акциз]“. Член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС се прилага и към малките предприятия.

36. Безспорно първите чешки купувачи не са „данъчнозадължени лица [...], чиито [други] вътреобщностни придобивания на стоки [...] не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1“. Запитващата юрисдикция обаче поставя въпроса дали все пак член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС е приложим по отношение на първите чешки купувачи, тъй като според нея допълнението „чиито вътреобщностни придобивания [...] не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1“ се отнася само до споменатите непосредствено преди това данъчно незадължени юридически лица.

37. В този смисъл навежда текстът на чешки език. В него всъщност става въпрос за данъчнозадължено лице и данъчно незадължено лице в единствено число, при което допълнението „чиито вътреобщностни придобивания [...]“ е въведено с относително местоимение в единствено число („jejíž“). Следователно от граматическа гледна точка допълнението се отнася единствено до последно посоченото данъчно незадължено юридическо лице.

38. Това обаче изглежда е особеност на чешкия текст. Повечето текстове на други езици се отнасят до данъчнозадължени и данъчно незадължени лица в множествено число, с което намиращото се по-нататък в изречението относително местоимение, което също може да се отнася до множествено лица, не позволява граматическо отнасяне към една от двете групи лица¹⁰.

39. Съгласно практиката на Съда текстовете на всички езици принципно имат еднакъв ранг¹¹, така че не може да се направи никакъв извод от обстоятелството, че текстът на повечето езици използва определен вариант на правната уредба. В случай на несъответствия между текстовете на различните езици на разпореда от правото на Съюза, въпросната разпореда трябва да се тълкува с оглед на общия разум и на целта на правната уредба, от която е част¹².

40. От това тълкуване следва, че член 138, параграф 2, буква б) се отнася само до вътреобщностната доставка на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, за данъчнозадължени лица и за данъчно незадължени юридически лица, чиито други вътреобщностни придобивания *винаги* попадат в обхвата на член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС. Всъщност освобождаването на вътреобщностната доставка на продукти, подлежащи на облагане с акциз, за „обикновени“ данъчнозадължени лица следва именно от член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

41. От общия преглед на Директивата може да се заключи, че в системата на ДДС продуктите, подлежащи на облагане с акцизи, следва да се разглеждат принципно като „стоки“ по смисъла на член 138, параграф 1 от Директивата. От това изхожда и член 3, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, който предвижда придобиването „на стоки, [...] различни от [...] продукти, подлежащи на облагане с акцизи [...]“ да бъде изключено от облагане.

42. Ако обаче доставката на „стоки“ за данъчнозадължени лица е освободена още съгласно член 138, параграф 1 от Директивата, то член 138, параграф 2, буква б) от нея би бил излишен, доколкото предвижда освобождаването на доставката на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, за „обикновените“ данъчнозадължени лица.

¹⁰ Текстовете поне на немски, английски, френски, испански, полски, български, португалски и италиански език.

¹¹ Решения от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335, т. 18), от 2 април 1998 г., *EMU Tabac* и др. (C-296/95, EU:C:1998:152, т. 36), от 9 януари 2003 г., *Givane* и др. (C-257/00, EU:C:2003:8, т. 36), и от 20 ноември 2003 г., *Kyocera* (C-152/01, EU:C:2003:623, т. 32).

¹² Решения от 26 април 2012 г., *DR* и др. (C-510/10, EU:C:2012:244, т. 45), от 7 юни 2018 г., *EP Agrarhandel* (C-554/16, EU:C:2018:406, т. 36), и от 5 юни 2018 г., *Колев* и др. (C-612/15, EU:C:2018:392, т. 87).

43. За да добие в тази насока съдържанието на член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС по-широк нормативен обхват от този на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. текста: „[o]свен доставката на стоки, посочени в параграф 1[...]“¹³) е необходимо да са визирани данъчнозадължени лица, чиито други придобивания попадат в обхвата на член 3, параграф 1 от Директивата. В противен случай освобождаването по член 138, параграф 1 не се прилага за тази група данъчнозадължени лица именно вследствие на член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата.

