



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

23 април 2020 година \*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква б) — Вътреобщностно придобиване на стоки — Член 20 — Получаване на правото на разпореждане със стока като собственик — Верига от сделки по покупка и препродажба на стоки с един-единствен вътреобщностен превоз — Възможност да бъдат взети решения, които са в състояние да повлияят върху правното положение на стоката — Отнасяне на превоза — Превоз под режим отложено плащане на акциз — Действие във времето на тълкувателните решения“

По дело C-401/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Krajský soud v Praze (окръжен съд Прага, Чешка република) с акт от 6 юни 2018 г., постъпил в Съда на 18 юни 2018 г., в рамките на производство по дело

**Herst s.r.o.**

срещу

**Odvolací finanční ředitelství**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: М. Vilaras, председател на състава, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (докладчик) и N. Piçarra, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Herst s.r.o., от J. Balada, advokát,
- за Odvolací finanční ředitelství, от T. Rozehnal, в качеството на представител,
- за чешкото правителство, от M. Smolek, J. Vlácil и O. Serdula, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от M. Salyková и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

\* Език на производството: чешки.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 октомври 2019 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася главно до тълкуването на член 20 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Herst s.r.o. и Odvolací finanční ředitelství (финансова дирекция, компетентна да разглежда жалби по административен ред, Чешка република, наричана по-нататък „финансовата дирекция“) относно приспадането от Herst на данъка върху добавената стойност (ДДС) за придобиването на горива, които това дружество е превозило от някои държави членки до Чешката република под режим отложено плащане на акциз.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС:  
„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:  
i) данъчнозадължено 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;  
[...].“
- 4 Съгласно член 14, параграф 1 от тази директива:  
„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 5 Член 20, първа алинея от посочената директива гласи:  
„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик [с] движима материална вещь, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките“.

6 Член 138 от същата директива предвижда в параграф 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“.

**Чешкото право**

7 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Zákon č. 235/2004 Sb., о dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за данък върху добавената стойност), в действащата му към момента на фактите в главното производство редакция:

„С данък се облагат възмездните доставки на стоки от данъчнозадължено лице в рамките на икономическа дейност, които са с място на изпълнение на територията на страната“.

8 Член 13, параграф 1 от този закон предвижда:

„По смисъла на този закон „доставка на стоки“ е прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като собственик“.

9 Член 72, параграф 1, буква а) от споменатия закон предвижда:

„Данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС за получените доставки, които то използва в рамките на икономическата си дейност за целите на извършваните от него облагаеми доставки на стоки или услуги, които са с място на изпълнение на територията на страната“.

**Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

10 Herst е установено в Чешката република дружество, което осъществява дейност в сектора на пътният превоз. Освен това то притежава известен брой бензиностанции.

11 След извършена проверка чешките данъчни органи установяват, че през периода от ноември 2010 г. до май 2013 г., от една страна, и юли до август 2013 г., от друга, Herst е осигурило превоза със собствени средства и за своя сметка на горива от няколко държави членки, а именно Австрия, Германия, Словакия и Словения, до Чешката република.

12 В рамките на този превоз Herst действало не само като превозвач, но и като краен купувач на тези горива, в резултат от верига от последователни сделки по покупка и препродажба.

13 От предоставената от запитващата юрисдикция информация е видно, че посочените горива първоначално са били купувани от икономически оператор, установен и задължен за ДДС в Чешката република, и че Herst е осигурявало превоза им от споменатите в точка 11 от настоящото решение държави членки до първата държава членка. Така Herst е извършило съответен брой еднократни превози на горива под режим отложено плащане на акциз, по време на които тези продукти са били последователно препродавани на други икономически оператори, установени в Чешката република. Herst не е получавало възнаграждение за превоза на горивата, а се е ползвало от търговски марж, състоящ се в разликата между покупната и продажната цена на посочените горива.

