

Predmet C-427/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

11. srpnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Szegedi Törvényszék (Okružni sud u Segedinu, Mađarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

3. srpnja 2023.

Tužitelj:

Határ Diszkont Kft.

Tuženik:

Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet glavnog postupka

Tužba u upravnom sporu podnesena protiv odluke Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska), kojom se potvrđuje rješenje prvostupanjskog poreznog tijela u kojem je to tijelo radnju povezanu s povratom poreza na dodanu vrijednost (PDV) na isporuku robe koju je izvršio tužitelj kvalificiralo kao neovisnu transakciju na koju se stoga primjenjuje PDV.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje, u skladu s člankom 267. UFEU-a, je li u skladu s pravom Unije, osobito s Direktivom 2006/112/EZ: (a) praksa države članice koja se sastoji od kvalifikacije radnje povezane s povratom PDV-a inozemnim putnicima kao neovisne isporuke usluga zbog koje PDV treba naplatiti u skladu s općim pravnim pravilima; (b) praksa države članice na temelju koje se ne smatra da je naknada za upravljanje zbog povrata PDV-a izuzeta od poreza; (c) praksa države članice u skladu s kojom PDV na naknadu za upravljanje također

treba platiti retroaktivno i (d) praksa države članice da se kao osnovica PDV-a uzme vrijednost koja je na izdanim računima koji se odnose na naknadu za upravljanje navedena kao izuzeta.

Prethodna pitanja

1. Je li u skladu s člankom 1. stavkom 2., člankom 2. stavkom 1. točkom (c), člankom 78. i člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), praksa države članice u skladu s kojom se neovisnom isporukom usluga, koja se razlikuje od isporuke robe izuzete od poreza, smatra upravljanje povratom PDV-a inozemnim putnicima, koje uključuje administrativne radnje od izdavanja standardiziranih obrazaca u svrhu zahtjeva za povrat PDV-a do povrata takvog poreza, zbog koje treba obračunati i naplatiti PDV u skladu s općim pravnim pravilima, u slučaju u kojem se naknada za upravljanje jednaka postotku PDV-a koji treba vratiti naplaćuje te se za nju izdaje račun istodobno uz povrat PDV-a, u trenutku koji se razlikuje od trenutka isporuke i naplate robe te nakon stjecateljeva plaćanja naknade u zamjenu za robu i nakon njezina izlaska prema zemlji koja nije država članica Unije?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u praksa države članice na temelju koje se naknada, koja se naplaćuje za upravljanje povratom PDV-a nakon isporuke robe inozemnim putnicima, ne smatra izuzetom od poreza kao „transakcija koja se odnosi na plaćanja ili dugove”?
3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i drugo pitanje, je li u skladu s načelom zaštite legitimnih očekivanja, kao jednim od temeljnih načela zajedničkog sustava PDV-a, praksa države članice u skladu s kojom izdavatelj računa koji se odnose na naknadu za upravljanje također treba retroaktivno platiti PDV, iako je porezno tijelo nad njim prijašnjih godina već nekoliko puta izvršilo nadzor te je tijekom takvih nadzora ispitalo, a da pritom nije podnijelo prigovore, praksu koju je primjenjivao i koja uključuje smatranje da je naknada za upravljanje izuzeta od PDV-a te ga nije obavijestilo o tome da su se izmijenili propisi države članice koji su bili na snazi do 31. prosinca 2007., a u kojima se među uslugama izuzetim od poreza izričito navodio „povrat poreza inozemnim putnicima koji izvršava trgovac na temelju posebnih propisa”?
4. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo, drugo i treće pitanje, je li u skladu s odredbama članaka 73. i 78. Direktive o PDV-u praksa poreznog tijela države članice da kao osnovicu PDV-a uzme naknadu koja je na izdanim računima koji se odnose na naknadu za upravljanje navedena kao izuzeta od poreza, odnosno osnovicu na koju, na temelju rješenja poreznog tijela,

izdavatelj računa treba platiti PDV u skladu s općim pravnim pravilima, iako naknada koju su platili inozemni putnici ne uključuje takav iznos?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1., članak 24. stavak 1., članak 73., članak 78., članak 135. stavak 1. i članak 146. stavak 1.

