

Дело C-621/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

20 август 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Словашка република)

Дата на акта за преюдициално запитване:

16 април 2019 г.

Жалбоподател:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Отвeтник:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Предмет на главното производство

Обща система на данъка върху добавената стойност — Тълкуване на Директива 2006/112/ЕО — Член 167 и член 168, буква д) — Право на приспадане на данъка върху добавената стойност — Отказ — Условие за право на собственост върху внесените стоки или право на разпореждане с тези стоки като собственик — Условие за използване на внесените стоки за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице под формата на продажба на тези стоки на националната територия, доставка в друга държава членка или износ в трета държава — Необходимост да бъде изпълнено условието за пряка и непосредствена връзка между придобитите стоки и извършените доставки.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС.

Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли член 167 и член 168, буква д) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета [от 28 ноември 2006 година] относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкуват в смисъл, че правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, който данъчнозадълженото лице трябва да плати върху внесените стоки, се обуславя от правото на собственост върху внесените стоки или от правото на разпореждане с тези стоки като собственик?
- 2) Трябва ли член 168, буква д) от Директива 2006/112/ЕО [...] да се тълкува в смисъл, че правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, който данъчнозадълженото лице трябва да плати върху внесените стоки, възниква само ако внесените стоки се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице под формата на продажба на тези стоки на националната територия, доставка в друга държава членка или износ в трета държава?
- 3) При тези обстоятелства изпълнено ли е условието за пряка и непосредствена връзка между придобитите стоки и извършените доставки, и по-точно, възможно ли е в конкретния случай да се приложи традиционното тълкуване на правото на приспадане въз основа на пряка и непосредствена връзка между придобитите стоки и извършените доставки по отношение на разходи, които не са възникнали във връзка със стоките и следователно не могат да бъдат отразени в цената на извършената доставка?

Приложими разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: член 167 и член 168, буква д)

Приложими разпоредби на националното право

Закон № 222/2004 за данъка върху добавената стойност и последващите изменения (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; наричан по-нататък „Закон за ДДС“)

Член 2, параграф 1, буква d)

„На облагане с данък подлежат:

- a) възмездната доставка на стоки,
- b) доставката на услуги (наричана по-нататък: „доставка на услуги“), извършвана възмездно на националната територия от данъчнозадължено лице,

- c) възмездното придобиване на стоки на националната територия от друга държава членка на Европейската общност (наричана по-нататък „държава членка“),
- d) вносът на стоки на националната територия.

Член 3, параграф 1

Данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва самостоятелна икономическа дейност съгласно параграф 2, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

Член 3, параграф 2

„Икономическа дейност“ (наричана по-нататък: „икономическа дейност“) означава всяка дейност, от която се получава доход и която включва дейностите на производителите, търговците и лицата, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело, строителството и земеделието, дейностите, извършвани от лица със свободни професии въз основа на специални закони, творческата интелектуална дейност и спортната дейност. За икономическа дейност се счита и експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея; ако вещта е част от съпружеска имуществена общност, използването ѝ с цел получаване на доход от икономическа дейност се разпределя на равни части между съпрузите, освен ако те не са договорили друго.

Член 21, параграф 1

В случай на внос на стоки данъкът става изискуем:

- a) при въвеждането на стоките под митнически режим за свободно обращение,
- b) при въвеждането на стоките под митнически режим за активно усъвършенстване в системата с възстановяване,
- c) при прекратяването на митническия режим за временен внос,
- d) в случай на обратен внос на стоките — при въвеждането на стоките под митнически режим за свободно обращение след режим за пасивно усъвършенстване;
- e) при незаконен внос на стоки;
- f) при освобождаването на стоките от митнически контрол;
- g) в други случаи, когато възниква митническо задължение при внос на стоки.

Член 49, параграф 2, буква d)

Данъчнозадълженото лице може да приспадне от дължимия от него данък данъка върху стоките и услугите, които използва за доставката на стоки и предоставянето на услуги в качеството си на данъчнозадължено лице, с изключение на случаите по параграфи 3 и 7. Данъчнозадълженото лице може да приспадне данъка, когато той е платен на данъчната администрация в момента на внасяне на стоките на националната територия.

