



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

19 декември 2018 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква б), подточки i) и iii) — Член 3, параграф 1 — Вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи — Член 138, параграф 1 и параграф 2, буква б) — Вътреобщностни доставки — Верижни сделки с един-единствен превоз — Съотнасяне на превоза — Движение под режим отложено плащане на акциз — Значение за квалификацията като вътреобщностно придобиване“

По дело C-414/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) с акт от 29 юни 2017 г., постъпил в Съда на 10 юли 2017 г., в рамките на производство по дело

AREX CZ a.s.

срещу

Odvolací finanční ředitelství,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на седми състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, K. Jürimäe (докладчик), C. Lycourgos, E. Juhász и C. Vajda, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 юни 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Odvolací finanční ředitelství, от T. Rozehnal, D. Jeroušek и D. Švancara, в качеството на представители,
- за чешкото правителство, от J. Vlácil, O. Serdula и M. Smolek, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, Z. Malůšková и R. Lyal, в качеството на представители,

* Език на производството: чешки.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 юли 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква б), подточки i) и iii) 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 AREX CZ a.s. (наричано по-нататък „Arex“) и Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция по жалбите, Чешка република) (наричана по-нататък „Данъчната дирекция“) по повод приспадането от Arex на данъка върху добавената стойност (ДДС) по придобивания от чешки доставчици на горива, превозени при отложено плащане на акциз от Австрия към Чешката република.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

- 3 Съображение 36 от Директивата за ДДС гласи:

„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/ЕИО 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 [(ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), последно изменена с Директива 2004/106/ЕО на Съвета от 16 ноември 2004 г. (ОВ L 359, 2004 г., стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 154)]“.

- 4 Съгласно член 2 от Директивата за ДДС:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

- б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:
 - і) 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;

[...]

- iii) в случаите на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите върху вътреобщностното придобиване са изискуеми в съответствие с Директива [92/12, изменена с Директива 2004/106] 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.

[...]

3. „Продукти, подлежащи на облагане с акцизи“ означава енергийни продукти, алкохол и алкохолни напитки, и промишлено обработен тютюн, както е определено от действащото законодателство на [Съюза], но без газ, доставян по системата за разпределение на природен газ или електроенергия“.

5 Член 3, параграфи 1 и 2 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Чрез дерогация от член 2, параграф 1, буква б), подточка i), следните сделки не се облагат с ДДС:

- а) вътреобщностното придобиване на стоки от данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, когато доставката на такива стоки на територията на държавата членка, на която се извършва придобиването, е освободена от данъка съгласно членове 148 и 151;
- б) вътреобщностното придобиване на стоки, различни от тези, посочени в буква а) и член 4, и различни от новите превозни средства или продукти, подлежащи на облагане с акцизи, от данъчнозадължено лице за целите на неговата земеделска, лесовъдна или рибарска дейност, подлежащи на облагане по режима на единна фиксирана ставка за земеделски производители, или от данъчнозадължено лице, което извършва само доставки на стоки или услуги, по отношение на които ДДС не може да се приспада, или от данъчно незадължено юридическо лице.

2. Параграф 1, буква б) се прилага само ако са изпълнени следните условия:

- а) през текущата календарна година общата стойност на вътреобщностните придобивания на стоки не надвишава прага, който държавите членки определят, но който не може да бъде под 10 000 EUR или равностойността им в национална валута;
- б) през предишната календарна година общата стойност на вътреобщностните придобивания на стоки не надвишава прага, предвиден в буква а).

Прагът, който служи като референция, се състои от общата стойност без ДДС, дължим или платен в държавата членка, в която е започнало изпращането или превозът на стоките, на вътреобщностните придобивания на стоки, посочени в параграф 1, буква б)“.

6 Член 20, първа алинея от тази директива гласи:

„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, 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“.

7 Член 138 от посочената директива предвижда:

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Европейския съюз], 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 превоз[ът] 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 [Съюза], 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, изменена с Директива 2004/106];

[...]“.

8 Член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС предвижда:

„Освобождаването[, предвидено в член 138, параграф 1,] не се прилага [...] 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“.

