

Predmet C-621/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

20. kolovoza 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

16. travnja 2019.

Žalitelj:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Druga stranka u postupku:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Predmet glavnog postupka

Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Tumačenje Direktive 2006/112/EZ – Članak 167. i članak 168. točka (e) – Pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost – Odbijanje – Uvjet vlasničkog prava na uvezenoj robi ili prava raspolaganja tom robom kao vlasnik – Uvjet korištenja uvezene robe za potrebe oporezivih transakcija poreznog obveznika u obliku prodaje te robe na državnom području, isporuke u drugu državu članicu ili izvoza u treću zemlju – Potreba ispunjavanja uvjeta izravne i neposredne veze između stečene robe i izlaznih transakcija.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 167. i članak 168. točku (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ [od 28. studenoga 2006.] o zajedničkom sustavu poreza na dodanu

- vrijednost tumačiti na način da je pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji je porezni obveznik dužan platiti na uvezenu robu, uvjetovano vlasničkim pravom nad uvezenom robom, odnosno pravom raspolaganja tom robom kao vlasnik?
2. Treba li članak 168. točku (e) Direktive 2006/112/EZ [...] tumačiti na način da pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji je porezni obveznik dužan platiti na uvezenu robu, nastaje samo ako se uvezena roba koristi za potrebe oporezivih transakcija poreznog obveznika u obliku prodaje te robe na državnom području, isporuke u drugu državu članicu ili izvoza u treću zemlju?
 3. U tim okolnostima, je li ispunjen uvjet postojanja izravne i neposredne veze između stečenih dobara i izlaznih transakcija i, konkretnije, može li se u predmetnom slučaju primijeniti tradicionalno tumačenje prava na odbitak koje se temelji na izravnoj i neposrednoj vezi između stečenih dobara i izlaznih transakcija koje su povezane s troškovnim elementima koji nisu nastali u pogledu robe i stoga se nisu mogli odraziti u cijeni izlazne usluge?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 167. i članak 168. točka (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (Zakon br. 222/2004 o porezu na dodanu vrijednost i naknadne izmjene, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 2. stavak 1. točka (d)

„Oporezuje se:

- (a) isporuka robe uz naknadu,
- (b) isporuka usluge (u daljnjem tekstu: isporuka usluge) uz naknadu od strane poreznog obveznika na državnom području,
- (c) stjecanje robe uz naknadu iz druge države članice Europskih zajednica (u daljnjem tekstu: država članica) na državnom području ,
- (d) uvoz robe na državno područje.

Članak 3. stavak 1.

Porezni obveznik svaka je osoba koja obavlja bilo koju samostalnu gospodarsku aktivnost iz stavka 2. neovisno o svrsi ili rezultatima te aktivnosti.

Članak 3. stavak 2.

Gospodarska aktivnost (u daljnjem tekstu: gospodarska aktivnost) znači svaka aktivnost iz koje se ostvaruje prihod i koja obuhvaća aktivnosti proizvođača, trgovaca i osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo, graditeljstvo i poljoprivredu, aktivnost koja se obavlja kao slobodno zanimanje u skladu s posebnim zakonima, intelektualnu aktivnost stvaralaštva i sportsku aktivnost. Gospodarskom aktivnošću smatra se i korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda iz te imovine; ako je imovina dio bračne stečevine, smatra se da se bračni drugovi njome koriste u jednakim dijelovima kako bi ostvarili prihod od gospodarske aktivnosti, osim ako se ne dogovore drukčije.

Članak 21. stavak 1.

U slučaju uvoza robe, obveza obračuna poreza nastaje:

- (a) kada je roba stavljena u carinski postupak puštanja u slobodan promet,
- (b) kada je roba stavljena u carinski postupak unutarnje proizvodnje u okviru sustava povrata,
- (c) okončanjem carinskog postupka privremenog uvoza,
- (d) u slučaju ponovnog uvoza robe stavljanjem u carinski postupak puštanja u slobodni promet, počevši od carinskog postupka unutarnje proizvodnje;
- (e) nezakonitim uvozom robe;
- (f) izuzimanjem robe od carinskog nadzora;
- (g) u drugim slučajevima u kojima je nastao carinski dug u slučaju uvoza robe.

Članak 49. stavak 2. točka (d)

Porezni obveznik od poreza koji je dužan platiti može odbiti porez na robu i usluge koje koristi za isporuku robe ili usluga kao porezni obveznik, osim onih navedenih u staccima 3. i 7. Porezni obveznik može odbiti porez ako je porez plaćen poreznoj upravi u trenutku uvoza robe na državno područje.

