

Vec C-427/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

11. júl 2023

Vnútroštátny súd:

Szegedi Törvényszék

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

3. júl 2023

Žalobkyňa:

Határ Diszkont Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Žaloba podaná proti rozhodnutiu Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko), ktorým toto riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa, v ktorom tento orgán kvalifikoval činnosť týkajúcu sa vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH) za dodania tovaru uskutočnené žalobkyňou ako samostatnú transakciu, ktorá teda podlieha DPH.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Vnútroštátny súd sa na základe článku 267 ZFEÚ pýta, či je v súlade s právom Únie, najmä so smernicou 2006/112/ES: a) prax členského štátu, ktorá považuje činnosť týkajúcu sa vrátenia DPH zahraničným cestujúcim za samostatné poskytovanie služieb, za ktoré sa účtuje DPH v súlade so všeobecnými pravidlami; b) prax členského štátu, podľa ktorej sa poplatok za spracovanie týkajúci sa vrátenia DPH nepovažuje za oslobodený od dane; c) prax členského štátu, podľa ktorej sa DPH za poplatok za spracovanie musí zaplatiť aj späť, a d) prax členského štátu, ktorá za základ DPH považuje hodnotu, ktorá sa na faktúrach vystavených v súvislosti s poplatkom za spracovanie uvádza ako oslobodená od dane.

Prejudiciálne otázky

1. Je v súlade s článkom 1 ods. 2, článkom 2 ods. 1 písm. c), článkom 78 a článkom 146 ods. 1 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) prax členského štátu, ktorá považuje za samostatné poskytovanie služieb, ktoré je odlišné od dodania tovaru oslobodeného od dane, spracovanie vrátenia DPH zahraničným cestujúcim – ktoré zahŕňa administratívne postupy od vydania štandardizovaných formulárov žiadosti o vrátenie DPH až po vrátenie tejto dane –, v súvislosti s ktorým sa DPH musí účtovať a platiť podľa všeobecných pravidiel, v prípade, že k výberu a fakturácii poplatku za spracovanie vo výške percenta DPH, ktorá sa má vrátiť, dochádza súčasne s vrátením DPH, v inom čase ako pri dodaní a fakturácii tovaru, po zaplatení protihodnoty za tovar kupujúcim a po vyvezení tohto tovaru do krajiny mimo Únie?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH prax členského štátu, podľa ktorej sa poplatok, ktorý sa účtuje za spracovanie vrátenia DPH po dodaní tovaru zahraničným cestujúcim, nepovažuje za „transakciu týkajúcu sa platieb alebo dlhov“, ktorá je oslobodená od dane?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú a druhú otázku, je v súlade so zásadou ochrany legitímnej dôvery ako základnou zásadou spoločného systému DPH prax členského štátu, podľa ktorej je vystaviteľ faktúr týkajúcich sa poplatku za spracovanie povinný zaplatiť DPH aj spätne, napriek tomu, že daňový orgán u neho v priebehu rokov predchádzajúcich kontrole už viackrát vykonal kontrolu a v rámci týchto kontrol preskúmal, avšak bez vznesenia námietok, prax tohto vystaviteľa, ktorý považuje poplatok za spracovanie za oslobodený od DPH, a neinformoval ho o tom, že sa zmenila právna úprava členského štátu platná do 31. decembra 2007, ktorá medzi službami oslobodenými od dane výslovne uvádzala „vrátenie dane zahraničným cestujúcim, ktoré obchodník vykonal podľa osobitných právnych predpisov“?
4. V prípade kladnej odpovede na prvú až tretiu otázku, je v súlade s článkami 73 a 78 smernice o DPH prax daňového orgánu členského štátu, ktorá za základ DPH považuje protihodnotu, ktorá je na vystavených faktúrach týkajúcich sa poplatku za spracovanie uvedená ako oslobodená od dane, a z ktorého je podľa rozhodnutia daňového orgánu vystaviteľ faktúr povinný zaplatiť DPH podľa všeobecných pravidiel, napriek tomu, že protihodnota zaplatená zahraničnými cestujúcimi túto sumu nezahŕňa?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty: článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1, článok 24 ods. 1, články 73, 78, článok 135 ods. 1 a článok 146 ods. 1

Uvedená judikatúra Súdneho dvora

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

Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“)

Podľa § 70 ods. 1 tohto zákona sa v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb zahŕňajú do základu dane:

”...“

- b) súvisiace výdavky, ktoré dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby prenáša na odberateľa tovaru alebo príjemcu služby, najmä náklady na provízie alebo iný druh sprostredkovania...“.

