

Zadeva C-621/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

20. avgust 2019

Predložitveno sodišče:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaška republika)

Datum predložitvene odločbe:

16. april 2019

Tožeča stranka:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Tožena stranka:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Predmet postopka v glavni stvari

Skupni sistem davka na dodano vrednost – Razlaga Direktive 2006/112/ES – Člen 167 in člen 168(e) – Pravica do odbitka davka na dodano vrednost – Zavrnitev – Pogoj lastninske pravice na uvoženem blagu ali pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik – Pogoj uporabe uvoženega blaga za namene obdavčljivih transakcij davčnega zavezanca v obliki prodaje tega blaga na državnem ozemlju, dobave v drugo državo članico oziroma izvoza v tretjo državo – Potreba po izpolnjevanju pogoja neposredne in takojšnje povezave med nabavljenim blagom in izstopnimi transakcijami.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 167 in člen 168(e) Direktive Sveta 2006/112/ES (z dne 28. novembra 2006) o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati

tako, da se za pravico do odbitka DDV, ki ga je davčni zavezanec dolžan plačati na uvoženo blago, zahteva lastninska pravica na uvoženem blagu oziroma pravica do razpolaganja s tem blagom kot lastnik?

2. Ali je treba člen 168(e) Direktive Sveta 2006/112/ES (...) razlagati tako, da pravica do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je davčni zavezanec dolžan plačati na uvoženo blago, nastane samo, če se uvoženo blago uporablja za namene obdavčljivih davčnih transakcij davčnega zavezanca v obliki prodaje tega blaga na državnem ozemlju, dobave v drugo državo članico ali izvoza v tretjo državo?
3. Ali je v tem primeru izpolnjen pogoj neposredne in takojšnje povezave med nabavljenim blagom in izhodnimi transakcijami, in natančneje, ali je mogoče v obravnavani zadevi uporabiti tradicionalno razlago pravice do odbitka na podlagi neposredne in takojšnje povezave med nabavljenim blagom in izhodnimi transakcijami v povezavi z elementi izdatkov, ki niso nastali v zvezi z blagom in se posledično ne morejo odražati v ceni izstopne storitve?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost: člen 167 in člen 168(e)

Navedene določbe nacionalnega prava

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridaneje hodnoty v znení neskorších predpisov (zakon št. 222/2004 o davku na dodano vrednost in poznejše spremembe, v nadaljevanju: zakon o DDV)

Člen 2(1)(d)

„Predmet obdavčitve je

- a) dobava blaga, opravljena za plačilo;
- b) izvedba storitve (v nadaljevanju: izvedba storitve) za plačilo na državnem ozemlju, ki jo izvede davčni zavezanec;
- c) nakup blaga za plačilo na državnem ozemlju druge države članice Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: država članica);
- d) uvoz blaga na državno ozemlje.

Člen 3(1)

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki izvaja kakršno koli samostojno gospodarsko dejavnost v skladu z drugim odstavkom ne glede na namen ali rezultate te dejavnosti.

Člen 3(2)

Kot gospodarska dejavnost (v nadaljevanju: gospodarska dejavnost) šteje vsaka dejavnost, s katero se ustvarja dohodek, in obsega dejavnost proizvajalcev, trgovcev in ponudnikov storitev, vključno z rudarstvom, gradbeništvo in kmetijstvom, dejavnostjo, ki se opravlja kot svobodni poklic v skladu s posebnimi zakoni, dejavnost intelektualnega ustvarjanja in športno dejavnost. Kot gospodarska dejavnost šteje tudi izkoriščanje opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev z namenom pridobivanja dohodka iz tega sredstva; če je sredstvo del pravne skupnosti zakoncev, se njegovo izkoriščanje za dopolnitev dohodka iz gospodarske dejavnosti šteje enako za oba zakonca, razen če zakonca skleneta drugačen dogovor.

Člen 21(1)

V primeru uvoza blaga davek postane izterljiv:

- a) z vstopom blaga v carinski postopek za sprostitev v prost promet;
- b) z vstopom blaga v carinski postopek za aktivno oplemenitenje po sistemu povračila;
- c) s prenehanjem izvajanja carinskega postopka začasnega uvoza;
- d) v primeru ponovnega uvoza blaga z vstopom blaga v carinski postopek za sprostitev v prost promet za pasivno oplemenitenje;
- e) z nezakonitim uvozom blaga;
- f) z odvzemom blaga iz carinske kontrole;
- g) v drugih primerih, ko ob uvozu blaga nastane carinska obveznost.

Člen 49(2)(d)

Davčni zavezanec lahko od davka, ki ga dolguje, odbije davek na blago in storitve, ki jih uporabi za dobavo blaga ali opravljanje storitev kot davčni zavezanec, z izjemami iz odstavkov 3 in 7. Davčni zavezanec lahko odbije davek, če je bil ta plačan davčnemu organu ob uvozu blaga na državno ozemlje.