Директиви 92/12/и 2008/118/ЕО

9 Директива 92/12, изменена с Директива 2004/106 (наричана по-нататък „Директива 92/12“), е отменена, считано от 1 април 2010 г., с Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12). С оглед на датите на разглежданите в главното производство сделки следва да се вземат предвид тези две директиви.

10 Съгласно член 3, параграф 1, първо тире от Директива 92/12 и член 1, параграф 1, буква а) от Директива 2008/118 тези две директиви се прилагат по-специално към горивата.

11 Посочените директиви определят специални правила относно движението на територията на Съюза на акцизни стоки с отложено плащане на акциз. Тези правила се съдържат в членове 15—21 от Директива 92/12 и членове 17—31 от Директива 2008/118.

12 Понятието „режим отложено плащане на акциз“ е определено съгласно член 4, точка 7 от Директива 2008/118 като „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“. Член 4, буква в) от Директива 92/12, който се отнася до „режим на отложено плащане“, съдържа аналогично определение.

- 13 Съгласно член 4, точка 9 от Директива 2008/118 „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 отложено плащане на акциз от друга държава членка“. Директива 92/12, която използва понятието „регистриран търговец“, го определя в член 4, буква г) по сходен начин.

Чешкото право

- 14 Съгласно член 2, параграф 1, буква с) от Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност, в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

„Облагат се с данък

[...]

- с) възмездното придобиване на стоки от друга държава — членка на [Съюза], извършено на територията на страната от данъчнозадължено лице във връзка с икономическата дейност или от юридическо лице, което не е създадено или определено за търговски цели, и възмездното придобиване на ново превозно средство от друга държава членка от данъчно незадължено лице“.

- 15 Член 64 от този закон, който транспонира член 138 от Директивата за ДДС в чешкото законодателство, гласи:

„(1) Доставката на стоки към друга държава членка от лице — платец на данъка, на лице, регистрирано по ДДС в друга държава членка, когато стоките са изпратени или превозени от територията на страната от лицето — платец на данъка, или купувача или трето упълномощено лице, е освободена от данък с право на приспадане на данъка, с изключение на доставките на стоки на лице, за което придобиването на стоки в друга държава членка не се облага с данък.

[...]

(3) Доставката на акцизни стоки към друга държава членка от лице — платец на данъка, на данъчно задължено лице или на юридическо лице, които не са регистрирани по ДДС в друга държава членка, когато стоките са изпратени или превозени от територията на страната от лицето — платец на данъка, или купувача или трето упълномощено лице, е освободена от данък с право на приспадане на данъка, ако изпращането или превозът на стоките е извършен в съответствие със Закона за акцизите, и акцизът става изискуем от купувача в държавата членка, където завършва изпращането или превозът на стоките.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 16 Агех е установено в Чешката република дружество, което купува от две чешки дружества горива от Австрия.
- 17 Придобиванията се осъществяват при верижни сделки. Така, разглежданите в главното производство горива са продадени първо от Doppler Mineralöle GmbH, установено в Австрия дружество, на четири дружества, идентифицирани за целите на ДДС и установени в Чешката

република (наричани по-нататък „първите чешки купувачи“). След това те са предмет на множество последващи препродажби на различни чешки дружества, преди най-накрая да бъдат продадени на Arex.