Podľa § 86 ods. 1 zákona o DPH je od dane oslobodené:

”...“

- d) poskytovanie služieb týkajúcich sa platieb, prevodov platieb, šekov a iných peňažných pohľadávok a finančných nástrojov vrátane ich dojednávania, s výnimkou samotného vymáhania dlhov (aktívny dlh);
- e) poskytovanie služieb týkajúcich sa maďarských a zahraničných zákonných platidiel vrátane ich dojednávania...“.

Podľa § 98 ods. 1 zákona o DPH, „od dane sú oslobodené dodania tovarov zaslaných poštou alebo prepravených z krajiny do krajiny mimo Spoločenstva pod podmienkou, že zaslanie alebo prepravu:

- a) uskutoční samotný dodávateľ alebo tretia osoba konajúca na jeho účet;
- b) uskutoční samotný nadobúdateľ alebo tretia osoba konajúca na jeho účet, ak sú splnené doplňujúce podmienky upravené odsekmi 3 a 4 alebo § 99 a § 100.“

Podľa § 99 ods. 1 zákona o DPH, „ak je nadobúdateľom zahraničný cestujúci a dodaný tovar... je súčasťou jeho osobnej alebo cestovnej batožiny, na uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v § 98 ods. 1 je potrebné, aby:

...

- b) zahraničný cestujúci preukázal svoj status platnými cestovnými dokladmi alebo inými platnými verejnými listinami..., ktoré slúžia na identifikáciu osoby...;
- c) orgán v mieste, kde tovar opúšťa územie Spoločenstva, potvrdil, že tovar opustil územie, a to tak, že na formulári určenom na tento účel umiestni vízum a odtlačok pečiatky, pričom súčasne predloží tovar a originál faktúry potvrdzujúci uskutočnenie dodania tovaru.

(2) Na uplatnenie oslobodenia od dane musí predávajúci tovaru okrem vystavenia faktúry vyplniť na žiadosť zahraničného cestujúceho aj formulár žiadosti o vrátenie dane.

...

- (4) Oslobodenie od dane je podmienené požiadavkou, že:

...

- b) predávajúci vráti zahraničnému cestujúcemu daň na výstupe v súlade s odsekmi 5 až 8, ak bola daň prenesená v čase dodania tovaru.

(5) Zahraničný cestujúci osobne alebo zástupca konajúci v jeho mene a na jeho účet môže požiadať predávajúceho tovaru o vrátenie dane.

...

(8) Predávajúci tovaru je tiež povinný zabezpečiť, aby faktúra potvrdzujúca uskutočnenie dodania tovaru nevedla k novej žiadosti o vrátenie dane. Na tento účel musí pred vrátením originálu faktúry [cestujúcemu] zaznamenať na faktúre poznámku „zaplatená DPH“ a vyhotoviť fotokópiu faktúry s touto poznámkou, ktorú je povinný uchovávať vo svojej evidencii“.

Podľa § 102 ods. 1 zákona o DPH „od dane je oslobodené poskytovanie služieb – s výnimkou služieb oslobodených od dane podľa § 85 ods. 1 a § 86 ods. 1 –, ak je priamo spojené s tovarom,

...

- b) ktorý, keďže podlieha vývoznému režimu, opúšťa územie Spoločenstva a toto opustenie je potvrdené orgánom v zmysle § 98 ods. 2 písm. a)“.