Navedena sudska praksa Suda

Presude od 6. studenoga 2005., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); od 14. rujna 2006., Elmeka (C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563); od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730); od 7. studenoga 2013., Tulicá i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722); od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) i od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

Navedene odredbe nacionalnog prava

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

U skladu s člankom 70. stavkom 1., u slučaju isporuke robe i usluga porezna osnovica uključuje:

„[...]”

- (b) popratne troškove koje je dobavljač robe ili pružatelj usluge prevalio na kupca robe ili na korisnika usluge, osobito: troškove provizije ili bilo koje druge vrste posredovanja [...].”

U skladu s člankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV-u, od poreza se izuzimaju:

„[...]”

- (d) isporuke usluga koje se odnose na plaćanja, transfere, čekove i druge novčane tražbine i financijske instrumente, uključujući njihovo ugovaranje, ali isključujući samu naplatu dugova (potraživanja);
- (e) isporuke usluga koje se odnose na mađarska i inozemna zakonita sredstva plaćanja, uključujući njihovo ugovaranje [...].”

U skladu s člankom 98. stavkom 1. Zakona o PDV-u, „od poreza su izuzete isporuke proizvoda otpremljene poštom ili prevezene iz države u neku državu izvan Zajednice, pod uvjetom da otpremu ili prijevoz:

- (a) obavi sam dobavljač ili netko treći tko djeluje za njegov račun;
- (b) obavi sam kupac ili netko treći tko djeluje za njegov račun ako su ispunjeni dodatni uvjeti predviđeni u stavcima 3. i 4. ovog članka ili u člancima 99. i 100. ovog zakona”.

U skladu s člankom 99. stavkom 1. Zakona o PDV-u, „ako je stjecatelj inozemni putnik te je isporučena roba [...] dio njegove osobne prtljage ili njegove putničke prtljage, izuzeće predviđeno člankom 98. stavkom 1. primjenjuje se ako:

[...]

- (b) inozemni putnik dokaže svoje svojstvo važećom putnom ispravom ili drugim važećim ispravama [...] koje služe za identifikaciju osobe [...];
- (c) tijelo na točki izlaza proizvodâ iz Zajednice potvrđuje da su oni napustili državno područje tako da ovjeri obrazac koji je u tu svrhu izdan [...] i na njega stavi pečat, na temelju istodobnog predočenja isporučene robe i izvornog računa kojim se potvrđuje izvršenje isporuke robe.

(2) Kako bi mogao ostvariti pravo na izuzeće, prodavatelj robe mora, uz izdavanje računa, ispuniti obrazac zahtjeva za povrat poreza na zahtjev inozemnog putnika.

[...]

(4) Izuzeće od poreza odobrava se pod uvjetom:

[...]

(b) ako je porez naplaćen u trenutku isporuke robe, da prodavatelj vrati navedeni porez inozemnom putniku, u skladu sa stavcima 5. do 8.

(5) Inozemni putnik osobno ili opunomoćenik koji djeluje u njegovo ime i za njegov račun mogu od prodavatelja robe zatražiti povrat poreza.

[...]

(8) Prodavatelj robe također je obvezan osigurati da se na temelju računa kojim se dokazuje da je isporuka robe izvršena ne podnese novi zahtjev za povrat poreza. U tu svrhu, prije izdavanja [putniku] izvornog računa, na njega treba dodati napomenu ‚naplaćen PDV’ te izraditi presliku navedenog računa s tom napomenom koju je obvezan pohraniti u svoju evidenciju”.

U skladu s člankom 102. stavkom 1. Zakona o PDV-u, „od poreza se izuzimaju isporuke usluga, osim onih već izuzetih u skladu s člankom 85. stavkom 1. i člankom 86. stavkom 1., ako su izravno povezane s robom

[...]

