

Věc C-427/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

11. července 2023

Předkládající soud:

Szegedi Törvényszék (Maďarsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

3. července 2023

Žalobkyně:

Határ Diszkont Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Předmět původního řízení

Žaloba podaná proti rozhodnutí Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko), kterým posledně jmenovaný orgán potvrdil rozhodnutí přijaté daňovým orgánem prvního stupně, v němž posledně jmenovaný orgán uvedl, že činnost týkající se vrácení DPH v souvislosti s dodáním zboží, které uskutečnila žalobkyně, představuje samostatné plnění, které jako takové podléhá dani z přidané hodnoty (DPH).

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Předkládající soud se na základě článku 267 SFEU táže, zda je v souladu s unijním právem, konkrétně se směrnicí 2006/112/ES: a) praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že činnost týkající se vrácení DPH zahraničním cestujícím představuje samostatné poskytnutí služby, u něhož musí být přenesena DPH podle obecných právních předpisů; b) praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že poplatek za vyřízení vrácení DPH není osvobozen od daně; c) praxe členského

státu, v rámci níž se má za to, že DPH z poplatku za vyřízení musí být zaplacená i zpětně, a d) praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že základem DPH je částka, která je na fakturách vydaných v souvislosti s poplatkem za vyřízení uvedena jako částka osvobozená od daně.

Předběžné otázky

- 1) Je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že vyřízení vrácení DPH zahraničním cestujícím – které zahrnuje administrativní postupy počínaje vydáním standardních formulářů žádosti o vrácení DPH a konče vrácením této daně – představuje samostatné poskytnutí služby, které se liší od dodání zboží osvobozeného od daně a u něhož musí být přenesena a zaplacená DPH podle obecných právních předpisů, v případě, že vybrání a fakturace poplatku za vyřízení ve výši určitého procentního podílu z DPH, která má být vrácena, probíhají současně s vrácením DPH, a to v jiném okamžiku, než v jakém je dodáno a fakturováno zboží, a poté, co pořizovatel zaplatil protiplnění za zboží a vyvezl je do země, která není členem Unie, v souladu s čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c), článkem 78, čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že poplatek vybíraný za vyřízení vrácení DPH plynoucího z dodání zboží zahraničním cestujícím není osvobozen od daně jakožto „činnost týkající se plateb nebo pohledávek“, v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH?
- 3) V případě kladné odpovědi na první a druhou otázku, je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že vystavitel faktur týkajících se poplatku za vyřízení musí zaplatit DPH i zpětně, ačkoli u něj daňový orgán v letech předcházejících předmětné kontrole již vykonal několik kontrol, v rámci nichž přezkoumal postup, při němž vystavitel považoval poplatek za vyřízení za osvobozený od DPH, aniž vznesl námitky a aniž vystavitele upozornil na změnu právních předpisů členského státu platných do 31. prosince 2007, v nichž bylo výslovně stanoveno, že mezi služby osvobozené od daně patří „vrácení daně zahraničním cestujícím, uskutečněné obchodníkem na základě zvláštních právních předpisů“, v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání, která je jednou ze základních zásad společného systému DPH?
- 4) V případě kladné odpovědi na první až třetí otázku, je praxe daňového orgánu členského státu, jež bere jako základ DPH protiplnění, které je na fakturách vydaných v souvislosti s poplatkem za vyřízení uvedeno jako plnění osvobozené od daně, přičemž z rozhodnutí daňového orgánu má vystavitel faktur z tohoto základu daně zaplatit DPH podle obecných

právních předpisů, přestože protiplnění zaplacené zahraničními cestujícími tuto částku nezahrnuje, v souladu s články 73 a 78 směrnice o DPH?

Uplatňované předpisy unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1, čl. 24 odst. 1, články 73 a 78, čl. 135 odst. 1 a čl. 146 odst. 1

Uplatňovaná judikatura Soudního dvora

Rozsudky ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); ze dne 14. září 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563); ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730); ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722); ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), a ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

Uplatňované předpisy vnitrostátního práva

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“)

Jak stanoví § 70 odst. 1 tohoto zákona, při dodávání zboží a poskytování služeb zahrnuje základ daně:

„[...]“

- b) související náklady, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele zboží nebo příjemce služby, a to zejména provize nebo poplatky za jiný druh zprostředkování [...]“.