Член 51, параграф 1, буква d)

Данъчнозадълженото лице може да се ползва от правото си на приспадане по смисъла на член 49, ако в момента на приспадане на данъка съгласно член 49, параграф 2, буква d) разполага с потвърден от митническия орган документ за внос, в който данъчнозадълженото лице е посочено като получател и или вносител.

Член 69 параграф 8

В случай на внос получателят на стоките или лицето, което е длъжник по смисъла митническото законодателство, е длъжно да плати данъка, ако в момента на вноса длъжник съгласно митническото законодателство е чуждестранно лице, което притежава единно разрешение по смисъла на специални разпоредби, издадено от митническия орган на друга държава членка и този длъжник не използва внесените стоки за целите на своята икономическа дейност.

Закон № 511/1992 за управлението на данъците и таксите и за изменение на организацията на териториалните данъчни органи и последващите изменения (zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o změnách v sístavě územních finančních orgánov v znení neskorších predpisov)

Член 44, параграф 6, буква b), точка 1

В случай на данъчна проверка или повторна данъчна проверка на данъчнозадълженото лице, в срок до петнадесет дни от приключването ѝ данъчната администрация издава (член 15, параграф 13) допълнителен акт за установяване на данъчни задължения, ако установеният след данъчната проверка данък се различава от данъка, посочен в данъчната декларация или в допълнителната данъчна декларация, или в отчета или в допълнителния отчет, или ако установеният след повторната данъчна проверка данък се различава от данъка, определен от данъчната администрация след данъчната проверка, или ако се различава от разликата в данъка в допълнителния акт за установяване на данъчни задължения.

Практика на Съда, цитирана от запитващата юрисдикция

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Настоящото запитване е отправено в рамките на производство между търговското дружество Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. и Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Дирекция на финансовата администрация на Словашката република) по повод на отказа да бъде признато правото на жалбоподателя да приспадне данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) съгласно член 51, параграф 1, буква d) от Закон № 222/2004.
- 2 С решения от 18 юли 2011 г. Daňový úrad Bratislava (Данъчна служба, Братислава, наричана по-нататък „данъчната служба“ или „данъчната администрация“) отказва да признае на жалбоподателя правото на приспадане на ДДС за данъчния период от февруари до декември 2008 г. Разликата в данъка за посочения данъчен период възлиза на общо 198 322,25 EUR.
- 3 В качеството си на получател и декларатор жалбоподателят е внесъл в Словашката република стоки от Швейцария, Хонконг и Китай с цел преопаковане. При въвеждането на стоките за свободно обращение е настъпила изискуемост на данъка от жалбоподателя съгласно член 21, параграф 1, буква а) от Закон № 222/2004. След преопаковането стоките са били изнесени или прехвърлени от територията на Словашката република в трета държава, а услугите по преопаковане са били фактурирани на клиента. През целия период от време стоките са останали собственост на чуждестранните клиенти.
- 4 Жалбоподателят е платил данъка и е поискал да му бъде признато правото на приспадане съгласно член 51, параграф 1, буква d) от Закон № 222/2004. Данъчната служба е мотивирала отказа на приспадане на платения данък, позовавайки се на нарушение от страна на жалбоподателя на член 49, параграф 2 и член 51, параграф 1, буква d) от посочения закон. На първо място, той не е бил собственик на внесените стоки, нито е имал право да използва стоките като собственик; освен това разходите за стоките нямат пряка и непосредствена връзка с неговата икономическа дейност и жалбоподателят не е направил разходи за придобиването на стоките, които след това да бъдат включени в цената на облагаеми извършени от него доставки и накрая, жалбоподателят не е използвал внесените стоки за доставката на своите стоки или услуги: той не е продал стоките, внесени на националната територия, не ги е прехвърлил в друга държава — членка на

Европейския съюз, нито ги е изнесъл в трета държава, следователно не е използвал стоките за целите на икономическата си дейност като данъчнозадължено лице.