- 14 В допълнение, въз основа на договор за продажба между Herst и този икономически оператор още от началото на превоза е установено, че Herst юридически няма да е собственик на горивата, щом те бъдат пуснати в свободно обращение в Чешката република.
- 15 Herst твърди пред чешките данъчни органи, че придобиванията от него на горива в Чешката република представляват вътрешни придобивания. Тези данъчни органи обаче смятат, че са налице вътреобщностни придобивания.
- 16 Според същите органи в случай на верига от сделки, свързани с един-единствен вътреобщностен превоз, последният може да бъде отнесен към само една от тези сделки.
- 17 Ето защо посочените органи приемат, че мястото на извършените от Herst придобивания е не в Чешката република, а в държавите членки, в които се намират горивата към момента на натоварването им от това дружество с оглед на техния превоз до Чешката република, на негови разноски и с негови средства, за целите на собствената му икономическа дейност.
- 18 Поради това с няколко акта за изменение на данъчно задължение чешката данъчна администрация отказва на Herst правото да приспадне ДДС за посочените придобивания и му налага имуществена санкция.
- 19 Herst обжалва тези актове по административен ред пред финансовата дирекция, като твърди, че мястото на придобиване на горивата е Чешката република, защото превозите били извършени под режим отложено плащане на акциз и тези стоки били пуснати в свободно обращение едва след превоза.
- 20 С първото си решение финансовата дирекция е отменила актовете за изменение на данъчно задължение за периода юли—август 2013 г., защото Herst представило фактури, видно от които останалите икономически оператори, на които горивата били препродадени впоследствие, действали като организатори на превоз. С второто си решение финансовата дирекция е потвърдила актовете за изменение на данъчно задължение за периода от февруари 2011 г. до февруари 2013 г. С третото си решение този орган е изменил споменатите актове за периода от ноември 2010 г. до януари 2011 г. и за периода март—май 2013 г. На Herst е издаден акт за изменение на данъчно задължение в размер на 145 381 137 CZK (чешки крони) (около 5 664 520 EUR) и му е наложена имуществена санкция в размер на 30 476 215 CZK (около 1 187 450 EUR).
- 21 Herst обжалва второто и третото решение на финансовата дирекция пред запитващата юрисдикция, *Krajský soud v Praze* (окръжен съд Прага, Чешка република).
- 22 Пред нея Herst поддържа, че разглежданите по главното производство превози на горива се състояли от два отделни превоза. Първият бил международен превоз между съответните държави членки и Чешката република, по време на който Herst действало само като превозвач. Вторият бил вътрешен превоз след пускането на горивата в свободно обращение в Чешката република, по време на който то придобило правото на свободно разпореждане с тези стоки.
- 23 Според запитващата юрисдикция по делото, поставено за разглеждане пред нея, е необходимо да се направи цялостна преценка на всички обстоятелства в случая, за да се установи коя от разглежданите доставки отговаря на всички изисквания за вътреобщностна доставка. Тя смята, че за да бъде дадена сделка квалифицирана като „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, тази сделка трябва да води до предоставяне на право на съответното лице да се разпорежда със стоките, предмет на тази сделка, като собственик.