Članak 51. stavak 1. točka (d)

Porezni obveznik može ostvariti pravo na odbitak na temelju članka 49. ako u trenutku odbitka poreza na temelju članka 49. stavka 2. točke (d) raspolaže uvoznom ispravom u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik, koju je potvrdilo carinsko tijelo.

Članak 69. stavak 8.

U slučaju uvoza, osoba koja je odgovorna za plaćanje na temelju carinskog zakonodavstva ili primatelj robe obvezni su platiti porez ako je u trenutku uvoza osoba koja je odgovorna za plaćanje u skladu s carinskim zakonodavstvom strana osoba koja ima jedinstveno odobrenje na temelju posebnih odredbi koje su donijela carinska tijela druge države članice, a ta se osoba koja je odgovorna za plaćanje ne koristi uvezenom robom za potrebe svoje gospodarske aktivnosti.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (Zakon br. 511/1992 o upravi za poreze i ostala davanja, te o izmjeni organizacije područnih poreznih tijela) i naknadne izmjene

Članak 44. stavak 6. točka (b) podtočka 1.

U slučaju poreznog nadzora ili ponovljenog poreznog nadzora poreznog obveznika, porezna uprava u roku od petnaest dana od njegova završetka (članak 15. stavak 13.) izdaje dodatno porezno rješenje ako se porez koji je utvrđen nakon poreznog nadzora razlikuje od poreza navedenog u poreznoj prijavi ili u dopuni porezne prijave, odnosno izvješću ili dopunskom izvješću, ili ako se porez koji je utvrđen nakon ponovljenog poreznog nadzora razlikuje od poreza koji je porezna uprava utvrdila nakon poreznog nadzora ili ako se razlikuje od razlike poreza iz dodatnog poreznog rješenja.

Sudska praksa Suda koju navodi sud koji je uputio zahtjev

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Kratki prikaz činjenica i postupka

- 1 Ovaj zahtjev upućen je u okviru postupka između trgovačkog društva Weindel Logistik Service SR, spol. s r.o. i Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Središnji ured porezne uprave Slovačke Republike, Slovačka) u pogledu odbijanja žalitelju prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na temelju članka 51. stavka 1. točke (d) Zakona br. 222/2004.
- 2 Daňový úrad Bratislava (Porezna uprava Bratislava, Slovačka, u daljnjem tekstu: Porezna uprava) odlukama od 18. srpnja 2011. uskratila je žalitelju pravo na odbitak PDV-a za porezno razdoblje od veljače do prosinca 2008. Razlika poreza za navedeno porezno razdoblje iznosi ukupno 198 322,25 eura.

- 3 Žalitelj, kao primatelj i deklarant, uvezao je robu iz Švicarske, Hong Konga i Kine u Slovačku Republiku radi prepakiranja. Kad je roba puštena u slobodan promet, za žalitelja je nastala obveza obračuna poreza na temelju članka 21. stavka 1. točke (a) Zakona br. 222/2004. Nakon prepakiranja, roba je izvezena ili isporučena s državnog područja Slovačke Republike u treću zemlju te su usluge prepakiranja naplaćene naručitelju. Roba je tijekom cijelog razdoblja bila u vlasništvu stranih naručitelja.
- 4 Žalitelj je platio porez i zatražio pravo na odbitak na temelju članka 51. stavka 1. točke (d) Zakona br. 222/2004. Porezna uprava obrazložila je uskraćivanje prava na odbitak poreza koji je plaćen, pri čemu je navela da je žalitelj povrijedio članak 49. stavak 2. i članak 51. stavak 1. točku (d) navedenog zakona. Najprije, žalitelj nije bio vlasnik uvezene robe i nije imao pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik, zatim, troškovi robe nisu izravno i neposredno povezani s njegovom gospodarskom aktivnošću, a žalitelj nije snosio nikakve troškove za stjecanje robe koji su potom uključeni u cijenu transakcija koje se oporezuju izlaznim porezom i, naposljetku, žalitelj se nije koristio uvezenom robom za isporuku svoje robe ili usluga; nije prodao uvezenu robu na državnom području, nije je isporučio u drugu državu članicu Europske unije i nije je izvezo u treću zemlju, stoga se nije koristio robom radi svoje gospodarske aktivnosti kao porezni obveznik.
- 5 Druga stranka u postupku potvrdila je odlukama od 13. listopada 2011. navedene prvostupanjske odluke porezne uprave.
- 6 Tužba žalitelja odbijena je presudom Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi, Slovačka) od 20. lipnja 2012.
- 7 Presuda Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) naknadno je preinačena presudom Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike, Slovačka) br. 3Sžf/78-88/2012 od 15. siječnja 2013., na način da su odluke druge stranke u postupku, kao i odluke prvostupanjskoga upravnog tijela, poništene i predmet je vraćen na ponovno suđenje. Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) u toj je presudi pojasnio da je žalitelj pravilno postupio kada je za iznos poreza koji je bio dužan platiti na uvezenu robu, zahtijevao svoje pravo na odbitak. Navodi je da se gospodarska veza ustvari sastoji u činjenici da bez stvarnog uvoza robe žalitelj ne bi mogao pružiti ugovorene usluge vezane za tu robu. Porezna uprava i druga stranka u postupku postupile su protivno zakonu kada su protiv žalitelja istaknule takozvani nemogući uvjet, a da nisu imale pravnu osnovu za to. Žalitelj je mogao pružiti usluge prepakiranja robe čak i da nije imao vlasničko pravo na toj robi, s obzirom na to da to nije bilo zabranjeno nijednom zakonskom odredbom. Suprotno tomu, došlo bi do povrede načela neutralnosti.
- 8 Novim odlukama od 16. siječnja 2014., Porezna uprava iz istih kao prijašnjih razloga ponovno nije žalitelju priznala pravo na odbitak poreza za porezno razdoblje od veljače do prosinca 2008. za iznos od 198 322,25 eura, iako se činjenično stanje nije promijenilo. Porezna uprava ponovila je svoje prethodno