Podle § 86 odst. 1 zákona o DPH jsou osvobozena od DPH:

„[...]“

- d) poskytování služeb včetně sjednávání týkající se plateb, převodů, šeků a jiných peněžitých pohledávek a finančních nástrojů, s výjimkou vymáhání pohledávek (aktivní pohledávka);
- e) poskytování služeb včetně sjednávání týkající se zákonného maďarského a zahraničního platidla [...]“.

Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH: „Od daně je osvobozeno dodání zboží odeslaného poštou nebo přepraveného z tuzemska do země mimo Společenství za podmínky, že odeslání nebo přepravu uskutečnil:

- a) sám dodavatel, nebo třetí osoba jednající na jeho účet;
- b) sám pořizovatel, nebo třetí osoba jednající na jeho účet, jsou-li splněny další podmínky stanovené v odstavcích 3 a 4 nebo v § 99 a § 100 tohoto zákona.“

Jak stanoví § 99 odst. 1 zákona o DPH, „je-li pořizovatelem zahraniční cestující a dodané zboží [...] je součástí jeho osobního nebo cestovního zavazadla, pro účely uplatnění osvobození od daně stanoveného v § 98 odst. 1 je nutné, aby:

[...]

- b) zahraniční cestující prokázal své postavení předložením platného cestovního dokladu nebo jiných platných veřejných dokladů [...] sloužících ke zjištění totožnosti dané osoby [...];
- c) v místě, kde bylo zboží vyvezeno ze Společenství, orgán potvrdil, že toto zboží opustilo území, a to vyznačením víza a razítka na formulář sloužící k tomuto účelu [...], na základě souběžného předložení zboží a originálu faktury prokazující, že došlo k dodání zboží.

(2) Pro účely uplatnění osvobození od daně musí prodejce zboží kromě vystavení faktury vyplnit na žádost zahraničního cestujícího formulář žádosti o vrácení daně.

[...]

(4) Osvobození od daně je podmíněno tím, že:

[...]

- b) prodejce vrátí přenesenou daň zahraničnímu cestujícímu v souladu s odstavci 5 až 8, pokud byla daň přenesena v okamžiku dodání zboží.

(5) O vrácení daně může prodejce zboží požádat osobně zahraniční cestující nebo zmocněnec jednající jeho jménem a na jeho účet.

[...]

(8) Prodejce zboží je dále povinen zajistit, aby faktura prokazující uskutečnění dodání zboží nebyla použita k podání další žádosti o vrácení daně. Pro tyto účely je nutné, aby prodejce zboží před vrácením originálu faktury [cestujícímu] uvedl na faktuře zmínku ‚DPH byla odvedena‘ a pořídil fotokopii faktury s touto zmínkou, kterou je povinen uchovat ve svém archivu“.

Podle § 102 odst. 1 zákona o DPH „jsou osvobozena od daně poskytování služeb – vyjma poskytování služeb osvobozených od daně na základě § 85 odst. 1 a § 86 odst. 1 – která přímo souvisí se zbožím:

[...]

- b) podléhajícím režimu vývozu, které je vyvezeno z území Společenství a jehož vývoz potvrdí orgán ve smyslu § 98 odst. 2 písm. a)“.

Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 V roce 2020 prodala žalobkyně ve svém obchodním místě nacházejícím se nedaleko hranic mezi Maďarskem a Srbskem různé zboží značné hodnoty zahraničním cestujícím usazeným v Srbsku a vrátila DPH z tohoto prodeje ve výši 298 328 000 maďarských forintů (HUF). V souvislosti s postupem vrácení DPH vybrala od zahraničních cestujících, kteří zboží pořídili, poplatek za vyřízení ve výši 15 % vrácené DPH. Žalobkyně zahrnuje do svých příznání k DPH obrat plynoucí z poplatku za vyřízení jakožto plnění osvobozené od daně, a to s ohledem na jeho povahu související s veřejným zájmem nebo jinou zvláštní povahu.
- 2 Jak vyplývá z formulářů žádosti o vrácení daně, opatřených razítkem, zahraniční cestující v den prodeje vyvezli pořízené zboží z maďarského území; na fakturách bylo uvedeno „DPH byla odvedena“. Po uskutečnění tohoto vývozu vrátila žalobkyně zahraničním cestujícím celou částku přenesené DPH, která byla uvedena na fakturách. V den vrácení DPH vystavila žalobkyně faktury na platbu v hotovosti, které odpovídaly poplatku za vyřízení ve výši 15 %, jehož zaplacení bylo doloženo stvrzenkou. Na fakturách na platbu v hotovosti bylo uvedeno, že příslušným plněním je „poplatek za vyřízení“.
- 3 V rámci kontroly za rok 2020, která byla zaměřena mimo jiné na DPH, vyzval daňový orgán prvního stupně několikrát žalobkyni, aby uvedla skutečný obsah faktur, které byly vystaveny v souvislosti s poplatkem za vyřízení. Ve všech svých vyjádřeních žalobkyně tvrdila, že sporné poskytnutí služeb bylo osvobozeno od daně, avšak několikrát změnila názor na to, jaký byl důvod tohoto osvobození.
- 4 Z vyjádření žalobkyně vyplývá, že žalobkyně danou službu chybně zařadila ze statistického hlediska.
- 5 Před provedením zmíněné kontroly se žalobkyně dotázala Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Hlavní oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy a pro informovanost Ústředního ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko), zda by byl poplatek za vyřízení vrácení DPH osvobozen od daně, pokud by nebyl vybrán v okamžiku koupě. Výše uvedené hlavní oddělení ve své odpovědi uvedlo, že poplatek za vyřízení je poplatek, který je vázán na dodání zboží a který musí být při fakturaci

zahraničnímu cestujícímu, který je příjemcem dodání, osvobozen od daně, jsou-li splněny podmínky osvobození od daně, pokud jde o základní plnění.

- 6 Žalobkyně namítla, že výše DPH musí být určena na základě částky, která byla fakturována jakožto čistá částka, a tvrdila, že příjmy vybrané z titulu poplatku za vyřízení zahrnují i DPH.
- 7 Daňový orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí ze dne 22. července 2022 konstatoval nedoplatek na DPH k tíži žalobkyně ve výši 12 040 000 HUF, který zakládá daňový dluh. Podle tohoto rozhodnutí měla výše uvedená činnost žalobkyně čistě administrativní povahu, nejednalo se o účetní službu a žalobkyně neprokázala, že je služba vyřízení osvobozena od DPH. Daňový orgán prvního stupně uvedl, že i sama žalobkyně přistupovala ke službě vyřízení jako k samostatnému poskytování služeb a že ji nezahrnula do základu daně z dodání zboží a dokonce ani nevedla, že datum, kdy se uskutečnilo dodání zboží, je datem uskutečnění této služby.
- 8 Proti výše uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně správní stížnost k orgánu žalovanému v této věci, který rozhodnutím ze dne 27. října 2022 potvrdil rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně. Podle názoru žalovaného orgánu se informace, jež si žalobkyně předem vyžádala, týkaly otázky, kterou žalobkyně formulovala nanejvýš obecně a v níž nevedla zásadní skutečnost, a sice to, že konkrétně v jejím případě bylo dodání zboží zcela odděleno od poskytnutí služby a neuskutečnilo se v témže okamžiku; možnost požadovat vrácení DPH nebyla podmíněna poskytnutím služby a zahraniční cestující takovou službu dokonce ani nepožadovali.
- 9 Proti výše uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 **Žalobkyně** tvrdí, že poplatek za vyřízení, který byl v tomto sporu zpochybněn, je osvobozen od DPH na základě § 102 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, jakožto poskytnutí služby přímo související se zbožím, jehož vyvezení z území Společenství potvrdil daňový orgán. Poplatek za vyřízení představuje výdaj, který má přímý vztah vedlejšího plnění k dodání zboží osvobozeného od DPH, a proto je i tento poplatek osvobozen od DPH.
- 11 Žalobkyně uvádí, že v postavení prodejce prodala zboží zahraničním cestujícím (pořizovatelům); že pořizovatelé zaplatili za toto zboží protiplnění a že se žalobkyně zavázala k tomu, že jim vrátí DPH odpovídající protiplnění zaplacenému za toto zboží, pokud zahraniční cestující předložením formuláře žádosti o vrácení daně prokáží, že předmětné zboží vyvezli z území Společenství, pod podmínkou, že jí zaplatí poplatek za vyřízení ve výši 15 % z vrácené DPH, přičemž ujednání týkající se poplatku za vyřízení bylo nedílnou součástí prodejní smlouvy.

