

Zadeva C-427/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

11. julij 2023

Predložitveno sodišče:

Szegedi Törvényszék (županijsko sodišče v Szegedu, Madžarska)

Datum predložitvene odločbe:

3. julij 2023

Tožeča stranka:

Határ Diszkont Kft.

Tožena stranka:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska)

Predmet postopka v glavni stvari

Tožba v upravnem sporu zoper odločbo Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi), s katero je ta potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa, v kateri je zadnjenavedeni organ dejavnost v zvezi z vračilom DDV v povezavi z dobavami blaga, ki jih je opravila tožeča stranka, opredelil kot neodvisno transakcijo, ki je zato predmet davka na dodano vrednost (DDV).

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predložitveno sodišče v skladu s členom 267 PDEU sprašuje, ali je v skladu s pravom Unije, zlasti z Direktivo 2006/112/ES: (a) praksa države članice, da se dejavnost v zvezi z vračilom DDV tujim potnikom obravnava kot neodvisna storitev, za katero je treba DDV prevaliti v skladu s splošnimi pravili; (b) praksa države članice, da provizija za upravljanje vračila DDV ni oproščena davka; (c) praksa države članice, v skladu s katero je treba DDV na provizijo za upravljanje

plačati tudi retroaktivno, in (d) praksa države članice, da kot davčno osnovo za DDV upošteva vrednost, ki je kot oproščena navedena na računih, izdanih v zvezi s provizijo za upravljanje.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je praksa države članice, da upravljanje storitev upravljanja vračila DDV tujim potnikom – kar vključuje administrativne postopke od izdaje standardiziranih obrazcev za zahtevo za vračilo DDV do vračila takega davka – šteje za neodvisno storitev, ločeno od dobave blaga, ki je oproščena davka na dodano vrednost, in je zato zanjo treba obračunati in plačati DDV v skladu s splošnimi pravili v primeru, ko se prejem in zaračunavanje provizije za upravljanje, ki je enaka nekemu odstotku DDV, ki ga je treba vrniti, zgodita hkrati z vračilom DDV v trenutku, ki ni isti kot dobava in zaračunavanje blaga in ki je poznejši glede na izvedbo plačila s strani pridobitelja blaga in na njegov izstop iz EU v tretjo državo, v skladu s členi 1(2), 2(1)(c), 78 in 146(1)(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero se provizija, zaračunana za upravljanje vračila DDV od dobave blaga tujim potnikom ne šteje za oproščeno davka kot „transakcija v zvezi s plačili ali dolgovi“, v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV?
3. Če je odgovor na prvo in drugo vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero mora tudi izdajatelj računov, ki se nanašajo na provizijo za upravljanje, retroaktivno plačati DDV, čeprav je bil v letih pred nadzorom že večkrat predmet nadzora davčne uprave, ki je v okviru takih nadzorov preučila prakso izdajatelja, ki je štel, da je provizija za upravljanje oproščena DDV, vendar ji ni nasprotovala in ga ni obvestila, da se je zakonodaja v državi članici, ki je veljala do 31. decembra 2007 in v kateri je bilo izrecno navedeno, da med oproščene storitve spada „vračilo davka v korist tujih potnikov, ki ga je gospodarski subjekt opravil na podlagi posebne ureditve“, spremenila, v skladu z načelom varstva legitimnih pričakovanj, ki je eno od temeljnih načel skupnega sistema DDV?
4. Če je odgovor na prvo, drugo in tretje vprašanje pritrdilen, ali je praksa davčne uprave države članice, da kot davčno osnovo za odmero DDV upošteva plačilo, ki je na računih v zvezi s provizijo za upravljanje navedeno kot oproščeno, na podlagi katere mora izdajatelj računov v skladu z odločbo davčnega organa plačati DDV v skladu s splošnimi pravili, čeprav plačilo, ki so ga izvedli tuji potniki, ne vključuje takega zneska, v skladu s členoma 73 in 78 Direktive o DDV?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, členi 1(2), 2(1), 24(1), 73, 78, 135(1), 146(1).