obrazloženje i proširila ga na temelju zaključaka sa 94. sastanka „Odbora za PDV”, koji je održan 19. listopada 2011., iz kojih proizlazi da osoba odgovorna za plaćanje poreza nema pravo na odbitak plaćenog poreza u trenutku uvoza robe ako nije stekla pravo korištenja tom robom kao vlasnik i ako troškovi robe nisu izravno i neposredno povezani s njezinom gospodarskom aktivnosti. Isto tako, skrenula je pozornost na presude Suda C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, i C-465/03, Kretztechnik.

- 9 Žalitelj je protiv odluka Porezne uprave od 16. siječnja 2014. podnio odgovarajuće žalbe u kojima je naveo da se vlasničko pravo, posebno prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik, kao uvjet koji proizlazi iz sastanka „Odbora za PDV”, odnosi samo na isporuku robe kupcu. Osim toga, žalitelj je naveo da izraz „koristi za isporuku robe ili usluga” iz članka 49. stavka 2. Zakona br. 222/2004, treba tumačiti s obzirom na članak 3. stavak 3. tog zakona, na način da je odbitak poreza uvjetovan opsegom korištenja robe u svrhu obavljanja gospodarske aktivnosti poreznog obveznika. U svrhu obavljanja svoje glavne gospodarske aktivnosti, žalitelj je uvezao robu koju doista nije naknadno prodao nego se njome naprotiv koristio isključivo za obavljanje svoje glavne gospodarske aktivnosti, odnosno za usluge prepakiranja robe.
- 10 Novim odlukama od 7. travnja 2014., druga stranka u postupku potvrdila je odluke Porezne uprave od 16. siječnja 2014. Konkretno, potvrdila je razloge koje je Porezna uprava iznijela u prvom stupnju, pri čemu se pozvala na zaključke sa sastanka „Odbora za PDV”.
- 11 Spor je tada iznesen pred Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) koji je poništio odluke druge stranke u postupku od 7. travnja 2014. U okviru žalbe protiv odluke tog suda, o sporu je potom odlučivao Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) koji je konačno odbio zahtjev za utvrđenje nezakonitosti odluka druge stranke u postupku i prihvatio pravne zaključke porezne uprave i druge stranke u postupku. Međutim, s obzirom na to da je Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) odbio prijedlog žalitelja da se predmet uputi Sudu, spis je zaprimio Ústavný súd Slovenskej republiky (Ustavni sud Slovačke Republike, Slovačka) koji je u tom pogledu utvrdio da su povrijeđena temeljna prava žalitelja na djelotvornu i nepristranu sudsku zaštitu.

Glavni argumenti stranaka

- 12 Žalitelj tvrdi da ima pravo na odbitak PDV-a jer se vlasničko pravo, konkretno, prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, odnosi isključivo na isporuku robe kupcu. Žalitelj nije bio kupac, stoga nije bilo moguće primijeniti taj uvjet na njegov slučaj. U trenutku uvoza robe, obveza obračuna poreza i pravo na odbitak nisu uvjetovani nastankom vlasničkog prava ili prava raspolaganja robom kao vlasnik. Roba je uvezana za potrebe njegove glavne gospodarske aktivnosti.

