Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 3 октомври 2019 година[1]

Дело C-401/18

Herst, s.r.o.
срещу
Odvolací finanční ředitelství

(Преюдициално запитване, отправено от Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага, Чешка република)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Стоки, подлежащи на облагане с акцизи — Освобождаване на доставката на стоки, 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 — Предимство на правото на Съюза — Граници на съответстващо тълкуване — Принцип in dubio mitius“

I. Въведение

1. По същество настоящото производство поставя отново изключително важния за практиката въпрос коя сделка от трансгранична верига от доставки с *няколко* сделки следва да се счита за освободена вътреобщностна доставка, ако е налице само *едно* физическо движение на стоки. Поради обстоятелството, че жалбоподателят в главното производство предявява приспадане на ДДС, той *не* желае да бъде разглеждан като получател на освободена вътреобщностна доставка.

2. Въпреки че Съдът многократно е сезиран с подобни казуси[2], според запитващата юрисдикция от досегашната практика на Съда не могат да се изведат ясни критерии за определянето на мястото и за отнасянето на освобождаването към една от доставките във веригата от доставки. Съществен критерий в случая е прехвърлянето на правото на разпореждане. В това отношение особеност на настоящото производство е обстоятелството, че доставеното гориво е превозвано под режим отложено плащане на акциз. В решение Arex обаче Съдът постановява, че от гледна точка на правото в областта на ДДС това обстоятелство не е от значение[3].

3. Ето защо настоящото производство още веднъж дава възможност на Съда да уточни критериите за отнасяне на движението на стоки към определена доставка от трансграничната верига от продажби и да гарантира правната сигурност в по-голяма степен.

1 Език на оригиналния текст: немски.

2 Съдът многократно е разглеждал въпроса относно отнасянето на движението на стоки към определена доставка при т.нар. вътреобщностна верига от сделки, вж. напр. решения от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) и от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Освен това се поставят въпроси, свързани с конституционния принцип на Чешката република in dubio mitius. Съгласно този принцип данъчноправна разпоредба трябва да се тълкува винаги в полза на данъчнозадълженото лице, ако обективно са налице редица възможни тълкувания. Ако по-благоприятната за данъчнозадълженото лице възможност не отговаря на възможността след прилагане на съответстващо тълкуване, се поставя въпросът за връзката между националното конституционно право и правото на Съюза.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Правната уредба на Съюза се състои от разпоредбите от 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].

6. 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;

[…]“.

7. В член 14, параграф 1 от същата директива „доставката на стоки“ е дефинирана като прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.

8. Член 32, първа алинея от Директивата за ДДС урежда мястото на доставката и гласи:

„Когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от клиента, или от трето лице, мястото на доставка се счита, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превоза на стоките към клиента“.

9. Дял IX („Освобождавания“), глава 4 от Директивата за ДДС съдържа член 138, който гласи 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“.

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

Б. Чешкото право

10. По отношение на приложимото чешко право следва да се има предвид по-специално член 64 от Закона за данък върху добавената стойност[5], с който Чешката република транспонира член 138 от Директивата за ДДС. Правото на приспадане съгласно член 167 и сл. от Директивата за ДДС е транспонирано в член 72 и сл. от Закона за данък върху добавената стойност.

11. Освен това запитващата юрисдикция посочва конституционния принцип in dubio mitius (при известни съмнения). Той цели да ограничи въздействието на правната несигурност върху засегнатите от неясни законови разпоредби в случаите, когато задълженията им трябва да бъдат наложени от държавата в качеството ѝ на субект, отговорен за съдържанието и яснотата на действащата правна уредба.

12. Според чешкото данъчно законодателство, когато публичноправният закон може да се тълкува по повече от един начин, трябва да се избере тълкуването, което не се намесва или се намесва възможно най-малко в основните права и свободи. Според запитващата юрисдикция правната уредба, която е определяща при преценката на разглежданото дело, не е ясна. Поради това съгласно националното право приспадането на данъка следва да се предостави според тази юрисдикция въз основа на принципа in dubio mitius.

III. Фактите и преюдициалното запитване

13. Жалбоподателят в главното производство (Herst, s.r.o, по-нататък „Herst“) иска от националната юрисдикция приспадане на ДДС. Herst осъществява дейност в областта на автомобилния транспорт и притежава няколко бензиностанции. Като използва собствените си превозни средства, той превозва горива от други държави членки (Австрия, Германия, Словакия, Словения) до Чешката република. При това стоките биват многократно препродавани, но транспортирани само веднъж (от Herst) до крайния купувач в Чешката република.