Navedena sodna praksa Sodišča

Sodbe z dne 6. oktobra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563); z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730); z dne 7. novembra 2013, Tulicã in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), in z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

Navedene določbe nacionalnega prava

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV)

V skladu s členom 70(1) pri dobavah blaga in opravljanju storitev davčna osnova zajema:

„[...]“

- (b) postranske stroške, ki jih je dobavitelj blaga ali ponudnik storitve prevalil na pridobitelja blaga ali prejemnika storitve, med drugim provizije ali kakršne koli druge stroške za posredovanje [...]“.

V skladu s členom 86(1) zakona o DDV so davka oproščeni:

„[...]“

- (d) opravljanje storitev v zvezi s plačili, transferji, čeki in drugimi denarnimi dolgovi in finančnimi instrumenti; vključno z njihovim posredovanjem, razen izterjave dolgov (aktivna terjatev);
- (e) opravljanje storitev v zvezi z madžarskimi in tujimi zakonitimi plačilnimi sredstvi, vključno z njihovim posredovanjem [...]“.

Člen 98(1) zakona o DDV določa, da so „[d]avka [...] oproščene dobave blaga odposlane po pošti ali odpeljane iz države v državo zunaj Skupnosti, če odpošiljanje ali prevoz:

- (a) opravi dobavitelj ali tretja oseba za njegov račun;

- (b) opravi pridobitelj ali tretja oseba za njegov račun, če so izpolnjeni dodatni pogoji iz odstavkov 3 in 4 ali členov 99 in 100 tega zakona.“

Člen 99(1) zakona o DDV določa, da „[č]e je pridobitelj tuji potnik in je dobavljeno blago [...] del njegove osebne ali potovalne prtljage, je za uporabo oprostitve iz člena 98(1) potrebno, da:

[...]

- (b) tuji potnik dokaže svoj status z veljavnimi potnimi listinami ali drugimi veljavnimi javnimi listinami [...], ki se uporabljajo za identifikacijo osebe [...];
- (c) iznos blaga iz Skupnosti potrdi organ na točki izstopa tega blaga z navedenega ozemlja z zaznamkom in žigom na obrazcu, ki ga za to zagotavlja [...], ob hkratni predložitvi blaga in originalnega računa, ki potrjuje dobavo blaga.

2. Da bi bilo blago lahko upravičeno do oprostitve, mora prodajalec na zahtevo tujega potnika poleg izdaje računa izpolniti obrazec za zahtevo za vračilo davka.

[...]

4. Za oprostitev plačila davka velja pogoj:

[...]

- (b) prodajalec tujemu potniku vrne izstopni davek v skladu z odstavki od 5 do 8, če je bil davek v trenutku dobave blaga zaračunan.

5. Tuji potnik ali zastopnik, ki deluje v njegovem imenu in za njegov račun, lahko od prodajalca blaga zahteva vračilo davka.

[...]

8. Prodajalec blaga mora tudi zagotoviti, da se na podlagi računa, ki dokazuje, da je bilo blago dobavljeno, ne vloži nov zahtevek za vračilo davka. V ta namen mora, preden [potniku] vrne izvirnik računa, nanj vpisati navedbo ‚vrnjen DDV‘, ga fotokopirati s to navedbo, fotokopijo mora hraniti v svojih evidencah.“

V skladu s členom 102(1) zakona o DDV je „davka oproščeno opravljanje storitev – razen storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 85(1) in 86(1) – če so neposredno povezane z blagom

[...]