- 13 Druga stranka u postupku tvrdi da, čak i u slučaju uvoza robe, jedan od uvjeta za odbitak PDV-a proizlazi iz stjecanja vlasničkog prava ili prava raspolaganja tom robom kao vlasnik, kao i iz postojanja izravne i neposredne veze s gospodarskom aktivnošću, nastanka troškova za kupnju robe i [njezina] korištenja za isporuke robe ili usluga radi obavljanja gospodarske aktivnosti.

Sažetak obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Temeljno pitanje u ovom postupku jest ima li žalitelj – u situaciji u kojoj je primio robu koja je uvezena na državno područje Slovačke Republike radi njezina skladištenja i prepakiranja te je njezinim puštanjem u slobodan promet postao obveznik poreza u smislu Zakona br. 222/2004, a nakon skladištenja i prepakiranja istu je prenio u treću zemlju ili druge države članice – pravo na odbitak PDV-a na temelju izdanog računa, u skladu s navedenim zakonom.
- 15 U svojoj presudi br. 3Sžf/78-88/2012 Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) utvrdio je da je u odnosu na žalitelja nastala obveza obračuna poreza na temelju uvoza robe, a ne na temelju isporuke robe ili usluga te da je stoga žalitelj pravilno postupio kada je za iznos PDV-a koji je bio dužan platiti kao porezni obveznik za uvoz robe na državno područje, zatražio pravo na odbitak poreza na isporuku robe i usluga, tim više što u ovom slučaju postoji gospodarska veza; naime, da nije bilo stvarnog uvoza robe na njegovo mjesto rada, žalitelj ne bi mogao obavljati svoju gospodarsku aktivnost, odnosno uslugu prepakiranja robe.
- 16 Međutim, u sljedećoj presudi u toj stvari, br. 6Sžf/23/2016, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike), iako je priznao utvrđenja iz izvorne presude na način da je u odnosu na žalitelja obveza obračuna poreza nastala na dan prihvaćanja carinske deklaracije koja se odnosila na odgovarajući postupak puštanja robe u slobodan promet, donio je drukčiji pravni zaključak o tome jesu li ispunjeni uvjeti za odbitak PDV-a. Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) u svojoj odluci istaknuo je da je uvjet za potpuni odbitak PDV-a to da se roba ili usluge koriste za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika. Istodobno je skrenuo pozornost na činjenicu da pri ostvarivanju prava na odbitak poreza u načelu mora postojati izravna veza između stečene oporezive robe ili oporezive usluge (stečene robe ili primljene usluge) i isporučene robe ili usluge. Stoga, troškovne stavke načelno moraju nastati prije nego što porezni obveznik obavi oporezivu transakciju na koju se one odnose. Kad se porezni obveznik pozove na potpuno pravo na odbitak poreza, on bi trebao biti u stanju dokazati izravnu i neposrednu vezu s oporezivom isporukom robe ili oporezivom uslugom koja je isporučena, pri kojoj mu je zakonom dopušteno odbiti porez.
- 17 S obzirom na prethodno navedeno, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) utvrdio je da uvjet u skladu s kojim su se roba ili usluge koristile za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika nije uopće bio

ispunjen, a nije ni postojala neposredna i izravna veza između ulazne i izlazne transakcije, s obzirom na to da žalitelj nije naknadno isporučio robu jer nije niti bio njezin vlasnik; žalitelj dakle nije mogao obaviti oporezivu transakciju nego samo prepakirati robu i osigurati njezin izvoz u treće zemlje koje je odredilo švicarsko društvo koje je vlasnik robe. U slučaju povrata plaćenog poreza žalitelju, ne bi bilo poreza plaćenog na državnom području zato što strana osoba nije bila registrirana kao obveznik tog poreza na državnom području. Porez za koji je žalitelj zatražio odbitak odnosio se na robu i nije bio dio usluge prepakiranja te robe. Žalitelj je stranoj osobi naplatio samo obavljene usluge prepakiranja robe i u cijenu nisu bili uključeni troškovi stjecanja robe.

- 18 *Sic stantibus rebus*, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike), uzimajući u obzir utvrđenja Ústavný súda Slovenskej republiky (Ustavni sud Slovačke Republike) koja proizlaze iz njegova mišljenja br. II. ÚS-381/2018-49 od 11. listopada 2018., u kojem je, među ostalim, utvrdio povredu temeljnih prava stranke u postupku jer predmet nije bio upućen Sudu, smatra da je za nastavak glavnog postupka potrebno uputiti Sudu navedena prethodna pitanja radi tumačenja relevantnih odredbi prava Europske unije.