- 5 Горепосочените първоинстанционни решения на данъчната служба са потвърдени от ответника с решения от 13 октомври 2011 г.
- 6 Жалбата на жалбоподателя е отхвърлена с решение на Krajský súd v Bratislave (Окръжен съд Братислава, Словакия; наричан по-нататък „Окръжният съд“) от 20 юни 2012 г.
- 7 Впоследствие решението на Окръжния съд е изменено с решение № 3Sžf/78-88/2012 от 15 януари 2013 г. на Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република, наричан по-нататък „Върховният съд“) в смисъл, че са отменени решенията на ответника, както и решенията на първоинстанционния административен орган, и делото е върнато за ново разглеждане. В това решение Върховният съд обяснява, че жалбоподателят е действал правилно, когато за сумата на данъка, която е бил длъжен да плати за внесените стоки, е поискал да му бъде признато правото на приспадане. Икономическата връзка би се изразявала всъщност в обстоятелството, че без ефективен внос на стоките жалбоподателят не би могъл да предостави услугите, договорени във връзка с тези стоки. Данъчната служба и ответникът са действали в противоречие със закона, когато без никакво правно основание са противопоставили на жалбоподателя така нареченото невъзможно условие. Жалбоподателят е могъл да предостави услугите по преупаковане на стоките и без съществуването на право на собственост върху тях, тъй като нито една законова разпоредба не забранява това. В противен случай би могло да се установи нарушение на принципа на неутралност.
- 8 С нови решения от 16 януари 2014 г., без промяна на фактическата част, данъчната служба, по същите мотиви като по-рано, отново не признава на жалбоподателя правото да приспадне данъка за данъчния период от февруари до декември 2008 г. за сумата от 198 322,25 EUR. Данъчната служба повтаря предишните си мотиви и ги разширява въз основа на заключенията от Заседание 94 на „Комитета по ДДС“ от 19 октомври 2011 г., от които става ясно, че лицето, задължено да плати данъка при вноса на стоките, няма право да приспадне платения данък, ако не е придобило правото да използва стоките като собственик и ако разходите за стоките нямат пряка и непосредствена връзка с неговата икономическа дейност. Също така данъчната служба се позова на решенията на Съда по дела C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, и C-465/03, Kretztechnik.
- 9 Срещу решенията на данъчната служба от 16 януари 2014 г. жалбоподателят подава съответните жалби, в които изтъква, че правото на собственост, поспециално прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като

собственик, като условие, произтичащо от заседанието на „Комитета по ДДС“, се отнася изключително за доставката на стоки на купувача. Освен това жалбоподателят изтъква, че изразът „използва за доставката на стоки и предоставянето на услуги“ в член 49, параграф 2 от Закон № 222/2004 трябва да се тълкува в светлината на член 3, параграф 3 от този закон, така че приспадането на данъка зависи от обхвата на използване на стоките с цел упражняване на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. Жалбоподателят е внесъл стоки за целите на упражняването на основната си икономическа дейност, които в действителност впоследствие не е продал, а все пак е използвал изключително за упражняване на основната си икономическа дейност, т.е. за услугите по преупаковане на стоките.

- 10 С нови решения от 7 април 2014 г. ответникът потвърждава решенията на данъчната служба от 16 януари 2014 г. По-конкретно той възприема мотивите, изложени от нея като първа инстанция, препращайки към заключенията, произтичащи от заседанието на „Комитета по ДДС“.
- 11 Впоследствие спорът е отнесен до Окръжния съд, който отменя решенията на ответника от 7 април 2014 г. По жалба срещу решението на този съд спорът е отнесен до Върховния съд на Словашката република, който в крайна сметка отхвърля искането за установяване на законосъобразността на решенията на ответника, като вместо това приема правните изводи на данъчната служба и ответника. Тъй като обаче Върховният съд отхвърля предложението на жалбоподателя за изпращане на делото до Съда на ЕС, преписката е изпратена на Ústavný súd Slovenskej republiky (Конституционен съд на Словашката република), който по този повод установява нарушение на основните права на жалбоподателя на ефективна и безпристрастна съдебна защита.

Основни доводи на страните

- 12 Жалбоподателят твърди, че има право да приспадне ДДС, тъй като правото на собственост, по-специално прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като собственик, се отнася изключително за доставката на стоки на купувача. Жалбоподателят не е бил купувач, следователно не е възможно това условие да се приложи към неговия случай. При вноса на стоките изискуемостта на данъка и правото на приспадане не са обусловени от възникването на право на собственост или право на разпореждане със стоките като собственик. Стоките са внесени за целите на основната му икономическа дейност.
- 13 Ответникът твърди, че и в случай на внос на стоки едно от условията за приспадане на ДДС е придобиването на правото на собственост или правото на разпореждане с тези стоки като собственик, както и съществуването на пряка и непосредствена връзка с икономическата дейност, възникването на разходи за придобиването на стоките и използването [им] за доставката на стоки или услуги за целите на упражняване на икономическа дейност.