- 12 Podle žalobkyně byla konečná kupní cena určena v zásadě podle výpočtu vrácené DPH a ujednání prodejních smluv, jež jsou předmětem tohoto sporu, byla tímto vrácením zcela splněna. Podmínka souběžnosti není ve znění zákona o DPH obsažena.
- 13 Žalobkyně se dovolává rozsudku vydaného ve věci C-432/15, Baštová, který nasvědčuje myšlence, že v této věci představuje dodání zboží hlavní plnění a služba vyřízení, která byla poskytnuta v souvislosti s vrácením DPH, je považována za plnění, které je ve vztahu k němu plněním vedlejším.
- 14 Podle názoru žalobkyně byla porušena zásada ochrany legitimního očekávání, kterou Soudní dvůr opakovaně potvrzuje ve své judikatuře, a sice z důvodu, že daňový orgán v letech, jež předcházela provedení kontroly, čtyřikrát přezkoumal její odvody DPH a prohlásil přitom, že s poplatkem za vyřízení má být zacházeno jako s příjmem osvobozeným od DPH a v tomto smyslu byl i fakturován. Pokud by nebyl použitelný žádný z důvodů osvobození, jichž se dovolává žalobkyně, s ohledem na zásadu ochrany legitimního očekávání by žalovaný orgán nemohl ani zpětně vymáhat zaplacení DPH, kterou žalobkyně předtím nepřenesla.
- 15 Žalobkyně navrhla, aby bylo zahájeno řízení o předběžné otázce, v němž budou zodpovězeny čtyři otázky.
- 16 Podle **žalovaného orgánu** jediné žalobkyně považuje za poskytnutí služby zákonnou povinnost obchodníka prodávajícího zahraničním cestujícím, která spočívá ve vrácení DPH ze zboží vyvezeného z území přes celní hranici, jsou-li k tomu splněny zákonem stanovené podmínky, a zmíněný orgán má za to, že vzhledem k tomu, že dodání zboží může být uskutečněno i bez tohoto poskytnutí služby, nejedná se v žádném případě o „poskytnutí služby související“ s takovými dodáními zboží. Podle jeho mínění neexistuje v této věci žádné hmotněprávní ustanovení, které by stanovilo, že dotčené poskytnutí služby je osvobozeno od daně.
- 17 V předchozím správním řízení žalobkyně netvrdila, že by se zahraničními cestujícími, kteří jsou jejími zákazníky, měla v tomto smyslu uzavřeny nějaké prodejní smlouvy. Předmětné poskytnutí služby bylo založeno na jednostranném rozhodnutí žalobkyně, aniž jej zákazníci od ní požadovali, a žalobkyně podmiňovala poskytnutím této služby vrácení daně.
- 18 Okolnost, že se částka, která byla skutečně zaplacená jako protiplnění za daně zboží, následně změnila v důsledku vrácení DPH, nemění nic na tom, že pořizovatelé zaplatili toto protiplnění v okamžiku koupě. Dodání zboží bylo uskutečněno tím, že zákazníci zaplatili protiplnění, převzali zboží a vyvezli jej do země, která není členem Unie, což danou transakci završilo.
- 19 Žalovaný orgán neshledává žádné důvody k zahájení řízení o předběžné otázce.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 20 V tomto sporu se musí předkládající soud vyjádřit k otázce vyžadující výklad unijního práva, která se týká toho, zda je vrácení DPH, k němuž dochází oproti poplatku za vyřízení, vedlejším plněním k dodání zboží osvobozeného od daně a uskutečněného ve prospěch zahraničních cestujících a zda musí být tudíž považováno za poskytnutí služby, které je osvobozeno od daně, nebo zda musí být považováno za samostatné poskytnutí služby, které jako takové podléhá dani.