Člen 51(1)(d)

Davčni zavezanec lahko uveljavlja pravico do odbitka davka v skladu s členom 49, če ima ob odbitku davka v skladu s členom 49(2)(d) uvozni dokument, ki ga je potrdila carinska uprava, v katerem je davčni zavezanec naveden kot prejemnik in uvoznik.

Člen 69(8)

V primeru uvoza mora davek plačati oseba, ki je v skladu s carinsko zakonodajo dolžnik ali prejemnik blaga, če je v trenutku uvoza v skladu s carinsko zakonodajo dolžnik tuja oseba, ki razpolaga z enotnim dovoljenjem v skladu s posebnimi predpisi, ki jih je izdal carinski organ druge države članice, in če ta dolžnik ne uporablja uvoženega blaga za namene lastne gospodarske dejavnosti.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o změnách v sístavě územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (zakon št. 511/1992 o postopanju v zvezi z davki in drugimi dajatvami ter o spremembah sistema teritorialnih davčnih organov ter o spremembah in dopolnitvah nekaterih drugih zakonov))

Člen 44(6)(b)(1)

V primeru davčnega nadzora ali ponovnega davčnega nadzora davčnega zavezanca, davčni organ v petnajstih dneh po opravljenem nadzoru (člen 15(13)) izda obvestilo o dodatnem davčnem dolgu, če se znesek po davčnem nadzoru razlikuje od zneska, navedenega v davčni napovedi ali dopoljnjeni davčni napovedi ali poročilu ali dopolnjenem poročilu, ali če se ugotovljeni znesek po ponovnem davčnem nadzoru razlikuje od zneska, določenega s strani davčnega organa po davčnem nadzoru, ali če se razlikuje od spremenjenega zneska pri preverjanju dodatnega davka.

Sodna praksa Sodišča, ki jo je navedlo predložitveno sodišče

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka med gospodarsko družbo Weindel Logistik Service SR, spol. s r.o. in Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (urad davčne uprave Slovaške republike) v zvezi z zavrnitvijo pravice tožeče stranke do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v skladu s členom 51(1)(d) zakona št. 222/2004.
- 2 Daňový úrad Bratislava (davčni urad v Bratislavi, Slovaška; v nadaljevanju: davčni urad ali davčna uprava) je na podlagi odločbe z dne 18. julija 2011 tožeči stranki zavrnil pravico do odbitka DDV za davčno obdobje od februarja do decembra 2008. Razlika v višini davka za navedeno davčno obdobje skupno znaša 198.332,25 EUR.

- 3 Tožeča stranka, ki je tudi prejemnica in deklarantka, je na ozemlje Slovaške republike uvozila blago iz Švice, Hong Konga in Kitajske z namenom prepakiranja. Od trenutka sprostitve blaga v prost promet tožeči stranki nastane obveznost plačila davka v skladu s členom 21(1)(a) zakona št. 222/2004. Blago je bilo po prepakiranju izvoženo oziroma odpremljeno z ozemlja Republike Slovaške v tretjo državo, storitve prepakiranja pa so bile zaračunane naročniku. Blago je bilo ves čas v lasti tujih naročnikov.
- 4 Tožeča stranka je plačala davek in uveljavljala pravico do odbitka v skladu s členom 51(1)(d) zakona št. 222/2004. Davčni urad je zavrnitev pravice do odbitka vstopnega davka utemeljil z navedbo kršitve določb člena 49(2) in člena 51(1)(d) zadevnega zakona s strani tožeče stranke. Prvič, družba ni bila lastnica uvoženega blaga, prav tako ni imela pravice do uporabe blaga kot lastnica, stroški za blago niso imeli neposredne in takojšnje povezave z njeno gospodarsko dejavnostjo in tožeča stranka ni krila stroškov za nakup blaga, ki bi bili sestavni del cene transakcij, obdavčenih z izstopnim davkom, in nazadnje, tožeča stranka uvoženega blaga ni uporabila za dobavo blaga ali opravljanje storitev; ni prodala blaga, uvoženega na nacionalno ozemlje, ni ga prodala v drugo državo članico Evropske unije, prav tako ga ni izvozila v tretjo državo, zato blaga ni uporabila za lastno gospodarsko dejavnost kot davčni zavezanec.
- 5 Navedene odločbe na prvi stopnji, ki jih je sprejel davčni urad, je tožena stranka potrdila z odločbami z dne 13. oktobra 2011.
- 6 Tožba tožeče stranke je bila zavrnjena s sodbo, ki jo je Krajský súd v Bratislave (okrajno sodišče v Bratislavi, Slovaška; v nadaljevanju: okrajno sodišče) izdalo 20. junija 2012.
- 7 Pozneje je bila sodba okrajnega sodišča spremenjena s sodbo Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike, v nadaljevanju: vrhovno sodišče), št. zadeve 3Sžf/78-88/2012 z dne 15. januarja 2013, pri čemer so bile razveljavljene odločbe tako tožene stranke kot prvostopenjskega upravnega organa, zadeva pa je bila predložena v nadaljnje odločanje sodišču. Vrhovno sodišče je v tej sodbi pojasnilo, da je tožeča stranka ravnala pravilno, ko je za davek, ki ga je bila dolžna plačati za uvoženo blago, uveljavljala svojo pravico do odbitka davka. Gospodarska povezava naj bi bila namreč v dejstvu, da tožeča stranka brez dejanskega uvoza blaga ne bi mogla opravljati dogovorjenih storitev v zvezi s tem blagom. Davčni urad in tožena stranka sta ravnala v nasprotju z zakonom, ko sta brez kakršnih koli pravnih razlogov nasprotovala tožeči stranki s tako imenovanim nemogočim pogojem. Tožeča stranka je imela pravico do izvedbe storitev prepakiranja blaga tudi brez lastninske pravice do blaga, saj nobena zakonska določba tega ni prepovedovala. V nasprotnem primeru bi bila lahko ugotovljena kršitev načela nevtralnosti.
- 8 Davčni urad z novimi odločbami z dne 16. januarja 2014 brez spremembe dejstev tožeči stranki iz istih razlogov znova ni priznal pravice do odbitka davka za davčno obdobje od februarja do decembra 2008 v višini 198.322,55 EUR. Davčni