- 18 Първите чешки купувачи сключват договор с дружеството Garantrans s.r.o., което действа като регистриран получател за посочените купувачи. Следователно Garantrans е лицето, което плаща акцизите върху горивата от името на първите чешки купувачи. Последните не са платили ДДС във връзка с тези сделки в Чешката република.
- 19 Горивата са превозени от Австрия до Чешката република под режим отложено плащане на акциз. Превозът им е изпълнен от Arex с негови собствени превозни средства.
- 20 След данъчна проверка Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Регионална данъчна служба за Южночешки край, Чешка република) (наричана по-нататък „данъчният орган“) установява, че за данъчните периоди, отнасящи се до месеците от януари до април, септември, ноември и декември 2010 г., осъществените от Arex придобивания са вътреобщностни придобивания. Като се позовава на решения от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), и от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), и отбелязва, че при верижните сделки, свързани с един вътреобщностен превоз, превозът може да се отнесе само към една сделка, този орган приема, че мястото на извършените от Arex придобивания е в Австрия, а не в Чешката република. Всъщност това дружество е придобило в Австрия правото да се разпорежда със стоките като собственик, тъй като е трябвало да носи риска, свързан с тези стоки, и е извършило за собствена сметка превоза до Чешката република.
- 21 Със седем допълнителни ревизионни акта данъчният орган отказва на Arex правото да приспадне ДДС за посочените придобивания, квалифицирани от Arex като вътрешни придобивания, извършва корекция на ДДС и налага на дружеството глоби.
- 22 С решение от 15 юли 2015 г. Данъчната дирекция отхвърля подадената от Arex срещу тези актове жалба по административен ред. Приемайки изводите на данъчния орган, тази дирекция най-напред отказва прилагането на член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС. След това, позовавайки се на решение от 14 юли 2005 г., British American Tobacco и Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), подчертава, че изискуемостта на ДДС не е свързана с акцизите. Най-накрая, отхвърля доводите на Arex, че поради режима отложено плащане на акциз това дружество не е имало правото да се разпорежда с горивата като собственик по време на превоза и преди допускането им за свободно обращение в Чешката република. Така отхвърля и твърдяната от Arex възможност да раздели единствения вътреобщностен превоз на отделни превози за целите на ДДС.
- 23 След отхвърляне на жалбата му срещу това решение от Krajský soud v Českých Budějovicích (Районен съд Ческе Будейовице, Чешка република) Arex подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция.
- 24 Пред нея Arex поддържа, че член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС не е транспониран правилно в чешкото законодателство. Съгласно тази разпоредба всяка доставка на стоки, превозени в друга държава членка при режим отложено плащане на акциз, извършена за данъчнозадължено лице, е освободена като вътреобщностна доставка. Според Arex с оглед на текста на тази разпоредба на чешки език другите определени от тази разпоредба условия, отразени в подчиненото изречение, започващо с относителното местоимение „чиито“, са приложими само към данъчно незадължените юридически лица. Поради това според Arex, тъй като то има качеството на данъчнозадължено лице, тези условия не би следвало да се прилагат.

- 25 В случай че ДДС не е свързано с акциза и следва да се приложи член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, Arex подчертава, че не може да има прехвърляне на икономическата собственост при превоз под режим отложено плащане на акциз, тъй като дори при прехвърляне на собственост от гледна точка на частното право е невъзможно да се разпорежда със съответните стоки по време на превоза. В подкрепа на този довод препраща към придружителния административен документ, който ограничава възможността за разпореждане със стоките по време на превоз под посочения режим, и счита, че решения от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), и от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), не разглеждат въпроса за превоз на акцизни стоки.
- 26 С оглед на тези доводи запитващата юрисдикция си задава въпроса дали придобиванията от Arex на превозени под режим отложено плащане на акциз горива следва да бъдат квалифицирани като вътрешни или като вътреобщностни придобивания.
- 27 При това положение Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) 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 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]?“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

- 28 С писмо, постъпило в секретариата на Съда на 31 юли 2018 г. адвокатът, представляващ Arex пред запитващата юрисдикция, иска да бъде постановено възобновяване на устната фаза на производството на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда.
- 29 Искането е направено след изпращането от секретариата на Съда на писмо от 13 юли 2018 г. до представляващия Arex пред запитващата юрисдикция адвокат, с което той се уведомява по-специално за обстоятелството, че тъй като Arex не е било валидно представявано в съдебното заседание за изслушване на устните състезания в настоящото дело, устните становища не могат да бъдат взети предвид за целите на настоящото производство.
- 30 Представляващият Arex пред запитващата юрисдикция адвокат, като обяснява причините и обстоятелствата, довели според него до липсата на валидно представителство, счита, че става въпрос за отстраним недостатък, и иска възобновяване на устната фаза на производството, за да се позволи на Arex да представи становището си.