- 21 Co se týče první předběžné otázky, předkládající soud má za to, že sporné vyřízení představuje poskytnutí služby, které je vedlejším plněním k dodání zboží osvobozenému od daně, a vzhledem k tomu, že dodání zboží zahraničnímu cestujícímu představuje vývoz zboží, se současně jedná i o poskytnutí služby přímo související s tímto vývozem zboží, což znamená, že je na základě čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH osvobozeno od DPH.
- 22 V rámci úvah týkajících se prokázání osvobození od daně se předkládající soud domnívá, že se Soudní dvůr k tomuto již vyjádřil v tom smyslu, že existence osvobození od daně na základě vývozu je objektivně dána povahou činnosti, což se použije i na poskytnutí služby přímo související s vývozem zboží.
- 23 Co se týče druhé předběžné otázky, předkládající soud uvádí, že pokud by měl daňový orgán pravdu v tom, že sporné poskytnutí služby představuje samostatné poskytnutí služby, bude muset rozhodnout, zda je zmíněné poskytnutí služby z nějakého důvodu osvobozeno od daně.
- 24 Ustanovení § 86 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, kterým se do maďarského právního řádu provádí čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, obsahuje výčet finančních služeb osvobozených od DPH, a tato otázka směřuje k tomu, aby bylo určeno, zda služba, kterou poskytuje žalobkyně v souvislosti s peněžitým nárokem svých zákazníků, zahraničních cestujících, na vrácení DPH, může být z tohoto důvodu osvobozena od daně. Výklad daného ustanovení směrnice o DPH náleží Soudnímu dvoru.
- 25 Žalobkyně se dovolává rozsudku Elmeka vydaného ve spojených věcech C-181/04 až C-183/04, v souvislosti se zásadou ochrany legitimního očekávání. S ohledem na výše uvedený rozsudek musí předkládající soud určit, zda mohla žalobkyně na základě výsledků předchozích daňových kontrol rozumně předpokládat, že je sporné poskytnutí služby osvobozeno od daně.
- 26 S ohledem na okolnost, že se v rámci daňových kontrol mělo za to, že žalobkyně v souvislosti se službou vyřízení oprávněně vystavovala faktury osvobozené od daně, což představuje postoj, který jednoznačně vyplývá ze zápisů a který zůstal během několika let nezměněn, čelí předkládající soud pochybnostem, zda je okolnost, že musí žalobkyně zaplatit DPH za tutéž transakci i zpětně, aniž ji daňový orgán předem upozornil na změnu svého předchozího postoje, v souladu se zásadou unijního práva týkající se ochrany legitimního očekávání.

- 27 Co se týče metody výpočtu DPH, předkládající soud se dovolává rozsudků vydaných ve věcech MyTravel (C-291/03) a Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Podle této judikatury brání základní zásady systému DPH tomu, aby bylo na žalobkyni vymáháno zaplacení částky DPH, kterou nevybrala od konečných spotřebitelů.
- 28 Vzhledem k tomu, že je zjevné, že žalobkyně nemá možnost dodatečného přenesení DPH z poplatku za vyřízení, kterou jí daňový orgán nařizuje zaplatit, na zákazníky, jimiž jsou zahraniční cestující, předkládající soud na základě výše uvedené judikatury Soudního dvora považuje jednání daňového orgánu za sporné rovněž v tom, že má za to, že poplatek za správu představuje čistou částku, namísto toho, aby ji považoval za hrubou částku zahrnující i DPH.
- 29 Předkládající soud se proto domnívá, že rozhodnutí daňového orgánu ukládá žalobkyni povinnost zaplatit DPH, kterou nemůže vybrat, což je v rozporu se základní zásadou, podle níž nese DPH konečný spotřebitel.

PRACOVNÍ DOKUMENT