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 V roku 2020 žalobkyňa vo svojich obchodných priestoroch nachádzajúcich sa v blízkosti hranice medzi Maďarskom a Srbskom predala zahraničným cestujúcim s bydliskom v Srbsku rôzne tovary za vysokú sumu a vrátila DPH z predaja vo výške 298 328 000 maďarských forintov (HUF). Na účely vrátenia DPH účtovala zahraničným cestujúcim, ktorí uskutočnili nákupy, poplatok za spracovanie vo výške 15 % z vrátenej DPH. Žalobkyňa vo svojich daňových priznaniach k DPH zahrnula výnos z predaja pochádzajúci z poplatku za spracovanie ako plnenie oslobodené od dane z dôvodu jeho verejného záujmu alebo inej osobitnej povahy.
- 2 V deň predaja zahraniční cestujúci na základe opečiatkovaných formulárov žiadosti o vrátenie dane vyviezli zakúpený tovar z maďarského územia; na faktúrach bola uvedená poznámka „zaplatená DPH“. Žalobkyňa po vývoze vrátila zahraničným cestujúcim celú sumu DPH vybranej na výstupe, ktorá bola uvedená na faktúrach. V deň vrátenia DPH žalobkyňa vystavila faktúry za platbu v hotovosti zodpovedajúce poplatku za spracovanie vo výške 15 %, ktorých úhrada bola potvrdená pokladničnými dokladmi. Na faktúrach za platbu v hotovosti bol uvedený „poplatok za spracovanie“ ako názov ekonomickej transakcie.

- 3 V rámci kontroly vykonanej za zdaňovacie obdobie 2020, ktorá sa týkala okrem iného DPH, daňový orgán prvého stupňa viackrát vyzval žalobkyňu, aby uviedla skutočný obsah vystavených faktúr zodpovedajúcich poplatku za spracovanie. Žalobkyňa vo svojich vyjadreniach vždy tvrdila, že sporné poskytovanie služieb je oslobodené od dane, avšak svoj názor na dôvod oslobodenia od dane niekoľkokrát zmenila.
- 4 Z vyjadrení žalobkyne vyplýva, že zo štatistického hľadiska nesprávne kvalifikovala službu.
- 5 Žalobkyňa sa pred vykonaním kontroly obrátila na Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Hlavné oddelenie pre styk s verejnosťou a informácie Ústredného riaditeľstva Národnej daňovej a colnej správy, Maďarsko) s otázkou, či je poplatok za spracovanie týkajúci sa vrátenia DPH oslobodený od dane, ak nebol vybraný v čase nákupu. Uvedené hlavné oddelenie vo svojej odpovedi uviedlo, že poplatok za spracovanie je súvisiacim výdavkom pri dodaní tovaru, ktorý by mal byť zahraničnému cestujúcemu, ktorý uskutočňuje nákup, fakturovaný ako oslobodený od dane za predpokladu, že sú splnené podmienky na oslobodenie od dane v súvislosti so základnou transakciou.
- 6 Žalobkyňa namietala, že výška DPH sa má určiť na základe fakturovanej sumy ako čistá suma, a tvrdila, že príjem získaný ako poplatok za spracovanie zahŕňa aj sumu DPH.
- 7 Daňový orgán prvého stupňa vo svojom rozhodnutí z 22. júla 2022 konštatoval existenciu daňového nedoplatku na strane žalobkyne vo výške 12 040 000 HUF. Podľa tohto rozhodnutia bola činnosť žalobkyne výlučne administratívnej povahy, a nie účtovnou službou, a žalobkyňa nepreukázala, že služba za spracovanie je oslobodená od DPH. Daňový orgán prvého stupňa zdôraznil, že samotná žalobkyňa považovala službu za spracovanie za samostatné poskytnutie služieb a nezahrnula ju do základu dane za dodanie tovaru, ani neuviedla dátum, keď sa dodanie tovaru uskutočnilo, ako dátum poskytnutia uvedenej služby.
- 8 Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie v správnom konaní na žalovaný orgán v prejednávanej veci, ktorý rozhodnutím z 27. októbra 2022 potvrdil rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa. Podľa názoru žalovaného sa informácie, ktoré žalobkyňa predtým požadovala, týkali otázky, ktorú žalobkyňa položila veľmi široko, a v ktorej neuviedla zásadnú skutočnosť, že v jej konkrétnom prípade boli dodanie tovaru a poskytnutie služby úplne oddelené a nedošlo k nim súčasne, že poskytnutá služba nebola podmienkou na uplatnenie nároku na vrátenie DPH a že zahraniční cestujúci o takúto službu ani nepožiadali.
- 9 Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 10 **Žalobkyňa** tvrdí, že poplatok za spracovanie, o ktorý ide v prejednávanej veci, je oslobodený od DPH podľa § 102 ods. 1 písm. b) zákona o DPH ako poskytovanie služieb priamo súvisiacich s tovarom, v súvislosti s ktorým daňový orgán potvrdil, že opustil územie Spoločenstva. Poplatok za spracovanie predstavuje výdavok priamo súvisiaci s dodaním tovaru oslobodeného od DPH, a preto je oslobodený od DPH.
- 11 Žalobkyňa uvádza, že ako predávajúci predala tovar zahraničným cestujúcim (kupujúcim), že kupujúci zaplatili za tento tovar protihodnotu a že sa zaviazala vrátiť im DPH zodpovedajúcu protihodnote zaplatenej za tento tovar, ak zahraniční cestujúci predložením formulára žiadosti o vrátenie DPH preukážu, že tovar opustil územie Spoločenstva, za predpokladu, že jej zaplatili 15 % vrátenej DPH ako poplatok za spracovanie, takže podmienka týkajúca sa poplatku za spracovanie bola neoddeliteľnou súčasťou kúpnej zmluvy.
- 12 Podľa žalobkyne bola konečná kúpna cena v podstate určená výpočtom vrátenia DPH a ustanovenia kúpnych zmlúv, ktorých sa týka tento spor, boli v plnom rozsahu dodržané týmto vrátením. Požiadavka súbežnosti sa v texte zákona o DPH neuvádza.
- 13 Žalobkyňa sa odvoláva na rozsudok vo veci C-432/15, Baštová, ktorý podporuje názor, že v tomto prípade dodanie tovaru predstavuje hlavné plnenie a že služba za spracovanie poskytnutá v rámci vrátenia DPH sa považuje za vedľajší výdavok k tomuto plneniu.
- 14 Podľa názoru žalobkyne bola porušená zásada ochrany legitímnej dôvery, ktorá bola opakovane zakotvená v judikatúre Súdneho dvora, pretože daňový orgán v priebehu rokov predchádzajúcich kontrole štyrikrát preskúmal jej zdanenie DPH a overil, že poplatok za spracovanie sa považuje za príjem oslobodený od DPH a ako taký bol aj fakturovaný. V prípade, že by sa neuplatnil žiadny z dôvodov oslobodenia od dane, ktoré uvádza žalobkyňa, žalovaný orgán by sa na základe zásady ochrany legitímnej dôvery nemohol spätne domáhať zaplata DPH, ktorú žalobkyňa predtým nevybrala.
- 15 Žalobkyňa navrhla začatie prejudiciálneho konania, aby sa poskytla odpoveď na štyri otázky.
- 16 Podľa **žalovaného orgánu** len žalobkyňa sa domnieva, že za poskytovanie služieb je zákonnou povinnosťou obchodníka, ktorý predáva tovar zahraničným cestujúcim, vrátiť DPH z tovaru, ktorý opúšťa územie na colnej hranici v prípade, ak sú splnené zákonné podmienky, a keďže dodania tovaru sa uskutočňujú aj bez tohto plnenia, podľa názoru tohto orgánu by v žiadnom prípade nešlo o „poskytovanie služieb súvisiace“ s týmto dodaním tovaru. Podľa jeho názoru v prejednávanej veci neexistuje žiadna hmotnoprávna norma, ktorá by stanovovala, že predmetné poskytovanie služieb je oslobodené od dane.

