Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

1. kolovoza 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točka (c) i članak 78. – Oslobođenja pri izvozu – Članak 146. stavak 1. točka (b) – Isporuka robe na koju se primjenjuje oslobođenje – Usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koja se pruža kupcima koji nisu rezidenti u Europskoj uniji – Jedinstvena usluga – Zasebne i samostalne usluge – Glavna i pomoćna priroda usluge – Oslobođenja na temelju članka 135. stavka 1. točke (d) i članka 146. stavka 1. točke (e) – Zaštita legitimnih očekivanja – Porezna osnovica”

U predmetu C-427/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Szegedi Törvényszék (Okružni sud u Segedinu, Mađarska), odlukom od 3. srpnja 2023., koju je Sud zaprimio 11. srpnja 2023., u postupku

Határ Diszkont Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, N. Jääskinen (izvjestitelj), A. Arabadjiev, M. Condinanzi i R. Frendo, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 17. listopada 2024.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za mađarsku vladu, D. Csoknyai, Z. Fehér i K. Szíjjártó, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, V. Bottka, J. Jokubauskaitė i A. Sipos, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 19. prosinca 2024.,

* Jezik postupka: mađarski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2., članka 2. stavka 1. točke (c), članaka 73. i 78., članka 135. stavka 1. točke (d) i članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i načela zaštite legitimnih očekivanja.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Határ Diszkont Kft. (u daljnjem tekstu: društvo Határ Diszkont) i Nemzeti Adó- és Vámhivatala Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Žalbeni odjel) povodom odbijanja tog odjela da odobri oslobođenje od poreza na dodanu vrijednost (PDV) na naknadu za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koja se pruža kupcima koji nisu rezidenti u Europskoj uniji.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 1. stavku 2. drugom podstavku Direktive o PDV-u propisuje se:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.”

4 U skladu s člankom 2. stavkom 1. te direktive:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

5 Člankom 73. navedene direktive predviđa se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

6 U skladu s člankom 78. iste direktive:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

(b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca.

Za potrebe točke (b) prvog stavka, države članice mogu smatrati rashode obuhvaćene posebnim sporazumom popratnim rashodima.”

7 Člankom 135. stavkom 1. Direktive o PDV-u određuje se:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(d) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente, ali isključujući naplatu dugova;

[…]”

8 U skladu s člankom 146. stavkom 1. te direktive:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(b) isporuku robe koju na odredište izvan [Europske] [z]ajednice otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu;

[…]

(e) isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije ali isključujući isporuku usluga izuzetih u skladu s člancima 132. i 135., kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe koja je obuhvaćena člankom 61. i člankom 157. stavkom 1. točkom (a).”

9 Članak 147. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Kada se isporuka robe iz točke (b) članka 146. stavka 1. odnosi na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, izuzeće se primjenjuje samo ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) putnik nema poslovni nastan unutar Zajednice;

(b) roba se prevozi izvan Zajednice prije isteka trećeg mjeseca koji slijedi onaj u kojem se odvija isporuka;

(c) ukupna vrijednost isporuke, uključujući PDV, iznosi više od 175 [eura] ili ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti, koji se utvrđuje godišnje primjenom stope konverzije koja se dobiva prvog radnog dana u listopadu a važi od 1. siječnja naredne godine.

Međutim, države članice mogu izuzeti isporuku čija je ukupna vrijednost manja od iznosa navedenog u točki (c) prvog podstavka.

2. Za potrebe stavka 1., ‚putnik koji nema poslovni nastan unutar Zajednice' znači putnik čije stalno prebivalište ili uobičajeno boravište nisu unutar Zajednice. […]

Kao dokaz o izvozu može poslužiti račun ili neki drugi dokument, koji moraju biti potvrđeni od strane carinarnice izvoza iz Zajednice.

Sve države članice dužne su dostaviti [Europskoj] [k]omisiji uzorke žigova kojima se koriste za potvrđivanje iz drugog podstavka. Komisija tu informaciju prosljeđuje poreznim vlastima drugih država članica."

Mađarsko pravo

Zakon o PDV-u

10 Člankom 70. stavkom 1. általános forgalmi adóróla szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), predviđa se:

„U slučaju isporuke robe i usluga porezna osnovica uključuje:

[…]

(b) popratne troškove koje je dobavljač robe ili pružatelj usluge prenio na kupca robe ili na primatelja usluge, među ostalim: troškove provizije ili druge vrste posredovanja, pakiranja, prijevoza i osiguranja;

[…]"

11 U skladu s člankom 86. stavka 1. tog zakona, od poreza su oslobođene:

„[…]

(d) isporuka usluga koje se odnose na tekuće račune, depozite financijskih sredstava i račune klijenata, na plaćanja, transfere, čekove, ostala potraživanja u gotovini i financijske instrumente, uključujući ugovaranje, osim naplate sâmog (neplaćenog) potraživanja;

(e) isporuka usluga u vezi s mađarskim i inozemnim zakonitim sredstvima plaćanja, uključujući ugovaranje, osim kolekcionarskih kovanica i novčanica, odnosno zlatnih, srebrnih i kovanica ili onih od drugog materijala, kao i novčanica koje se ne koriste kao zakonito sredstvo plaćanja ili koje imaju numizmatički značaj;

[…]"

12 Člankom 98. stavkom 1. navedenog zakona predviđa se:

„Isporuke robe otpremljene poštom ili prevezene iz države u državu izvan Zajednice, oslobađaju se porezne obveze, pod uvjetom da otpremu ili prijevoz:

(a) obavlja sam dobavljač ili treća osoba koja djeluje za njegov račun;

(b) obavlja sam kupac ili treća osoba koja djeluje za njegov račun ako su ispunjeni dodatni uvjeti predviđeni stavcima 3. i 4. ovog članka ili člancima 99. i 100. ovog zakona."

13 Člankom 99. istog zakona predviđa se:

„1. Ako je kupac inozemni putnik te je isporučena roba dio njegove osobne prtljage ili njegove putničke prtljage, oslobođenje predviđeno člankom 98. stavkom 1. primjenjuje se ako:

(a) naknada za isporuku robe, uključujući porez, prelazi iznos od 175 eura,

(b) inozemni putnik dokaže svoje svojstvo putnom ispravom ili drugom ispravom koju je izdalo tijelo, koje Mađarska priznaje i koje služe za identifikaciju osobe (u daljnjem tekstu zajedno: putne isprave),

(c) tijelo na točki izlaza robe s područja Zajednice potvrđuje da je roba napustila područje Zajednice na način da ovjeri obrazac koji je u tu svrhu izdala državna porezna uprava, ili bilo koji drugi obrazac koji je odobrila nacionalna porezna uprava koji sadržava podatke navedene u stavku 10., i na njega stavi pečat (u daljnjem tekstu zajedno: obrazac zahtjeva za povrat poreza), na temelju istodobnog predočenja isporučene robe i izvornog primjerka računa kojim se potvrđuje izvršenje isporuke robe.