- 24 По отношение на случая, предмет на главното производство, запитващата юрисдикция отбелязва, че участието на други икономически оператори в една толкова сложна верига от сделки по покупка и препродажба е оправдано, наред с икономически съображения, от факта, че Herst не е имало разрешение нито да стопанисва данъчен склад, нито да получава стоки под режим отложено плащане на акциз. Тя отбелязва, че това е причината на Herst да се наложи да използва услугата на посредник, стопанисващ такъв склад, който така да придобие разглежданите по главното производство горива, за да се платят акцизите и да се осигури пускането в свободно обращение на горивата на територията на Чешката република. От своя страна финансовата дирекция изтъква, че участието на множество икономически оператори в тази верига е признак за измама с ДДС.
- 25 Според тази юрисдикция дори Herst да е упражнявало контрол върху разглежданите в главното производство горива през целия им превоз, то все пак не е имало правото да се разпорежда с тях като собственик по смисъла на практиката на Съда преди момента, в който след тяхното прехвърляне тези горива са били пуснати в свободно обращение в Чешката република. Тя смята, че всъщност до този момент Herst не е можело да достави посочените горива на лице, различно от указаното като техен получател в съпроводителните документи.
- 26 По тези съображения запитващата юрисдикция, като признава съществените фактически сходства между делото в настоящото производство и делото, по което е постановено решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (С-414/17, EU:C:2018:1027), обаче се пита към кой момент във висящото пред нея дело Herst е получило правото да се разпорежда с разглежданите по главното производство горива „като собственик“ по смисъла на практиката на Съда.
- 27 По-специално, според запитващата юрисдикция в случая по главното производство единствено икономическите оператори, на които тези горива са били последователно препродадени по време на превоза, са получили такова право. От друга страна, по нейно мнение, макар по време на превоза тези горива физически да са били във владение на Herst, юридически то не е имало правото да се разпорежда с тях. Тя смята, че в тази насока посоченото дружество по-конкретно е било длъжно да спазва инструкциите на междинните икономически оператори във веригата от сделки по покупка и препродажба.
- 28 Запитващата юрисдикция по същество счита, че има съмнение дали фактът, че стоки са превозвани под режим отложено плащане на акциз, в съответствие с 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 (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12), има отражение върху условията, които уреждат прехвърлянето на правото на разпореждане с тях като собственик и са предвидени от Директивата за ДДС. В тази насока запитващата юрисдикция уточнява, че когато в рамките на спор между административен орган и частноправен субект има съмнение как да се тълкува разпоредба от националното данъчно право, практиката на Ústavní soud České republiky (Конституционен съд, Чешка република) е извела конституционния принцип на националното право, че съмнението е в полза на частноправния субект (т.нар. принцип „in dubio mitius“). В настоящия случай запитващата юрисдикция смята, че законодателството, което е определящо за произнасянето по поставеното пред нея дело за разглеждане, няма как да се квалифицира като ясно към момента на фактите по главното производство — от гледна точка и на вътрешното право, и на правото на Съюза — поради което тя се пита дали ако даденото от Съда тълкуване в акта, който той постанови, е в ущърб на данъчнозадълженото лице, тя ще е длъжна да се съобрази с него, независимо от изложения конституционен принцип на конституционното право. Тази юрисдикция се пита и дали с оглед на въпросния принцип последиците от това решение на Съда не следва да се ограничат до правните положения след момента на неговото обявяване.

29 При тези условия *Krajský soud v Praze* (Окръжен съд Прага) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „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 Директива [2008/118], доставка, свързана с процедура по [Директива 2008/118], 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?
- 4) Придобива ли „правото на разпореждане със стоките като собственик“ по смисъла на Директивата за ДДС данъчнозадължено лице, което купува стоки от друго данъчнозадължено лице пряко за конкретен клиент, за да изпълни вече съществуваща поръчка (определяне на вида стоки, количеството, мястото на произход и времето на доставка), когато физически самото то не разполага със стоките, тъй като при сключването на договора за продажба неговият купувач се съгласява да организира превоза на стоките от мястото им на произход, като по този начин единствено ще осигури достъп до исканите стоки чрез своите доставчици и ще съобщи информацията, необходима за приемането им (от свое име или от името на своите поддоставчици по веригата), а печалбата му от сделката е разликата между изкупната и продажната цена на тези стоки, без разходите за превоз да се фактурират по веригата?
- 5) Установява ли [Директива 2008/118] (например в член 4, параграф 1, член 17 или член 19) пряко или косвено чрез ограничаване на ефективното боравене с такива стоки достатъчно условия за прехвърляне на „правото на разпореждане със стоките (подлежащи на облагане с акциз) като собственик“ по смисъла на Директивата за ДДС, в резултат на което приемането на стоките под режим отложено плащане на акциз от лицензиран складодържател или регистриран получател в съответствие с условията, произтичащи от Директивата за акциза, следва да се третира като доставка на стоки за целите на ДДС?
- 6) В този контекст, когато се разглежда определянето на доставка, свързана с превоз в рамките на верига от доставки на стоки под режим отложено плащане на акциз с един-единствен превоз, необходимо ли е превозът да се счита по смисъла на Директивата за ДДС за започване и приключване в съответствие с член 20 от [Директива 2008/118]?
- 7) Възпрепятства ли принципът за неутралност на ДДС или който и да е друг принцип на правото на ЕС прилагането на конституционния принцип *in dubio mitius* в националното право, който задължава публичните органи, когато правните норми са двусмислени и обективно предлагат редица възможни тълкувания, да изберат тълкуване в полза на лицето, което е адресат на правната норма (в случая данъчнозадълженото лице за целите на ДДС)? Би ли било съвместимо с правото на ЕС приложението на този принцип, ако е ограничено

поне до положения, при които релевантните факти по делото са предшестваха задължително тълкуване на Съда [...] по оспорван правен въпрос, който е определил, че друго, по-неблагоприятно за данъчнозадълженото лице тълкуване е правилно?