- 31 В това отношение трябва да се припомни, че съгласно член 83 от Процедурния правилник във всеки един момент, след изслушване на генералния адвокат, Съдът може да постанови започване или възобновяване на устната фаза на производството, по-специално когато счита, че делото не е напълно изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от страните или заинтересованите субекти по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз.
- 32 В настоящия случай, след изслушване на генералния адвокат, Съдът счита, че не са налице условията за възобновяване на устната фаза на производството. Всъщност посочените от представляващия Агех пред запитващата юрисдикция адвокат обстоятелства не съответстват на условията, при които се предвижда възобновяване на устната фаза. При всички случаи Съдът счита, че разполага с всички необходими данни, за да се произнесе по преюдициалното запитване, и че на последното не следва да се отговаря въз основа на довод, който не е бил обсъден пред Съда.
- 33 При тези обстоятелства не следва да се постановява възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 34 В рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда той трябва да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът трябва да преформулира въпросите, които са му зададени. Всъщност задача на Съда е да тълкува всички разпоредби от правото на Съюза, които са необходими на националните юрисдикции, за да се произнасят по споровете, с които са сезирани, дори тези разпоредби да не са изрично посочени във въпросите, отправени от тези юрисдикции до Съда (решения от 14 октомври 2010 г., *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, т. 39 и цитираната съдебна практика, и от 19 октомври 2017 г., *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, т. 39).
- 35 Следователно, въпреки че запитващата юрисдикция формално ограничава въпросите си само до тълкуването на член 138, параграф 1 и параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС, това обстоятелство не е пречка Съдът да ѝ предостави всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което тя е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги е посочила във въпросите си. В това отношение Съдът трябва да извлече от цялата информация, предоставена от запитващата юрисдикция, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите от правото на Съюза, които изискват тълкуване предвид предмета на спора в главното производство (вж. в този смисъл решения от 14 октомври 2010 г., *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, т. 40 и цитираната съдебна практика, и от 19 октомври 2017 г., *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, т. 40).
- 36 В настоящия случай, следва да се отбележи, че с въпросите си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали придобивания като разглежданите в главното производство се облагат в Чешката република с ДДС като вътреобщностно придобиване на стоки, изпратени или превозени от друга държава членка.

- 37 Член 138, параграф 1 и параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС обаче определя условията за освобождаване от ДДС на вътреобщностните доставки, а не условията за облагане с този данък на вътреобщностните придобивания, които са определени в член 2, параграф 1, буква б), подточки i) и iii) от тази директива.
- 38 Поради това преюдициалните въпроси следва да се преформулират в смисъл, че първият и вторият въпрос се отнасят до тълкуването на член 2, параграф 1 буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, а третият въпрос — до член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от тази директива.

По първия въпрос

- 39 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите са изискуеми на територията на държавата членка по местоназначение на изпращането или превоза на тези стоки, извършени от всяко данъчнозадължено лице, или само към придобиванията, извършени от данъчнозадължено лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.
- 40 Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се взема предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. в този смисъл решения от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 50, и от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, т. 33).
- 41 Съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС подлежи на облагане с ДДС възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка в случаите на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите върху вътреобщностното придобиване са изискуеми на територията на тази държава членка, извършено от данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.
- 42 На първо място, следва да се отбележи, че текстът на член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС не позволява недвусмислено да се определи дали подчиненото изречение, „чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 [от тази директива]“ се отнася едновременно за данъчнозадълженото лице и за данъчно незадълженото юридическо лице, посочени в първата разпоредба, или се отнася единствено до последното лице.
- 43 Всъщност някои от текстовете на тази разпоредба на различни езици използват относително местоимение, което може да бъде използвано както за единствено, така и за множествено число. Такъв е по-специално случаят с текстовете на тази разпоредба на немски („deren“), естонски („kelle“), испански („cuyas“), френски („dont“), италиански („i cui“) или английски („whose“) език. В текстовете на други езици се използва местоимение в множествено число. Такъв е случаят с текстовете на гръцки („των οποίων“), латвийски („kuru“) и полски („w przypadku których“) език. Освен това в текста на тази разпоредба на чешки език се съдържа местоимение в единствено число, което може да се отнася само до данъчно незадълженото юридическо лице („jejíž“).

