

Věc C-621/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

20. srpna 2019

Předkládající soud:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovensko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

16. dubna 2019

Žalobkyně:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Žalovaný:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Předmět původního řízení

Společný systém daně z přidané hodnoty – Výklad směrnice 2006/112/ES – Článek 167 a čl. 168 písm. e) – Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty – Nepřiznání – Podmínka vlastnického práva k dovezenému zboží nebo práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník – Podmínka použití dovezeného zboží za účelem zdanitelných plnění osoby povinné k dani ve formě prodeje tohoto zboží v tuzemsku, dodání do jiného členského státu anebo vývozu do třetího státu – Nutnost splnění podmínky přímého a bezprostředního spojení pořízeného zboží s plněními na výstupu

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU.

Předběžné otázky

1. Mají se článek 167 a čl. 168 písm. e) směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty vykládat v tom smyslu, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést osoba povinná k dani z dovezeného zboží, je podmíněn vlastnickým právem k dovezenému zboží nebo právem nakládat s tímto zbožím jako vlastník?
2. Má se čl. 168 písm. e) směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty vykládat v tom smyslu, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést osoba povinná k dani z dovezeného zboží, vzniká pouze tehdy, pokud bude dovezené zboží použito pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani ve formě prodeje tohoto zboží v tuzemsku, dodání do jiného členského státu anebo vývozu do třetího státu?
3. Je za daných okolností splněna podmínka přímého a bezprostředního spojení pořízeného zboží s plněními na výstupu, resp. je za daných okolností možné použít standardní výklad nároku na odpočet daně založený na přímém a bezprostředním spojení pořízeného zboží s plněními na výstupu ve spojení s nákladovými prvky, které ke zboží nevznikly, a nemohly se tedy promítnout do ceny plnění na výstupu?

Uvedené předpisy unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, článek 167 a čl. 168 písm. e)

Uvedené vnitrostátní předpisy

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

§ 2 odst. 1 písm. d)

Předmětem daně je

- a) dodání zboží za úplatu,
- b) poskytnutí služby za úplatu v tuzemsku uskutečněné osobou povinnou k dani,
- c) pořízení zboží za úplatu v tuzemsku z jiného členského státu Evropských společenství (dále jen „členský stát“),
- d) dovoz zboží do tuzemska.

§ 3 odst. 1

Osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává samostatně jakoukoliv ekonomickou činnost podle odstavce 2 bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

§ 3 odst. 2

Ekonomickou činností (dále jen „*podnikání*“) se rozumí veškerá činnost, ze které se dosahuje příjmů a která zahrnuje činnost výrobců, obchodníků a dodavatelů služeb, včetně těžební, stavební a zemědělské činnosti, výkon svobodných povolání podle zvláštních předpisů, duševní tvořivou činnost a sportovní činnost. Za podnikání se považuje i využívání hmotného majetku a nehmotného majetku za účelem dosahování příjmu z tohoto majetku; pokud je majetek ve společném jmění manželů, považuje se jeho využívání za účelem dosahování příjmů za podnikání ve stejném poměru u každého z manželů, nedohodnou-li se manželé jinak.

§ 21 odst. 1

Daňová povinnost při dovozu zboží vzniká

- a) propuštěním zboží do celního režimu volný oběh,
- b) propuštěním zboží do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v systému vrácení,
- c) ukončením celního režimu dočasné použití,
- d) při zpět dováženém zboží propuštěním do celního režimu volný oběh z celního režimu pasivní zušlechťovací styk,
- e) nezákonným dovozem zboží,
- f) odnětím zboží celnímu dohledu,
- g) v ostatních případech, když vznikne celní dluh při dovozu zboží.

§ 49 odst. 2 písm. d)

Plátce může od daně, kterou je povinen odvést, odpočíst daň ze zboží a služeb, které použije na dodání zboží a poskytnutí služeb jako plátce s výjimkou podle odstavců 3 a 7. Plátce může odpočíst daň, pokud je daň odvedena správci daně v tuzemsku při dovozu zboží.

