



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 19. prosinca 2024.¹

Predmet C-427/23

Határ Diszkont Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Szegedi Törvényszék (Okružni sud u Segedinu, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točka (c) i članak 78. – Povrat unaprijed plaćenih iznosa PDV-a kupcima nerezidentima u Europskoj uniji – Naknada za upravljanje – Samostalna usluga koja podliježe PDV-u – Pojmovi „jedinствена složena usluga”, „usluga koja je pomoćna u odnosu na glavnu uslugu” i „neovisnost usluga” – Oslobođenja na temelju članka 135. stavka 1. točke (d) i članka 146. stavka 1. točke (e) – Zaštita legitimnih očekivanja – Porezna osnovica”

I. Uvod

1. U ovom se prethodnom postupku od Suda još jednom traži da razmotri pitanje, važno u praksi, kada u okviru poreznog tretmana određenih transakcija treba smatrati da je riječ o samo jednoj usluzi, a kada da je riječ o većem broju usluga. U potonjem se slučaju postavlja i pitanje kvalificiraju li se te usluge kao „neovisne usluge”, kao „jedinствена složena usluga” ili kao „usluga koja je pomoćna u odnosu na glavnu uslugu”².

2. U ovom je predmetu mađarski poduzetnik kupcima nerezidentima u Europskoj uniji prodao različitu robu namijenjenu izvozu iz Unije. Te su prodaje izvršene u njegovoj trgovini koja se nalazi u Mađarskoj u blizini granice sa Srbijom. Te su transakcije načelno bile oslobođene od poreza na dodanu vrijednost (PDV) kao isporuke robe koju kupac bez nastana otprema ili prevozi izvan Unije. Navedeni je poduzetnik zatim kupcima nerezidentima vratio iznose koje su unaprijed platili na ime PDV-a koji bi trebalo platiti u slučaju da predmetno oslobođenje nije provedeno. Međutim, poduzetnik je na ime upravljanja tim povratima naplatio naknadu u iznosu od 15 % vraćenog iznosa. U tom se kontekstu postavlja pitanje poreznog tretmana te naknade za upravljanje. Čine li radnje upravljanja samostalnu i oporezivu uslugu ili su to pomoćne usluge

¹ Izvorni jezik: francuski

² U pogledu tih pitanja vidjeti nedavne presude od 4. ožujka 2021., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167) i od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Vidjeti i moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 14. do 47., koje sadržavaju više upućivanja na sudsku praksu).

koje trebaju imati jednak porezni tretman kao glavna usluga na koju se primjenjuje oslobođenje, odnosno isporuka robe namijenjene izvozu? Ili se pak na njih primjenjuje oslobođenje na temelju drugih odredbi?

3. Ovaj predmet Sudu pruža priliku da pojasni kriterije u vezi s tretmanom takvih transakcija u svrhu PDV-a. Podredno otvara i pitanja koja se odnose na zaštitu legitimnih očekivanja u situaciji u kojoj je porezna uprava tijekom više godina provjeravala i prihvaćala prijave PDV-a u kojima su te transakcije smatrane oslobođenima kao i ona koja se odnose na poreznu osnovicu koju u ovom slučaju treba uzeti u obzir i način izračuna PDV-a.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost³. Člankom 1. stavkom 2. te direktive određuje se:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni robe i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

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.

[...]”

5. U članku 2. stavku 1. Direktive o PDV-u navodi se:

„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;

[...]”

³ Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja se primjenjuje na sporno razdoblje

6. U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u:

„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.”

7. Člankom 78. te direktive određuje se:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

[...]

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

[...]”

8. Člankom 135. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u određuje se:

„Države članice obvezne su [osloboditi] 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;

[...]”

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

„Države članice dužne su [osloboditi] sljedeće transakcije:

[...]

(b) isporuku robe koju na odredište izvan [Unije] otprema ili prevozi kupac ili netko drugi [za njegov račun] tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica,

[...]

(e) isporuku 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).”

B. Mađarsko pravo

10. Nacionalni propisi u području PDV-a relevantni u ovom predmetu sadržani su u általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII o porezu na dodanu vrijednost) iz 2007. (*Magyar Közlöny* 2007/155) u primjenjivoj verziji (u daljnjem tekstu: mađarski Zakon o PDV-u).

11. Člankom 98. stavkom 1. mađarskog Zakona o PDV-u određuje se:

„Isporuke robe otpremljene poštom ili prevezene iz države u državu izvan [Unije] 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”.

12. Člankom 99. tog 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 koje je izdalo tijelo, koje Mađarska priznaje i koje služe za identifikaciju osobe (u daljnjem tekstu zajedno nazvane: putne isprave),
- (c) tijelo na točki izlaza robe s područja [Unije] potvrđuje da je roba napustila područje [Unije] 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 nazvani: obrazac zahtjeva za povrat poreza), na temelju istodobnog predočanja isporučene robe i izvornog primjerka računa kojim se potvrđuje izvršenje isporuke robe.

2. Kako bi mogao ostvariti pravo na oslobođenje, prodavatelj robe mora, uz izdavanje računa, ispuniti obrazac zahtjeva za povrat poreza na zahtjev inozemnog putnika. Identifikacijski podaci inozemnog putnika koji se navode na računu i obrascu zahtjeva za povrat poreza moraju biti jednaki onima na putnim ispravama. Inozemni putnik dužan je prodavatelju robe predložiti 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

- (a) da prodavatelj robe ima prvi primjerak obrasca zahtjeva za povrat poreza s ovjerom i pečatom iz stavka 1. točke (c) i
- (b) da, ako je porez naplaćen u trenutku isporuke robe, prodavatelj vrati navedeni porez inozemnom putniku, u skladu sa stavcima 5. do 8.