44. Следователно между член 138, параграф 1, член 139, параграф 1, втора алинея и член 138, параграф 2, буква б) съществува връзката правило—изключение—дерогация на изключението.

45. Съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС вътреобщностната доставка на стоки за данъчнозадължени лица по принцип е освободена в държавата на произход. Освобождаването обаче е целесъобразно само когато придобиването е обложено в държавата по местоназначението, вж. член 2, параграф 1, буква б) подточка i) от Директивата за ДДС¹³. Тъй като обаче съгласно член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС вътреобщностните придобивания на някои данъчнозадължени лица и данъчно незадължени лица не подлежат на облагане с ДДС, член 139, параграф 1, втора алинея предвижда вътреобщностните доставки за тази група лица да не са освободени от облагане. Ето защо чрез дерогация на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС вътреобщностните доставки за тези получатели се облагат в държавата на произход.

46. Това все пак не важи за доставката на акцизни стоки за въпросните получатели, които са превозени под режим на отложено плащане на акциз. Тяхната вътреобщностна доставка е освободена — чрез дерогация на изключението — в държавата на произход съгласно член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС. В съответствие с това правило придобиването на тези стоки се облага в държавата по местоназначението съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС.

47. Както следва от съображение 36 от Директивата за ДДС, причина за дерогацията на изключението е стремежът за постигане на известно съответствие между ДДС и акциз. С дерогацията на изключението ДДС, както и акцизът¹⁴, стават изискуеми в тези случаи в държавата по местоназначението.

2. Значение на разпоредбата за определянето на освободената вътреобщностна доставка в случай на верига от доставки (втори въпрос)

48. От предходните съображения следва, че член 138, параграф 2, буква б) от Директивата не дава насоки за отнасянето на превоза под режим на отложено плащане на акциз към определена доставка в рамките на една верига. Това е така, понеже смисълът на разпоредбата е да освободи от облагане в държавата на произход вътреобщностната доставка на продукти, подлежащи на облагане с акциз, огледално на облагането на придобиванията в държавата по местоназначение съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка iii).

49. Ето защо допълнението „[...] когато тези продукти са [...] превозени в съответствие с член 7, параграфи 4 и 5, или член 16 от Директива 92/12/ЕИО“, т.е. под режим на отложено плащане на акциз, не означава, че освободена е винаги доставката, която е свързана с превоза под режим на отложено плащане на акциз. Доставката под режим на отложено плащане на акциз по-скоро е допълнително *условие* за освобождаването от облагане.

¹³ В това отношение вж. точка 28 от настоящото заключение.

¹⁴ В това отношение вж. точка 50 от настоящото заключение.

50. Всъщност при трансграничната търговия с продукти, подлежащи на облагане с акциз, акцизът обикновено става изискуем в държавата на получаване (държавата по местоназначение)¹⁵ само когато стока под режим на отложено плащане на акциз достигне до територията на тази държава членка¹⁶. В противен случай данъкът става изискуем още преди това, на територията на държавата на произход, вж. член 7, параграф 2, буква б) от Директивата за акциза. Следователно само в случаите на изпращане под режим на отложено плащане на акциз може да се постигне съответствието между ДДС и акциз, търсено съгласно съображение 36¹⁷.

51. В случай пък че стоките не са били превозени под режим на отложено плащане на акциз, не се налага допълнително освобождаване и се прилага правилото на член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата: в този случай акцизът и ДДС стават изискуеми винаги в държавата на произход.

52. Освен това член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС не засяга специално случая на верига от доставки, така че не е логично в тази разпоредба да се открие правило за отнасяне на превоза към определена доставка на продукти, подлежащи на облагане с акциз.