- 44 На второ място, що се отнася до целите на член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, следва да се изтъкне, че тази разпоредба се вписва в рамките на приложимия към вътреобщностната търговия преходен режим на ДДС, въведен с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110). Този режим е основан на установяването на ново данъчно събитие по отношение на ДДС, а именно вътреобщностното придобиване на стоки, което позволява прехвърлянето на данъчния приход в държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки. Този режим цели да гарантира ясното разграничение между данъчните правомощия на държавите членки (вж. в този смисъл решения от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 22 и 23 и цитираната съдебна практика, и от 14 юни 2017 г., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, т. 37 и 38).
- 45 Така всяко вътреобщностно придобиване, обложено с данък в държавата членка на местоназначение на изпращането или превоза на стоките (наричана по-нататък „държава членка по местоназначение“), води до освободена вътреобщностна доставка в държавата членка, в която е започнало изпращането или превоза (наричана по-нататък „отправна държава членка“). Поради това разпоредбите относно вътреобщностното придобиване и вътреобщностната доставка следва да се тълкуват еднакво по смисъл и значение (вж. в този смисъл решения от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, т. 29, и от 26 юли 2017 г., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 46 На трето място, що се отнася до контекста, в който се вписва член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, следва да се посочи, че тази разпоредба е част от правилата за облагане с ДДС на вътреобщностните придобивания и освобождаването на съответните вътреобщностни доставки. Тези правила се съдържат съответно в членове 2 и 3 и в членове 138 и 139 от тази директива.
- 47 От една страна, съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС възмездното вътреобщностно придобиване на стоки от данъчнозадължено лице в това му качество, или данъчно незадължено юридическо лице, се облагат при определени условия, свързани с продавача, с ДДС в държавата членка по местоназначение, докато съгласно член 138, параграф 1 от тази директива съответните им вътреобщностни доставки са освободени в отправната държава членка.
- 48 В това отношение е необходимо да се уточни, че с оглед на изложените от генералния адвокат в точка 41 от заключението му съображения, материалното приложно поле на тези разпоредби обхваща всички „стоки“ и понятието „стоки“ включва продуктите, подлежащи на облагане с акцизи. От това следва, че доколкото са изпълнени другите свързани с продавача условия, предвидени в тези разпоредби, вътреобщностните сделки с продукти, подлежащи на облагане с акцизи, са освободени от ДДС в отправната държава членка като вътреобщностни доставки и подлежат на облагане с този данък в държавата членка по местоназначение като вътреобщностни придобивания съгласно съответно член 138, параграф 1 и член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС.
- 49 Тъй като обаче вътреобщностното придобиване на „стоки“ от данъчнозадължено лице вече се облага с ДДС на основание член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС, е излишно да се предвижда в член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от тази директива такова облагане за придобиването от същите данъчнозадължени лица на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, тъй като това облагане вече произтича от първата разпоредба, като се имат предвид и съображенията, посочени в предходната точка на настоящото решение.

- 50 От друга страна, чрез дерогация на член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС, член 3, параграф 1 от тази директива все пак изключва от облагане с ДДС някои вътреобщностни придобивания, извършени от данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице. Същевременно член 139, параграф 1, втора алинея от тази директива гласи, че предвиденото в член 138, параграф 1 от нея освобождаване не се прилага за доставки, съответстващи на придобиванията, посочени в член 3, параграф 1 от Директивата.
- 51 С оглед на тези съображения член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС се прилага, когато вътреобщностните придобивания, извършени от данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, не подлежат на облагане в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.
- 52 От това следва, че когато придобиването е извършено от данъчнозадължено лице, това не е всяко данъчнозадължено лице, а само това, чиито други вътреобщностни придобивания не подлежат на облагане с ДДС съгласно последно посочената разпоредба, която попада в обхвата на член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) на посочената директива с оглед на облагането с ДДС на вътреобщностните му придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите са изискуеми на територията на държава членка по местоназначение.
- 53 В това отношение, както отбелязва генералният адвокат в точки 42 и 43 от заключението си, това тълкуване се потвърждава от текста на член 138, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС, от който по същество следва, че „[о]свен доставката на стоки, посочени в параграф 1“ на член 138, вътреобщностните доставки, съответстващи на придобиванията, посочени в член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от тази директива, са освободени, когато са извършени при посочените в разпоредбата условия за данъчнозадължени лица или 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 от посочената директива. Както посочва генералният адвокат в точка 43 от заключението си, всъщност от избора на тези термини, въвеждащи освобождаванията, съдържащи се в член 138, параграф 2 от Директивата за ДДС, следва, че предвиденото в буква б) от тази разпоредба има по-широк нормативен обхват от освобождаването, предвидено в член 138, параграф 1 от тази директива.
- 54 Посоченото в точка 52 от настоящото решение тълкуване съответства и на целта, прогласена в съображение 36 от Директивата за ДДС, методите за прилагане на ДДС на някои вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, 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 директиви 92/12 и 2008/118. Всъщност, тъй като член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС се прилага към вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите са изискуеми на територията на държавата членка по местоназначение, в резултат на това тълкуване тези придобивания се облагат с ДДС в същата държава членка дори когато другите придобивания на лицето, придобиващо стоките, не се облагат с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.
- 55 В настоящия случай, освен ако запитващата юрисдикция, която единствено е компетентна да установява и преценява фактите по спора в главното производство, не установи друго, от доказателствата по преписката, с която Съдът разполага, не е видно, че към другите вътреобщностни придобивания, извършени от Arex, се прилагат дерогациите, предвидени в член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС. В случай че въз основа на собствената си преценка на всички обстоятелства по спора в главното производство запитващата юрисдикция стигне до този извод, следва да се приложи не разпоредбата на член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, а тази на член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от тази директива, за