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 predložiti svoje putne isprave;
 - (b) ne djeluje osobno, osoba koja djeluje u njegovo ime i za njegov račun mora priložiti pisanu punomoć izdanu na njezino 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 predložuje izvorni primjerak računa kojim se potvrđuje isporuka robe.
7. Povrat poreza duguje se stranom putniku u 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.
- [...]”

13. Na temelju članka 98. stavka 3. CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Zakon br. CLI o poreznom postupku) iz 2017. (*Magyar Közlöny* 2017/192), ako porezni obveznik ima pravo na oslobođenje od porezne obveze, mora to dokazati ispravom ili bilo kojim drugim odgovarajućim sredstvom.

14. Az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (Zakon br. LXXIV o porezu na dodanu vrijednost) (*Magyar Közlöny* 1992/128) iz 1992., 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”.

III. Okolnosti spora

15. Mađarsko društvo Határ Diszkont Kft. (u daljnjem tekstu: Határ Diszkont) prodalo je 2020. različitu robu kupcima nerezidentima u Uniji – točnije, kupcima koji borave u Srbiji – u svojoj trgovini u Tompi, koja se nalazi u Mađarskoj u blizini srpsko-mađarske granice. Ti su inozemni kupci robu kupljenu u Mađarskoj istog dana izvezli. Na računima za gotovinsko plaćanje koji se odnose na te kupnje nalazila se napomena „reguliran PDV”.

16. Határ Diszkont je nakon izvoza navedenim kupcima vratio ukupan iznos naplaćenog PDV-a koji je bio naveden na računu te je izdao pripadajuću potvrdu o isplati iz blagajne. Proizlazi da se kupac nerezident, kako bi dobio povrat iznosa unaprijed plaćenih na ime PDV-a, morao fizički vratiti u trgovinu društva Határ Diszkont⁴. Határ Diszkont je za upravljanje tim povratima svojim inozemnim kupcima naplatio naknadu za upravljanje u iznosu od 15 % vraćenog PDV-a.

⁴ Tu je okolnost na raspravi potvrdila mađarska vlada. Osim toga, u skladu s člankom 99. točkom 7. mađarskog Zakona o PDV-u, povrat unaprijed plaćenih iznosa PDV-a mora se, načelno, isplatiti u gotovini.

17. Postupak upravljanja sastojao se od sljedećih koraka: (a) provjera važeće putne isprave kupca nerezidenta prilikom prodaje; (b) izdavanje obrasca zahtjeva za povrat poreza i računa navedenom kupcu; (c) provjera važeće putne isprave kupca i obrasca zahtjeva za povrat poreza predanog u svrhu povrata PDV-a; (d) izmjena, izrada preslike i pohranjivanje računa prodaje; (e) isplata iz blagajne povrata iznosa unaprijed plaćenog na ime PDV-a kupcu nerezidentu; (f) izdavanje potvrde o isplati iz blagajne i potpisivanje kupca na nju; (g) izdavanje računa za naknadu za upravljanje; (h) izdavanje potvrde o uplati u blagajnu i potpisivanje kupca nerezidenta na nju; (i) uplata naknade za upravljanje u blagajnu.

18. Határ Diszkont je na dan povrata iznosa unaprijed plaćenih na ime PDV-a izdao račune za gotovinsko plaćanje za navedenu naknadu za upravljanje, čije je plaćanje potvrđeno potvrdom o uplati u blagajnu. Határ Diszkont je u svojim prijavama PDV-a prihod od te naknade naveo kao prihod od usluge na koju se primjenjuje oslobođenje.

19. Tijekom nadzora koji je porezna uprava⁵ provela za 2020., koji se među ostalim odnosio na PDV, Határ Diszkont je branio stajalište prema kojem radnje upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a čine isporuku usluga koja je oslobođena obveze plaćanja PDV-a.

20. U tom se kontekstu Határ Diszkont pozvao na pojašnjenje koje je dala sama porezna uprava⁶ kao odgovor na pitanje postavljeno konkretno u tom pogledu. Iz tog je pojašnjenja proizlazilo da naknadu za upravljanje, s obzirom na to da je riječ o posljedici oslobođenja, treba smatrati popratnim troškom uz isporuku robe te da se stoga i na nju mora primjenjivati sustav oslobođenja od obveze PDV-a primjenjiv na glavnu transakciju.

21. Tijekom postupka nadzora Határ Diszkont je također tvrdio da je isporuka usluga u vezi s povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a trebala biti oslobođena porezne obveze na temelju nacionalne odredbe kojom se prenosi oslobođenje za financijske transakcije predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u i one kojom se prenosi oslobođenje za transakcije povezane s izvozom robe predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u⁷.

22. Porezna uprava odbila je argumente društva Határ Diszkont. Rješenjem od 22. srpnja 2022. utvrdila je da to društvo ima dug PDV-a. To je rješenje potvrđeno odlukom žalbenog odjela porezne uprave od 27. listopada 2022.⁸

23. Határ Diszkont je sudu koji je uputio zahtjev, Szegedi Törvényszék (Okrugni sud u Segedinu, Mađarska), podnio tužbu kojom zahtijeva poništenje potonje odluke.

⁵ 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)

⁶ Pojašnjenje je sastavio Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Odjel za odnose s korisnicima i informiranje Središnje državne porezne i carinske uprave, Mađarska).

⁷ Riječ je o članku 86. stavku 1. točkama (d) i (e) odnosno članku 102. stavku 1. točki (b) mađarskog Zakona o PDV-u.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska)

IV. Prethodna pitanja

24. Odlukom od 3. srpnja 2023. Szegedi Törvényszék (Okružni sud u Segedinu, Mađarska) uputio je Sudu sljedeća četiri 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 neovisnom isporukom usluga, koja se razlikuje od isporuke robe oslobođene 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 izražena postotkom 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 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 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 oslobođena 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 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 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 oslobođena 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?“
25. U postupku pred Sudom mađarska vlada i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja te su sudjelovale na raspravi održanoj 17. listopada 2024.