2. Kako bi inozemni putnik mogao ostvariti pravo na oslobođenje, prodavatelj robe mora, na njegov zahtjev, uz izdavanje računa, ispuniti obrazac zahtjeva za povrat poreza. Identifikacijski podaci inozemnog putnika koji se navode na računu i obrascu zahtjeva za povrat poreza moraju biti jednaki onima u putnim ispravama. Inozemni putnik dužan je prodavatelju robe predočiti putne isprave. Obrazac zahtjeva za povrat poreza može sadržavati samo podatke koji se odnose na isporuku robe s jednog računa, tako da oni moraju biti jednaki onima na računu. Obrazac zahtjeva za povrat poreza ispunjava prodavatelj robe u tri primjerka, pri čemu dva primjerka daje putniku, a treći zadržava u svojoj računovodstvenoj dokumentaciji.

3. Prilikom potvrđivanja izlaska robe iz stavka 1. točke (c) carinsko tijelo od putnika pribavlja drugi primjerak obrasca zahtjeva za povrat poreza s ovjerom i pečatom.

4. Oslobođenje od porezne obveze odobrava se pod uvjetom da

(a) prodavatelj robe ima prvi primjerak obrasca zahtjeva za povrat poreza s ovjerom i pečatom iz stavka 1. točke (c) i

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

5. Povrat poreza od prodavatelja robe može zatražiti inozemni putnik osobno ili opunomoćenik koji djeluje u njegovo ime i za njegov račun. Ako inozemni putnik

(a) djeluje osobno, mora predočiti svoje putne isprave;

(b) ne djeluje osobno, osoba koja djeluje u njegovo ime i za njegov račun mora priložiti pisanu punomoć izdanu na svoje ime.

6. Kako bi dobio povrat poreza, inozemni putnik ili njegov opunomoćenik

(a) prodavatelju robe vraća prvi primjerak obrasca zahtjeva za povrat poreza s ovjerom i pečatom u skladu sa stavkom 1. točkom (c) i

(b) prodavatelju robe predočuje izvorni primjerak računa kojim se potvrđuje isporuka robe.

7. Povrat poreza duguje se inozemnom putniku u [mađarskim] forintama i mora se platiti u gotovini. Međutim, dobavljač robe i inozemni putnik mogu dogovoriti plaćanje u drugoj valuti i na drukčiji način.

8. Prodavatelj robe također se mora pobrinuti za to da se na temelju računa kojim se potvrđuje isporuka robe ne može ponovno podnijeti zahtjev za povrat poreza. U tu se svrhu na izvornom primjerku računa prije njegova vraćanja [putniku] dodaje napomena ‚reguliran PDV', a prodavatelj robe mora izraditi presliku računa s tom napomenom i pohraniti ga u svoju evidenciju.

[…]"

14 U skladu s člankom 102. stavkom 1. Zakona o PDV-u, od poreza su oslobođene i isporuke usluga kada su izravno povezane s robom:

„[…]

(b) koja napušta područje Zajednice u postupku izvoza i za koje je izdana potvrda o izlasku iz područja Zajednice koju je izdalo tijelo iz članka 98. stavka 2. točke (a);

[…]"

Zakon br. LXXIV. iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Zakon br. LXXIV. iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost) (*Magyar Közlöny* 1992/128), koji je bio na snazi do 31. prosinca 2007., na popisu isporuka robe i usluga na koje se primjenjuje oslobođenje, na temelju članka 30. stavka 1. tog zakona u vezi s njegovim Prilogom II., navodio je i „povrate poreza koje trgovac izvrši u korist inozemnog putnika u skladu s posebnom odredbom".

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Društvo Határ Diszkont je tijekom 2020. u svojoj prodavaonici u Tompi (Mađarska), u blizini srpsko-mađarske granice prodavalo različitu robu kupcima koji nisu rezidenti u Uniji.

17 Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da su ti kupci istog dana izvozili robu kupljenu u Mađarskoj i da su računi za gotovinsko plaćanje koji se odnose na te kupnje sadržavali podatak „reguliran PDV”. Nakon izvoza, društvo Határ Diszkont je navedenim kupcima isplatilo cjelokupan iznos PDV-a koji je bio naveden na računu te je izdalo pripadajuću potvrdu o isplati, koja je sadržavala potpise izdavatelja i korisnika.

18 Društvo Határ Diszkont je za vođenje dokumentacije u vezi s tim povratima PDV-a svojim kupcima koji nisu rezidenti u Uniji naplaćivalo naknadu u iznosu od 15 % vraćenog PDV-a. Na dan povrata PDV-a društvo Határ Diszkont je potom izdavalo račune za naknadu za vođenje dokumentacije u vezi s tim povratima, čije je plaćanje u gotovini bilo potvrđeno potvrdama o primitku uplate. Društvo Határ Diszkont je u svojim prijavama PDV-a prihod od te naknade za vođenje dokumentacije navodilo kao naknadu za usluge na koje se primjenjuje oslobođenje.

19 Iz spisa kojim Sud raspolaže također proizlazi da su informacije o naknadama za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a bile izložene u trgovini društva Határ Diszkont i da su inozemni kupci bili usmeno obaviješteni o tim naknadama i načinu njihova izračuna.

20 Prilikom poreznog nadzora za 2020. koji je proveo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Porezna i carinska uprava Bačko-kiškunske županije, koja je dio Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo), društvo Határ Diszkont tvrdilo je da su usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a bile oslobođene od poreza, pri čemu je u više navrata izmijenilo svoje stajalište o razlogu tog oslobođenja.

21 U svojim očitovanjima na zapisnik o tom nadzoru društvo Határ Diszkont je, među ostalim, tvrdilo da se naknade za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a mogu smatrati protučinidbom za pružanje financijskih usluga na koje se primjenjuje oslobođenje na temelju članka 86. stavka 1. točaka (d) i (e) Zakona o PDV-u. Isto tako, društvo Határ Diszkont smatra da se u ovom slučaju na njega također moglo primijeniti oslobođenje predviđeno za isporuke usluga izravno povezanih s izvozom robe, predviđeno člankom 102. stavkom 1. točkom (b) Zakona o PDV-u. Društvo Határ Diszkont je, osim toga, navelo da, u skladu s pojašnjenjima Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Odjel za odnose s korisnicima i informiranje Središnje državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Odjel za odnose s korisnicima), iz odgovora na pitanje koje mu je ono postavilo tijekom navedenog nadzora, naknade za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a treba, u smislu članka 70. stavka 1. točke (b) Zakona o PDV-u, smatrati popratnim troškovima uz isporuku robe oslobođene od PDV-a na temelju članka 99. tog zakona i da se na takve popratne troškove primjenjuje sustav oslobođenja od obveze PDV-a kao i na glavnu transakciju.