§ 51 odst. 1 písm. d)

Odpočet daně podle § 49 může plátce uplatnit, pokud při odpočtu daně podle § 49 odst. 2 písm. d) má dovozní doklad potvrzený celním orgánem, ve kterém je plátce uveden jako příjemce anebo dovozce.

§ 69 odst. 8

Při dovozu zboží je povinna odvést daň osoba, která je dlužníkem podle celních předpisů, nebo příjemce zboží, pokud je při dovozu zboží dlužníkem podle celních předpisů zahraniční osoba, která je držitelem jednotného povolení podle zvláštního předpisu vydaného celním orgánem jiného členského státu, a tento dlužník nepoužije dovezené zboží za účelem svého podnikání.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatků a o změnách v sístave územných finančných orgánov ve znění pozdějších předpisů

§ 44 odst. 6 písm. b) bod 1

Je-li u daňového subjektu provedena daňová kontrola nebo opakovaná daňová kontrola, vydá správce daně do 15 dnů od jejího ukončení (§ 15 odst. 13) dodatečný platební výměr, pokud se daň zjištěná na základě daňové kontroly liší od daně uvedené v daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání nebo v hlášení či dodatečném hlášení, nebo pokud se daň zjištěná na základě opakované daňové kontroly liší od daně uvedené správcem daně po daňové kontrole, nebo pokud se liší od rozdílu daně v dodatečném platebním výměru.

Judikatura Soudního dvora citovaná předkládajícím soudem

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Návrh ve věci samé byl podán v rámci sporu mezi obchodní společností Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky týkajícího se toho, že žalobkyni nebyl přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 51 odst. 1 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z.
- 2 Daňový orgán Bratislava I (dále jen „daňový orgán“ nebo „správce daně“) rozhodnutími ze dne 18. července 2011 nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH za zdaňovací období od února do prosince 2008. Rozdíl daně za uvedené zdaňovací období činí celkem 198 322,25 eura.
- 3 Žalobkyně jako příjemce a deklarant dovezla na Slovensko zboží ze Švýcarska, Hongkongu a Číny za účelem přebalení. Žalobkyni vznikla při propuštění zboží do režimu volného oběhu podle § 21 odst. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnost. Zboží bylo po přebalení z území Slovenska vyvezeno nebo dodáno do třetí země a služby přebalení byly fakturovány objednateli. Zboží bylo po celou dobu ve vlastnictví zahraničních objednatelů.