- (b) ki je vključeno v izvozni postopek in zapusti ozemlje Skupnosti, navedeni izstop pa potrdi organ v skladu s členom 98(2)(a)“.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka je leta 2020 v svojem poslovnem prostoru ob meji med Madžarsko in Srbijo prodala različno blago v precejšnjem skupnem znesku tujim potnikom, ki prebivajo v Srbiji, in vrnila DDV, ki se je nanašal na prodaje, v znesku 298.328.000 madžarskih forintov (HUF). Iz naslova postopkov vračila DDV je tujim potnikom, ki so opravili pridobitve, zaračunala provizijo za upravljanje v višini 15 % vrnjenega DDV. Tožeča stranka je v obračune DDV vključila promet, ki izhaja iz provizije za upravljanje, kot storitev, ki je oproščena davka, ker je v javnem interesu ali druge posebne narave.
- 2 Na dan prodaje so tuji potniki glede na navedeno na ožigosanih obrazcih za zahtevo za vračilo davka kupljeno blago iznesli z madžarskega ozemlja; računi so vsebovali navedbo „vrnjen DDV“. Tožeča stranka je v nekem trenutku po izvozu tujim potnikom povrnila celoten izstopni DDV, naveden na računih. Na dan vračila DDV je tožeča stranka izdala račune za plačilo v gotovini, ki so ustrezali 15-odstotni proviziji za upravljanje, katerih plačilo je bilo potrjeno z blagajniškimi potrdili. Na računih za plačilo v gotovini je bila kot naziv gospodarske transakcije navedena „provizija za upravljanje“.
- 3 Prvostopenjski davčni organ je v okviru nadzora, opravljenega za davčno leto 2020, med drugim v zvezi z DDV, tožečo stranko večkrat pozval, naj navede dejansko vsebino izdanih računov, ki se nanašajo na provizijo za upravljanje. Tožeča stranka je v svojih izjavah vselej trdila, da je sporno upravljanje storitev oproščeno plačila davka, vendar je večkrat spremenila svoje mnenje o razlogu za oprostitev.
- 4 Iz izjav tožeče stranke je razvidno, da je ta s statističnega vidika napačno razvrstila storitev.
- 5 Tožeča stranka je pred nadzorom vprašala Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapctriti és Tájékoztatási Főosztálya (osrednji direktorat nacionalne davčne in carinske uprave za odnose z zavezanci in informiranje nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska), ali je provizija za upravljanje vračila DDV oproščena, če ni bila pobrana ob nakupu. Zgoraj navedeni osrednji direktorat je v odgovoru navedel, da je provizija za upravljanje pomožni strošek dobave blaga, ki ga je treba tujemu potniku, ki pridobi blago, zaračunati kot oproščenega davka, če so izpolnjeni pogoji za davčno oprostitev v zvezi z osnovno transakcijo.
- 6 Tožeča stranka je nasprotovala temu, da je treba znesek DDV določiti na podlagi zneska, ki je bil zaračunan kot neto znesek, in trdila, da prihodki, prejeti iz naslova provizije za upravljanje, vključujejo tudi znesek DDV.
- 7 Prvostopenjski davčni organ je v odločbi z dne 22. julija 2022 ugotovil obstoj razlike v davčni obveznosti, ki pomeni neplačani davek, ki jo mora poravnati tožeča stranka in ki je znašala 12.040.000 HUF. V skladu z navedeno odločbo je bila navedena dejavnost tožeče stranke zgolj administrativna, in ne računovodska

storitev, in ta ni dokazala, da je bila storitev upravljanja oproščena DDV. Prvostopenjski davčni organ je poudaril, da je tožeča stranka storitev upravljanja sama obravnavala kot neodvisno opravljanje storitev in da je ni vključila v davčno osnovo za dobavo blaga niti kot datum izvedbe navedene storitve ni navedla datuma, ko je bilo blago dobavljeno.