urad je potrdil svojo predhodno utemeljitev in jo podprl s sklepi posvetovanja št. 94 „Odbora za DDV“ z dne 19. oktobra 2011, iz katerih izhaja, da oseba, ki je dolžna plačati davek v trenutku uvoza blaga, nima pravice do odbitka plačanega davka, če ni pridobila pravice do uporabe blaga kot lastnica in če stroški za blago nimajo neposredne in takojšnje povezave z njeno gospodarsko dejavnostjo. Prav tako je opozoril na sodbe Sodišča C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, in C-465/03, Kretztechnik.

- 9 Tožeča stranka je zoper odločbe davčnega urada z dne 16. januarja 2014 vložila ustrezne pritožbe, v katerih je navajala, da se lastninska pravica, natančneje prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, ki kot pogoj izhaja iz posvetovanja „Odbora za DDV“, nanaša izključno na dobavo blaga kupcu. Poleg tega je tožeča stranka ugovarjala, da se mora izraz „uporablja za dobavo blaga in opravljanje storitev“ v skladu s členom 49(2) zakona št. 222/2004 razlagati v smislu člena 3(3) tega zakona, tako da je odbitek davka pogojen z uporabo blaga za namene izvajanja gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. Tožeča stranka je za namene izvajanja svoje glavne gospodarske dejavnosti uvozila blago, ki ga dejansko ni prodala, temveč ga je uporabila izključno za izvajanje lastne gospodarske dejavnosti, torej za izvedbo storitev prepakiranja blaga.
- 10 Tožena stranka je z novimi odločbami z dne 7. aprila 2014 potrdila odločbe davčnega urada z dne 16. januarja 2014. Zlasti je sprejela razloge, ki jih je slednji podal na prvi stopnji s sklicevanjem na sklepe posvetovanja „Odbora za DDV“.
- 11 Spor je bil nato predložen okrajnemu sodišču, ki je razveljavilo odločbe tožene stranke z dne 7. aprila 2014. S pritožbo zoper sodbo tega sodišča je bil spor predložen vrhovnemu sodišču Slovaške republike, ki je na koncu zavrnilo predlog za oceno zakonitosti odločb tožene stranke in sprejelo pravne sklepe davčnega urada in tožene stranke. Ker pa je vrhovno sodišče zavrnilo predlog tožeče stranke za predložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe Sodišču Evropske unije, je bil spis predložen Ústavný súd Slovenskej republiky (ustavno sodišče Slovaške republike), ki je v zvezi s tem ugotovilo kršitev temeljnih pravic tožeče stranke v zvezi z učinkovitim in nepristranskim sodnim varstvom.

Glavne trditve strank

- 12 Tožeča stranka trdi, da ima pravico do odbitka DDV, ker se lastninska pravica, natančneje prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, nanaša izključno na dobavo blaga kupcu. Tožeča stranka ni bila kupec, zato se v njenem primeru ta pogoj ne more uporabljati. Ob uvozu blaga naj obveznost plačila davka in pravica do odbitka ne bi bili pogojeni z nastopom lastninske pravice ali pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik. Blago naj bi bilo uvoženo za namene izvajanja njene glavne gospodarske dejavnosti.
- 13 Tožena stranka navaja, da je tudi v primeru uvoza blaga, eden od pogojev za uveljavljanje odbitka DDV pridobitev lastninske pravice ali pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik, pa tudi obstoj neposredne in takojšnje

povezave z gospodarsko dejavnostjo, nastanek stroškov za nakup blaga, uporaba za dobavo blaga ali izvajanje storitev in za namene izvajanja gospodarske dejavnosti.

