Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

1. srpna 2025*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c) a článek 78 – Osvobození od daně při vývozu – Článek 146 odst. 1 písm. b) – Dodání zboží osvobozené od daně – Služba spočívající ve vyřízení vrácení DPH pořizovatelům-nerezidentům v Evropské unii – Jediné plnění – Oddělená a samostatná plnění – Hlavní nebo vedlejší plnění – Osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) a čl. 146 odst. 1 písm. e) – Ochrana legitimního očekávání – Základ daně“

Ve věci C-427/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko) ze dne 3. července 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 11. července 2023, v řízení

Határ Diszkont Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení: I. Jarukaitis, předseda senátu, N. Jääskinen (zpravodaj), A. Arabadžev, M. Condinanzi a R. Frendo, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. října 2024,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za maďarskou vládu: D. Csoknyai, Z. Fehér a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi: V. Bottka, J. Jokubauskaitė a A. Sipos, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. prosince 2024,

* Jednací jazyk: maďarština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c), článků 73 a 78, čl. 135 odst. 1 písm. d) a čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady ochrany legitimního očekávání.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Határ Diszkont Kft. (dále jen „Határ Diszkont“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“) ve věci odmítnutí posledně uvedeného orgánu přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) z poplatku za vyřízení vrácení DPH pořizovatelům-nerezidentům v Evropské unii.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4 Článek 2 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

5 Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6 Článek 78 téže směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;

b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.

Pro účely prvního pododstavce písm. b) mohou členské státy považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za vedlejší výdaje.“

7 Článek 135 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

[…]“

8 Článek 146 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo [Evropské] [s]polečenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití;

[…]

e) poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na nějž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a).“

9 Článek 147 uvedené směrnice zní:

„1. Na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje jen při splnění těchto podmínek:

a) cestující není usazen ve Společenství;

b) zboží je přepraveno mimo Společenství do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž se dodání uskutečnilo;

c) celková hodnota dodání včetně DPH je vyšší než 175 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně stanovený jednou ročně za použití směnného kurzu platného první pracovní den měsíce října s účinkem od 1. ledna následujícího roku.

Členské státy však mohou osvobodit od daně i dodání s celkovou hodnotou nižší, než je částka uvedená v prvním pododstavci písm. c).

2. Pro účely odstavce 1 se „cestujícím, který není usazen ve Společenství," rozumí cestující, jehož bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází ve Společenství. […]

Vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství.

Každý členský stát předá [Evropské] [k]omisi vzory razítek, která používá při vydávání potvrzení uvedených v druhém pododstavci. Komise sdělí tyto údaje správcům daně ostatních členských států."

Maďarské právo

Zákon o DPH

10 Ustanovení § 70 odst. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o DPH"), stanoví:

„Při dodávání zboží a poskytnutí služby zahrnuje základ daně:

[…]

b) vedlejší náklady, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby přenesl na pořizovatele zboží nebo příjemce služby, zejména: provize nebo jiné náklady na zprostředkování, balení, přepravu a pojištění;

[…]"

11 Podle § 86 odst. 1 tohoto zákona jsou od daně osvobozeny:

„[…]

d) poskytnutí služby týkající se běžných účtů, vkladů a účtů klientů, plateb, převodů, šeků, jiných peněžních pohledávek a finančních nástrojů, včetně sjednávání, s výjimkou samotného vymáhání (nezaplacených) pohledávek;

e) poskytnutí služby týkající se zákonného maďarského a zahraničního platidla, včetně sjednávání, s výjimkou mincí a bankovek používaných jako sběratelské předměty, a sice zlatých, stříbrných nebo jiných kovových mincí anebo bankovek, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;

[…]"

12 Ustanovení § 98 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Od daně je osvobozeno dodání zboží odeslaného poštou nebo přepraveného z tuzemska do země mimo Společenství za podmínky, že odeslání nebo přepravu uskutečnil:

a) sám dodavatel, nebo třetí osoba jednající na jeho účet;

b) sám pořizovatel, nebo třetí osoba jednající na jeho účet, jsou-li splněny další podmínky stanovené v odstavcích 3 a 4 nebo v § 99 a § 100 tohoto zákona.“

13 Ustanovení § 99 téhož zákona stanoví:

„1. Je-li pořizovatelem zahraniční cestující a dodané zboží […] je součástí jeho osobního nebo cestovního zavazadla, je pro účely uplatnění osvobození od daně stanoveného v § 98 odst. 1 nutné, aby:

a) hodnota dodání zboží včetně daně byla vyšší než 175 eur,

b) zahraniční cestující prokázal své postavení cestovním dokladem nebo jinými doklady vydanými orgány uznávanými v Maďarsku, jež slouží k identifikaci osoby (dále společně jen ‚cestovní doklady‘),

c) příslušný orgán v místě výstupu zboží z území Společenství potvrdil, že opustilo území, a to prostřednictvím potvrzení a razítka na formuláři poskytnutém za tímto účelem státní daňovou správou nebo na jiném formuláři schváleném vnitrostátní daňovou správou, který obsahuje údaje uvedené v odstavci 10 (dále společně jen ‚formulář žádosti o vrácení daně“), na základě současného předložení dodaného zboží a originálu faktury potvrzující uskutečnění dodání zboží.