- 4 Žalobkyně daň odvedla a uplatnila nárok na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z. Daňový orgán neuznání odpočtu odvedené daně zdůvodnil tím, že žalobkyně porušila § 49 odst. 2 a § 51 odst. 1 písm. d) citovaného zákona. Jednak nebyla vlastníkem dovezeného zboží, resp. neměla právo využívat zboží jako jeho vlastník, dále náklady zboží nemají přímou a bezprostřední souvislost s její ekonomickou činností, žalobkyni nevznikly žádné náklady na pořízení zboží, které by vstupovaly do cen zdanitelných plnění na výstupu, a konečně žalobkyně dovezené zboží nepoužila k dodání svého zboží nebo poskytnutí služeb, dovezené zboží neprodala v tuzemsku, nedodala do jiného členského státu Evropské unie a ani ho nevyvezla do třetího státu, tedy nepoužila zboží za účelem svého podnikání jako plátce.
- 5 Uvedená prvostupňová rozhodnutí daňového orgánu byla potvrzena rozhodnutími žalovaného ze dne 13. října 2011.
- 6 Rozsudkem Krajského soudu v Bratislavě (dále jen „krajský soud“) ze dne 20. června 2012 byla žaloba žalobkyně zamítnuta.
- 7 Rozsudek krajského soudu byl následně rozsudkem Nejvyššího soudu Slovenskej republiky (dále i „nejvyšší soud“) sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 ze dne 15. ledna 2013 změněn s tím, že byla zrušena rozhodnutí žalovaného i správního orgánu prvního stupně a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší soud v tomto rozsudku vyslovil, že žalobkyně postupovala správně, pokud si ve vztahu k částce daně, kterou byla povinna odvést za dovoz zboží, uplatnila nárok na odpočet daně. Ekonomická souvislost totiž tkví ve skutečnosti, že bez reálného dovozu zboží by žalobkyně nemohla poskytnout objednané služby vztahující se k danému zboží. Nezákonně postupoval daňový orgán i žalovaný, pokud bez zákonného důvodu uplatňovali proti žalobkyni tzv. nemožnou podmínku. Žalobkyně mohla poskytnout služby přebalení zboží i bez existence vlastnického práva k němu, jelikož žádné ustanovení zákona to nezakazovalo. Jinak by došlo k porušení zásady neutrality.
- 8 Daňový orgán novými rozhodnutími ze dne 16. ledna 2014 bez změny skutkového stavu ze stejných důvodů nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet daně za zdaňovací období únor až prosinec 2008 ve výši 198 322,25 eura. Daňový orgán zopakoval svoje dřívější odůvodnění a rozšířil ho o závěry z 94. zasedání „Výboru pro DPH“ ze dne 19. října 2011, z nichž vyplývá, že osoba povinná odvést daň při dovozu zboží nemá nárok na odpočet odvedené daně, pokud nezískala právo využívat zboží jako jeho vlastník a pokud náklady na pořízení zboží nemají přímou a bezprostřední souvislost s její ekonomickou činností. Rovněž poukázal na rozsudky Soudního dvora C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National a C-465/03, Kretztechnik.
- 9 Žalobkyně podala proti rozhodnutím daňového orgánu ze dne 16. ledna 2014 odvolání, ve kterých namítala, že vlastnické právo, resp. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, jako podmínka, která vyplynula ze zasedání „Výboru pro DPH“, se vztahuje výlučně na dodání zboží kupujícímu. Žalobkyně dále namítla,

že výraz „použije na dodání zboží a poskytnutí služeb“ ve smyslu § 49 odst. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. je třeba vykládat ve spojení s § 3 odst. 3 tohoto zákona tak, že odpočet daně je podmíněn rozsahem jeho použití pro účely uskutečňování ekonomické činnosti plátce. Žalobkyně za účelem uskutečňování své hlavní ekonomické činnosti dovezla zboží, které sice dále neprodávala, ale použila ho výhradně k uskutečňování své hlavní ekonomické činnosti, tedy ke službě přebalování zboží.

- 10 Žalovaný novými rozhodnutími ze dne 7. dubna 2014 rozhodnutí daňového orgánu ze dne 16. ledna 2014 potvrdil. Převzal přitom důvody prvostupňových rozhodnutí s poukazem na závěry ze zasedání „Výboru pro DPH“.
- 11 Spor byl následně předložen krajskému soudu, který rozhodnutí žalovaného ze dne 7. dubna 2014 zrušil. Na základě dovolání proti rozhodnutí tohoto soudu spor projednal i Nejvyšší soud Slovenskej republiky, který nakonec žalobu o přezkoumání zákonnosti rozhodnutí žalovaného zamítl, jelikož se ztotožnil s právními závěry daňového orgánu a žalovaného. Jelikož však nejvyšší soud zamítl návrh žalobkyně na předložení věci Soudnímu dvoru, spis se dostal až před Ústavný soud Slovenskej republiky, který v této souvislosti konstatoval porušení základních práv žalobkyně na soudní ochranu a na zákonného soudce.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 12 Žalobkyně tvrdí, že má nárok na odpočet DPH, jelikož vlastnické právo, resp. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, se vztahuje výlučně na dodání zboží kupujícímu. Žalobkyně nebyla kupujícím, proto tuto podmínku nelze na její případ uplatnit. Při dovozu zboží daňová povinnost a nárok na odpočet daně nejsou podmíněny vznikem vlastnického práva nebo práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tvrdí, že zboží dovezla pro účely své hlavní ekonomické činnosti.
- 13 Žalovaný tvrdí, že i při dovozu zboží je jednou z podmínek uplatnění odpočtu DPH nabytí vlastnického práva nebo práva na využívání tohoto zboží jako jeho vlastník, dále přímá a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností, vznik nákladů na pořízení zboží, resp. použití na dodání zboží nebo poskytnutí služeb a za účelem podnikání.