V. Ocjena

A. Prvo prethodno pitanje

1. Uvodne napomene

26. Svojim prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 2., članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 78. Direktive o PDV-u tumačiti na način da radnja upravljanja „povratom PDV-a”, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, u korist kupaca koji nisu rezidenti u Uniji, a koja se odnosi na isporuke robe na koje se primjenjuje oslobođenje, čini samostalnu isporuku usluga, odvojenu od navedenih isporuka robe, te stoga kao takva podliježe PDV-u. Ako je to slučaj, taj sud pita treba li smatrati da se na takvu isporuku usluga primjenjuje oslobođenje na temelju članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u.

27. Uvodno valja istaknuti da u ovom predmetu tehnički gledano nema „povrata” PDV-a. Naime, nesporno je da su u ovom slučaju prodaje koje se odnose na predmetne isporuke robe društva Határ Diszkont kupcima nerezidentima u Uniji zbog izvoza te robe oslobođene obveze PDV-a na temelju članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Budući da je riječ o transakcijama na koje se primjenjuje oslobođenje, na te se transakcije ne plaća PDV. Slijedom navedenog, ne može biti ni „povrata” PDV-a.

28. U ovom slučaju, u trenutku kupnje robe kupci nerezidenti plaćaju društvu Határ Diszkont ukupnu bruto cijenu (u daljnjem tekstu: bruto cijena) koja uključuje iznos koji odgovara PDV-u koji bi trebalo platiti u slučaju da se predmetno oslobođenje ne provede jer roba naposljetku ne bude izvezena ili kupac ne dostavi potrebnu dokumentaciju kojom dokazuje da su ispunjeni materijalni uvjeti za oslobođenje. U tim okolnostima, plaćanja koja je Határ Diszkont izvršio kupcima nerezidentima čine povrat iznosa koji su unaprijed plaćeni u visini iznosa koje bi eventualno trebalo platiti na ime PDV-a (u daljnjem tekstu: unaprijed plaćeni iznosi PDV-a). Stoga nije riječ o „povratima” PDV-a.

29. Nakon što je to pojašnjeno, radnja upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da se njome samo provodi oslobođenje o kojem je riječ, prema mojem mišljenju nije posebna usluga koja bi bila oporeziva i podlijeerala PDV-u (vidjeti točku 2.). Podredno, ako treba smatrati da je u ovom slučaju doista riječ o oporezivoj usluzi, to bi ipak bila usluga koja nije neovisna i koja je pomoćna u odnosu na glavnu uslugu, odnosno isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje, te bi se na nju primjenjivao isti sustav oslobođenja kao na glavnu uslugu (vidjeti točku 3.). Naposljetku, u svakom slučaju, oslobođenje predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u u ovom predmetu nije relevantno (vidjeti točku 4.).

2. Nepostojanje oporezive usluge

30. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježu isporuke usluga koje uz naknadu na teritoriju određene države članice obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

31. Oporezive transakcije podrazumijevaju da među strankama postoji pogodba o cijeni ili protuvrijednosti. Stoga je isporuka usluga oporeziva samo ako između pružatelja i primatelja usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se izmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj usluge predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene primatelju⁹.

32. Prema tome, radnje upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a čine posebnu, oporezivu uslugu samo ako je moguće utvrditi postojanje takvog pravnog odnosa, u kojem se izmjenjuju uzajamne činidbe.

33. U ovom slučaju, kupci nerezidenti u Uniji obavljaju kupnje od društva Határ Diszkont na koje se primjenjuje oslobođenje od obveze PDV-a na temelju članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Međutim, kako bi se ostvarilo navedeno oslobođenje tih transakcija, Határ Diszkont, kao porezni obveznik, poreznoj upravi mora pružiti dokaz da su ispunjeni materijalni zahtjevi za navedeno oslobođenje¹⁰. Povreda formalnog zahtjeva može, naime, dovesti do odbijanja oslobođenja od obveze PDV-a ako je njezin učinak sprječavanje podnošenja sigurnog dokaza o tome da su ispunjeni materijalni zahtjevi¹¹.

34. Kako bi poreznoj upravi pružio takav dokaz, Határ Diszkont mora raspolagati cjelokupnom dokumentacijom koja mu je potrebna da bi dokazao da je doista riječ o transakcijama na koje se primjenjuje oslobođenje. Ta dokumentacija, koju najvećim dijelom treba dostaviti kupac, mora dokazivati, među ostalim, da je kupljena roba stvarno izvezena. Stoga se ona ne može dostaviti u trenutku kupnje robe, nego tek nakon što je roba stvarno izvezena. To, osim toga, jasno proizlazi iz članka 99. mađarskog Zakona o PDV-u.

35. Kako bi mogao dokazati da su ispunjeni materijalni uvjeti za oslobođenje¹², Határ Diszkont mora stoga pribaviti, obraditi i provjeriti svu dokumentaciju koja je relevantna za provedbu oslobođenja. Osim toga, snosi rizike povezane s mogućim pogreškama ili bilo kojom drugom vrstom problema u pogledu te dokumentacije.

36. U tom kontekstu, kao što to proizlazi iz točke 17. ovog mišljenja, kada pribavi sve dokumente koji dokazuju da su ispunjeni materijalni uvjeti za oslobođenje, to društvo mora obaviti niz administrativnih zadaća, od izdavanja obrasca zahtjeva za povrat poreza do povrata odgovarajućih iznosa.

37. Sve te radnje, kojima nedvojbeno nastaju troškovi, izvršavaju se kako bi se osigurala provedba oslobođenja za isporuke izvezene robe te se ne čini da su te radnje iskaz isporuke usluga koja je posebna i neovisna o navedenim isporukama.