да се определи дали придобиванията от Arex на разглежданите в главното производство горива следва да се облагат с ДДС в държавата членка по местоназначение като вътреобщностни придобивания.

- 56 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите са изискуеми на територията на държавата членка по местоназначение, извършени от данъчнозадължено лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.

По втория въпрос

- 57 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на верига от последователни придобивания за същите продукти, подлежащи на облагане с акцизи, и във връзка с които е осъществен един-единствен вътреобщностен превоз на тези продукти при режим отложено плащане на акциз, придобиването от оператора, платец на тези акцизи в държавата членка по местоназначение, трябва да се квалифицира като вътреобщностно придобиване, облагаемо с ДДС съгласно тази разпоредба, дори когато превозът не може да се отнесе към това придобиване.
- 58 Съгласно данните в акта за преюдициално запитване изглежда, че първите чешки купувачи, а не Arex, са платци на акцизите върху разглежданите в главното производство горива. В този контекст с втория въпрос се иска да се изясни дали разглежданият в главното производство вътреобщностен превоз непременно следва да се отнесе към осъщественото от тези купувачи придобиване, тъй като те са платци на тези акцизи, и не може да се отнесе към друго придобиване, в случая осъщественото от Arex.
- 59 В това отношение от текста на член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, както е посочен в точка 41 от настоящото решение, е видно, че облагането с ДДС въз основа на тази разпоредба на вътреобщностните придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, в държавата членка по местоназначение е обусловено от три кумулативни условия.
- 60 Всъщност то предполага, първо, че сделката е вътреобщностно придобиване по смисъла на член 20 от Директивата за ДДС, второ, че тази сделка се отнася до стоки, за които се дължат акцизи, когато акцизите са изискуеми на територията на държавата членка по местоназначение, и трето, че посочената сделка е осъществена от данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.
- 61 Що се отнася до първото от тези условия, следва да се припомни, че вътреобщностното придобиване на стоки по смисъла на член 20 от Директивата за ДДС се извършва, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на лицето, придобиващо стоката, доставчикът докаже, че стоката е 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 решения от 27 септември 2007 г., Teleos и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 27 и 42, и от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 27). Условието за преминаването на граници между държавите членки е съставен елемент на вътреобщностното придобиване (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 37).