(b) koja je stavljena u postupak izvoza i napušta područje Zajednice te je taj izlazak odobrilo tijelo u smislu članka 98. stavka 2. točke (a)“.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je 2020. u svojem poslovnom prostoru koji se nalazi uz granicu između Mađarske i Srbije inozemnim putnicima koji borave u Srbiji prodao različitu robu u visokom ukupnom iznosu te je vratio PDV koji odgovara prodaji, u iznosu od 298 328 000 mađarskih forinti. Na ime obrade povrata PDV-a naplatio je inozemnim putnicima koji su izvršili kupnju naknadu za upravljanje u iznosu od 15 % vraćenog PDV-a. Tužitelj je u svoje prijave PDV-a uključio promet od naknade za upravljanje kao isporuku usluge koja je izuzeta zbog toga što je od javnog interesa ili druge posebne prirode.
- 2 Na dan prodaje, inozemni su putnici u skladu s ovjerenim obrascima zahtjeva za povrat poreza iznijeli kupljenu robu s mađarskog državnog područja, a na računima se nalazila napomena „naplaćen PDV“. Tužitelj je nakon izvoza inozemnim putnicima vratio cijeli iznos naplaćenog PDV-a koji je bio naveden na računima. Na datum povrata PDV-a, tužitelj je izdao račune za gotovinsko plaćanje koji su odgovarali naknadi za upravljanje od 15 %, čije se plaćanje dokazalo računima blagajne. Na računima za gotovinsko plaćanje kao naziv gospodarske transakcije bila je navedena „naknada za upravljanje“.
- 3 U okviru nadzora provedenog za poreznu godinu 2020., koji se među ostalim odnosio na PDV, prvostupanjsko porezno tijelo u nekoliko je navrata zatražilo od tužitelja da dostavi pravi sadržaj računa izdanih za naknadu za upravljanje. Tužitelj je u svojim izjavama uvijek tvrdio da je sporna isporuka usluga izuzeta od poreza, ali je nekoliko puta promijenio mišljenje u pogledu razloga za to izuzeće.
- 4 Iz tužiteljevih izjava proizlazi da je statistički gledano pogrešno kvalificirao uslugu.
- 5 Tužitelj je prije nadzora pitao Nemzeti Adó—és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélnaplakosolati és Tájékoztatósi Főosztályju (Glavni odjel za odnose s korisnicima i informiranje Središnje državne porezne i carinske uprave, Mađarska) izuzima li se naknada za upravljanje koja se odnosi na povrat PDV-a ako se ne naplaćuje u trenutku kupnje. Navedeni glavni odjel odgovorio je da je naknada za upravljanje popratni trošak uz isporuku robe, odnosno trošak koji inozemnom putniku koji izvršava kupnju treba naplatiti kao iznos izuzet od poreza, pod uvjetom da su u pogledu osnovne transakcije ispunjeni uvjeti za porezno izuzeće.

- 6 Tužitelj se usprotivio tomu da iznos PDV-a treba odrediti na temelju neto naplaćenog iznosa te je tvrdio da iznosi naplaćeni na ime naknade za upravljanje također uključuju PDV.
- 7 Prvostupanjsko porezno tijelo u svojem je rješenju od 22. srpnja 2022. utvrdilo da postoji porezna razlika na teret tužitelja koja čini porezni dug u iznosu od 12 040 000 mađarskih forinti. U skladu s tim rješenjem, navedena tužiteljeva aktivnost bila je tek administrativne prirode i nije bila riječ o računovodstvenoj usluzi, a on nije dokazao da je usluga upravljanja izuzeta od PDV-a. Prvostupanjsko porezno tijelo istaknulo je da je sam tužitelj uslugu upravljanja smatrao neovisnom uslugom i da je nije uključio u oporezivi iznos za isporuku robe, niti je kao datum pružanja te usluge naveo datum isporuke robe.
- 8 Tužitelj je protiv navedenog rješenja podnio upravnu žalbu tijelu koje je tuženik u ovom predmetu i koje je odlukom od 27. listopada 2022. potvrdilo rješenje prvostupanjskog poreznog tijela. Prema tuženikovu mišljenju, informacije koje je tužitelj ranije zatražio odnosile su se na pitanje koje je postavio suviše opširno, a u kojem nije naveo temeljnu činjenicu da su u njegovu konkretnom slučaju isporuka robe i isporuka usluge u potpunosti odvojene jedna od druge i da se ne izvršavaju istodobno, da pružena usluga nije preduvjet za mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a te da inozemni putnici nisu ni zatražili takvu uslugu.
- 9 Tužitelj je protiv te odluke podnio upravnu tužbu sudu koji je uputio zahtjev.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 10 **Tužitelj** tvrdi da je naknada za upravljanje koja je sporna u ovom postupku izuzeta od PDV-a na temelju članka 102. stavka 1. točke (b) Zakona o PDV-u, kao isporuka usluga izravno povezana s robom čiji je izlazak s područja Zajednice odobrilo porezno tijelo. Naknada za upravljanje izravni je popratni trošak uz isporuku robe izuzetu od PDV-a i stoga je i sama izuzeta od PDV-a.
- 11 Tužitelj ističe da je kao prodavatelj prodavao robu inozemnim putnicima (kupcima), da su kupci za tu robu plaćali određeni iznos i da se on obvezivao vratiti im PDV koji odgovara iznosu naplaćenom za tu robu ako inozemni putnici dokažu, podnošenjem obrasca zahtjeva za povrat poreza, da je roba izašla s područja Zajednice, pod uvjetom da mu na ime naknade za upravljanje plate 15 % vraćenog PDV-a, tako da je odredba o naknadi za upravljanje bila sastavni dio ugovora o kupoprodaji.
- 12 Tužitelj je naveo da je konačnu kupovnu cijenu u biti određivao dodavanjem iznosa povrata PDV-a te da se izvršavanjem tog povrata u potpunosti postupalo u skladu s odredbama ugovora o kupoprodaji na koje se odnosi ovaj spor. U tekstu Zakona o PDV-u ne zahtijeva se istodobnost.
- 13 Tužitelj se poziva na presudu donesenu u predmetu C-432/15, Baštová, kojom se potkrepljuje ideja da je u ovom predmetu isporuka robe glavna usluga i da se