38. Gospodarska je svrha transakcija kupnje koje su izvršili kupci nerezidenti u Uniji stjecanje robe na koje se primjenjuje sustav oslobođenja od obveze PDV-a u svrhu izvoza. Kada se pak ne bi obavile prethodno navedene radnje upravljanja, te transakcije ne bi mogle biti oslobođene

⁹ Vidjeti, među ostalim, presudu od 26. listopada 2023., GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, t. 32. i 33., kao i navedenu sudsku praksu); vidjeti i presudu od 4. srpnja 2024., Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

¹⁰ To je, osim toga, izričito predviđeno u mađarskom pravu u članku 98. stavku 3. Zakona br. CLI iz 2017.

¹¹ Vidjeti, među ostalim, presudu od 29. veljače 2024., B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

¹² O materijalnim uvjetima koji moraju biti ispunjeni za primjenu tog oslobođenja vidjeti presudu od 17. prosinca 2020., BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, t. 55. i slj.).

obveze PDV-a, a da nema oslobođenja, ne bi zapravo došlo do kupnji, kao što to osim toga izričito proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku¹³. Provedba oslobođenja stoga je ključni element za ostvarivanje gospodarske svrhe transakcija kupnje.

39. Iz toga slijedi da su, u odnosu na navedenu gospodarsku svrhu, radnje upravljanja o kojima je riječ jasno neodvojive od tih transakcija i nužne za njihovo ostvarenje.

40. U tim okolnostima, rastavljanje radnje upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a zbog oslobođenja isporuka bilo bi, prema mojem mišljenju, umjetno¹⁴. S obzirom na sve okolnosti u kojima se provode te transakcije, riječ je, naime, o transakciji koju ekonomski čini samo jedna usluga koja se ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a¹⁵.

41. U tom kontekstu, podložno činjeničnim ocjenama suda koji je uputio zahtjev, iznosi naplaćeni na ime naknade za upravljanje čine samo uvećanje prodajne cijene robe, koje su kupci nerezidenti prihvatili, a čija je svrha pokrivanje naknadnih troškova koji nastaju zbog provedbe oslobođenja za kupnju robe. Tako, na primjer, u slučaju da je primijenjena stopa PDV-a 27 %, a bruto cijena za kupnju robe namijenjene izvozu iznosi 127 (100 kao cijena robe + 27 kao unaprijed plaćeni iznosi PDV-a), ako se oslobođenje provede, (neto) cijena za kupnju robe na kraju će iznositi 104,05¹⁶.

42. Osim toga, kao što to ističe sud koji je uputio zahtjev, u trgovini društva Határ Diszkont nalazila se obavijest o naknadi za upravljanje i ono je o tome obavijestilo kupce nerezidente. Kada su kupovali proizvode namijenjene izvozu, oni su stoga bili u potpunosti svjesni postojanja te naknade te su je nedvojbeno uzeli u obzir u donošenju odluke o kupnji robe namijenjene izvozu. Iz toga slijedi da su ti kupci nužno morali, barem prešutno, prihvatiti te uvjete prilikom sklapanja ugovora o kupoprodaji predmetne robe. Opis ugovornih odnosa između društva Határ Diszkont i kupaca nerezidenata u Uniji iz zahtjeva za prethodnu odluku potvrđuje ta razmatranja¹⁷.

43. Usto, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da Határ Diszkont tvrdi, a da mu se nije proturječilo, da je iznos naknade za upravljanje, odnosno 15 % unaprijed plaćenih iznosa PDV-a koji su potom vraćeni, izračunan na temelju nastalih troškova. Prema tome, iznosi primljeni na ime naknade za upravljanje ne čine naknadu koja predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene primatelju kojom nastaju prihodi koji proizlaze iz gospodarske djelatnosti različite od one povezane s isporukama robe na koje se primjenjuje oslobođenje, nego u biti služe pokrivanju naknadnih troškova društva Határ Diszkont koji proizlaze iz provedbe oslobođenja povezanog s predmetnim isporukama robe.

44. Usto, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u području PDV-a dobavljači imaju ulogu prikupljanja poreza za račun države i u interesu državne riznice. Ti su dobavljači obvezni plaćati PDV, iako taj porez, kao porez na potrošnju, u konačnici snosi krajnji potrošač¹⁸. Kada bi se pak naknade koje za

¹³ Vidjeti drugi odlomak dijela naslovljenog „Tužba u glavnom postupku” na stranicama 8. i 9. prijevoda zahtjeva za prethodnu odluku na francuski jezik.

¹⁴ Vidjeti, među ostalim, presudu od 18. travnja 2024., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, t. 35. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti i moje mišljenje u predmetu *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 16. i slj. s drugim upućivanjima na sudsku praksu).

¹⁵ Vidjeti, među ostalim, presudu od 18. travnja 2024., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, t. 35.).

¹⁶ 15 % od 27 iznosi 4,05.

¹⁷ Vidjeti treći odlomak dijela naslovljenog „Tužba u glavnom postupku” na stranici 9. prijevoda zahtjeva za prethodnu odluku na francuski jezik.

¹⁸ Presude od 20. listopada 1993., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.)

Határ Diszkont proizlaze iz takve aktivnosti prikupljanja za račun države – a ona čini jamstvo provedbe oslobođenja smanjenjem cijene sa 127 na 104,05 – oporezivale PDV-om, to u najmanju ruku ne bi bilo svojstveno sustavu.