14. В редица случаи Herst действа като краен купувач на горивата. Herst ги купува от доставчици, регистрирани за целите на ДДС в Чешката република. В това отношение Herst се намира на края на веригата от доставки. В други случаи жалбоподателят продава горивата на своите клиенти. В тези случаи той е в средата на верига от доставки. Herst не издава фактури на своите доставчици за транспортните разходи, а закупува горивото на цени, които не включват транспорта.

15. Обикновено Herst дава нареждания на чешките доставчици, които са закупили или закупуват горивата от рафинерия в друга държава членка. В тях жалбоподателят сочи терминала на рафинерията, от който ще доставя стоките, датата, а според случая и часа на товарене, името на водача, регистрационния номер на превозното средство и на ремаркето, количеството на необходимото гориво и мястото на разтоварване.

16. След заплащане на проформа фактура Herst може да вземе стоките въз основа на нареждане от чешките доставчици. Herst събира горивото директно от терминалите на рафинериите в други държави членки. Никое от дружествата, участващи във веригата от доставки, не присъства в момента на събирането. След това Herst превозва горивото в Чешката република. Там митническото оформяне се извършва след преминаване на границата. Горивото се допуска за свободно обращение по отношение на акцизите и жалбоподателят продължава пътуването до мястото на разтоварване, т.е. до свои бензиностанции или до тези на своите клиенти.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност).

17. По време на данъчна проверка за периода от ноември 2010 г. до май 2013 г. и за юли и август 2013 г. данъчната администрация установява, че жалбоподателят е предявил данъчно приспадане във връзка с доставките на гориво, сякаш са били извършени в страната. Според данъчната администрация обаче доставката на стоки не се осъществява в Чешката република, а в другите държави членки, в които горивото се е намирало в момента, в който е започнало изпращането или превозването. Следователно според данъчната администрация става въпрос за освободена вътреобщностна доставка за Herst, за която жалбоподателят няма право на приспадане на ДДС.

18. Тъй като жалбоподателят приема стоките, закупени в другите държави членки, и ги превозва за своя сметка в Чешката република с цел осъществяване на икономическата си дейност, данъчната администрация разглежда доставката на стоки между чешките доставчици и жалбоподателя като доставка, включваща превоз на стоки. Поради това данъчната администрация отменя неправилно претендираните данъчни приспадания и издава на жалбоподателя допълнителни искания за плащане за отделните проверени ДДС периоди. В същото време налага глоба на Herst.

19. Жалбоподателят подава жалба срещу допълнителните искания за плащане, като обръща внимание по-специално на факта, че горивото е превозвано между държави членки под режим отложено плащане на акциз. Транспортът е осъществен под митнически контрол. Едва след приключване на превоза стоките са допуснати за свободно обращение в същата държава членка и едва тогава те подлежат на данъчно облагане. Възможността жалбоподателят да е придобил права върху стоките още преди това — на мястото, където е започнал превозът (т.е. в чужбина) — следователно е изключена според жалбоподателя.

20. С двете обжалвани решения данъчната администрация потвърждава исканията. Herst обжалва тези решения. Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага, Чешка република) спира производството и отправя до Съда на Европейския съюз няколко преюдициални въпроса съгласно член 267 ДФЕС. В съответствие с решението на Съда по дело Arex[6] преюдициалното му запитване до Съда е ограничено до следните три въпроса:

„1. 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), като физически самото то не борави 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?

2. 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 субект 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

6 Решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

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

3. Ако е възможно да се приложи принципът in dubio mitius: 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 Директивата за акциза, тъй като обективно води до правна несигурност и предлага две тълкувания?“.

21. В производството пред Съда писмени становища представят Herst, Чешката република и Европейската комисия.

IV. Правен анализ

A. По първия въпрос

22. Първият въпрос се отнася до член 138 от Директивата за ДДС, който урежда освобождаването на вътреобщностните доставки. От обстоятелството дали е налице освобождаване зависи дали на Herst правилно е отказано приспадане. Всъщност, ако доставката за Herst е освободена, за Herst не би съществувало право на приспадане. По-скоро Herst би трябвало да претендира възстановяването на неправомерно платения на доставчиците си ДДС по реда на гражданското право.

1. Изясняването на първия въпрос

23. Правилата на Директивата за ДДС относно трансграничната доставка 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 съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка i) и член 40 от Директивата за ДДС в случай на трансгранична доставка 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 произход [7]. Следователно вътреобщностната доставка и вътреобщностното придобиване са една и съща икономическа операция [8].