22 Prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je sve razloge za oslobođenje na koje se pozvalo društvo Határ Diszkont te je odlukom od 22. srpnja 2022. utvrdilo da to društvo duguje PDV.

23 To je tijelo u toj odluci najprije razmatralo može li se usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a smatrati uslugom koja je pomoćna u odnosu na isporuku robe te je zaključilo da ona predstavlja samostalnu uslugu. Naglasilo je, među ostalim, činjenicu da se isporuka robe i pružanje te usluge nisu izvršile istodobno, tako da se ne može smatrati da navedena usluga olakšava ili dopunjuje isporuku te robe. To je tijelo također naglasilo da se usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a ne može smatrati nužnom za izvršenje isporuke robe koja je dovršena čim je ta roba napustila područje Unije. Isto tako, prema mišljenju navedenog tijela, usluga koju pruža društvo Határ Diszkont nije olakšavala ni korištenje ni potrošnju

navedene robe, s čijom isporuka stoga nije bila povezana. Osim toga, isto je tijelo istaknulo da je sâmo društvo Határ Diszkont smatralo da je usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a samostalna usluga s obzirom na to da naknade koje se odnose na tu uslugu nije uključilo u poreznu osnovicu za isporuke robe i jer je na računima datum izvršenja bio različit od datuma isporuke.

24 Nadalje, s jedne strane, kad je riječ o oslobođenju predviđenom člankom 86. stavkom 1. točkama (d) i (e) Zakona o PDV-u, koje odgovara članku 135. stavku 1. točkama (d) i (e) Direktive o PDV-u, prvostupanjsko porezno tijelo zaključilo je da je usluga koju je društvo Határ Diszkont pružilo inozemnom putniku administrativne prirode i da se ne može smatrati financijskom uslugom na koju se primjenjuje oslobođenje u smislu tih odredbi. S druge strane, kad je riječ o oslobođenju u odnosu na isporuku usluga povezanih s izvozom robe iz članka 102. stavka 1. točke (b) Zakona o PDV-u, koje odgovara članku 146. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u, prvostupanjsko porezno tijelo u bitnome je ponovilo da je povrat PDV-a inozemnom putniku nova transakcija koja nije bila izravno povezana s isporukom robe. Naposljetku, to je porezno tijelo potvrdilo da iznos PDV-a koji se odnosi na naknadu za vođenje dokumentacije treba utvrditi na temelju iznosa obračunatog na temelju te naknade, koji se smatra neto iznosom u smislu poreza.

25 U svojoj žalbi protiv odluke prvostupanjskog poreznog tijela, društvo Határ Diszkont je tvrdilo da su zaključci tog tijela protivni članku 70. stavku 1. točki (b), članku 86. stavku 1. točkama (d) i (e) i članku 102. stavku 1. točki (b) Zakona o PDV-u. Također je tvrdilo da se time što su prvostupanjsko porezno tijelo i Odjel za odnose s korisnicima različito ocjenjivali njegov slučaj povređuje načelo pravne sigurnosti.

26 Odlukom od 27. listopada 2022. Žalbeni odjel potvrdio je odluku prvostupanjskog poreznog tijela smatrajući da je ta odluka pravilno obrazložena. U svojoj odluci Žalbeni odjel također je smatrao da su se pojašnjenja koja je društvu Határ Diszkont dostavio Odjel za odnose s korisnicima odnosila na pitanje koje je postavljeno vrlo općenito i u kojem se ne spominje ključna okolnost da su isporuka robe i pružanje usluga koje su se sastojale od vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a bili potpuno različiti jedni od drugih i da nisu izvršeni istodobno, te da usluga koju je pružilo društvo Határ Diszkont nije bila nužna za povrat tog poreza.

27 Društvo Határ Diszkont podnijelo je tužbu sudu koji je uputio zahtjev, Szegedi Törvényszéku (Okružni sud u Segedinu, Mađarska), pri čemu je zahtijevalo poništenje odluke Žalbenog odjela, i odluke prvostupanjskog poreznog tijela.

28 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev smatra, za razliku od Žalbenog odjela, da vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a treba smatrati pomoćnom uslugom u odnosu na isporuku na koju se primjenjuje oslobođenje u smislu članka 78. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u i da ona također ima karakter isporuke usluga koja je izravno povezana s izvozom robe, tako da je također oslobođena od PDV-a na temelju članka 146. stavka 1. točke (e) te direktive.

29 U prilog svojem stajalištu sud koji je uputio zahtjev najprije ističe da je, s obzirom na to da se usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i naplata s time povezanih troškova ne mogu izvršiti a da nije izvršena isporuka robe kupcima koji nisu rezidenti u Uniji, ta usluga vođenja dokumentacije nužna posljedica svih isporuka robe izvršenih toj vrsti kupaca na temelju relevantnih zakonskih odredbi. Stoga, pozivajući se također na načela koja je Sud utvrdio u

presudi od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), sud koji je uputio zahtjev smatra da bi bilo neprirodno razdvojiti vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a od odgovarajućih isporuka robe.

30 Nadalje, kad je riječ o okolnosti da naknada za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i isporuka robe ne nastaju istodobno, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da se članak 78. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u odnosi na popratne troškove koji povećavaju poreznu osnovicu, iako ti troškovi nužno ne nastaju u istom trenutku kao i odgovarajuća isporuka robe. Sud je već potvrdio, u presudi od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), da „različite naknade za obradu plaćanja", zaračunane odvojeno od usluga koje se tim plaćanjem nadoknađuju, mogu biti popratni troškovi.

31 Naposljetku, kad je riječ o oslobođenju predviđenom u članku 146. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u, koje se odnosi na isporuku usluga izravno povezanih s izvozom robe, sud koji je uputio zahtjev smatra da izravna veza koja se zahtijeva tom odredbom, kako ju je Sud protumačio u presudi od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), postoji kada je isporuka usluga pomoćna usluga u odnosu na izvoz u smislu članka 78. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

32 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu usklađenosti prakse porezne uprave – koja je nekoliko godina, prije nego što je retroaktivno zatražila plaćanje PDV-a na te usluge, smatrala da su usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koje je naplaćivalo društvo Határ Diszkont valjano oslobođene od PDV-a, a da prethodno nije obavijestila to društvo o promjeni svojeg stajališta – s načelom zaštite legitimnih očekivanja. Među ostalim, dvoji o usklađenosti takve prakse sa sudskom praksom Suda koja proizlazi iz presude od 14. rujna 2006., Elmeka (C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da je društvo Határ Diszkont Odjelu za odnose s korisnicima dalo točan opis činjenične situacije, izričito navodeći da se naknade za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a duguju istodobno s povratom PDV-a, a ne u trenutku isporuke robe, i da je to tijelo društvu Határ Diszkont dostavilo neobvezujuća pojašnjenja koja su suprotna zaključcima prvostupanjskog poreznog tijela. Međutim, sud koji je uputio zahtjev naglašava da, iako pojašnjenja Odjela za odnose s korisnicima, koja su dana tijekom poreznog nadzora, nisu mogla utjecati na ponašanje društva Határ Diszkont, njima se dokazuje da je porezna uprava podijeljenog stajališta u pogledu spornog pitanja.