45. Kad je riječ o okolnosti koja je istaknuta u rješenju porezne uprave prema kojoj prodaja izvezenih robe i radnje upravljanja nisu izvršene istodobno¹⁹, ističem da do izmjene cijene isporuke nikada, u načelu, ne dolazi istodobno s prodajom ili isporukom, nego uvijek nakon te prodaje ili isporuke. U ovom je slučaju u konačnici riječ o pitanju promjene cijene. Ako su kupci nerezidenti htjeli izvršiti tu transakciju kupnje robe koja je oslobođena obveze poreza u trgovini društva Határ Diszkont, morali su prihvatiti promjenu cijene *a posteriori*, u trenutku provedbe oslobođenja. U slučaju neslaganja s time bili bi se trebali obratiti drugoj trgovini.

46. Zaključno, iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da u ovom slučaju radnje upravljanja povratom iznosa PDV-a koji su unaprijed plaćeni u svrhu oslobođenja predmetnih isporuka robe prema mojem mišljenju ne čine posebnu isporuku usluga neovisnu o navedenim isporukama, koja bi bila oporeziva u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u.

3. *Podredno, priroda pomoćne usluge koja nije neovisna*

47. U slučaju da Sud ocijeni da radnje upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a čine samostalnu isporuku uslugu, prema mojem bi mišljenju u svakom slučaju bila riječ o usluzi koja je pomoćna u odnosu na glavnu uslugu, odnosno isporuku robe na koju se primjenjuje oslobođenje, i koja nije neovisna, te bi se stoga na nju primjenjivao jednak porezni tretman kao na glavnu uslugu, odnosno sustav oslobođenja.

48. U svojoj ustaljenoj sudskoj praksi Sud polazi od načela da za potrebe PDV-a svaku uslugu općenito treba smatrati zasebnom i neovisnom uslugom. Međutim, načelo neovisnosti svake pojedinačne usluge nije apsolutno. Prema sudskoj praksi od tog se načela može odstupiti kada je određena usluga samo pomoćna usluga u odnosu na glavnu i nije neovisna²⁰.

49. Tako u određenim okolnostima više formalno zasebnih usluga, koje bi mogle biti obavljene odvojeno i na taj način zasebno biti oporezivane ili podlijevati oslobođenju, ako nisu neovisne, treba smatrati jedinstvenom transakcijom. To je osobito 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 usluge²¹.

50. Sud je u svojoj sudskoj praksi razradio određene naznake na temelju kojih se može utvrditi postojanje pomoćne usluge koja nije neovisna.

51. Kao prvo, za pomoćne usluge koje nisu neovisne primatelj glavne usluge uobičajeno nema neovisan ekonomski interes. U ekonomskom pogledu, imaju isključivo pomoćnu ulogu jer je njihov cilj samo upotpunjavanje i dopuna glavne usluge te se zbog toga obično na nju

¹⁹ Vidjeti četvrti odlomak dijela naslovljenog „Rješenje prvostupanjskog poreznog tijela” na stranici 6. francuske jezične verzije zahtjeva za prethodnu odluku.

²⁰ Vidjeti osobito presudu od 18. travnja 2024., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, t. 35. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti i moje mišljenje u predmetu *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 16. i slj. s drugim upućivanjima na sudsku praksu).

²¹ Vidjeti, među ostalim, presudu od 18. travnja 2024., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, t. 36. i 37. kao i navedenu sudsku praksu).

nadovezuju²². Sa stajališta prosječnog potrošača, njihova se gospodarska svrha može ostvariti samo u vezi s glavnom uslugom. Dakle, usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge²³.

52. Taj je kriterij u ovom slučaju ispunjen. Naime, kao što to proizlazi iz točaka 38. i 39. ovog mišljenja, kupci nerezidenti u Uniji za radnje upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a imaju ekonomski interes koji nije neovisan o glavnoj usluzi, koju čini isporuka robe namijenjene izvozu oslobođena obveze PDV-a. Oslobođenje i, stoga, obavljanje radnji za provedbu tog oslobođenja izravno ovise o navedenim isporukama. Da nema isporuke, a time ni oslobođenja, ne bi bilo navedenog upravljanja i obrnuto. Stoga su ekonomski interesi za isporuke i radnje upravljanja međuovisni.

53. Kao drugo, Sud uzima u obzir vrijednost glavne i pomoćne usluge, pri čemu potonja uobičajeno ima zanemarivu vrijednost u odnosu na prvu²⁴.

54. U ovom slučaju, iznos koji je Határ Diszkont naplatio na ime naknade za upravljanje odgovara 15 % unaprijed plaćenih iznosa PDV-a, koji se utvrđuje, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, po stopi od 27 %. Vrijednost usluge (ako ona postoji) koju čini upravljanje povratom navedenih iznosa iznosi dakle 4,05 % cijene isporuka te se stoga može smatrati marginalnom u odnosu na vrijednost glavne usluge.

55. Okolnost koju je Komisija istaknula u svojim očitovanjima da bi se zahtjev za povrat unaprijed plaćenih iznosa PDV-a eventualno mogao podnijeti službeniku kojem je povjereno upravljanje povratom i da uslugu stoga može izvršiti i treća osoba neovisna o gospodarskom subjektu koji je isporučio robu, nije relevantna. Naime, iz sudske prakse proizlazi da činjenica da pomoćnu uslugu koja nije neovisna u teoriji može pružiti i treća osoba nije protivna postojanju pomoćne usluge koja nije neovisna²⁵. Usto, pomoćnu uslugu koja nije neovisna uvijek pruža isti gospodarski subjekt koji pruža glavnu uslugu. To je svojstveno pomoćnoj prirodi predmetne usluge. Kada bi istu uslugu pružala treća osoba kao neovisnu uslugu koja stoga ne bi bila pomoćna, tada bi ona bila oporeziva. Kao primjer mogu se navesti troškovi prijevoza: ako prodavatelj sam obavlja prijevoz robe (na primjer knjige), riječ je o pomoćnoj usluzi (koja se oporezuje po sniženoj stopi); suprotno tomu, ako kupac zatraži od treće osobe da preveze robu (knjigu), bit će riječ o neovisnoj usluzi (koja se oporezuje po uobičajenoj stopi).