24. Сложно е обаче, ако са налице няколко доставки (верига от доставки), но стоката е превозена само веднъж (от първия до последния участник във веригата от доставки) (верига от сделки). В този случай се разглеждат по-специално няколко вътреобщностни доставки, при които обаче освобождаването от данък по член 138 от Директивата за ДДС се прилага само по отношение на една доставка [9]. При това освободената вътреобщностна доставка определя мястото на последващите и предхождащите доставки във веригата от доставки [10]. Съгласно член 32, параграф 1 от Директивата за ДДС това място е в държавата на произход — за всички

7 Вж. в това отношение моите заключения по дела AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 28) и EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 23—25).

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

9 Решения от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 34), и от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, т. 45), както и моите заключения по дела AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 55) и EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 35).

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

доставки преди освободената вътреобщностна доставка, и в държавата по местоназначение — за всички доставки след освободената вътреобщностна доставка [11]. Ето защо е от решаващо значение към коя от доставките във веригата от доставки може да се отнесе трансграничният превоз.

25. С първия си въпрос запитващата юрисдикция поставя въпроса за критериите, посредством които може и трябва да се направи отнасянето.

26. Обстоятелството, че Herst превозва и оформя стоките под специален митнически режим (режим на отложено плащане на акциз), е принципно ирелевантно за този въпрос. Това е така, тъй като по дело Arex [12] Съдът вече е постановил, че въпросът относно отнасянето на освобождаването от ДДС към една от доставките е изцяло предмет на правото в областта на ДДС, чиито елементи не се променят от режима на отложено плащане на акциз. Ето защо трябва да бъде установено по общите правила за ДДС коя доставка от веригата от доставки следва да се разглежда като освободена вътреобщностна доставка.

27. Запитващата юрисдикция иска също да установи дали продавачът (Б) в средата на веригата от доставки (А — Б — Herst) придобива право на разпореждане дори ако единствено посредничи на клиента си (в разглеждания случай Herst) да има достъп до стоките, които все още се намират при А (т.е. при доставчика му), и Herst извършва последващия превоз за собствена сметка.

28. В тази хипотеза обаче от решаващо значение за приспадането на данъка от Herst е обстоятелството дали мястото на доставката от Б за Herst се намира в Чешката република. Само в този случай доставката би била облагаема там. Тогава посочването на чешкия ДДС във фактурата за Herst би било правилно и жалбоподателят би могъл да извърши съответното приспадане на данъка.

29. Това обаче налага първата доставка (А — Б) да бъде разглеждана като освободена вътреобщностна доставка. Съгласно член 32 от Директивата за ДДС само тогава мястото на първата доставка е в държавата членка, от която започва превозът, докато мястото на следващата доставка (Б — Herst) е в държавата членка, в която приключва превозът (в разглеждания случай Чешката република) [13].

2. Отнасянето на трансграничния превоз към една от доставките

30. Ето защо следва да се изясни дали трансграничният превоз може да се отнесе към предхождащата доставка (А — Б) дори ако Herst е превозил стоките директно от А до себе си (или клиентите си).

31. Съгласно съществуващата практика на Съда 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 доставка [14]. Коя от доставките е такава, зависи от доставката, към която следва да се отнесе трансграничният превоз на стоки. Следователно всички други доставки от веригата от продажби, които не отговарят на условието за трансграничен превоз, следва да се разглеждат като вътрешни доставки.

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

12 Решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 66 и сл., както и 73 и 74); вж. също моето заключение по дело AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 69 и сл.).

13 Решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, т. 40, 42 и 50).

14 Решения от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 34), и от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, т. 45), както и моите заключения по дело AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 55), и по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 35).

а) Значението на собствеността и на правото на разпореждане

32. Въз основа на конкретния въпрос на запитващата юрисдикция относно правото на разпореждане на дружеството по средата (Б) в дадена верига от доставки обаче следва преди това още веднъж да се изясни, че ако е част от верига от доставки, това дружество естествено придобива и право на разпореждане от гледна точка на правото в областта на ДДС и може да прехвърли това право на клиентите си (в разглеждания случай на Herst).

33. От практиката на Съда недвусмислено следва, че във верига от доставки с един-единствен превоз са налице няколко доставки, чието място на доставка следва да се определи по различен начин[15]. Ако съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС доставката се дефинира с това, че доставчикът предоставя на получателя правото на разпореждане, дружеството по средата на веригата (за един кратък „миг в правния мир“) също трябва да получи право на разпореждане. В противен случай не биха били налице две доставки, а по-скоро една доставка и една услуга. Ето защо, за да се приеме прехвърляне на право на разпореждане от А на Б, а след това и от Б на Herst, е достатъчно дружеството по средата на веригата (Б) да осигури достъп на своя клиент (Herst) „единствено“ до исканите стоки, които то самото преди това е закупило (но все още не е събрало).