usluga upravljanja koja se pruža u kontekstu povrata PDV-a smatra popratnim troškom uz tu isporuku robe.

- 14 Prema tužiteljevu mišljenju, povrijedilo se načelo zaštite legitimnih očekivanja zajamčeno ustaljenom sudskom praksom Suda jer je porezno tijelo u četiri navrata tijekom godina koje su prethodile poreznom nadzoru ispitalo oporezivanje te usluge na ime PDV-a i utvrdilo da se s naknadom za upravljanje postupa kao s prihodom izuzetim od PDV-a te da se ona također naplaćuje kao takva. U slučaju da nije primjenjiva nijedna osnova za izuzeće na koju se poziva tužitelj, tuženo tijelo na temelju načela zaštite legitimnih očekivanja ne smije ni retroaktivno zahtijevati plaćanje PDV-a koji tužitelj prethodno nije naplatio.
- 15 Tužitelj je predložio da se pokrene prethodni postupak kako bi se odgovorilo na četiri pitanja.
- 16 Prema mišljenju **tuženog tijela**, samo tužitelj smatra da isporuka usluga podrazumijeva zakonsku obvezu trgovca koji prodaje robu inozemnim putnicima da vrati PDV na robu koja izlazi s područja preko carinske granice ako su ispunjeni zakonski uvjeti, a s obzirom na to da se isporuka robe izvršava i bez te usluge, navedeno tijelo smatra da ni u kojem slučaju nije riječ o „isporu[ci] usluga koje se odnose” na takvu isporuku robe. Prema njegovu mišljenju, u ovom predmetu ne postoji materijalno pravno pravilo kojim se utvrđuje da je isporuka usluga o kojima je riječ izuzeta od poreza.
- 17 U ranijem upravnom postupku tužitelj nije tvrdio da je s inozemnim putnicima koji su bili njegovi kupci sklapao bilo kakve ugovore o kupoprodaji. Isporuka usluga temeljila se na tužiteljevoj jednostranoj odluci, pri čemu je kupci nisu zatražili, a tužitelj ju je u biti pružao kao uvjet za povrat poreza.
- 18 Činjenica da se iznos koji je stvarno plaćen kao naknada za robu kasnije mijenjao zbog povrata PDV-a ne mijenja okolnost da su kupci plaćali naknadu u trenutku kupnje. Isporuka robe izvršavala se zbog činjenice da su kupci platili naknadu, stekli robu i prevezli je u zemlju koja nije država članica Unije, čime je transakcija dovršena.
- 19 Tuženo tijelo smatra da prethodni postupak nije opravdan.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 20 Sud koji je uputio zahtjev u ovom sporu treba odgovoriti na pitanje, kojim se zahtjeva tumačenje prava Unije, je li povrat PDV-a koji se izvršava u zamjenu za naknadu za upravljanje popratni trošak uz isporuku robe koja se izuzima od poreza i izvršava u korist inozemnih putnika te treba li ga stoga smatrati isporukom usluga izuzetom od poreza ili neovisnom isporukom usluga koja se stoga oporezuje.