2. Pro účely uplatnění osvobození od daně musí prodejce zboží kromě vystavení faktury vyplnit na žádost zahraničního cestujícího formulář žádosti o vrácení daně. Identifikační údaje zahraničního cestujícího uvedené na faktuře a na formuláři žádosti o vrácení daně se nesmí lišit od údajů uvedených v cestovních dokladech. Zahraniční cestující je povinen předložit prodejci zboží cestovní doklady. Formulář žádosti o vrácení daně může obsahovat pouze údaje týkající se dodání zboží z jedné faktury, takže se nemohou lišit od údajů uvedených na faktuře. Formulář žádosti o vrácení daně vyhotovuje prodávající zboží ve třech kopiích, z nichž první dvě obdrží cestující a třetí si ponechává prodávající ve svých účetních dokladech.

3. Jakmile celní orgán potvrdí, že zboží opustilo území podle odst. 1 písm. c), odebere cestujícímu druhou kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem.

4. Osvobození od daně je podmíněno tím, že:

a) prodejce zboží má v držení první kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem podle odst. 1 písm. c) a

b) v případě, že byla v okamžiku dodání zboží vybrána daň, prodávající vrátí uvedenou daň zahraničnímu cestujícímu v souladu s odstavci 5 až 8.

5. O vrácení daně může prodejce zboží požádat osobně zahraniční cestující nebo zmocněnec jednající jeho jménem a na jeho účet. V případě, že zahraniční cestující:

a) jedná osobně, je povinen předložit své cestovní doklady;

b) nejedná osobně, musí osoba jednající jeho jménem a na jeho účet přiložit písemné pověření vystavené na své jméno.

6. Za účelem vrácení daně zahraniční cestující nebo jeho zmocněnec:

a) předá prodávajícímu zboží první kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem podle odst. 1 písm. c) a

b) předloží prodávajícímu zboží originál faktury potvrzující dodání zboží.

7. Vrácená daň se zahraničnímu cestujícímu vyplácí v [maďarských] forintech a musí být zaplacena v hotovosti. Dodavatel zboží a zahraniční cestující se však mohou dohodnout na jiné měně a jiném způsobu platby.

8. Prodejce zboží je dále povinen zajistit, aby faktura prokazující uskutečnění dodání zboží nebyla použita k podání další žádosti o vrácení daně. Pro tyto účely je nutné, aby prodejce zboží před vrácením originálu faktury [cestujícímu] uvedl na faktuře zmínku ‚DPH byla vyrovnána' a pořídil fotokopii faktury s touto zmínkou, kterou je povinen uchovat ve svém archivu

[…]"

14 Podle čl. 102 odst. 1 zákona o DPH je od daně osvobozeno rovněž poskytnutí služeb, pokud přímo souvisí se zbožím:

„[…]

b) opouštějícím území Společenství v režimu vývozu a pro něž bylo vydáno potvrzení o opuštění území Společenství vystavené orgánem uvedeným v § 98 odst. 2 písm. a);

[…]"

Zákon č. LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (zákon č. LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty) (*Magyar Közlöny* 1992/128), platný do 31. prosince 2007, zařadil do seznamu dodání zboží a služeb osvobozených od daně podle § 30 odst. 1 tohoto zákona ve spojení s přílohou č. 2 uvedeného zákona „vrácení daně zahraničním cestujícím, uskutečněné obchodníkem na základě zvláštních právních předpisů".

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 V průběhu roku 2020 prodala společnost Határ Diszkont různé zboží pořizovatelům-nerezidentům v Unii ve svém obchodě v Tompa (Maďarsko) v blízkosti srbsko-maďarské hranice.

17 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že tito pořizovatelé vyvezli zboží zakoupené v Maďarsku ještě téhož dne a faktury za platby v hotovosti týkající se těchto nákupů uváděly „DPH byla vyrovnána“. Po vývozu společnost Határ Diszkont vrátila uvedeným pořizovatelům celou částku DPH, která byla uvedena na faktuře, a vystavila příslušný příjmový doklad, na kterém byly uvedeny podpisy vystavitele a příjemce.