34. Тази констатация (изведена по логически път, че няколко доставки имат няколко прехвърляния) не се променя и в случай че националното гражданско право допуска последният участник във веригата от доставки (в разглеждания случай Herst) да придобие собственост директно от първия (А). Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС не посочва поне в текста му на няколко езика[16], че дадено лице е придобило право на собственост, а че е извършено прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ „като собственик“. Разпореждането „като собственик“ не е непременно същото като придобиването на собственост. От една страна, лицето не би се разпореждало „като“, а „в качеството на собственик“ на дадена вещ. От друга страна, в противен случай понятието за доставка от гледна точка на правото в областта на ДДС би зависело от съответното национално тълкуване на собствеността. Понятието „доставка на стока“ обаче не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми[17].

35. От това става ясно, че по принцип е без значение обстоятелството дали и кога е осъществено *прехвърляне на собственост от гледна точка на гражданското право* на дружеството в средата (Б) или на последното дружество във веригата (Herst). Както Комисията правилно подчертава, формалната собственост е без значение. Придобиването на собственост може да е от значение само като показател в контекста на цялостна проверка, тъй като в по-голямата част от случаите получаването на право на разпореждане е съпроводено с придобиването на собственост.

15 Вж. решения от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 70), от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 34—36), и от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 50).

16 Така на немски език („wie ein Eigentümer“), на френски („comme un propriétaire“); но все пак различно на английски („as owner“) и естонски („“Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“).

17 Решения от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 29), от 16 февруари 2012 г., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 39), от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, т. 32), и от 8 февруари 1990 г., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7 и 8).

36. От това схващане следва и смисълът на твърдението на Съда в решение Arex относно възможното придобиване на собственост от Arex по смисъла на чешкото право [18]. В него Съдът посочва, че е от определящо значение за решението дали собствеността се придобива при товаренето на горивото от получателя, който извършва превоза (Arex). Следователно придобиването на собствеността от страна на превозвача е много важен показател за доставката, но не само той е релевантен [19].

37. Съответно Съдът вече е установил, че от значение е не само кой е собственик на вещта по време на транспорта по смисъла на националното право или кой фактически владее вещта [20]. 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 доставка [21]. В тази насока само по себе си препродаването също е ирелевантно за отнасянето на движението на стока към една от доставките.

38. Следователно правото на разпореждане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС има по-широк обхват отколкото собствеността от гледна точка на гражданското право. Подобно на горното обаче правото на разпореждане не се изключва от правните ограничения. Правните ограничения в разпореждането по време на митнически режим транзит възпрепятстват правото на разпореждане на клиента по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС по същия начин както съществуващите права например на даден наемател изключват правото на разпореждане на собственика.

39. Следователно като междинно заключение може да се посочи, че съгласно националното право моментът на придобиване на собствеността не е от значение за отнасянето на превоза към някоя от разглежданите доставки, а оттам и за определянето на освободената вътреобщностна доставка.

б) Конкретното отнасяне на трансграничния превоз в хипотезата на верига от доставки

40. Според практиката на Съда трансграничният превоз следва да се отнесе към една доставка от веригата от продажби — в разглеждания случай към една от двете доставки (от А за Б или от Б за Herst) — по-скоро след обща преценка на всички особени обстоятелства по конкретния случай [22].

41. При верига от сделки следва да се вземе предвид от кого и за чия сметка се извършва превозът [23]. Според мен определящо е кой поема риска от случайно погиване на стоката по време на превоза [24].

18 Решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 78).

19 Вж. в този смисъл решения от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 40), и от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 32), при което прехвърлянето на собствеността изобщо не е от значение и се цели повече уведомяването на намерението за препродажба.

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

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

22 Решения от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, т. 32), от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 35), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 32), и от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 27), както и моите заключения по дела AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 58 и сл.) и EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 56).

23 Вж. също решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 40 в края).

24 Вж. моето заключение по дело AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 60).

42. В съответствие с това в редица дела, отнасящи се до двукомпонентна верига от продажби (А — Б — В), 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 (В), т.е. на получателя на „втората“ доставка (Б — В), още преди превоза [25].

43. Този, който се разпорежда със стоката „като собственик“, обикновено носи и риска от нейното случайно погиване, защото правото за разпореждане с дадена вещ по свое усмотрение, като например унищожението ѝ или потребяването ѝ, е типичен израз на правомощия на собственик [26]. В това отношение в становището си Комисията правилно се позовава на законовото правомощие за вземане на решение по отношение на стока. Обратната страна на това законово правомощие за вземане на решение обаче е обстоятелството, че собственикът носи риска от случайното унищожаване на стоката (за която има законово правомощие за вземане на решение).