Ако е възможно да се приложи принципът *in dubio mitius*:

- 8) Възможно ли е било, от гледна точка на ограниченията, наложени от правото на ЕС към момента на извършване на облагаемите сделки в този случай (от ноември 2010 г. до май 2013 г.), да се разгледа въпросът дали правното понятие за доставка на стоки или за превоз на стоки има (или няма) едно и също съдържание за целите на Директивата за ДДС и [Директива 2008/118], тъй като обективно води до правна несигурност и предлага две тълкувания?“.

### **Производството пред Съда**

- 30 С писмо от 21 декември 2018 г. Съдът изпрати на запитващата юрисдикция решение от 19 декември 2018 г., ALEX CZ (С-414/17, EU:С:2018:1027), с въпроса дали с оглед на това решение запитващата юрисдикция желае да поддържа преюдициалното си запитване, и ако е така, дали смята да поддържа всички отправени въпроси.
- 31 С отговора си от 11 януари 2019 г. запитващата юрисдикция обявява, че поддържа преюдициалното си запитване, но вече не ѝ е необходим отговор на първи, втори, трети, пети и шести въпрос.
- 32 Ето защо следва да се отговори само на четвърти, седми и осми въпрос.

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По четвъртия въпрос***

- 33 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 20 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което извършва един вътреобщностен превоз на стоки под режим отложено плащане на акциз с намерението да придобие тези стоки за целите на икономическата му дейност щом те бъдат пуснати в свободно обращение в държавата членка на местоназначение, получава правото да се разпорежда с посочените стоки като собственик, по смисъла на тази разпоредба, независимо че по време на превоза им същите стоки са били последователно препродавани на други икономически оператори.
- 34 Като начало следва да се припомни, че вътреобщностното придобиване на стоки по смисъла на член 20 от Директивата за ДДС е извършено, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е било прехвърлено на лицето, придобиващо стоката, доставчикът докаже, че стоката е била изпратена или превозена в друга държава членка, и вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на отправната държава членка (вж. в този смисъл решенията от 27 септември 2007 г., Teleos и др., С-409/04, EU:С:2007:548, т. 27 и 42 и от 19 декември 2018 г., ALEX CZ, С-414/17, EU:С:2018:1027, т. 61).
- 35 Запитващата юрисдикция се обръща към Съда, за да установи дали в настоящия случай е изпълнено първото от тези условия, а именно дали правото на разпореждане със стоката като собственик е било прехвърлено на данъчнозадължено лице като Herst, което — без да е техен

собственик към този момент — превозва стоките под режим отложено плащане на акциз от една държава членка до друга с намерението да ги придобие, щом бъдат пуснати в свободно обращение в последната държава членка.