- 62 Единствено придобиване, което отговаря на всички тези условия, може да бъде квалифицирано като вътреобщностно придобиване.
- 63 Следователно, когато са извършени няколко възмездни придобивания, предмет на едно-единствено вътреобщностно изпращане или един-единствен вътреобщностен превоз на стоки, това изпращане или този превоз може да се отнесе само към едно от тези придобивания, което единствено ще се облага с ДДС в държавата членка по местоназначение като вътреобщностно придобиване, в случай че са изпълнени другите условия, предвидени в член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, т. 45).
- 64 Такова тълкуване се налага, за да се постигне лесно целта, преследвана от преходния режим на вътреобщностните сделки, който, както е видно от точка 44 от настоящото решение, цели да се прехвърли данъчният приход на територията, на която се извършва крайното потребление на доставените стоки. Това прехвърляне всъщност се извършва при една-единствена сделка, предмет на вътреобщностно движение (вж. по аналогия решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, т. 40).
- 65 Що се отнася до второто условие, посочено в точка 60 от настоящото решение, следва да се уточни, че изискуемостта на акцизите в държавата членка по местоназначение предполага осъществяване на изпращане или превоз на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, при режим отложено плащане на акциз съгласно разпоредбите на Директива 92/12 или на Директива 2008/118. Това условие отразява посочената в съображение 36 от Директивата за ДДС цел акцизните стоки да се облагат с акцизи и с ДДС в същата държава членка.
- 66 Напротив, посоченото условие по никакъв начин не означава, че придобиването от данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, посочени в член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС, които са платци на акцизите, трябва да се облага с ДДС съгласно тази разпоредба в държавата членка по местоназначение дори ако съответният вътреобщностен превоз не може да се отнесе към това придобиване.
- 67 Тълкуване в смисъл, че придобиването следва да се облага с ДДС съгласно посочената разпоредба дори ако вътреобщностният превоз не може да се отнесе към него, би било в противоречие и с кумулативния характер на посочените в точка 60 от настоящото решение условия. Всъщност то би позволило да се обложи с ДДС в държавата членка по местоназначение придобиване, което не е свързано с вътреобщностния превоз и което поради това не отговаря на всички необходими условия, за да бъде квалифицирано като вътреобщностно придобиване.
- 68 С оглед на гореизложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на верига от последователни сделки, във връзка с които е осъществен един-единствен вътреобщностен превоз на продукти, подлежащи на облагане с акцизи при режим отложено плащане на акциз, придобиването от оператора, платец на тези акцизи в държавата членка по местоназначение, не може да се квалифицира като вътреобщностно придобиване, облагаемо с ДДС съгласно тази разпоредба, ако превозът не може да се отнесе към това придобиване.

По третия въпрос

- 69 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на верига от последователни придобивания по отношение на същите продукти,

подлежащи на облагане с акцизи, и във връзка с които е осъществен един-единствен вътреобщностен превоз на тези продукти при режим отложено плащане на акциз, фактът, че тези продукти са превозени под този режим, е определящ, за да се реши към кое придобиване следва да се отнесе превозът за целите на облагането с ДДС съгласно тази разпоредба.

- 70 В това отношение от съдебната практика относно тълкуването на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС е видно, че що се отнася до сделки, които формират верига от две последователни доставки, извършени с един-единствен вътреобщностен превоз, вътребобщностният превоз може да се отнесе само към една от тези две доставки, която съответно ще бъде единствената освободена въз основа на тази разпоредба, и че за да се определи към коя от двете доставки трябва да се отнесе вътребобщностният превоз, следва да се извърши цялостна преценка на всички обстоятелства на конкретния случай. За целите на тази преценка следва да се определи в частност към кой момент е станало второто прехвърляне на правото на разпореждане със стоката като собственик в полза на крайния купувач. Всъщност, ако второто прехвърляне на това право, а именно втората доставка, е станало преди извършването на вътребобщностния превоз, то последният вече не може да се отнесе към първата доставка в полза на първото придобиващо лице (вж. в този смисъл решение от 26 юли 2017 г., *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, т. 34—36 и цитираната съдебна практика).
- 71 С оглед на целта, посочена в точка 64 от настоящото решение, следва цитираната в предходната точка съдебна практика да се приложи към преценката на сделките, които, подобно на разглежданата в главното производство, формират верига от няколко последователни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, във връзка с които е извършен един-единствен вътреобщностен превоз.
- 72 Следователно, за да се определи към кое от придобиванията от разглежданата в главното производство верига следва да се отнесе единственият вътреобщностен превоз, запитващата юрисдикция следва да направи цялостна преценка на всички обстоятелства на конкретния случай, и по-специално да определи в кой момент е станало прехвърлянето в полза на *Агех* на правото на разпореждане със стоката като собственик. Ако това прехвърляне е станало преди извършването на вътребобщностния превоз, той следва да се отнесе към извършеното от *Агех* придобиване и това придобиване съответно трябва да бъде квалифицирано като вътребобщностно придобиване.
- 73 При тази цялостна преценка фактът, че превозът на разглежданите в главното производство горива е осъществен при режим отложено плащане на акциз, не може обаче да бъде решаващ с оглед на определянето на това от придобиванията от разглежданата в главното производство верига, към което следва да се отнесе превозът.
- 74 Всъщност, припомнената в точка 70 от настоящото решение съдебна практика обуславя отнасянето на превоза към едно или друго придобиване от веригата от последователни придобивания предимно от времеви критерий, при което подчертава моментът, в който съответно са осъществени условията, свързани с вътребобщностния превоз и с прехвърлянето на правото на разпореждане със стоката като собственик.
- 75 Що се отнася до последното условие, от практиката на Съда, е видно, че то не се ограничава до прехвърлянето, извършено в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. в този смисъл решение от 3 юни 2010 г., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, т. 24 и цитираната съдебна практика). Прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик не изисква лицето, на което се прехвърля тази вещ, 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).