44. В това отношение може да се приеме, че лицето, за чиято сметка е рискът от случайното погиване, по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС има право да се разпорежда като собственик със стоката [27].

45. Може да е вярно — както Чешката република твърди — че невинаги може да се даде лесен отговор на въпроса кой носи риска от случайно погиване като правен въпрос. Да се отговори на този въпрос обаче, би било по-лесно, а и това води до правна сигурност в по-голяма степен, отколкото да се прави обща преценка, при която не е ясно кои критерии са определящи и как следва да бъдат претеглени.

46. От обстоятелството кой носи риска, най-лесно може да се направи извод за ролята на съответния участник в дадена верига от доставки [28]. Това следва и от фактическата презумпция, че лице, което *доставя стока на друго лице* и за чиято сметка е рискът от случайно погиване на стоката по време на доставката, от правна гледна точка действа и като доставчик (а не само като спедитор за друго лице). Ако обаче той е доставчик по трансгранична доставка, тогава и доставката му трябва да бъде вътреобщностно освободената доставка.

47. Поемането на транспортните разходи от Herst в настоящия случай може да бъде разглеждано в това отношение само като показател, че Herst действа за собствена сметка като доставчик. Този показател обаче не е задължителен, тъй като от икономическа гледна точка купувачът обикновено винаги понася транспортните разходи (или включени в цената или допълнително). Ако продавачът (в разглеждания случай Б) има възможност да прибави транспортните разходи към цената, но Herst носи риска от случайно погиване по време на превоза, трансграничният превоз все пак следва да се причисли към Herst.

48. Това важи, без да се засяга въпросът кой осъществява превоза навън (в практиката на Съда това най-често е дружеството в средата) [29], независимо как следва да се квалифицира от правна гледна точка връзката на лицето, което има разпоредително правомощие, със стоката [30] (т.е. дали то вече е собственик или има право само на прехвърляне на собствеността).

25 Вж. решения от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 36), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 34), и от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 33).

26 Вж. моите заключения по дела AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 62) и EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 58).

27 В това отношение вж. също моето заключение по дело AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 62).

28 В това отношение вж. също моето заключение по дело AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 73).

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

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

49. По отношение на главното производство това означава, че е от решаващо значение дали преди трансграничния превоз на горивото Herst вече е придобило правото за разпореждане с горивото по такъв начин, че носи риска от неговото случайно погиване. Не може да се изключи, че това вече е направено чрез прехвърляне на собственост при товаренето на терминала на рафинерията, тъй като обикновено собственикът на дадена вещ носи и риска от загубата ѝ. Тогава при двусъставна верига от доставки освободената доставка би била втората доставка (Б — Herst) и жалбоподателят не би имал право на приспадане на данъка.

50. Този извод лесно ще се промени, ако, от друга страна, стоката е препродадена преди превоза и по този начин е налице трисъставна верига от доставки (А — Б — Herst — Г). Тогава превозът ще се извършва не от последното дружеството, а от дружеството в средата на веригата от доставки. Ако Herst носи риска от случайно погиване по време на превоза, то трансграничната и следователно освободената доставка би била неговата (т.е. третата доставка Herst — Г)[31]. И в този случай жалбоподателят не би могъл да предяви приспадане на данъка от предходната доставка в Чешката република, а само в страната, от която е започнал превозът.

51. Възможно е също обаче моментът на прехвърлянето на риска (със или без едновременно придобиване на собственост от гледна точка на гражданското право) да е различен. Запитващата юрисдикция посочва, че съгласно обичайно използваните в отрасъла договори придобиването на собствеността, а оттам евентуално и прехвърлянето на риска върху купувача, който извършва превоза, се осъществява едва в момента на допускането на акцизните стоки за свободно обращение.

52. Ако случаят е такъв, то по време на трансграничния транспорт (т.е. от рафинерията до момента на допускането на стоките за свободно обращение в Чешката република) Herst би действал само като спедитор[32]. Това наистина би било нещо необичайно, но не е изключено. Член 32, първа алинея от Директивата за ДДС също го допуска, тъй като съгласно него стоката може да бъде превозена от доставчика (в разглеждания случай А и Б), от клиента (в разглеждания случай Б и Herst), или от трето лице (т.е. от спедитор, в разглеждания случай Herst за А или за Б). В такъв случай по смисъла на член 32, първа алинея от Директивата за ДДС превозът би следвало да се отнесе или към доставката от А за Б или към доставката от Б за Herst.