- 8 Tožeča stranka je zoper navedeno odločbo vložila upravno pritožbo pri toženem organu v obravnavani zadevi, ki je z odločbo z dne 27. oktobra 2022 potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa. Po mnenju tožene stranke so se informacije, ki jih je tožeča stranka predhodno zahtevala, nanašale na vprašanje, ki ga je ta postavila zelo na široko in v katerem ni navedla temeljnega dejstva, da sta bili dobava blaga in opravljanje storitve v njenem konkretnem primeru popolnoma ločena drug od drugega in nista nastala hkrati, da opravljena storitev ni bila pogoj za to, da bi se lahko zahtevalo vračilo DDV, in da tuji potniki take storitve sploh niso zahtevali.
- 9 Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila tožbo v upravnem sporu pri predložitvenem sodišču.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 10 **Tožeča stranka** trdi, da je provizija za upravljanje, ki se obravnava v tem sporu, oproščena DDV na podlagi člena 102(1)(b) zakona o DDV kot opravljanje storitev, ki so neposredno povezane z blagom, za katero je davčni organ potrdil izstop z ozemlja Skupnosti. Provizija za upravljanje naj bi bila strošek, ki je neposredno povezan z dobavo blaga, oproščeno DDV, in naj bi bila zato oproščena DDV.
- 11 Tožeča stranka poudarja, da je kot prodajalka prodala blago tujim potnikom (pridobiteljem), da so pridobitelji za navedeno blago izvedli plačilo in da se je zavezala, da jim bo vrnila DDV, ki ustreza plačilu za to blago, če so tuji potniki s predložitvijo obrazca za zahtevo za vračilo davka dokazali, da je blago zapustilo ozemlje Skupnosti, pod pogojem, da so ji iz naslova provizije za upravljanje plačali 15 % vrnjenega DDV, tako da je bilo določilo o proviziji za upravljanje sestavni del kupoprodajne pogodbe.
- 12 Tožeča stranka meni, da je bila končna nakupna cena v bistvu določena ob upoštevanju vračila DDV, določbe zadevnih kupoprodajnih pogodb, na katere se nanaša obravnavani spor, pa so bile v celoti izpolnjene z navedenim vračilom. Določbe zakona o DDV ne vključujejo zahteve po sočasnosti.
- 13 Tožeča stranka se v podporo zamisli, da je v obravnavani zadevi dobava blaga glavna storitev in da se storitev upravljanja, opravljena v okviru vračila DDV, šteje za pomožni strošek k tej dobavi, sklicuje na sodbo v zadevi Baštová, C-432/15.

- 14 Po mnenju tožeče stranke je bilo načelo varstva legitimnih pričakovanj, ki je bilo večkrat potrjeno v sodni praksi Sodišča, kršeno, ker je davčna uprava štirikrat v letih pred nadzorom preučila njeno obdavčitev iz naslova DDV in ugotovila, da je provizija za upravljanje upravičena do obravnave kot prihodka, oproščenega DDV, in da je bila tudi zaračunana kot taka. Če ne bi bilo mogoče uporabiti nobenega od razlogov za oprostitev, na katere se sklicuje tožeča stranka, toženi organ – na podlagi načela varstva legitimnih pričakovanj – prav tako ne bi mogel retroaktivno zahtevati plačila DDV, ki ga tožeča stranka ni predhodno prevalila.
- 15 Tožeča stranka je predlagala začetek postopka za sprejetje predhodne odločbe za odgovor na štiri vprašanja.
- 16 Po navedbah **toženega organa** le tožeča stranka meni, da je opravljanje storitev vračila DDV, ki se nanaša na blago, ki zapusti ozemlje prek carinske meje, če so izpolnjeni zakonski pogoji, zakonska obveznost za trgovca, ki prodaja tujim potnikom, po mnenju navedenega organa pa naj glede na to, da so dobave blaga izpolnjene tudi brez te storitve, nikakor ne bi šlo za „opravljanje storitev v zvezi“ s takimi dobavami. Meni, da v obravnavani zadevi nobeno materialnopravno pravilo ne določa, da je zadevno opravljanje storitev oproščeno davka.
- 17 Tožeča stranka v predhodnem upravnem postopku ni trdila, da je s tujimi potniki, ki so bili njene stranke, sklenila kakršne koli kupoprodajne pogodbe. Opravljanje storitev je temeljilo na enostranski odločitvi tožeče stranke, ne da bi to od nje zahtevale stranke, in jih je tožeča stranka v bistvu opravila kot pogoj za vračilo davka.
- 18 To, da se je znesek, ki je bil dejansko plačan kot plačilo za blago, pozneje spremenil zaradi vračila DDV, ne spremeni okoliščine, da so pridobitelji izvedli plačilo v trenutku nakupa. Dobava blaga je bila izpolnjena s tem, da so stranke izvedle plačilo, vzele blago v posest in ga iznesle v tretjo državo, ki ni članica Unije, s čimer je bila transakcija zaključena.
- 19 Toženi organ meni, da vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe ni upravičena.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 20 V tem sporu mora predložitveno sodišče odločiti o vprašanju, ki zahteva razlago prava Unije, in sicer ali je vračilo DDV, ki je bilo v korist tujih potnikov opravljeno za provizijo za upravljanje, pomožno dobavi blaga, ki je oproščena davka, in jo je torej treba šteti za oproščeno storitev, ali pa ga je treba šteti za samostojno in zato obdavčljivo storitev.
- 21 Predložitveno sodišče v zvezi s prvim vprašanjem meni, da je sporno upravljanje pomožna storitev oproščeni dobavi blaga in je glede na to, da dobava blaga tujemu potniku pomeni izvoz blaga, hkrati opravljanje storitev, ki je neposredno