56. Naposljetku, cilj je oslobođenja koje se primjenjuje na isporuke robe, odnosno onog predviđenog člankom 146. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, da se u okviru međunarodne trgovine poštuje načelo oporezivanja robe o kojoj je riječ na njezinu odredištu i time zajamči da se dotična transakcija isključivo oporezuje u mjestu potrošnje proizvoda o kojima je riječ²⁶. Budući da je PDV porez na potrošnju, koji se ubire na mađarskom poreznom području, ali se izvezena roba troši izvan tog područja, ne treba ga primijeniti na isporuku te

²² Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

²³ Vidjeti, među ostalim, presude od 4. svibnja 2023., Finanzamt X (Stalno ugrađena oprema i strojevi) (C-516/21, EU:C:2023:372, t. 30. i navedenu sudsku praksu) i od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

²⁴ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

²⁵ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

²⁶ Presude od 17. listopada 2019., Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, t. 20.) i od 17. prosinca 2020., BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, t. 50.)

robe. Tako se izbjegava dvostruko oporezivanje (obično druga država oporezuje uvoz robe)²⁷ te roba proizvedena u Uniji i izvezena iz nje ne dolazi zbog tog dvostrukog oporezivanja u nepovoljan konkurentski položaj.

57. Doista, tim bi se ciljevima protivilo tumačenje Direktive o PDV-u na temelju kojeg bi se usluge čija je svrha povrat unaprijed plaćenih iznosa PDV-a primjenom prethodno navedenog oslobođenja mogle smatrati oporezivima. Naime, takvo bi tumačenje, s obzirom na to da bi se pomoćna usluga koja je nužna za ostvarivanje povrata navedenih iznosa primjenom navedenog oslobođenja oporezivala PDV-om, ugrozilo poreznu neutralnost izvoza.

4. Oslobođenje na temelju članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u

58. Podredno prethodno navedenom, razmotrit ću pitanje primjene oslobođenja predviđenog člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u, na koje upućuje sud koji je uputio zahtjev.

59. U skladu s člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 6. glave IX. te direktive, države članice se obvezuju da od obveze PDV-a oslobode „isporuku 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)” navedene direktive.

60. Iz njegova teksta proizlazi da se predmetnom odredbom, osim oslobođenja koja se odnose na djelatnosti od javnog interesa, predviđenih člankom 132. Direktive o PDV-u, te oslobođenja za niz različitih djelatnosti koja su obuhvaćena člankom 135. iste direktive, od PDV-a oslobađaju isporuke usluga, uključujući usluge prijevoza i sporedne transakcije koje su izravno povezane s izvozom ili uvozom robe, *obuhvaćene člankom 61. ili člankom 157. stavkom 1. točkom (a)* Direktive o PDV-u.

61. Roba iz članka 61. Direktive o PDV-u roba je koja nije u slobodnom optjecaju, ali je stavljena u carinsko ili slično skladište²⁸, ili koja jest u slobodnom optjecaju, ali je obuhvaćena postupkom unutarnjeg provoza Unije, koja je obuhvaćena postupkom privremenog uvoza uz potpuno izuzeće od uvoznih carina ili pak koja je obuhvaćena postupkom vanjskog provoza. Kad je riječ o članku 157. stavku 1. točki (a) iste direktive, on se odnosi na robu namijenjenu stavljanju u skladište koje nije carinsko ili slično.

62. Međutim, treba utvrditi da nijedan element u spisu ne pokazuje da se roba koja je izvezena u ovom slučaju nalazi u nekoj od situacija predviđenih člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u. Iz toga slijedi da se ta odredba u ovom slučaju ne primjenjuje²⁹.

²⁷ Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, t. 66. i navedena sudska praksa)

²⁸ U članku 61. te direktive izričito se upućuje na članak 156. navedene direktive.

²⁹ U tom pogledu ističem da se presuda od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), na koju sud koji je uputio zahtjev upućuje u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, odnosila na robu u postupku vanjskog provoza (vidjeti točke 8., 24., 51. i 61. te presude).

5. Međuzaključak

63. Zaključno predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori kako slijedi. Članak 1. stavak 2. i članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da radnje upravljanja povratom, koje obavlja prodavatelj, iznosa PDV-a koje su kupci nerezidenti u Uniji unaprijed platili u okviru transakcija koje se odnose na isporuke robe koju su oni zatim izvezli, oslobođenih obveze PDV-a, ne čine posebnu isporuku usluga neovisnu o navedenim isporukama. Slijedom navedenog, prema toj direktivi te radnje nisu oporezive s obzirom na to da se njima samo provodi oslobođenje te nisu iskaz obavljanja posebne gospodarske djelatnosti koja se razlikuje od one koja se odnosi na isporuku robe.

B. Drugo, treće i četvrto prethodno pitanje

64. S obzirom na odgovor na prvo prethodno pitanje koji predlažem, nije potrebno odgovoriti na drugo, treće i četvrto prethodno pitanje. Međutim, podredno ću u nastavku ukratko iznijeti svoja razmatranja o tim pitanjima.

1. Drugo prethodno pitanje

65. Svojim drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li, u slučaju da se ocijeni da radnje upravljanja o kojima je riječ čine oporezivu isporuku usluga, smatrati da se na takvu isporuku usluga primjenjuje oslobođenje na temelju članka 135. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u.

66. U skladu s tom odredbom, države članice obvezne su osloboditi od PDV-a transakcije koje se odnose na, među ostalim, „depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente”.

67. Sud koji je uputio zahtjev dvoji primjenjuje li se ta odredba zbog toga što bi kupci nerezidenti u Uniji koji su primili isporuku robe imali, na temelju zakona, novčano potraživanje za povrat unaprijed plaćenih iznosa PDV-a prema društvu Határ Diszkont te bi naknada za upravljanje bila povezana s tim potraživanjem.