53. Дали тогава доставката от Б за Herst би следвало да е в Чешката република зависи от обстоятелството дали превозът следва да се отнесе към първата доставка (от А за Б), което предполага, че първото дружество (А) е понесло риска от загуба при трансграничната доставка. Последното би било необичайно, тъй като А е разрешил на Б стоката да бъде събрана от трето лице (в разглеждания случай Herst), което не познава А. На пръв поглед не става ясно защо в подобно положение А трябва да носи риска от случайно погиване и след момента на събирането.

54. Съдът обаче не може да прецени кой трябва да носи риска от загуба по време на трансграничния превоз. Това е задължение по-скоро на запитващата юрисдикция[33].

31 С помощта на фикция чрез новия член 36a от Директивата за ДДС (ОВ L 311, 2018 г., стр. 3), който ще се прилага от 1 януари 2020 г., законодателят на Съюза се стреми да уреди това положение наново и с по-голяма степен на правна сигурност.

32 Вж. също решение от 20 юни 2018 г., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 89).

33 Вж. в този смисъл също 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).

3. Заключение

55. В обобщение, следва да се приеме, че при отнасянето на единственото трансгранично движение на стоки към определена доставка във верига от сделки от решаващо значение е кой носи риска от случайно погиване при трансграничния превоз на стоката. Тази доставка е освободената вътреобщностна доставка, чието място е там, където започва превозът. За разлика от това не е решаващ фактор кой е собственикът от гледна точка на гражданското право по време на превоза или дали превозът се осъществява под специален митнически режим.

Б. По втория и третия преюдициален въпрос

1. По допустимостта и с цел по-доброто разбиране на двата въпроса

56. В резултат на това вторият и третият въпрос засягат връзката между дадена директива и националното законодателство. Конституционният принцип in dubio mitius в данъчното право действително изисква да се избере винаги най-благоприятното за данъчнозадълженото лице тълкуване на националното законодателство. Условие за това обаче е правната норма обективно да допуска няколко възможни тълкувания.

57. От преюдициалното запитване обаче не става ясно дали в настоящия случай това изобщо е възможно. Колкото и да е странно, релевантността на този принцип не е спомената в преюдициалното запитване по дело AREX [34], въпреки че фактите, на които то се основава, и повечето от въпросите са почти идентични. Последното донякъде противоречи на твърдението на запитващата юрисдикция, че съгласно националното право обективно са възможни редица тълкувания.

58. Въпреки това не може да се приеме становището на Чешката република, че преюдициалното запитване е недопустимо в това отношение. Всъщност в съответствие с постоянната практика на Съда преюдициалните запитвания на националните юрисдикции по презумпция са релевантни. Националната юрисдикция определя съгласно своите правомощия нормативната и фактическата рамка, в която поставя въпросите си относно тълкуването на правото на Съюза. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа или правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси [35].

59. Както Комисията правилно подчертава, дори да съществуват съмнения относно прилагането в разглеждания случай на принципа in dubio mitius, не може да се презумира хипотетично положение. Оттук следва, че Съдът трябва да отговори на поставения правен въпрос.

34 Решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Решения от 17 септември 2014 г., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, т. 32), от 30 април 2014 г., Pfleger и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 26), от 22 юни 2010 г., Melki и Abdeli (C-188/10 и C-189/10, EU:C:2010:363, т. 27), и от януари 2002 г., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, т. 19).

60. Чешката република е транспонирала Директивата за ДДС в максимална степен. Понятията в Директивата за ДДС и тълкуването им са достатъчно ясни. Отнасянето на освобождаването от данък към една от доставките във верига от доставки и свързаното с това определяне на мястото на другите доставки обаче е обременено в известна степен с правна несигурност. Това сочат множеството междувременно постановени решения на Съда[36] и новият член 36а от Директивата за ДДС, който подлежи на транспониране до 1 януари 2020 г.[37].

61. В случай че националната правна уредба по тълкувателен път обективно допуска друго отнасяне на освобождаването от данък към друга доставка и в резултат на това мястото на доставката в настоящия случай обективно би било в Чешката република, се поставя въпросът относно връзката на конституционния принцип in dubio mitius с Директивата за ДДС. В този случай от решаващо значение е дали предвиденото съгласно националното конституционно право по-благоприятно тълкуване на националното право може да възпрепятства тълкуване на националното право, което е по-неблагоприятното за данъчнозадълженото лице, но е съответстващо на него.

2. Неотносимост на прилагането на правото на Съюза с предимство

62. На пръв поглед е възможно да се клони към отхвърляне на тази хипотеза, като се посочи прилагането на правото на Съюза[38] с предимство. Това обаче би пренебрегнало факта, че поставения от запитващата юрисдикция въпрос — доколкото действително се поставя — не засяга прилагането на правото на Съюза с предимство. Всъщност прилагането на правото на Съюза с предимство представлява стълкновителна норма[39], която засяга връзката между две приложими разпоредби. В настоящия случай обаче това не е така.