53. Ето защо на първите два въпроса следва да се отговори, че член 138, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112/ЕО се прилага само към доставката на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, за данъчнозадължени лица, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС съгласно член 3, параграф 1 от същата директива. Извън уреденото там освобождаване от данъчно облагане член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС не съдържа разпоредба за отнасянето на движението на стоки под режим на отложено плащане на акциз към определена доставка в хипотезата на трансгранична верига от доставки.

Б. По третия преюдициален въпрос

54. Ето защо трябва да бъде установено по общите правила коя доставка от веригата, предмет на главното производство, следва да се разглежда като освободена доставка в рамките на Общността. Със своя трети въпрос запитващата юрисдикция иска да се изясни по-специално дали превозът под режим на отложено плащане на акциз предполага, че трансграничният транспорт трябва да се отнесе към доставката от Doppler на първите чешки купувачи, макар че е извършен с автомобили на Arex и за сметка на Arex.

55. Съгласно съществуващата практика на Съда и по отношение на главното производство важи, че в случай на верига от продажби с едно-единствено физическо движение на стоки само една от доставките може да се определи като вътреобщностна, а оттук и като освободена доставка¹⁸.

15 Поради това член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, замислен огледално на член 138, параграф 2, буква б), изхожда от изискуемостта на акциза.

16 Това положение е уредено от член 7, параграф 4 от Директива 92/12, към който препраща член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС.

17 По отношение на търговията между данъчнозадължени лица, които не попадат в обхвата на член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС, т.е. по-специално не са малки предприятия, и чиито вътреобщностни придобивания и без това подлежат на облагане с ДДС въз основа на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, Директивата се основава на обстоятелството, че трансграничният транспорт по правило се осъществява под режим на отложено плащане на акциз и затова не е необходим специален режим.

18 Решения от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, т. 45), и от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 34), както и моето заключение по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 35).

56. Коя от доставките е такава, зависи от правоотношението, към което следва да се отнесе трансграничното движение на стоки. Възщност трансграничното изпращане или превоз на стока е материалното условие, което различава вътреобщностната доставка (респ. вътреобщностното придобиване¹⁹) от „обичайната“ вътрешна доставка²⁰.

57. Затова всички други доставки от веригата от продажби, които не отговарят на допълнителното материално условие за трансграничен превоз, следва да се разглеждат като вътрешни доставки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС. Съгласно член 32 от Директивата за ДДС мястото на тези доставки е в държавата на произход — за всички доставки преди освободената вътреобщностна доставка, и в държавата по местоназначение — за всички доставки след освободената вътреобщностна доставка²¹.

1. Отнасяне на трансграничния превоз към една доставка от веригата от продажби

58. Съгласно практиката на Съда трансграничният превоз следва да се отнесе към една доставка от веригата от продажби след всеобхватна преценка на всички особени обстоятелства по конкретния случай²².

59. В този контекст Съдът вече е установил, че няма значение кой е собственик на вещта по време на транспорта по смисъла на националното право или кой фактически владее вещта²³. Съдът е постановил също, че от самото обстоятелство, че стоката вече е препродадена, не може да се направи извод, че превозът винаги следва да се отнася към последващата доставка²⁴. В тази насока само по себе си препродаването е ирелевантно за отнасянето на движението на стока към една от доставките.

60. Съгласно практиката на Съда обаче следва да се вземе предвид от кого и за чия сметка се извършва превозът²⁵. По-точно, определящо е кой поема риска от случайно погиване на стоката по време на превоза.

61. В съответствие с това в редица дела, отнасящи се до двукомпонентна верига от продажби (първи купувач—търговски посредник—краен купувач), Съдът постановява, че превозът не може повече да бъде отнасян към „първата“ доставка, ако правото за разпореждане с вещта като собственик е прехвърлено на крайния купувач, т.е. на получателя на „втората“ доставка, още преди превоза²⁶.

19 Вътреобщностната доставка и вътреобщностното придобиване имат идентични материални условия, тъй като става въпрос за една и съща икономическа операция, вж. в това отношение точка 32 и бележка под линия 9 от настоящото заключение.