34 Kao treće, s obzirom na činjenicu da društvo Határ Diszkont očito nema mogućnost PDV koji se duguje poreznoj upravi – kad je riječ o naknadi za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a – *a posteriori* prenijeti na kupce koji nisu rezidenti u Uniji, sud koji je uputio zahtjev također dvoji u pogledu odluke prvostupanjskog poreznog tijela da te naknade smatra neto iznosom u smislu poreza, a ne bruto iznosom koji uključuje PDV. Sud koji je uputio zahtjev upućuje na sudsku praksu Suda (presude od 6. listopada 2005., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591 i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), prema kojoj je osnovica za obračun PDV-a naknada koja je zapravo primljena, iz čega logično proizlazi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik.

35 U tim je okolnostima Szegedi Törvényszék (Okružni sud u Segedinu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća 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 o PDV-u] praksa države članice u skladu s kojom se samostalnom isporukom usluga, koja se razlikuje od isporuke robe oslobođene od poreza, smatra usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koja se pruža inozemnom putniku, 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 vođenje dokumentacije utvrđena u postotku s obzirom na PDV 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 izvoza u treću zemlju?

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 vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a nakon isporuke robe inozemnim putnicima, ne smatra oslobođenom 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 vođenje dokumentacije, također treba retroaktivno platiti PDV, iako je porezna uprava nad njim prijašnjih godina već nekoliko puta izvršila nadzor te je tijekom takvih nadzora ispitala – a da pritom nije podnijela prigovore – praksu koju je primjenjivao i prema kojoj se smatra da je naknada za vođenje dokumentacije oslobođena PDV-a te ga nije obavijestila o tome da su se izmijenili propisi države članice koji su bili na snazi do 31. prosinca 2007., a u kojima se među uslugama oslobođenima od poreza izričito navodio ‚povrat poreza inozemnim putnicima koji izvršava trgovac na temelju posebne odredbe'?

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 porezne uprave države članice da kao osnovicu PDV-a uzme naknadu koja je na izdanim računima koji se odnose na naknadu za vođenje dokumentacije navedena kao oslobođena od poreza, odnosno osnovicu na koju, na temelju rješenja porezne uprave, izdavatelj računa treba platiti PDV u skladu s općim pravnim pravilima, iako naknada koju su platili inozemni putnici ne uključuje takav iznos?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji doznati treba li članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 78. Direktive o PDV-u tumačiti na način da djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koji su kupci koji nisu rezidenti u Uniji platili prilikom stjecanja robe koju su zatim prevezli izvan Unije čini isporuku usluga koja je zasebna i samostalna u odnosu na odgovarajuću isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje te koja

se kao takva mora oporezivati PDV-om. U takvom slučaju taj sud nastoji doznati treba li za takvu isporuku usluga smatrati da se na nju ne primjenjuje oslobođenje na temelju članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u.

37 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, za potrebe PDV-a, svaku transakciju uobičajeno treba smatrati zasebnom i samostalnom, kao što to proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u (presude od 25. veljače 1999., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 29., od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 20. kao i od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 35.).

38 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u određenim okolnostima, više formalno zasebnih usluga, koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način zasebno biti oporezivane ili oslobođene od poreza, treba smatrati jedinstvenom transakcijom kada nisu samostalne (presude od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 69., od 9. ožujka 2023., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, t. 40. i od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 36. i navedena sudska praksa).

39 Riječ je o jedinstvenoj usluzi kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje porezni obveznik izvrši klijentu tako usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu, čije bi rastavljanje bilo umjetno (presude od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 70., od 9. ožujka 2023., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, t. 40. i od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 35. i navedena sudska praksa).

40 To je također slučaj kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da čine glavnu uslugu, dok se, suprotno tomu, druge elemente mora smatrati jednom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge. Usluga se smatra pomoćnom glavnoj usluzi osobito kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, već sredstvo za korištenje najboljih uvjeta pružateljeve glavne usluge (presude od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 71. i od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 37. i navedena sudska praksa).

41 Tako je Sud presudio da se transakcija koju ekonomski čini samo jedna isporuka ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a (presude od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 31. i od 4. svibnja 2023., Finanzamt X (Stalno ugrađena oprema i strojevi), C-516/21, EU:C:2023:372, t. 29. i navedena sudska praksa).

42 U ovom slučaju, glavni postupak odnosi se na uslugu vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koju je društvo Határ Diszkont pružalo kupcima koji nisu rezidenti u Uniji i koji su kupili robu čija isporuka ispunjava uvjete za primjenu oslobođenja od poreza predviđenog za izvoz.

43 Prema informacijama kojima raspolaže Sud, ta usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a sastoji se, s jedne strane, od provjere valjanosti putne isprave kupca koji nije rezident prilikom prodaje, izdavanja obrasca zahtjeva za povrat poreza i prodajnog računa, provjere obrasca zahtjeva za povrat poreza koji je taj kupac predao u svrhu povrata PDV-a, kao i od provjere jesu li carinska tijela ispunila potrebne formalnosti na granici, a zatim od izmjene, izrađivanja preslike i pohranjivanja prodajnog računa. S druge strane, navedena usluga sastoji se od povrata, u gotovini, iznosa koji je kupac koji nije rezident platio kao predujam PDV-a, izdavanja potvrde o isplati koju je potpisao kupac, računa za naknadu za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i potvrde o primitku uplate koju je potpisao kupac koji nije rezident te, naposljetku, naplate tih naknada u gotovini.

44 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je ta usluga načelno pomoćna usluga u odnosu na isporuku robe. Međutim, čini se da taj sud dvoji o osnovanosti te ocjene jer se naknada za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a ne naplaćuje niti se za nju izdaje račun istodobno s isporukom i izdavanjem računa za robu, nego u trenutku povrata PDV-a, nakon što je kupac platio cijenu te robe i nakon njezina izvoza u treću zemlju.

45 U okviru suradnje uspostavljene na temelju članka 267. UFEU-a na nacionalnim je sudovima da utvrde pruža li u konkretnom slučaju porezni obveznik jedinstvenu uslugu i da s tim u vezi konačno ocijene sve činjenice. Međutim, Sud mora navedenim sudovima dati sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupcima koji se vode pred njima (presude od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 23., od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 33. i od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 38. i navedena sudska praksa).