68. U ovom slučaju nije bilo nijedne financijske transakcije koja bi opravdavala primjenu predmetne odredbe³⁰. Konkretno, Határ Diszkont nije odobrio nikakva sredstva kupcima nerezidentima. Samo je zadržao iznose koji odgovaraju PDV-u koji se odnosi na kupnje o kojima je riječ, koji bi bio morao uplatiti u državnu riznicu da oslobođenje nije provedeno. Iznosi su zadržani dok kupci nerezidenti nisu dostavili dokumentaciju kojom se dokazuje da su stvarno ispunjeni materijalni uvjeti za oslobođenje. Nakon što je relevantna dokumentacija dostavljena, pri čemu je razjašnjeno da se zbog provedbe oslobođenja ne plaća PDV na te transakcije, kupcima nerezidentima je vratio odgovarajući iznos.

69. Iz toga slijedi da se, u svakom slučaju, oslobođenje predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u u ovom predmetu ne primjenjuje.

³⁰ Vidjeti u tom pogledu presudu od 17. prosinca 2020., Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

2. Treće prethodno pitanje

70. Svojim trećim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita – u slučaju potvrdnog odgovora na prvo i drugo pitanje – je li u skladu s načelom zaštite legitimnih očekivanja to da porezna uprava primijeni obvezu plaćanja PDV-a na određene transakcije koje se odnose na razdoblje koje je prošlo, u trima slučajevima: prvo, u slučaju u kojem je ta uprava tijekom više godina provjeravala i prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika a da, prilikom više poreznih nadzora, nije osporavala kvalifikaciju tih transakcija kao transakcija oslobođenih obveze PDV-a; drugo, u slučaju u kojem poreznog obveznika nije obavijestila o izmjeni nacionalnog zakonodavstva na snazi u kojem su se, u verziji koja je prethodila zakonodavnoj izmjeni, navedene transakcije izričito navodile među isporukama usluga na koje se primjenjuje oslobođenje; i treće, u rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku upućuje se na okolnost da je Határ Diszkont tijekom poreznog nadzora iz 2020. o kojem je riječ zatražio mišljenje porezne uprave³¹. Határ Diszkont je dobio odgovor da naknadu za upravljanje o kojoj je riječ treba smatrati popratnim troškom uz isporuku robe koja je oslobođena obveze PDV-a te da se na nju kao takvu primjenjuje sustav oslobođenja od obveze PDV-a kao i na glavnu transakciju.

71. Prema sudskoj praksi Suda, načelo zaštite legitimnih očekivanja jedno je od temeljnih načela Unije³². Sud je pojasnio da to načelo obuhvaća svakog pojedinca kod kojeg je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja utemeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo³³. To načelo pretpostavlja da su radnje upravnih tijela u predodžbi razumnog i opreznog gospodarskog subjekta stvorile razumna i legitimna očekivanja³⁴.

72. Kao prvo, postavlja se pitanje je li usklađena s načelom legitimnih očekivanja činjenica da se prilikom više poreznih nadzora nije osporavala kvalifikacija radnji upravljanja povratom unaprijed plaćenih iznosa PDV-a kao „transakcija oslobođenih obveze PDV-a”.

73. Iz sudske prakse proizlazi da puko prihvaćanje državne porezne uprave, čak i tijekom više godina, prijava PDV-a koje nisu uključivale iznose koji se odnose na određene transakcije ne predstavlja precizno jamstvo koje je ta uprava dala u svezi s neprimjenom PDV-a na te transakcije i stoga ne može stvoriti legitimna očekivanja u tom pogledu³⁵. Isto tako, puko prihvaćanje, tijekom više godina, prijava PDV-a poreznog obveznika a da prilikom poreznih nadzora nije osporavana kvalifikacija tih transakcija kao „transakcija oslobođenih obveze PDV-a” načelno ne može, prema mojem mišljenju, predstavljati precizno jamstvo. Stoga takvo puko prihvaćanje ne može za uobičajeno razuman i oprezan gospodarski subjekt stvoriti legitimna očekivanja u pogledu primjene oslobođenja na te transakcije³⁶.

74. Međutim, u ovom slučaju, 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 [Határ Diszkont] zakonito izdavao račune oslobođene obveze PDV-a za uslugu upravljanja”. Sud koji je uputio zahtjev ne iznosi pak druga pojašnjenja u tom pogledu. Stoga je

³¹ Vidjeti točku 20. ovog mišljenja.

³² Vidjeti presude od 7. lipnja 2005., VEMW i dr. (C-17/03, EU:C:2005:362, t. 73 i navedenu sudsku praksu) i od 14. ožujka 2013., Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

³³ Vidjeti, *inter alia*, presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 90. i navedenu sudsku praksu).

³⁴ Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, t. 68. i navedenu sudsku praksu).

³⁵ Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 92.)

³⁶ U tom smislu vidjeti i 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.).

na tom sudu da provjeri sadržavaju li navedeni zapisnici „precizna jamstva” u smislu prethodno navedene sudske prakse Suda u pogledu poreznog tretmana predmetne usluge upravljanja, ako se takva usluga – *quod non* – prizna u ovom slučaju³⁷.

75. Kao drugo, kad je riječ o neobavješćavanju o izmjeni nacionalnog zakonodavstva na snazi, ne vidim zašto bi takav eventualni propust mogao činiti „precizno jamstvo” koje stvara utemeljena očekivanja u smislu sudske prakse navedene u točki 71. ovog mišljenja. Osim toga, ne čini se da porezna uprava ima obvezu obavješćavati porezne obveznike o izmjenama poreznog zakonodavstva, s kojima bi uobičajeno razumni i oprezni gospodarski subjekti trebali biti upoznati.