- 21 Kad je riječ o prvom prethodnom pitanju, sud koji je uputio zahtjev smatra da je sporno upravljanje popratna isporuka usluga uz isporuku robe koja se izuzima od poreza te da je, uzimajući u obzir da isporuka robe inozemnom putniku čini izvoz robe, istodobno riječ o isporuci usluga izravno povezanoj s navedenim izvozom robe pa je stoga izuzeta od PDV-a u skladu s člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u.
- 22 Kad je riječ o razmatranjima koja se odnose na dokazivanje izuzeća, sud koji je uputio zahtjev smatra da je Sud već donio odluku u tom pogledu na način da priroda djelatnosti objektivno određuje postojanje izuzeća zbog izvoza, što se također primjenjuje na isporuku usluga izravno povezanu s izvozom robe.
- 23 Kad je riječ o drugom prethodnom pitanju, sud koji je uputio zahtjev ističe da je porezno tijelo, u slučaju da je pravilno smatralo da sporna isporuka usluga čini neovisnu isporuku usluga, trebalo odlučiti je li navedena isporuka usluga zbog nekog razloga izuzeta od poreza.
- 24 U članku 86. stavku 1. točki (d) Zakona o PDV-u, mađarskom pravnom pravilu kojim se prenosi članak 135. stavak 1. točka (d) Direktive o PDV-u, navode se financijske usluge izuzete od PDV-a, a upućivanjem pitanja želi se razjasniti može li se usluga koju pruža tužitelj, koja je povezana s novčanim zahtjevom njegovih kupaca, inozemnih putnika, za povrat PDV-a, zbog tog razloga izuzeti od PDV-a. Na Sudu je da protumači odredbu Direktive o PDV-u.
- 25 Tužitelj se poziva na presudu Elmeka, donesenu u spojenim predmetima C-181/04 do C-183/04, u pogledu načela zaštite legitimnih očekivanja. Iz navedene presude proizlazi da sud koji je uputio zahtjev treba odrediti je li tužitelj na temelju zaključaka donesenih tijekom prethodnih poreznih nadzora mogao razumno smatrati da je sporna isporuka usluga izuzeta od poreza.
- 26 S obzirom na stajalište koje se zauzelo tijekom poreznih nadzora, koje jasno proizlazi iz zapisnika te je tijekom godina ostalo nepromijenjeno, prema kojem je tužitelj zakonito izdavao račune izuzete od PDV-a za uslugu upravljanja, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga je li u skladu s načelom zaštite legitimnih očekivanja utvrđenim u pravu Unije činjenica da tužitelj također treba retroaktivno platiti PDV za istu transakciju a da ga porezno tijelo prethodno nije obavijestilo o promjeni svojeg dotadašnjeg stajališta.
- 27 U pogledu načina izračuna iznosa PDV-a, sud koji je uputio zahtjev poziva se na presude donesene u predmetima MyTravel (C-291/03) i Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Prema toj sudskoj praksi, protivno je temeljnim načelima sustava PDV-a da se tužitelja obveže na plaćanje iznosa PDV-a koji se nije naplatio krajnjim potrošačima.
- 28 Budući da je očito da tužitelj kupcima, inozemnim putnicima, ne može *a posteriori* naplatiti PDV koji mu porezno tijelo nalaže da plati za naknadu za upravljanje, čini se da je sudu koji je uputio zahtjev, na temelju prethodno

navedene sudske prakse Suda, također sporno to što porezno tijelo naknadu za upravljanje smatra neto iznosom, a ne bruto iznosom koji također uključuje PDV.

- 29 Stoga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, kao posljedicu odluke poreznog tijela, tužitelj je obvezan platiti PDV koji ne može naplatiti, što je protivno temeljnom načelu da se PDV-om oporezuje krajnjeg potrošača.

RADNI DOKUMENT