46 U tom pogledu valja istaknuti da, kao prvo, iako je točno da postoji određena povezanost između pružanja usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i odgovarajuće isporuke robe na koju se primjenjuje oslobođenje, s obzirom na to da isporuka te usluge pretpostavlja postojanje navedene isporuke robe, Sud je već utvrdio da takva veza sama po sebi ne može biti dovoljna za utvrđivanje postoji li složena jedinstvena usluga u svrhu PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 9. ožujka 2023.Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

47 Naime, kako bi se više elemenata ili radnji poreznog obveznika moglo smatrati jedinstvenom uslugom u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 39. ove presude, nerazdvojiva veza između tih elemenata ili radnji nužno mora biti uzajamna, tako da jedan element ili radnja ovisi o drugome i obratno. Međutim, u ovom slučaju isporuka robe, do koje dolazi prije izvršenja usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a, ni na koji način ne ovisi o toj usluzi.

48 Osim toga, moguće je i razdvojiti pružanje usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i odgovarajuću isporuku robe.

49 S jedne strane, iz elemenata spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da pružanje usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a nije nužan rezultat isporuke robe. Naime, ako kupac koji nije rezident u Uniji u konačnici ne prevozi stečenu robu u treću zemlju, na njega se neće primjenjivati oslobođenje iz članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u te on neće moći tražiti povrat PDV-a, ali će se isporuka ipak smatrati izvršenom, pri čemu je pravo raspolaganja robom kao vlasnik preneseno na tog kupca. Isto vrijedi i ako kupac koji nije rezident u Uniji izvozi robu izvan područja Unije, ali je ne predoči u carinskom uredu na granici kako bi potvrdio njezin izlazak s tog područja. Stoga, čak i ako PDV nije vraćen zbog toga što nisu ispunjeni formalni uvjeti za povrat poreza, ovisno o slučaju, ako ne postoji uvjerljiv dokaz o izlasku robe s područja Unije, ili pak ako kupac ne podnese zahtjev za povrat, isporuka će se ipak izvršiti i stečena roba bit će na raspolaganju kupcu.

50 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da se usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i isporuka robe o kojoj je riječ u glavnom postupku ne mogu smatrati toliko usko povezanima da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi rastavljanje bilo umjetno, u smislu sudske prakse navedene u točki 39. ove presude.

51 Kao drugo, pod pretpostavkom da oslobođenje od PDV-a koje kupci robe koji se koriste uslugom vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a mogu ostvariti – pod uvjetom da su ispunjeni zakonski predviđeni uvjeti za to oslobođenje – ti kupci to oslobođenje smatraju popustom na kupovnu cijenu te robe i zbog te se okolnosti ne može smatrati da je takva usluga pomoćna u odnosu na isporuku navedene robe.

52 Naime, djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a ima samostalnu svrhu u odnosu na isporuku robe.

53 Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi, s jedne strane, da je isporuka robe o kojoj je riječ u glavnom postupku bila dovršena i da su kupci koji nisu rezidenti u Uniji stekli pravo da u potpunosti raspolažu robom kupljenom od društva Határ Diszkont i da je prevoze izvan Unije čim je ona plaćena, pri čemu u tom pogledu nije potrebna nikakva pomoćna usluga. S druge strane, kako bi se mogao koristiti uslugom vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a nakon isporuke, na kupcu je, koji već raspolaže svojom robom, da poduzme dodatni korak ponovnim odlaskom u trgovinu društva Határ Diszkont i dostavi mu dokumentaciju propisanu zakonom kako bi ostvario pravo na oslobođenje predviđeno za izvoz. Stoga se ne može isključiti da kupac, nakon što je stekao robu, odluči ne koristiti tu uslugu i time se odrekne povrata PDV-a koji je platio prilikom kupnje te robe.

54 Tako se u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 40. ove presude, usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a ne može smatrati uslugom koja je pomoćna u odnosu na isporuku robe s obzirom na to da ona ne čini sredstvo za bolje korištenje te isporuke, nego ima svoju svrhu.

55 Naposljetku, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao potpun odgovor, valja istaknuti da, u svrhu tumačenja članka 78. Direktive o PDV-u i u skladu sa sudskom praksom Suda, usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a i isporuka robe o kojoj je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da predstavljaju samostalne transakcije, ne čine istu poreznu osnovicu. Stoga naknade povezane s takvom uslugom, koja je samostalna usluga i u odnosu na kupca ima svoju svrhu, nisu popratni troškovi uz isporuku robe, u smislu tog članka 78. (vidjeti u tom smislu presudu od 17. siječnja 2013.BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 49.).

56 Ovisno o konačnim ocjenama koje, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 45. ove presude, treba izvršiti sud koji je uputio zahtjev, očito je da je usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koju pruža društvo Határ Diszkont usluga koja je zasebna i samostalna u odnosu na odgovarajuću isporuku robe, tako da se na nju ne primjenjuje isti porezni tretman kao i na isporuku robe u području PDV-a.

57 Kad je riječ o oslobođenju predviđenom člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u, najprije valja podsjetiti na to da se njime dopunjuje oslobođenje navedeno u članku 146. stavku 1. točki (a) te direktive te mu je namjena, kao i potonjem, osigurati oporezivanje isporuke usluga o kojima je riječ u mjestu njihova odredišta, odnosno u mjestu potrošnje izvezenih proizvoda (presuda od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 19.).

58 U tom pogledu, iz teksta članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, proizlazi da su od PDV-a oslobođene isporuke usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije, ali isključujući isporuku usluga oslobođenih u skladu s člancima 132. i 135., kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe koja je obuhvaćena člankom 61. i člankom 157. stavkom 1. točkom (a) te direktive.

59 Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 61. i 62. svojeg mišljenja, nijedan element spisa kojim Sud raspolaže ne upućuje na zaključak da je roba koja je predmet izvoza o kojem je riječ u glavnom postupku obuhvaćena jednom od situacija predviđenih člankom 146. stavkom 1. točkom (e) navedene direktive.

60 Naime, s jedne strane, iz tog spisa ne proizlazi da se izvoz o kojem je riječ odnosi na robu koja, u skladu s člankom 61. Direktive o PDV-u, ili nije u slobodnom prometu u Uniji, ali je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u sustav carinskog skladištenja ili se na nju primjenjuje postupak privremenog uvoza uz potpuno oslobođenje od uvoznih carina ili postupak vanjskog provoza, ili koja je u slobodnom prometu, ali je obuhvaćena postupkom provoza unutar Zajednice. S druge strane, iz tog spisa ne proizlazi da je članak 157. stavak 1. točka (a) te direktive – koji se odnosi na mogućnost država članica da na uvoz robe namijenjene stavljanju u postupak skladištenja, koji nije postupak carinskog skladištenja, primijene oslobođenje – relevantan za rješavanje spora u glavnom postupku.