- povezano s tem izvozom blaga, in je torej na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV oproščeno DDV.
- 22 Glede preudarkov v zvezi z dokazom o oprostitvi predložitveno sodišče meni, da je Sodišče v zvezi s tem že odločilo, da narava dejavnosti objektivno določa obstoj oprostitve zaradi izvoza, kar velja tudi za opravljanje storitev, ki so neposredno povezane z izvozom blaga.
 - 23 Predložitveno sodišče v zvezi z drugim vprašanjem poudarja, da bo moral davčni organ, če bi pravilno presodil, da je zadevno opravljanje storitev samostojno opravljanje storitev, odločiti, ali je to opravljanje storitev iz kakršnega koli razloga oproščeno davka.
 - 24 V členu 86(1)(d) zakona o DDV, ki je madžarska določba, s katero je prenesen člen 135(1)(d) Direktive o DDV, so našteje finančne storitve, ki so oproščene DDV, in z vprašanjem se želi izvedeti, ali je lahko storitev, ki jo opravlja tožeča stranka, ki je povezana z denarnim zahtevkom njenih strank, tujih potnikov, da se jim vrne DDV, iz tega razloga oproščena DDV. Za razlago določbe Direktive o DDV je pristojno Sodišče.
 - 25 Tožeča stranka se glede načela varstva legitimnih pričakovanj sklicuje na sodbo Elmeka, izdano v združenih zadevah od C-181/04 do C-183/04. Iz te sodbe izhaja, da mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali je lahko tožeča stranka na podlagi ugotovitev predhodnih davčnih nadzorov razumno menila, da je zadevna storitev oproščena davka.
 - 26 Glede na stališče v okviru davčnih nadzorov, ki jasno izhaja iz zapisnikov in ki je skozi leta ostalo nespremenjeno, in v skladu s katerim je tožeča stranka zakonito izdajala račune za storitev upravljanja z oprostitvijo DDV, predložitveno sodišče dvomi o tem, ali je to, da bi morala tožeča stranka plačati DDV tudi retroaktivno za to transakcijo, ne da bi jo davčni organ predhodno obvestil o spremembi prejšnjega stališča, v skladu z načelom prava Unije o varstvu legitimnih pričakovanj.
 - 27 V zvezi z metodo izračuna zneska DDV se predložitveno sodišče sklicuje na sodbi MyTravel (C-291/03) in Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). V skladu s to sodno prakso bi bilo v nasprotju s temeljnimi načeli sistema DDV, če bi morala tožeča stranka plačati znesek DDV, ki ga ni prejela od končnih potrošnikov.
 - 28 Ker je očitno, da tožeča stranka DDV, plačilo katerega ji je davčni organ naložil za provizijo za upravljanje, ne more naknadno prevaliti na tuje potnike, se zdi predložitvenemu sodišču na podlagi zgoraj navedene sodne prakse Sodišča vprašljivo tudi ravnanje davčnega organa, ki provizijo za upravljanje šteje kot neto znesek, namesto da bi jo štelo kot bruto znesek, ki vključuje tudi DDV.
 - 29 Zato je po mnenju predložitvenega sodišča tožeča stranka po sprejetju odločbe davčnega organa dolžna plačati DDV, ki ga ne more pobrati, kar je v nasprotju s temeljnim načelom, v skladu s katerim DDV bremeni končnega potrošnika.