63. Директивата за ДДС не е регламент, а директива, която съгласно член 288 ДФЕС е адресирана само до държавата членка. Следователно по принцип тя не е пряко приложима. Съгласно практиката на Съда[40] дадена директива на Съюза е пряко приложима само ако е безусловна и достатъчно точна по съдържанието си.

64. Както Съдът изрично посочва, такава директива обаче не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самата директива пред национална юрисдикция не е възможно срещу такъв субект[41]. Така задълженията, произтичащи от директива, трябва да бъдат транспонирани в националното право, за да може на тях да се прави пряко позоваване срещу частноправен субект.

36 Решения от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), от 21 февруари 2018 г., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), и от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на хармонизирането и опростяването на някои правила от системата на данъка върху добавената стойност за данъчно облагане на търговията между държавите членки (ОВ L 311, 2018 г., стр. 3).

38 Решения от 9 март 1978 г., Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, т. 17 и 18), от 17 декември 1970 г., Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, т. 3), и от 15 юли 1964 г., Costa (6/64, EU:C:1964:66, стр. 1270).

39 Следователно прилагането с предимство правилно е означено като стълкновителна норма от *Desens*, M., Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem. EuGRZ, 2011, p. 211 (212), *Schaumburg*, H. — In: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, pt. 4.19 sq., *Classen* C. D. et *Nettesheim* M. — In: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, München, 8. ed., 2018, §10, pt. 33.

40 Решения от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 26), от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496 т. 48 и 49), от 12 декември 2013 г., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, т. 18), от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 33 и 38), и от 19 януари 1982 г., Becker (8/81, EU:C:1982:7, т. 25).

41 Решения от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 26), от 12 декември 2013 г., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, т. 22), от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 37 и 38), от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 20), и от 26 февруари 1986 г., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, т. 48).

65. По този начин Съдът създава ефективен инструмент за прилагане на правото на Съюза в полза на частноправен субект. В резултат на това държавата членка не може да противопостави на частноправния субект липсата на приложение или неправилното приложение на правото на Съюза. Недопустимо е държавата да извлече предимство, поради това че не спазва правото на Съюза [42]. Ако съответстващото тълкуване е по-благоприятното тълкуване за данъчнозадълженото лице, същият резултат ще имат както националният принцип in dubio mitius, така и евентуалното пряко приложение на директивата.

66. Ето защо принципът in dubio mitius може да има самостоятелно действие в областта на правото относно ДДС, ако възможното тълкуване според националното право има по-благоприятен резултат за данъчнозадълженото лице, отколкото директивата предвижда. В такива случаи обаче е изключено пряко приложение на Директивата за ДДС. Следователно не е налице конфликт на две приложими разпоредби, така че не се поставя въпросът относно предимството на една от тях.

3. Разминаване между директива и национално право

67. По-скоро е налице класически случай на разминаване между директива и национално право. Това разминаване следва да се прекрати чрез задължението за съответстващо тълкуване [43]. По този начин националната юрисдикция осигурява пълната ефикасност на правото на Съюза, когато се произнася по споровете, с които е сезирана.

68. Принципът за съответстващо тълкуване изисква обаче националните юрисдикции да използват всички свои правомощия, като вземат предвид цялото вътрешно право и приложат методите му на тълкуване, за да осигурят пълното действие на съответната директива и да стигнат до разрешение, което съответства на нейната цел [44].

4. Граници на съответстващото тълкуване

69. Задължението за съответстващо тълкуване обаче не е неограничено. Задължението на националния съд да взема предвид съдържанието на съответната директива при тълкуването на приложимите разпоредби на вътрешното право, е ограничено от общите принципи на правото, и по-специално от принципа на правната сигурност и забраната на обратното действие, освен това не може да служи като основа за тълкуване contra legem на националното право [45].

70. Според запитващата юрисдикция общият правен принцип in dubio mitius в Чешката република служи на правната сигурност, тъй като урежда последиците от породена от неясен закон правна несигурност еднозначно и за сметка на лицето, което е предизвикало несигурността. Следователно като правен принцип на чешкото законодателство той представлява също граница на съответстващото тълкуване, подобно на границата на съдържанието на дадена разпоредба.

42 Вж. в този смисъл изрично: решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 38), от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 22 и 23), и от 26 февруари 1986 г., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, т. 49).