- 17 V predchádzajúcom správnom konaní žalobkyňa netvrdila, že by so zahraničnými cestujúcimi, ktorí boli jej zákazníkmi, uzavrela akékoľvek kúpne zmluvy. Poskytovanie služieb bolo založené na jednostrannom rozhodnutí žalobkyne bez toho, aby o to zákazníci požiadali, a žalobkyňa ho v podstate poskytla ako podmienku na vrátenie dane.
- 18 Skutočnosť, že suma skutočne zaplatená ako protihodnota za tovar sa neskôr zmenila z dôvodu vrátenia DPH, nemení nič na tom, že kupujúci zaplatili protihodnotu v čase nákupu. Dodanie tovaru sa uskutočnilo tým, že zákazníci zaplatili protihodnotu, prevzali tovar a prepravili ho do krajiny mimo Únie, čím bola transakcia dokončená.
- 19 Žalovaný orgán nepovažuje prejudiciálne konanie za opodstatnené.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 20 V tomto spore musí vnútroštátny súd rozhodnúť o otázke, ktorá si vyžaduje výklad práva Únie, a to či vrátenie DPH, ktoré sa uskutočňuje za poplatok za spracovanie, je vedľajším plnením k dodaniu tovaru zahraničným cestujúcim, ktoré je oslobodené od dane, a preto sa má považovať za poskytovanie služieb oslobodené od dane, alebo či sa má považovať za samostatné poskytovanie služieb, ktoré teda podlieha dani.
- 21 Pokiaľ ide o prvú prejudiciálnu otázku, vnútroštátny súd sa domnieva, že sporné spracovanie je vedľajšou službou k dodaniu tovaru oslobodenému od dane, a keďže dodanie tovaru zahraničnému cestujúcemu predstavuje vývoz tovaru, ide o poskytovanie služieb, ktoré priamo súvisí s týmto vývozom tovaru, a preto je oslobodené od DPH podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.
- 22 Pokiaľ ide o úvahy týkajúce sa preukázania oslobodenia od dane, vnútroštátny súd zastáva názor, že Súdny dvor už v tejto súvislosti rozhodol v tom zmysle, že povaha činnosti objektívne určuje existenciu oslobodenia od dane z dôvodu vývozu, čo sa uplatňuje aj na poskytovanie služieb priamo súvisiacich s vývozom tovaru.
- 23 Pokiaľ ide o druhú prejudiciálnu otázku, vnútroštátny súd uvádza, že ak daňový orgán správne konštatoval, že sporné poskytovanie služieb predstavuje samostatné poskytovanie služieb, musí rozhodnúť, či je toto poskytovanie služieb z nejakého dôvodu oslobodené od dane.
- 24 V § 86 ods. 1 písm. d) zákona o DPH, ktorý je maďarskou normou preberajúcou článok 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, sú uvedené finančné služby, ktoré sú oslobodené od DPH, a cieľom otázky je zistiť, či služba, ktorú poskytuje žalobkyňa v súvislosti s peňažným nárokom jej zákazníkov, ktorí sú zahraničnými cestujúcimi, na vrátenie DPH, môže byť z tohto dôvodu oslobodená od dane. Výklad ustanovenia smernice o DPH prináleží Súdnemu dvoru.