Povzetek razlogov za predložitev

- 14 Ključno vprašanje v obravnavanem postopku je, ali je v tem primeru, v katerem je tožeča stranka prejela uvoženo blago na ozemlje Slovaške republike za namene skladiščenja in prepakiranja, ter s sprostitev blaga v prost promet postala zavezanica za plačilo davka v smislu zakona št. 222/2004, in ali je tožeča stranka po skladiščenju in prepakiranju tega blaga, ki je bilo poslano v tretjo državo ali druge države članice, na podlagi izdanega računa upravičena do odbitka DDV v skladu z zgoraj navedenim zakonom.
- 15 Vrhovno sodišče se je v sodbi 3Sžf/78-88/2012 izreklo, da mora tožeča stranka plačati davek iz naslova uvoza blaga in ne na podlagi dobave blaga ali izvajanja storitev, zato je tožeča stranka ravnala pravilno, ko je za DDV, ki ga je bila dolžna plačati kot davčni zavezanec za uvoz blaga na državno ozemlje, uveljavljala pravico do odbitka davka za dobavo blaga in opravljanje storitev, zlasti zato, ker je bila v obravnavani zadevi podana gospodarska povezava: brez dejanskega uvoza blaga v kraj, kjer opravlja dejavnost, stranka namreč ne bi mogla opravljati svoje gospodarske dejavnosti – storitve prepakiranja blaga.
- 16 Vendar pa je v naslednji zadevni sodbi št. 6Sžf/23/2016 vrhovno sodišče kljub priznanju sklepov, izraženih v prvotni sodbi, v smislu, da je bila tožeča stranka dolžna plačati davek na dan sprejema carinske deklaracije v zvezi s predajo blaga v prost promet, sprejelo drugačen pravni sklep v zvezi z izpolnjevanjem pogojev za odbitek DDV. Vrhovno sodišče je v svoji odločitvi poudarilo, da je pogoj za odbitek celotnega DDV ta, da se blago ali storitve uporabljajo za namene izvajanja gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. Hkrati je spomnilo na dejstvo, da mora v trenutku uveljavljanja pravice do odbitka davka na načelni ravni obstajati neposredna povezava med posameznim obdavčljivim nabavljenim blagom ali storitvijo (kupljeno blago ali prejeta storitev) ter dobavljenim blagom ali opravljeno storitvijo. Stroškovne komponente morajo zato na splošno nastati prej, preden je davčni zavezanec opravil obdavčljivo transakcijo, na katero se nanašajo. V primeru uveljavljanja pravice do celotnega odbitka davka mora davčni zavezanec dokazati neposredno in takojšnjo povezavo z izvedeno obdavčljivo dobavo ali storitvijo, za katero mu zakon omogoča odbitek davka.
- 17 Glede na zgoraj navedeno je vrhovno sodišče ugotovilo, da pogoj, da se blago ali storitev uporabi za namene izvajanja gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, sploh ni bil izpolnjen in da ni bilo neposredne in takojšnje povezave med vstopno in izstopno transakcijo, saj tožeča stranka ni nadalje prodala blaga, ker ni bila niti njegova lastnica – zato tožeča stranka ni mogla izvesti obdavčljive transakcije, temveč zgolj prepakiranje blaga, ki ga je nato izvozila v tretje države, ki jih je določila švicarska družba kot lastnica blaga. Če bi bil plačani davek vrnjen tožeči

stranki, ne bi bil plačan na državnem ozemlju, ker tuja oseba ni bila registrirana kot davčni zavezanec za plačilo davka na nacionalnem ozemlju. Davek, za katerega je tožeča stranka zahtevala odbitek, je bil vezan na blago in ni bil del storitev prepakiranja tega blaga. Tožeča stranka je tuji osebi zaračunala zgolj opravljene storitve prepakiranja blaga in v ceno niso bili zajeti stroški nabave blaga.

- 18 Vrhovno sodišče po načelu *rebus sic stantibus*, ob upoštevanju sklepov ustavnega sodišča Slovaške republike, ki izhajajo iz njegovega mnenja v zadevi II. ÚS-381/2018-49 z dne 11. oktobra 2018, s katerim je bila med drugim ugotovljena kršitev temeljnih pravic stranke v postopku, ker Sodišču ni bil predložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, ugotavlja, da je treba za nadaljevanje odločanja v postopku v glavni stvari Sodišču predložiti zgoraj navedena vprašanja za predhodno odločanje, da razloži upoštevne določbe prava Evropske unije.