Stručné odůvodnění žádosti

- 14 Základní otázkou v projednávané věci je, zda v situaci, kdy žalobkyně převzala na území Slovenskej republiky dovezené zboží za účelem jeho skladování a přebalení, přičemž jí propuštěním zboží do celního režimu volný oběh ve smyslu zákona č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnost, a po tomto skladování a přebalení toto zboží doručila do třetích zemí a jiných členských států, má žalobkyně následně na základě vystavené faktury nárok na odpočet DPH podle citovaného zákona.

- 15 Nejvyšší soud v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 rozhodl, že žalobkyni vznikla povinnost odvést daň z titulu dovozu zboží, a ne na základě dodání zboží nebo poskytnutí služby, a tedy postupovala správně, pokud si od částky DPH, kterou byla povinna odvést jako plátce za dovoz zboží do tuzemska, uplatnila nárok na odpočet daně za dodání zboží a poskytnutí služeb, a to i z důvodu, že zde existuje ekonomická souvislost spočívající ve skutečnosti, že bez reálného dovozu zboží na pracoviště žalobkyně by tato žalobkyně nemohla realizovat svoji ekonomickou činnost - službu přebalování zboží.
- 16 V pozdějším rozhodnutí v této věci sp. zn. 6Sžf/23/2016 však nejvyšší soud uznal závěry vyslovené v původním rozhodnutí v tomto směru, že žalobkyni vznikla daňová povinnost dnem přijetí celního prohlášení na propuštění zboží do příslušného celního režimu volný oběh, avšak v otázce splnění podmínek odpočtu DPH dospěl k rozdílnému právnímu závěru. Ve svém rozhodnutí zdůraznil, že podmínkou odpočtu daně v plném rozsahu je, že zboží nebo služba budou použity za účelem podnikání plátce. Současně upozornil, že při uplatňování nároku na odpočet daně musí v zásadě existovat přímá vazba mezi jednotlivým přijatým zdanitelným plněním (koupeným zbožím nebo přijatou službou) a poskytnutým plněním, tedy že náklady přijatého plnění musí být přímo obsaženy v poskytnutém zdanitelném plnění. Nákladové složky proto musí zpravidla vzniknout předtím, než plátce uskutečnil zdanitelná plnění, ke kterým se vztahují. V případě, že plátce uplatňuje plný nárok na odpočet daně, měl by být schopen prokázat přímou a bezprostřední vazbu s poskytnutým zdanitelným plněním, u něhož mu zákon umožňuje odpočet daně.
- 17 Vzhledem k výše uvedenému dospěl nejvyšší soud k závěru, že právě zde není splněna podmínka, že zboží nebo služba budou použity za účelem podnikání plátce, ani zde není přímá a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, jelikož žalobkyně zboží dále neprodala, protože nebyla jeho vlastníkem, a nemohla tedy uskutečnit zdanitelné plnění, ale jen zboží přebalit a zabezpečit jeho vývoz do zemí určených švýcarskou společností, která byla vlastníkem zboží. V případě vrácení odvedené daně žalobkyni by daň v tuzemsku nebyla uhrazena, jelikož zahraniční osoba nebyla registrovaná jako plátce daně v tuzemsku. Daň, kterou si žalobkyně uplatnila, se týkala zboží a nebyla součástí služby přebalování tohoto zboží. Žalobkyně fakturovala zahraniční osobě pouze provedené služby přebalování zboží, přičemž v ceně nebylo zahrnuto i zboží.
- 18 Za této situace s ohledem na závěry Ústavního soudu Slovenskej republiky vyplývající z jeho nálezu sp. zn. II. ÚS 381/2018-49 ze dne 11. října 2018, který konstatoval kromě jiného porušení základních práv účastníka řízení z důvodu nepředložení věci Soudnímu dvoru, dospěl nejvyšší soud k závěru, že pro další řízení ve věci samé je třeba za účelem výkladu dotčených ustanovení práva Evropské unie předložit Soudnímu dvoru výše uvedené předběžné otázky.