20 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 37), както и моето заключение по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 41).

21 Решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 50).

22 Решения от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 27), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 32), от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 35), и от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, т. 32), както и моето заключение по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 56).

23 Безспорно е, че спедиторът например действително упражнява фактическо владение над стоката, но действа не като участващ във веригата доставчик, а като превозвач за определен доставчик. Вж. в този смисъл решение от 16 декември 2010 г. Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 40).

24 Решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 36 и 37).

25 Решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 40).

26 Съдебната практика до момента се отнася винаги до вериги, състоящи се само от две последователни доставки, вж. решения от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 33), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 34), и от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 36).

62. Този, който се разпорежда с вещта „като собственик“²⁷, обикновено носи и риска от нейното случайно погиване, защото правото за разпореждане с дадена вещь по свое усмотрение, като например унищожението ѝ или потребяването ѝ, е типичен израз на правомощия на собственик²⁸. Обратната страна на това право е именно обстоятелството, че носителят му носи риска от случайно унищожение на стоката. Следователно може да се приеме, че лицето, за чиято сметка е рискът от случайно погиване, има право да се разпорежда като собственик със стоката.

63. Това важи, без да се засяга въпросът кой осъществява превоза навън (в практиката на Съда това най-често е бил търговският посредник)²⁹, независимо как следва да се квалифицира от правна гледна точка връзката на лицето, което има разпоредително правомощие³⁰ (т.е. дали то вече е собственик или само има право на прехвърляне на собствеността).

64. Ето защо в практиката на Съда до момента превозът е трябвало да бъде отнасян към доставката, в която участват получателите, за чиято сметка е бил рискът от случайно погиване по време на транспорта (доколкото това е било установено от националната юрисдикция).

65. По отношение на главното производство това означава, че е от решаващо значение дали по време на трансграничния превоз на горивото Агех вече е придобило правото за разпореждане с горивото по такъв начин, че носи риска от неговото случайно погиване. Не такъв би бил случаят обаче в хипотезата, при която по време на трансграничния транспорт (т.е. от рафинерията до момента на допускането на стоките за свободно обращение в Чешката република) Агех действа само като спедитор³¹.

66. Окончателната преценка на този въпрос обаче е задача на запитващата юрисдикция³².

2. Значение на превоза на гориво под режим на отложено плащане на акциз

67. От мотивите на акта за преюдициално запитване може да се заключи, че според запитващата юрисдикция превозът през границата под режим на отложено плащане на акциз може да се отнесе само до първата сделка между Doppler и първите чешки купувачи — макар че е извършен с превозни средства на Агех и за сметка на Агех — тъй като само в тази хипотеза са изпълнени условията за този вид превоз. Всъщност съгласно Директивата за акциза този вид превоз се изпълнява само от складодържатели или регистрирани изпращачи и може да се осъществи само до регистрирани получатели, като Garanttrans.

68. Следователно Агех не може само да транспортира горивото до свободно избрано място под режим на отложено плащане на акциз. Напротив, обикновено регистрираният получател посочва място след границата, на което продуктите, подлежащи на облагане с акциз, се освобождават за свободно обращение. Едва тогава е възможно да се осъществи транспортът от лица, различни от посочените в Директивата за акциза.

27 Това е единственото материално изискване на понятието „доставка, респ. вътреобщностно придобиване“, вж. член 14, параграф 1 и член 20, параграф 1от Директивата, а не и правното качество на собственик вж. в това отношение решения от 8 февруари 1990 г., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7 и 8), и от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, т. 32).

28 Вж. моето заключение по дело *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 58).

29 Превозвачът няма право да се разпорежда с вещта като собственик, вж. решения от 3 юни 2010 г., *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, т. 25), и от 20 юни 2018 г., *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 88).

30 В този смисъл решения от 3 юни 2010 г., *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, т. 24), и от 20 юни 2018 г., *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 86).