61 U svakom slučaju, čak i ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da su barem neke od transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćene područjem primjene situacija iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, valja podsjetiti na to da zahtjev postojanja izravne veze između isporuke usluga i izvoza robe o kojoj je riječ, utvrđen tom odredbom, osobito podrazumijeva da te isporuke usluga svojim ciljem pridonose stvarnom izvršenju transakcije izvoza (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

62 Međutim, u ovom slučaju, uzimajući u obzir obilježja djelatnosti vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koju obavlja društvo Határ Diszkont, ne može se zaključiti da ta djelatnost pridonosi stvarnom izvršenju transakcije izvoza. Naime, nju je u cijelosti izvršio inozemni kupac neovisno o usluzi vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a, koja nema nikakav utjecaj na tijek te transakcije i koja, osim toga, nastupa naknadno, kada je navedena transakcija već dovršena.

63 Zbog toga usluga vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a o kojoj je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćena oslobođenjem predviđenim u članku 146. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u.

64 Taj je zaključak u skladu sa zahtjevom da izraze upotrijebljene za utvrđivanje oslobođenja treba usko tumačiti s obzirom na to da ona predstavljaju odstupanja od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku isporuku usluge koju porezni obveznik obavi uz naknadu (vidjeti, po analogiji, presude od 7. travnja 2022., I (Oslobođenje od PDV-a za bolničke usluge), C-228/20, EU:C:2022:275, t. 34. i od 18. travnja 2024. Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

65 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 78. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koji su kupci koji nisu rezidenti u Uniji platili prilikom stjecanja robe koju su zatim prevezli izvan Unije čini isporuku usluga koja je zasebna i samostalna u odnosu na odgovarajuću isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje te koja je kao takva oporeziva PDV-om. Takvo pružanje usluga nije obuhvaćeno oslobođenjem iz članka 146. stavka 1. točke (e) te direktive.

Drugo pitanje

66 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji doznati treba li članak 135. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koji su kupci koji nisu rezidenti u Uniji platili prilikom stjecanja robe koju su zatim prevezli izvan Unije obuhvaćena transakcijama na koje se primjenjuje oslobođenje iz te odredbe.

67 Kad je riječ o članku 135. stavku 1. točki (d) Direktive o PDV-u, treba podsjetiti na to da su države članice na temelju te odredbe dužne izuzeti transakcije koje se, među ostalim, odnose na „depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente”.

68 Kao što je to Sud presudio, te transakcije, uključujući one koje se odnose na „plaćanja”, obuhvaćene su područjem financijskih transakcija i odnose se, među ostalim, na instrumente plaćanja čiji način funkcioniranja podrazumijeva prijenos novca (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2020., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

69 Stoga iz sudske prakse Suda proizlazi da se pružanje usluga može okvalificirati kao „transakcija koja se odnosi na transfere” odnosno „transakcija koja se odnosi na plaćanja”, u smislu članka 135. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u, samo ako dovodi do pravnih i financijskih promjena koje obilježavaju prijenos određene svote novca.

70 Suprotno tomu, tom odredbom nije obuhvaćeno pružanje obične materijalne, tehničke ili administrativne usluge koja ne dovodi do takvih izmjena (presuda od 25. srpnja 2018., DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, t. 38. i navedena sudska praksa).

71 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kriterij koji omogućuje razlikovanje između transakcije koja ima za učinak prenošenje sredstava i dovodi do promjena u pravnom i financijskom smislu i koja je obuhvaćena oslobođenjem o kojem je riječ i transakcije koja nema takve učinke i stoga nije obuhvaćena tim oslobođenjem počiva na pitanju prenosi li se transakcijom, stvarno ili potencijalno, vlasništvo nad sredstvima o kojima je riječ ili ona ispunjava temeljne i specifične funkcije takvog prijenosa (presuda od 3. listopada 2019.,Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, t. 22. i navedena sudska praksa).

72 U ovom slučaju valja utvrditi da društvo Határ Diszkont nije stvarno ili potencijalno prenijelo vlasništvo nad sredstvima na kupce koji nisu rezidenti u Uniji. Ono je samo zadržalo iznose PDV-a na kupnju robe o kojoj je riječ dok ti kupci ne dostave dokumentaciju kojom se dokazuje da su uvjeti za oslobođenje predviđeno za izvoz stvarno bili ispunjeni. Nakon što bi mu bila dostavljena relevantna dokumentacija, na temelju koje je moglo utvrditi da u vezi s tim kupnjama ne duguje PDV, društvo Határ Diszkont bi vratilo odgovarajuće iznose.

73 Iako je usluga vođenja dokumentacije u vezi povratom PDV-a koju pruža društvo Határ Diszkont u načelu podrazumijevala isplatu novčanih iznosa, tu uslugu ne treba smatrati financijskom uslugom u smislu sudske prakse Suda, nego administrativnom uslugom.

74 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 135. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koji su kupci koji nisu rezidenti u Uniji platili prilikom stjecanja robe koju su zatim prevezli izvan Unije nije obuhvaćena transakcijama na koje se primjenjuje oslobođenje iz te odredbe.

Treće pitanje

75 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji doznati treba li načelo zaštite legitimnih očekivanja tumačiti na način da mu se protivi to da porezna uprava naknadno primijeni PDV na određene isporuke usluga, u slučaju da je ta uprava tijekom više godina nadzirala i prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika a da pritom nije osporila kvalifikaciju tih usluga kao usluga koje su oslobođene od PDV-a i nije obavijestila tog poreznog obveznika o izmjeni do koje je došlo u nacionalnom zakonodavstvu koje je na snazi, a koje je u svojoj ranijoj verziji navedene usluge izričito navodilo kao djelatnosti oslobođene od PDV-a i iako je, nakon zahtjeva za mišljenje podnesenog u skladu s važećim nacionalnim zakonodavstvom, navedeni porezni obveznik primio odgovor porezne uprave prema kojem te usluge treba smatrati popratnim troškovima uz isporuku robe oslobođene od PDV-a koji slijede sudbinu glavne transakcije u pogledu sustava oslobođenja od PDV-a.

76 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelo zaštite legitimnih očekivanja dio pravnog poretka Unije i obvezuje svako nacionalno tijelo zaduženo za primjenu prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, t. 44. i od 16. siječnja 2025., BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, t. 64. i navedenu sudsku praksu).