Резюме на мотивите за преюдициалното запитване

- 14 Основният въпрос в настоящото производство е дали в положение, при което жалбоподателят е получил стоките, внесени на територията на Словашката република с цел съхранение и преопаковане, и с въвеждането на стоките за свободно обращение е станал длъжник за данъка съгласно Закон № 222/2004, и след съхранението и преопаковането е прехвърлил тези стоки в трета държава или в други държави членки, същият жалбоподател въз основа на издадената фактура има правото на приспадане на ДДС съгласно посочения закон.
- 15 В решение № 3Sžf/78-88/2012 Върховният съд посочва, че данъкът е станал изискуем от жалбоподателя в резултат на вноса на стоки, а не въз основа на доставката на стоки или предоставянето на услуги, поради което жалбоподателят е действал правилно, когато за сумата на ДДС, която е трябвало да плати в качеството си на данъчнозадължено лице за вноса на стоките на националната територия, е поискал да му бъде признато правото на приспадане на данъка за доставката на стоки и предоставянето на услуги, още повече че в този случай е налице икономическа свързаност: всъщност без реален внос на стоките на неговото място на работа жалбоподателят не би могъл да осъществи своята икономическа дейност — услугата по преопаковане на стоките.
- 16 Същевременно в последващото решение № 6Sžf/23/2016 по този въпрос, въпреки че признава изводите в първоначалното решение в смисъл, че данъкът е станал изискуем от жалбоподателя в деня на приемане на декларацията в митницата, свързана с въвеждането на стоките в съответния режим за свободно обращение, Върховният съд стига до различен правен извод по въпроса за изпълнението на условията за приспадането на ДДС. В решението си Върховният съд подчертава, че условието за цялостното приспадане на ДДС е стоките или услугите да се използват за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. В същото време той обръща внимание на факта, че към момента на прилагане на правото на приспадане на данъка трябва по принцип да съществува пряка връзка между придобитата облагаема стока или услуга (придобита стока или получена услуга) и предоставената стока или услуга. Следователно разходите по принцип трябва да възникнат преди данъчнозадълженото лице да е извършило облагаемата операция, за която се отнасят. В случай, че упражни изцяло правото на приспадане на данъка, данъчнозадълженото лице трябва да може да докаже пряка и непосредствена връзка с извършената облагаема доставка или услуга, при наличието на която законът му позволява приспадане на данъка.
- 17 С оглед на гореизложеното Върховният съд стига до заключението, че условието стоките или услугите да бъдат използвани за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице изобщо не е изпълнено, нито е изпълнено условието за непосредствена и пряка връзка

между получената и извършената доставка, тъй като жалбоподателят впоследствие не е прехвърлил стоките, като се има предвид и че не е бил техен собственик — следователно жалбоподателят не е могъл да извърши облагаемата операция, а само да преопакова стоките и да организира износа им в трети страни, определени от швейцарското дружество собственик на стоките. В случай на възстановяване на платеният данък на жалбоподателя няма да е налице данък, платен на националната територия, тъй като чуждестранното лице не е регистрирано като данъчнозадължено лице на националната територия. Данъкът, който жалбоподателят е поискал да бъде приспаднал, се отнася за стоки и не е част от услугата по преопаковане на тези стоки. Жалбоподателят е фактурирал на чуждестранното лице само извършените услуги по преопаковане на стоките и в цената не са включени разходи за придобиването им.

- 18 *Sic stantibus rebus*, Върховният съд, като взема предвид изводите на Конституционния съд на Словашката република, произтичащи от неговото становище № II. ÚS-381/2018-49 от 11 октомври 2018 г., в което наред с останалото се установява нарушение на основните права на страната в производството поради отказ да се сезира Съда, счита, че за продължаване на разглеждането на главното производство е необходимо горепосочените въпроси да бъдат отправени до Съда с цел тълкуване на релевантните разпоредби на Европейския съюз.