31 Аналогично, решение от 20 юни 2018 г., *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 89).

32 Вж. в този смисъл решения от 16 декември 2010 г., *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 45), и от 27 септември 2012 г., *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 37).

69. Превозът под режим на отложено плащане на акциз може да представлява обстоятелство, което националната юрисдикция трябва да отчете при решението ѝ за отнасянето на движението на стоки към доставка в рамките на верига от доставки. Съгласно съображение 36 от Директивата за ДДС *следва* да се постигне именно съответствие в облагането с ДДС и акциз. За разлика от мнението на запитващата юрисдикция обаче, от това не следва, че възникването на задължението на определено лице за плащане на акциз автоматично определя и наличието на освободена доставка за това лице. Това подчертава и Комисията по време на съдебното заседание.

70. Както Съдът вече е установил в това отношение, данъчното събитие по отношение на ДДС, с което се изпълняват необходимите правни условия за възникването на данъка, е доставката на стоката, а не начисляването на акцизите за нея³³. Срещу такава връзка говори освен това и разликата в концепцията на ДДС като многофазен данък и на акциза като вид еднофазен данък.

71. Следователно по отношение на решението за отнасяне на движението на стоки към доставка в рамките на верига от доставки превозът под режим на отложено плащане на акциз има определящо значение само когато оказва влияние върху разпределянето на рисковете при транспорта между страните.

72. Ето защо, ако националната юрисдикция заключи, че рискът от случайно погиване по време на превоза под режим на отложено плащане на акциз се носи от Doppler, превозът — който следователно ще е извършен от Агех в качеството му единствено на спедитор — следва да се отнесе към първата доставка.

73. Според мен³⁴ именно от обстоятелството кой носи риска, може да се направи извод за ролята на съответния участник в дадена верига от доставки. Всъщност има фактическа презумпция, че лицето, което *доставя вещи на друго лице* и носи риска от случайно погиване на вещта по време на доставката, действа и като доставчик. Следователно неговата доставка трябва да бъде освободената вътреобщностна доставка.

74. Тази презумпция се прилага и за двустранни („обичайни“) вътреобщностни доставки, и за верижни сделки³⁵. Разбира се, е възможно — както в двустранни отношения, така и в рамките на верижна сделка — да има положения, при които рискът по време на транспорта е за получателя на вещта. При верижна сделка обаче такъв получател непременно винаги е на края на веригата (в противен случай той действа като доставчик). Ако получателят е на края на веригата от доставки, не съществува съмнение към кое правоотношение (а именно последното) следва да се отнесе превозът.

75. Следователно, ако рискът от случайно погиване по време на транспорта е за първия продавач, той може да приеме, че доставката му е освободена. От друга страна, в случай че рискът е за неговия съдоговорител, определящо за наличието на освободена вътреобщностна доставка е дали е налице верижна сделка.

³³ Решение от 14 юли 2005 г., British American Tobacco International Ltd. и Newman Shipping & Agency Company (C-435/03, EU:C:2005:464, т. 41).

³⁴ Вж. в това отношение точка 62 от настоящото заключение.

³⁵ Принципно рискът от случайно погиване всъщност преминава при получателя едва когато той може да разполага с вещта. Друг е въпросът, ако получателят иска изпращането до определено място.

76. Ето защо, както изисква и постоянната практика на Съда, първият продавач трябва да бъде информиран, че съдоговорителят му вече е препродал вещта³⁶. В противен случай, щом рискът по време на превоза не е за него, той може да приеме, че сделката е освободена от облагане за него, тъй като при двустранни отношения рискът може да е и за получателя, без това да изключва наличието на освободена вътреобщностна доставка.³⁷

77. Ако обаче е информиран, че става въпрос за верижна сделка, от обстоятелството, че рискът от случайно погиване на вещта се носи от друго лице, той може да заключи, че това друго лице извършва трансгранична, а следователно и освободена трансгранична доставка в качеството си на доставчик на вещта. Следователно неговата доставка подлежи на облагане с ДДС.