77 Iz toga slijedi da nacionalna tijela prilikom provedbe odredaba Direktive o PDV-u moraju poštovati to načelo.

78 Pravo pozivanja na navedeno načelo ima svaki pojedinac kojemu je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja utemeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo (presude od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean C-183/14, EU:C:2015:454, t. 44. i od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 90. i navedena sudska praksa).

79 U tom pogledu treba provjeriti jesu li radnje upravnog tijela kod pažljivog i razboritog gospodarskog subjekta stvorile razumno očekivanje i, ako je to slučaj, utvrditi legitimnost tog očekivanja (presude od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr.Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 44. i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 45. i navedena sudska praksa).

80 Ne čini se da je upravna praksa nacionalnih poreznih tijela, kako je opisana u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, takva da dokazuje da su te pretpostavke ispunjene u glavnom postupku.

81 Kao prvo, kad je riječ o tome da se tijekom više poreznih nadzora nije osporavalo da se djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratima PDV-a kvalificira kao transakcije oslobođene od PDV-a, iz sudske prakse proizlazi da to što je nacionalna porezna uprava prihvaćala, čak i tijekom više godina, prijave PDV-a koje nisu uključivale iznose koji se odnose na određene transakcije poreznog obveznika ne predstavlja precizno jamstvo te uprave o neprimjeni PDV-a na te transakcije i stoga ne može stvoriti legitimna očekivanja u tom pogledu (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 92.).

82 Isto tako, kao što je to u biti istaknula nezavisna odvjetnica u točki 73. svojeg mišljenja, činjenica da su nacionalna porezna tijela tijekom više godina prihvaćala prijave PDV-a društva Határ Diszkont a da prilikom poreznog nadzora nisu osporavala kvalifikaciju transakcija vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a kao transakcija oslobođenih od PDV-a ne može *a priori* biti dovoljna da kod uobičajeno pažljivog i razboritog gospodarskog subjekta stvori razumno očekivanje da se taj porez neće primijeniti na takve transakcije (vidjeti, po analogiji, presude od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 46. i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 47. i 48.).

83 U tom pogledu, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da zapisnici o poreznom nadzoru „jasno pokazuju" da je porezna uprava tijekom niza godina smatrala da je društvo Határ Diszkont zakonito izdavalo račune oslobođene od PDV-a za uslugu vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a. Međutim, sud koji je uputio zahtjev ne daje ni pojašnjenja na temelju kojih bi se moglo ocijeniti jesu li ti zapisnici mogli stvoriti razumno očekivanje da se taj porez neće primijeniti na tu uslugu.

84 Stoga valja podsjetiti na to da precizne, bezuvjetne i usklađene informacije iz ovlaštenih i pouzdanih izvora, bez obzira na oblik u kojem su priopćene, čine precizna jamstva u smislu sudske prakse navedene u točki 78. ove presude koja mogu stvoriti legitimna očekivanja kod pojedinca. Suprotno tomu, nitko se ne može pozvati na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja ako ne postoje precizna jamstva koja je dala uprava (vidjeti u tom smislu presudu od 14. ožujka 2013., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, t. 25. i od 16. siječnja 2025., BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, t. 65. i navedenu sudsku praksu).

85 U tom je pogledu na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri sadržavaju li zapisnici o nadzoru „precizna jamstva" u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 84. ove presude u pogledu poreznog tretmana usluge vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a o kojem je riječ u glavnom postupku.

86 Kao drugo, kad je riječ o nedostatku informacija o izmjeni u nacionalnom zakonodavstvu koje je na snazi, dovoljno je utvrditi da, s jedne strane, takav propust ni u kojem slučaju ne može predstavljati „precizno jamstvo" u smislu sudske prakse navedene u točki 81. ove presude. S druge strane, načelom zaštite legitimnih očekivanja ne obvezuje se poreznu upravu da obavještava porezne obveznike o izmjenama poreznog zakonodavstva koje je stupilo na snagu, s kojima bi uobičajeno pažljivi i razboriti gospodarski subjekti trebali biti upoznati.

87 Kao treće, što se tiče pojašnjenja koja je dostavila porezna uprava o kojima je riječ u glavnom postupku, nakon zahtjeva za mišljenje koji je uputilo društvo Határ Diszkont, iako je porezni nadzor već bio u tijeku, dovoljno je utvrditi da, kao što je to nezavisna odvjetnica navela u točki 76. svojeg mišljenja i kao što to ističe i sud koji je uputio zahtjev, takva pojašnjenja *ex post* i čija priroda sama po sebi nije obvezujuća nisu mogla utjecati na transakcije koje su predmet tog nadzora, koje je društvo Határ Diszkont izvršilo prije nego što su mu ta pojašnjenja dostavljena.

88 Takva pojašnjenja poreznog tijela stoga nisu relevantna u tom kontekstu.

89 Uzimajući u obzir ta razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da načelo zaštite legitimnih očekivanja treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da porezna uprava naknadno primijeni PDV na određene isporuke usluga, u slučaju da je ta uprava tijekom više godina nadzirala i prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika a da pritom nije osporila kvalifikaciju tih usluga

kao usluga koje su oslobođene od PDV-a i nije obavijestila tog poreznog obveznika o izmjeni do koje je došlo u nacionalnom zakonodavstvu koje je na snazi, a koje je u svojoj ranijoj verziji navedene usluge izričito navodilo kao djelatnosti oslobođene od PDV-a. U tom kontekstu nije relevantna činjenica da je, nakon zahtjeva za donošenje mišljenja podnesenog u skladu s važećim nacionalnim zakonodavstvom, porezni obveznik primio *ex post* i neobvezujući odgovor porezne uprave prema kojem iste usluge treba smatrati popratnim troškovima uz isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje koji slijede sudbinu glavne transakcije u pogledu sustava oslobođenja od PDV-a.

Četvrto pitanje

90 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji doznati treba li članke 73. i 78. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi praksa porezne uprave države članice prema kojoj se iznosi obračunati kao protučinidba za uslugu vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a, to jest troškovi vođenja dokumentacije, smatraju neto iznosima koji ne uključuju PDV, na temelju kojih treba izračunati porez koji izdavatelj tih računa treba platiti.

91 U tom pogledu, treba podsjetiti na to da iz članka 1. stavka 2. i iz članka 73. Direktive o PDV-u proizlazi da načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu općeg poreza na potrošnju na robu i usluge, koji je točno razmjeran cijeni robe i usluga i da porezna osnovica uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač robe ili pružatelj usluga u zamjenu za transakcije od kupca ili neke treće strane. Članak 78. te direktive navodi određene elemente koje treba uključivati porezna osnovica. U skladu s člankom 78. stavkom 1. točkom (a) te direktive, navedena osnovica ne uključuje PDV (presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoľin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 32.).