- 36 На първо място, следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда прехвърлянето на правото на разпореждане със стоката като собственик не се ограничава до прехвърлянето, извършено в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. в този смисъл решения от 3 юни 2010 г., *De Gruyter*, C-237/09, EU:C:2010:316, т. 24 и цитираната съдебна практика, както и от 19 декември 2018 г., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 75).
- 37 Както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 36 от заключението си, всъщност прехвърлянето на правото на собственост при условията, предвидени от националното право, не съвпада непременно с прехвърлянето на правото на разпореждане с дадена стока като собственик.
- 38 На второ място, следва да се припомни, че прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик не изисква лицето, на което се прехвърля тази вещь, да я държи физически, нито тя физически да е превозена до него и/или физически да е получена от него (определение от 15 юли 2015 г., *Itales*, C-123/14, непубликувано, EU:C:2015:511, т. 36 и решение от 19 декември 2018 г., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 75).
- 39 В тази насока превозът на горива, т.е. преместването на тези стоки от една държава членка до друга, няма как да се счита за определящ при преценката дали правото на разпореждане със стока като собственик е било прехвърлено, ако не е настъпило друго обстоятелство, което дава основание да се презумира, че към момента на превоза е било извършено такова прехвърляне (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 78).
- 40 Освен това прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик означава, че лицето, на което е прехвърлено това право, има възможността да взима решения, които са в състояние да повлияят върху правното положение на съответната вещь, сред които по-специално е решението тя да бъде продадена.
- 41 Такъв е случаят като този по главното производство, в който и преди, и по време на превоза на горивата същите са били купени и впоследствие препродадени от различни икономически оператори, действали като собственици.
- 42 В този смисъл следва да се уточни, че с оглед на фактите по главното производство, както са представени в преюдициалното запитване, не е изключено запитващата юрисдикция да направи извод, че в случая по главното производство са извършени няколко последователни прехвърляния на правото на разпореждане с тези стоки като собственик.
- 43 Ето защо, за да се даде на запитващата юрисдикция отговор, който е от полза за произнасянето по спора в главното производство, следва да се добави, че съгласно практиката на Съда по тълкуването на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС при сделките, които формират верига от няколко последователни доставки, довели до един-единствен вътреобщностен превоз, вътреобщностният превоз може да се отнесе само към една от тези доставки, която съответно ще бъде единствената освободена въз основа на тази разпоредба, и че за да се определи към коя от доставките трябва да се отнесе вътреобщностният превоз, следва да се извърши цялостна преценка на всички обстоятелства на конкретния случай. Тази съдебна практика се прилага и по отношение на преценката на сделки, които, както в главното производство,



формират верига от последователни сделки по покупка и препродажба на стоки, подлежащи на облагане с акциз, довели до един-единствен вътреобщностен превоз (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ, С-414/17, ЕУ:С:2018:1027, т. 70 и 71).

- 44 В рамките на тази цялостна преценка следва в частност да се определи към кой момент правото на разпореждане с разглежданите стоки като собственик е било прехвърлено в полза на крайния купувач. Всъщност в настоящия случай, ако това прехвърляне е станало, преди да бъде извършен вътреобщностният превоз, прехвърлянето следва да счита за обстоятелство, което може да доведе до това, така извършеното придобиване да бъде квалифицирано като вътреобщностно придобиване (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ, С-414/17, ЕУ:С:2018:1027, т. 70 и 72).
- 45 Ако обаче запитващата юрисдикция стигне до извода, че при превоза на разглежданите по главното производство горива са били извършени няколко прехвърляния на правото на разпореждане с тези горива в полза на различните междинни оператори във веригата от сделки по покупка и препродажба, прилагането на практиката на Съда, припомнена в предходната точка, не би й позволило да определи към кое от придобиванията от веригата трябва да се отнесе единственият превоз на горивата.
- 46 Всъщност тази съдебна практика е основана на времеви критерий, съобразно който е необходимо да се прецени дали правото на разпореждане с дадена стока като собственик е било прехвърлено преди превоза ѝ, за да се установи към кое от придобиванията от разглежданата верига трябва да бъде отнесен единственият вътреобщностен превоз и което съответно е единственото, което трябва да се квалифицира като вътреобщностно придобиване. В настоящия случай прилагането на този времеви критерий би позволило на запитващата юрисдикция да определи дали превозът на разглежданите по главното производство горива трябва да бъде отнесен към придобиването от първия икономически оператор от веригата от сделки по покупка и препродажба, преди да е бил извършен единственият вътреобщностен превоз на тези горива. От друга страна, споменатият критерий ще се окаже неприложим, ако в случая по главното производство при превоза са били извършени последователни прехвърляния на това право.
- 47 Ето защо, за да се установи към кое от разглежданите по главното производство придобивания следва да бъде отнесен единственият вътреобщностен превоз и което съответно е единственото, което трябва да се квалифицира като вътреобщностно придобиване, е необходимо в съответствие с припомнената в точка 43 от настоящото решение практика на Съда запитващата юрисдикция да извърши цялостна преценка на всички обстоятелства на конкретния случай в главното производство.
- 48 Както твърди Чешката република в писменото си становище, при цялостната си преценка запитващата юрисдикция ще може да отчете факта, че Herst е инициирало разглеждания по главното производство вътреобщностен превоз за целите на собствената си икономическа дейност, т.е. да придобие горивата, щом те бъдат пуснати в свободно обращение в Чешката република, за да ги препродаде впоследствие на клиентите си, като се ползва от търговски марж, състоящ се в разликата между закупната и продажбената цена на тези горива.
- 49 Видно от акта за преюдициално запитване, всъщност самото дружество Herst е инициирало превоза на горивата, като е платило проформа фактура на първия икономически оператор от веригата от сделки по покупка и препродажба още преди да натовари тези горива в помещенията, намиращи се в отправните държави членки, осигурило е превоза им със собствени средства и не е фактурирало цената на техния превоз.