43 Решения от 4 юли 2006 г., Adeneler и др. (C-212/04, EU:C:2006:443, т. 109 и 110), от 16 юни 2005 г., Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, т. 44 и 47), от 5 октомври 2004 г., Pfeiffer и др. (C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, т. 114), от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 26), и от 13 ноември 1990 г., Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, т. 8).

44 Решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 24), от 4 юли 2006 г., Adeneler и др. (C-212/04, EU:C:2006:443, т. 111), и от 5 октомври 2004 г., Pfeiffer и др. (C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, т. 115, 116, 118 и 119).

45 Решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 25), от 4 юли 2006 г., Adeneler и др. (C-212/04, EU:C:2006:443, т. 110), и от 16 юни 2005 г., Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, т. 44 и 47).

71. От цитираната по-горе съдебна практика следва, че не всяко национално право може да бъде тълкувано съответно. Освен това съгласно правото на Съюза държавите членки, в зависимост от обстоятелствата, дължат обезщетение за причинените вреди, ако предвидената от дадена директива цел не може да бъде постигната по тълкувателен път [46].

72. Ако не е възможно съответстващо тълкуване на националното право, тогава е налице приложимо национално право, което не съответства на правото на Съюза, но е в полза на данъчнозадълженото лице. Това положение възниква не само при ясно противоречаща формулировка в националното право, но и ако правните принципи — в разглеждания случай конституционният принцип in dubio mitius — ограничават възможностите за тълкуване до само едно възможно тълкуване. Това обаче следва да бъде установено от запитващата юрисдикция.

73. Такива неблагоприятни от гледна точка на правото на Съюза последици от липсата на пряка приложимост на дадена директива са налице и в други правни области [47]. В такъв случай държавата членка следва да изпълни задължението си за транспониране и (еднозначно) да приведе националното си законодателство в съответствие с правото на Съюза, ако иска да избегне възможността Комисията да започне производство за установяване на неизпълнение на задължения.

5. Заключение

74. Принципът за неутралност на ДДС, или който и да е друг принцип на правото на ЕС, не възпрепятства прилагането на различно национално право, доколкото частноправният субект не се позовава или не може да се позове пряко на Директивата за ДДС и съответстващото тълкуване на националното право не е възможно (в разглеждания случай въз основа на принципа in dubio mitius).

B. По третия въпрос

75. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали — в случай че принципът in dubio mitius е „приложим“ — правното понятие за доставка на стоки и правното понятие за превоз на стоки, които имат (или нямат) идентично съдържание както по смисъла на директивата за ДДС, така и по смисъла на Директивата за акцизите, следва да се считат за обективно несигурни и за предоставящи две възможности за тълкуване.

76. Както вече беше посочено по-горе, от значение за определянето на мястото на доставката съгласно член 32 от Директивата за ДДС са единствено понятията във връзка с ДДС и те не следва да се считат за обективно несигурни. „Единствено“ отнасянето на освобождаването от данък към една от доставките във верига от доставки и свързаното с това определяне на мястото на другите доставки е обременено в известна степен с правна несигурност.

77. Това обаче не изключва възможността формулировките на националното право в собствения му контекст (структура, история на възникване, смисъл и цел) да трябва да се тълкуват по различен начин въпреки идентичния текст. Принципът in dubio mitius се отнася само до националното право, така че в този контекст от значение е само дали националните разпоредби предлагат обективно няколко възможности за тълкуване.

46 Вж. в този смисъл решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 42 и 43), от 4 юли 2006 г., Adeneler и др. (C-212/04, EU:C:2006:443, т. 112), и от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 27).

47 Вж. например решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 52), от 12 декември 2013 г., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, т. 31, доколкото организацията не е била в достатъчна близост с държавата), и от 14 юли 1994 г., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, т. 30).

78. Това е въпрос от националното право, на който само запитващата юрисдикция може да отговори.

V. Заключение

79. Ето защо предлагам на Съда да даде следните отговори на преюдициалните въпроси на Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага, Чешка република):

„1. При отнасянето на единственото трансгранично движение на стоки към определена доставка във верига от сделки от решаващо значение е кой носи риска от случайно погиване при трансграничния превоз на стоката. Тази доставка е освободената вътреобщностна доставка, чието място е там, където започва превозът.

2. Принципът за неутралност на ДДС, или който и да е друг принцип на правото на ЕС, не възпрепятства прилагането на конституционния принцип in dubio mitius в националното право, според който, когато правните норми са двусмислени и обективно предлагат няколко възможни тълкувания, публичните органи са длъжни да изберат тълкуване, което е по-благоприятно за лицето, адресат на правната норма (в случая данъчнозадълженото лице)“.