92 Prema općem pravilu iz članka 73. Direktive o PDV-u, porezna osnovica za isporuku robe ili usluga u zamjenu za plaćanje sastoji se od naknade koju je porezni obveznik zapravo primio. Ta naknada predstavlja subjektivnu vrijednost, odnosno stvarno primljenu vrijednost, a ne vrijednost koja je procijenjena prema objektivnim kriterijima (presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoľin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33.).

93 Ovo pravilo mora se primjenjivati u skladu s osnovnim načelom te direktive, a koje se sastoji u tome da je cilj sustava PDV-a opteretiti samo krajnjeg potrošača (presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.).

94 Usto, kao što je na to nezavisna odvjetnica podsjetila u točki 81. svojeg mišljenja, Sud je izričito presudio da je posljedica članka 78. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u činjenica da je PDV uvijek automatski uključen u dogovorenu cijenu, čak i u slučaju kad je porezni obveznik pogrešno odredio primjenjivu stopu (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2024., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogućnost ispravka u slučaju pogrešne stope), C-606/22, EU:C:2024:255, t. 27.).

95 Naime, budući da u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, na koje se podsjeća u točki 93. ove presude, cilj sustava PDV-a jest da porezni teret snosi samo krajnji potrošač, treba smatrati da je u cijenu dogovorenu između tog potrošača i isporučitelja robe ili pružatelja usluga uključen i PDV koji se primjenjivao na te transakcije, neovisno o tome je li za njih bio izdan račun (presuda od 21. ožujka 2024., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogućnost ispravka u slučaju pogrešne stope), C-606/22, EU:C:2024:255, t. 26.).

96 Slijedom toga, cijenu koja je u glavnom predmetu dogovorena za uslugu vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a, odnosno 15 % vraćenog PDV-a, valja smatrati bruto cijenom koja već uključuje porez. Poreznu osnovicu na koju bi zatim trebalo primijeniti stopu PDV-a trebalo bi izračunati u skladu s time.

97 Kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 82. svojeg mišljenja i u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točkama 94. i 95. ove presude, u tom pogledu nije relevantna okolnost da je porezni obveznik eventualno pogrešno smatrao da se na transakcije o kojima je riječ ne primjenjuje oslobođenje i da je stoga, prema njegovu mišljenju, stopa PDV-a koja se primjenjuje na te transakcije trebala biti nula.

98 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kada je ugovor o kupoprodaji zaključen bez navođenja PDV-a, u slučaju u kojem dobavljač ne može naplatiti od kupca PDV koji naknadno zahtijeva porezna uprava, uzimanje u obzir cjelokupne cijene, bez odbijanja PDV-a, kao osnovice na koju se PDV primjenjuje imalo bi za posljedicu da PDV tereti tog dobavljača, što bi bilo u suprotnosti s načelom prema kojem je PDV porez na potrošnju koji mora snositi krajnji potrošač (vidjeti u tom smislu presudu od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t.35).

99 Takvo uzimanje u obzir bilo bi, štoviše, u suprotnosti s pravilom prema kojem porezna uprava ne može na ime PDV-a naplaćivati iznos veći od onoga koji je porezni obveznik primio (presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 36. i navedena sudska praksa).

100 Suprotno tomu, drukčije bi bilo u slučaju da dobavljač, u skladu s nacionalnim pravom, ima mogućnost od kupaca naplatiti PDV koji naknadno zahtijeva porezna uprava.

101 Međutim, u ovom slučaju iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da društvo Határ Diszkont očito nije imalo mogućnost *a posteriori* na svoje klijente, pojedince koji nisu rezidenti na području Unije, prenijeti PDV na naknadu za vođenje dokumentacije u vezi s povratom PDV-a, a koje mu je plaćanje porezna uprava naložila.

102 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članke 73. i 78. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi praksa porezne uprave države članice prema kojoj se iznosi obračunati kao protučinidba za uslugu vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a, to jest troškovi vođenja dokumentacije, smatraju neto iznosima koji ne uključuju PDV u slučaju kada je dobavljač smatrao da se na njegovu uslugu primjenjuje oslobođenje i ako očito nema mogućnost *a posteriori* prenijeti na kupce robe, na koju se primjenjuje oslobođenje, iznose PDV-a koje mu je porezna uprava naložila platiti.

Troškovi

103 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 78. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost**

   treba tumačiti na način da:

   djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom PDV-a koji su kupci koji nisu rezidenti u Europskoj uniji platili prilikom stjecanja robe koju su zatim prevezli izvan Unije čini isporuku usluga koja je zasebna i samostalna u odnosu na odgovarajuću isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje te koja se kao takva mora oporezivati PDV-om. Takvo pružanje usluga nije obuhvaćeno oslobođenjem iz članka 146. stavka 1. točke (e) te direktive.

2. **Članak 135. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112**

   treba tumačiti na način da:

   djelatnost vođenja dokumentacije u vezi s povratom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji su kupci koji nisu rezidenti u Uniji platili prilikom stjecanja robe koju su zatim prevezli izvan Unije nije obuhvaćena oslobođenjem iz te odredbe.

3. **Načelo zaštite legitimnih očekivanja treba tumačiti na način da mu se:**

   ne protivi to da porezna uprava naknadno primijeni porez na dodanu vrijednost (PDV) na određene isporuke usluga, u slučaju da je ta uprava tijekom više godina nadzirala i prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika a da pritom nije osporila kvalifikaciju tih usluga kao usluga koje su oslobođene od PDV-a i nije obavijestila tog poreznog obveznika o izmjeni do koje je došlo u nacionalnom zakonodavstvu koje je na snazi, a koje je u svojoj ranijoj verziji, navedene usluge izričito navodilo kao djelatnosti oslobođene od PDV-a. U tom kontekstu nije relevantna činjenica da je, nakon zahtjeva za donošenje mišljenja podnesenog u skladu s važećim nacionalnim zakonodavstvom, porezni obveznik primio *ex post* i neobvezujući odgovor porezne uprave prema kojem iste usluge treba smatrati popratnim troškovima uz isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje koji slijede sudbinu glavne transakcije u pogledu sustava oslobođenja od PDV-a.

4. **Članke 73. i 78. Direktive 2006/112**

   treba tumačiti na način da im se:

   protivi praksa porezne uprave države članice prema kojoj se iznosi obračunati kao naknada za vođenje dokumentacije u vezi s povratom poreza na dodanu vrijednost (PDV), to jest troškovi vođenja dokumentacije, smatraju neto iznosima koji ne uključuju PDV u slučaju kada je dobavljač smatrao da se na njegovu uslugu primjenjuje oslobođenje i ako očito nema mogućnost *a posteriori* prenijeti na kupce robe, na koju se primjenjuje oslobođenje, iznose PDV-a koje mu je porezna uprava naložila platiti.

Potpisi