- 50 При тази цялостна преценка обаче фактът, че превозът на разглежданите в главното производство горива е осъществен под режим отложено плащане на акциз, не може да бъде решаващ с оглед на определянето към кое от придобиванията от разглежданата в главното производство верига следва да се отнесе този превоз (вж. по аналогия решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 73).
- 51 С оглед изложените дотук съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че:
- член 20 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което извършва един-единствен вътреобщностен превоз на стоки под режим отложено плащане на акциз с намерението да придобие тези стоки за целите на икономическата му дейност, щом те бъдат пуснати в свободно обращение в държавата членка на местоназначение, получава правото да се разпорежда с посочените стоки като собственик, по смисъла на тази разпоредба, стига да има възможността да взима решения, които са в състояние да повлияят върху правното положение на същите стоки и сред които по-специално е решението стоките да бъдат продадени,
  - обстоятелството, че това данъчнозадължено лице изначално е имало намерението да придобие тези стоки за целите на икономическата му дейност, щом те бъдат пуснати в свободно обращение в държавата членка на местоназначение, трябва да бъде отчетено от националната юрисдикция при цялостната ѝ преценка на всички обстоятелства на конкретния случай, поставен за разглеждане пред нея, за да определи към кое от последователните придобивания трябва да бъде отнесен този вътреобщностен превоз.

### ***По седмия въпрос***

- 52 Със седмия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза не допуска националната юрисдикция, която разглежда разпоредба от националното данъчно право, транспонираща разпоредба от Директивата за ДДС и допускаща различни тълкувания, да възприеме най-благоприятното за данъчнозадълженото лице тълкуване, като изходи от националния конституционен принцип *in dubio mitius*, дори след като е Съдът постановил, че такова тълкуване е несъвместимо с правото на Съюза.
- 53 В настоящия случай запитващата юрисдикция по същество отбелязва, че чешкото право не е еднозначно, що се отнася до отражението на правната уредба относно третирането на стоките, подлежащи на облагане с акциз, върху определянето на момента на прехвърляне на правото на разпореждане с тези стоки като собственик. Според тази юрисдикция всъщност чешката правна уредба, транспонирала Директивата за ДДС в националното право, дава основание на данъчнозадължените лица да предполагат, че обстоятелството, че стоките се превозват до друга държава членка под режим отложено плащане на акциз, влияе върху условията, които уреждат прехвърлянето на правото на разпореждане с тези стоки като собственик.
- 54 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда тълкуването, което той дава на норма от правото на Съюза при упражняване на компетентността си по член 267 ДФЕС, уточнява и изяснява значението и приложното поле на тази норма, както тя трябва или е трябвало да се разбира и прилага от момента на нейното влизане в сила. Следователно, така разтълкувана, нормата може и трябва да се прилага от съда дори към правоотношения, възникнали и установени преди решението по искането за тълкуване, ако освен това са налице условията, които позволяват пред компетентните юрисдикции да се отнесе спор по прилагането на посочената норма (решения от 19 октомври 1995 г., Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, т. 31 и от 13 декември 2018 г., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, т. 56).