76. Kao treće, smatram da se ni pojašnjenje koje je porezna uprava dala kao odgovor na zahtjev društva Határ Diszkont u ovom slučaju ne može kvalificirati kao „precizno jamstvo” koje stvara utemeljena očekivanja. Naime, kao što to ističe sam sud koji je uputio zahtjev, to je mišljenje – koje osim toga nije bilo obvezujuće – poslano tijekom poreznog nadzora (i zbog tog nadzora). Takvo neobvezujuće, „ex post” pojašnjenje stoga nije moglo utjecati na već izvršene transakcije koje su bile predmet poreznog nadzora.

3. Četvrto prethodno pitanje

77. U okviru svojeg četvrtog prethodnog pitanja sud koji je uputio zahtjev izražava dvojbe u pogledu tumačenja članka 73. i 78. Direktive o PDV-u kad je riječ o poreznoj osnovici koju u ovom slučaju treba uzeti u obzir te načinu izračuna PDV-a. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev ima, s obzirom na sudsku praksu Suda, dvojbe u pogledu pristupa porezne uprave prema kojem se u ovom slučaju naknada za upravljanje smatra neto iznosom, a ne bruto iznosom koji uključuje PDV. Na to pitanje valja odgovoriti samo ako, u slučaju potvrdnog odgovora na prva tri pitanja, navedene radnje upravljanja treba smatrati oporezivom isporukom usluga na koju se ne primjenjuje oslobođenje.

78. U tom pogledu, podsjećam na to da, na temelju članka 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos uključuje „sve što čini naknadu” koju prima ili treba primiti dobavljač. Vrijednost naknade odgovara dogovorenoj cijeni koju za to plati kupac. U članku 78. točki (a) te direktive zatim se pojašnjava da u oporezivi iznos također treba uključiti sve poreze, isključujući sam PDV. Na taj se oporezivi iznos tada primjenjuje određena porezna stopa (članak 93. te direktive). U članku 1. stavku 2. navedene direktive još se jasnije navodi da se pri svakoj transakciji PDV koji treba platiti izračunava na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, po odbitku iznosa PDV-a³⁸.

79. Iz toga slijedi da za određivanje oporezivog iznosa iz svake naknade u smislu članka 73. Direktive o PDV-u treba, u skladu s člankom 78. točkom (a) te direktive, isključiti PDV, u iznosu u kojem ga treba platiti na temelju zakona³⁹.

³⁷ U tom pogledu ističem da nije isključeno da u određenim specifičnim situacijama praksa porezne uprave koja se odnosi na porezni tretman određenih transakcija može stvoriti legitimna očekivanja gospodarskog subjekta u pogledu tog tretmana, tako da bi se različita primjena s retroaktivnim učinkom koja se temelji na promjeni mišljenja te uprave mogla pokazati problematičnom. Međutim, s obzirom na odgovor na prvo prethodno pitanje koji predlažem, smatram da ovdje nije potrebno baviti se osjetljivim pitanjem utvrđivanja toga što čini „precizno jamstvo” porezne uprave u okviru poreznih nadzora koji se odnose na prethodna porezna razdoblja.

³⁸ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogućnost ispravka u slučaju pogrešne stope) (C-606/22, EU:C:2023:893, t. 29.).

³⁹ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogućnost ispravka u slučaju pogrešne stope) (C-606/22, EU:C:2023:893, t. 30.).

80. Iz svih tih razmatranja proizlazi da je u svaku dogovorenu (bruto) cijenu uvijek uključen PDV u (točnom) iznosu predviđenom zakonom, a da pritom za porez koji pripada poreznom vjerovniku nije važno jesu li ugovorne strane upoznate s tim točnim iznosom⁴⁰.

81. Stoga je Sud izričito presudio da je posljedica članka 78. točke (a) Direktive o PDV-u to da je PDV uvijek automatski uključen u dogovorenu cijenu, čak i u slučaju u kojem je porezni obveznik pogrešno odredio primjenjivu stopu⁴¹.

82. U ovom predmetu, u slučaju da radnje upravljanja o kojima je riječ treba – *quod non* – smatrati oporezivom isporukom usluga na koju se ne primjenjuje oslobođenje, dogovorenu cijenu, odnosno 15 % unaprijed plaćenih iznosa PDV-a koji su zatim vraćeni, trebalo bi smatrati bruto cijenom koja već uključuje PDV. Poreznu osnovicu na koju bi zatim trebalo primijeniti stopu PDV-a trebalo bi izračunati u skladu s time. Okolnost da je porezni obveznik eventualno pogrešno smatrao da se na transakcije o kojima je riječ primjenjuje oslobođenje i da je stoga prema njegovu mišljenju porezna stopa primjenjiva na te transakcije trebala odgovarati nuli nije relevantna u tom pogledu.

VI. Zaključak

83. S obzirom na prethodna razmatranja predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Szegedi Törvényszék (Sud u Segedu) odgovori sljedeće:

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

treba tumačiti na način da

radnje upravljanja povratom, koje obavlja prodavatelj, iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje su kupci nerezidenti u Europskoj uniji unaprijed platili u okviru transakcija koje se odnose na isporuke robe koju su oni zatim izvezli, oslobođenih obveze PDV-a, ne čine posebnu isporuku usluga neovisnu o navedenim isporukama. Slijedom navedenog, prema toj direktivi te radnje nisu oporezive s obzirom na to da se njima samo provodi oslobođenje te nisu iskaz obavljanja posebne gospodarske djelatnosti koja se razlikuje od one koja se odnosi na isporuku robe.

⁴⁰ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogućnost ispravka u slučaju pogrešne stope) (C-606/22, EU:C:2023:893, t. 32.). Vidjeti i 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. 26. i navedenu sudsku praksu).

⁴¹ 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. 27.)