3. Риск за сметка на търговски посредник

78. Ако пък запитващата юрисдикция заключи, че рискът от случайно погиване по време на превоза под режим на отложено плащане на акциз е за първите чешки купувачи, то втората доставка (от първите чешки купувачи за следващите звена от веригата) трябва да бъде приета за освободена³⁸.

79. Всъщност от посочените по-горе съображения следва също, че прехвърлянето на правото за разпореждане върху крайния купувач представлява само последният възможен момент, след който последващ превоз вече не може да се отнесе към някоя от предходните доставки.

80. Действително, съвсем не е изключено превозът при вътреобщностно придобиване да се осъществи преди прехвърлянето на правото за разпореждане. Извън верижните сделки това дори е типичен случай: по правило при обичайна трансгранична доставка получателят придобива правото да се разпорежда с вещта като собственик едва с предаването на вещта. Същевременно е безспорно, че е налице освободена доставка за него.

81. В това отношение не е обвързващ направеният от Съда извод а *contrario* в едно-единствено решение, а именно че когато правото за разпореждане се прехвърля на крайния купувач едва в държавата по местоназначение, освободена трябва да бъде „първата“ доставка от двукомпонентна верига³⁹. Това е видно например и при вериги от продажби с повече от две доставки, както в главното производство: всъщност, ако правото за разпореждане се прехвърля на крайния купувач едва в държавата по местоназначение, преди това има цяла поредица от други доставки, измежду които трябва да се вземе решение за отнасяне на движението на стоки към доставка в рамките на верига от доставки. Следователно само от това обстоятелство (прехвърлянето на правото за разпореждане на крайния потребител в страната по местоназначение) не може да се направи извод към коя от предходните доставки следва да се отнесе движението на стоките. Напротив, за всеки случай следва да се определи кой носи риска от случайно погиване на стоката по време на превоза.

36 Вж. решения от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 34 и сл.), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 35), и от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 44).

37 Що се отнася до първия продавач, от съображения за правна сигурност правните очаквания по отношение на информацията, предоставена от неговия съдоговорител, трябва да бъдат защитени, така че данъкът да не се изисква от него. Това обстоятелство обаче не означава, че неговата доставка фактически ще стане освободена вътреобщностна доставка, вж. решение от 21 февруари 2018 г., Kreuzmaug (C-628/16, EU:C:2018:84, т. 37). По делото, по което е постановено решение Kreuzmaug, става въпрос единствено за защита на оправданите правни очаквания на страните по втората доставка. Правилно такава защита следва да бъде отказана, тъй като на страните по втората доставка е било известно, че рискът по превоза на вещите е за някоя от тях, вж. решение от 21 февруари 2018 г., Kreuzmaug (C-628/16, EU:C:2018:84, т. 36).

38 При тези обстоятелства следователно не е налице вътреобщностно придобиване, въпреки фактическото пресичане на границата по време на превоза от Агех. Както обаче вече посочих на друго място, за установяването на освободената доставка не е определящо от кое място започва действието по превозване, вж. във връзка с това моето заключение по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 40).

39 Вж. решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 45).

V. Заключение

82. В обобщение, предлагам на Съда да отговори по следния начин на преюдициалните въпроси на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република):

- „1. Член 138, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112/ЕО се прилага само към доставката на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, за данъчнозадължени лица, чиито други придобивания не подлежат на облагане с данък върху добавената стойност съгласно член 3, параграф 1 от същата директива. Извън уреденото там освобождаване от данъчно облагане член 138, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112/ЕО не съдържа разпоредба за отнасянето на движението на стоки под режим на отложено плащане на акциз към определена доставка в хипотезата на трансгранична верига от доставки.
2. При отнасянето на единственото трансгранично движение на стоки към определена доставка от верига от доставки решаващо значение има кой носи риска от случайно погиване на вещта по време на превоза ѝ до друго звено от веригата от доставки“.