- 55 Кolkото до въпроса дали правото на Съюза не допуска прилагането на конституционен принцип на националното право, по силата на който, когато при спор между административния орган и частноправен субект има съмнение как да се тълкува разпоредба на националното данъчно право, с която е транспонирана разпоредба от правото на Съюза, този административен орган е длъжен да възприеме най-благоприятното за данъчнозадълженото лице тълкуване, трябва да се отбележи, че ако този принцип бъде приложен по начина, по който възнамерява запитващата юрисдикция, в действителност би се стигнало до ограничаване на действието във времето на възприетото от Съда тълкуване на разпоредбите на правото на Съюза, чието транспониране е било осигурено с тези разпоредби на националното право, тъй като по този начин това тълкуване не би могло да се приложи в делото по главното производство (вж. по аналогия решения от 19 април 2016 г., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 39 и от 13 декември 2018 г., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, т. 61).
- 56 В тази насока следва да се припомни, че единствено по изключение, въз основа на присъщия на правния ред на Съюза общ принцип на правна сигурност, Съдът може да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позове на тълкувана от него разпоредба, за да оспори добросъвестно установени правоотношения. За да бъде наложено подобно ограничение, е необходимо да са изпълнени два основни критерия, а именно добросъвестност на заинтересованите лица и риск от сериозни смущения (решение от 13 декември 2018 г., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, т. 57 и цитираната съдебна практика).
- 57 Съдът вече е постановил, че ограничение във времето на действието на подобно тълкуване се допуска единствено в самото решение по искането за тълкуване. Този принцип гарантира равното третиране на държавите членки и другите правни субекти от гледна точка на правото на Съюза и по този начин изпълнява и произтичащите от принципа на правна сигурност изисквания (вж. в този смисъл решения от 6 март 2007 г., Meilicke и др., C-292/04, EU:C:2007:132, т. 37 и от 23 октомври 2012 г., Nelson и др., C-581/10 и C-629/10, EU:C:2012:657, т. 91).
- 58 В тази насока следва да се отбележи, че в точка 76 от решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), Съдът вече е приел за установено, че Директива 2008/118, която предвижда по-специално изисквания, приложими към превоза на стоки под режим отложено плащане на акциз, няма никакво отражение върху условията, които определят прехвърлянето на правото на разпореждане с тези стоки като собственик и са предвидени в Директивата за ДДС. В последното решение обаче Съдът не е ограничил действието във времето на тълкуването си на Директивата за ДДС.
- 59 Ето защо в настоящия случай, когато прилага националното право, запитващата юрисдикция е длъжна да вземе предвид всички разпоредби на това право и да приложи признатите от него методи за тълкуване, за да го тълкува, във възможно най-голяма степен, в светлината на текста и целите на разтълкуваната от Съда Директива за ДДС, така че да постигне предвидения от нея резултат и да съобрази по този начин член 288, трета алинея ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 19 април 2016 г., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 60 От изложеното дотук следва, че на седмия въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза не допуска националната юрисдикция, която разглежда разпоредба от националното данъчно право, транспонираща разпоредба от Директивата за ДДС и допускаща различни тълкувания, да възприеме най-благоприятното за данъчнозадълженото лице тълкуване, като изхожда от националния конституционен принцип *in dubio mitius*, дори след като Съдът е постановил, че такава тълкуване е несъвместимо с правото на Съюза.

### **По осмия въпрос**

- 61 С оглед на отговора на седмия въпрос, не е необходимо да се дава отговор на осмия въпрос.

### **По съдебните разноски**

- 62 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) Член 20 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което извършва един-единствен вътреобщностен превоз на стоки под режим отложено плащане на акциз с намерението да придобие тези стоки за целите на икономическата му дейност, щом те бъдат пуснати в свободно обращение в държавата членка на местоназначение, получава правото да се разпорежда с посочените стоки като собственик, по смисъла на тази разпоредба, стига да има възможността да взема решения, които са в състояние да повлияят върху правното положение на същите стоки и сред които по-специално е решението стоките да бъдат продадени,

Обстоятелството, че това данъчнозадължено лице изначално е имало намерението да придобие тези стоки за целите на икономическата му дейност, щом те бъдат пуснати в свободно обращение в държавата членка на местоназначение, трябва да бъде отчетено от националната юрисдикция при цялостната ѝ преценка на всички обстоятелства на конкретния случай, поставен за разглеждане пред нея, за да определи към кое от последователните придобивания трябва да бъде отнесен този вътреобщностен превоз.

- 2) Правото на Съюза не допуска националната юрисдикция, която разглежда разпоредба от националното данъчно право, транспонираща разпоредба от Директива 2006/112 и допускаща различни тълкувания, да възприеме най-благоприятното за данъчнозадълженото лице тълкуване, като изходи от националния конституционен принцип *in dubio mitius*, дори след като Съдът е постановил, че такова тълкуване е несъвместимо с правото на Съюза.

Подписи