- 76 Следва обаче да се отбележи, че директиви 92/12 и 2008/118 установяват общ режим за акцизите за продуктите, подлежащи на облагане с акцизи. Макар тези директиви да предвиждат в това отношение по-специално изисквания, които се прилагат към превоза при режим отложено плащане на акциз, те по никакъв начин не засягат условията, определящи прехвърлянето на собствеността върху стоките или правото на разпореждане с тях като собственик.
- 77 Освен това Съдът вече е постановил, че данъчното събитие по отношение на ДДС, с което се изпълняват необходимите законови условия за изискуемостта на данъка, е доставката или вносът на стоката, а не събирането на акцизите за нея (решение от 14 юли 2005 г., *British American Tobacco и Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, т. 41).
- 78 В настоящия случай от доказателствата по преписката, с която Съдът разполага, е видно, че след като е придобило разглежданите в главното производство горива от чешките си контрагенти, Агех ги е получило във владение като е указало те да бъдат натоварени в Австрия в негови цистерни, преди да ги превози със собствени превозни средства от Австрия към Чешката република. Освен това от тези доказателства е видно, че изглежда Агех приема, че собствеността върху тези стоки се прехвърля по смисъла на чешкото частно право при товаренето. Освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, от тези доказателства се установява, че единственият вътреобщностен превоз е осъществен след прехвърлянето на правото на разпореждане със стоката като собственик в полза на Агех, така че извършените от последното придобивания са тези, които следва да се квалифицират като вътреобщностни придобивания.
- 79 С оглед на изложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на верига от последователни придобивания по отношение на същите продукти, подлежащи на облагане с акцизи, и във връзка с които е осъществен един-единствен вътреобщностен превоз на тези продукти при режим отложено плащане на акциз, фактът, че тези продукти са превозени под този режим, не е определящ, за да се реши към кое придобиване следва да се отнесе превозът за целите на облагането с ДДС съгласно тази разпоредба.

По съдебните разноски

- 80 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 2, параграф 1, буква б), подточка iii) 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 се прилага към вътреобщностни придобивания на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, когато акцизите са изискуеми на територията на държавата членка по местоназначение на изпращането или превоза на тези продукти, извършени от данъчнозадължено лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с данък върху добавената стойност в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.**

- 2) Член 2, параграф 1, буква б), подточка iii) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на верига от последователни сделки, във връзка с които е осъществен един-единствен вътреобщностен превоз на продукти, подлежащи на облагане с акцизи, при режим отложено плащане на акциз, придобиването от оператора, платец на тези акцизи в държавата членка по местоназначение на изпращането или превоза на тези продукти, не може да се квалифицира като вътреобщностно придобиване, облагаемо с данък върху добавената стойност съгласно тази разпоредба, ако превозът не може да се отнесе към това придобиване.
- 3) Член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на верига от последователни придобивания по отношение на същите продукти, подлежащи на облагане с акцизи, и във връзка с които е осъществен един-единствен вътреобщностен превоз на тези продукти при режим отложено плащане на акциз, фактът, че тези продукти са превозени под този режим, не е определящ, за да се реши към кое придобиване следва да се отнесе превозът за целите на облагането с данък върху добавената стойност съгласно тази разпоредба.

Подписи