- 25 Žalobkyňa sa v súvislosti so zásadou ochrany legitímnej dôvery odvoláva na rozsudok Elmeka v spojených veciach C-181/04 až C-183/04. Z tohto rozsudku vyplýva, že vnútroštátny súd musí určiť, či sa žalobkyňa na základe záverov z predchádzajúcich daňových kontrol mohla dôvodne domnievať, že sporné poskytovanie služieb je oslobodené od dane.
- 26 Vzhľadom na stanovisko zaujaté v rámci daňových kontrol, ktoré jasne vyplýva zo zápisníc a ktoré sa v priebehu rokov nezmenilo, podľa ktorého žalobkyňa oprávnené vystavila faktúry oslobodené od DPH za službu spracovania, má vnútroštátny súd pochybnosti, či je v súlade so zásadou práva Únie týkajúcou sa ochrany legitímnej dôvery, aby žalobkyňa musela zaplatiť DPH aj spätne za to isté plnenie bez toho, aby ju daňový orgán vopred informoval o zmene svojho predchádzajúceho stanoviska.
- 27 Pokiaľ ide o metódu výpočtu výšky DPH, vnútroštátny súd sa odvoláva na rozsudky vo veci MyTravel (C-291/03) a Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Podľa tejto judikatúry je v rozpore so základnými zásadami systému DPH uložiť žalobkyni povinnosť zaplatiť sumu DPH, ktorú nevybrala od konečných spotrebiteľov.
- 28 Vzhľadom na to, že je zrejmé, že žalobkyňa nemá možnosť preniesť *a posteriori* DPH na zákazníkov, ktorými sú zahraniční cestujúci, ktorú jej daňový orgán nariadil zaplatiť za poplatok za spracovanie, vnútroštátny súd na základe už citovanej judikatúry Súdneho dvora považuje za sporný aj postup daňového orgánu, ktorý považuje poplatok za spracovanie za čistú sumu namiesto toho, aby ho považoval za hrubú sumu, ktorá zahŕňa aj DPH.
- 29 Podľa vnútroštátneho súdu je teda žalobkyňa v dôsledku rozhodnutia daňového orgánu povinná zaplatiť DPH, ktorú nemôže vybrať, čo je v rozpore so základnou zásadou, že DPH zaťažuje konečného spotrebiteľa.