18 Společnost Határ Diszkont účtovala za vyřízení vrácení DPH těmto pořizovatelům-nerezidentům v Unii poplatek odpovídající 15 % vrácené DPH. V den vrácení DPH tedy společnost Határ Diszkont vystavila faktury na poplatek za toto vyřízení, jehož platba v hotovosti byla doložena příjmovými doklady. Společnost Határ Diszkont ve svých přiznáních k DPH uváděla příjmy z těchto poplatků za vyřízení jako odměnu za plnění osvobozená od daně.

19 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, rovněž vyplývá, že informace týkající se poplatku za vyřízení vrácení DPH byly vyvěšeny v obchodě společnosti Határ Diszkont a že zahraniční pořizovatelé byli ústně informováni jak o existenci tohoto poplatku, tak o způsobech jeho výpočtu.

20 Při daňové kontrole za rok 2020 provedené Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (daňové a celní ředitelství župy Bács-Kiskun, spadající pod státní daňovou a celní správu, Maďarsko) (dále jen „daňový orgán prvního stupně“) společnost Határ Diszkont tvrdila, že plnění spočívající ve vyřízení vrácení DPH jsou osvobozena od daně, přičemž několikrát změnila své stanovisko k důvodu tohoto osvobození.

21 Ve svém vyjádření ke zprávě o této kontrole společnost Határ Diszkont zejména tvrdila, že poplatek za vyřízení vrácení DPH lze považovat za protiplnění za poskytnutí finančních služeb osvobozené od daně na základě § 86 odst. 1 písm. d) a e) zákona o DPH. Stejně tak podle společnosti Határ Diszkont mohlo být na ni v projednávané věci uplatněno i osvobození od daně stanovené pro služby přímo související s vývozem zboží, které je upraveno v § 102 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Společnost Határ Diszkont kromě toho uvedla, že nicméně v souladu s informacemi, které obdržela od Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy a pro informovanost Ústředního ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy“) v odpovědi na otázku, kterou mu položila v průběhu kontroly, musí být poplatek za vyřízení vrácení DPH považován za vedlejší náklady ve smyslu § 70 odst. 1 písm. b) zákona o DPH na dodání zboží osvobozené od DPH podle § 99 tohoto zákona a že jakožto vedlejší náklady sdílejí osud hlavního plnění, pokud jde o režim zdanění DPH.

22 Daňový orgán prvního stupně zamítl všechny důvody pro osvobození od daně uplatněné společností Határ Diszkont a rozhodnutím ze dne 22. července 2022 rozhodl, že je povinna zaplatit nedoplatek na DPH.

23 Tento orgán ve svém rozhodnutí nejprve zkoumal, zda lze službu vyřízení vrácení DPH považovat za vedlejší službu k dodání zboží, a dospěl k závěru, že se jedná o samostatné plnění. Zdůraznil zejména skutečnost, že dodání zboží a poskytnutí této služby neprobíhají současně, takže nelze mít za to, že uvedená služba usnadňuje nebo doplňuje dodání tohoto zboží. Tento orgán rovněž zdůraznil, že službu spočívající ve vyřízení vrácení DPH nelze považovat za nezbytnou k uskutečnění dodání zboží, které bylo dokončeno, jakmile toto zboží opustilo území Unie. Stejně tak podle názoru uvedeného orgánu služba poskytnutá společností Határ Diszkont neusnadňovala používání, ani spotřebu uvedeného zboží, s jehož dodáním tedy nebyla spojena. Tentýž orgán

kromě toho uvedl, že společnost Határ Diszkont sama zacházela se službou spočívající ve vyřízení vrácení DPH jako se samostatným plněním, neboť nezahrnula náklady na tuto službu do základu daně z dodání zboží a uvedla na fakturách jiné datum uskutečnění, než je datum dodání.

24 Pokud jde dále o osvobození od daně stanovené v § 86 odst. 1 písm. d) a e) zákona o DPH, které odpovídá čl. 135 odst. 1 písm. d) a e) směrnice o DPH, dospěl daňový orgán prvního stupně k závěru, že služba poskytnutá společností Határ Diszkont zahraničnímu cestujícímu je úkolem administrativní povahy a nelze ji považovat za finanční službu osvobozenou od daně ve smyslu těchto ustanovení. Kromě toho ve vztahu k osvobození služeb souvisejících s vývozem zboží od daně uvedenému v § 102 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, který odpovídá čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, daňový orgán prvního stupně v podstatě zopakoval, že vrácení DPH zahraničnímu cestujícímu je dalším plněním, které přímo nesouvisí s dodáním zboží. Konečně tento daňový orgán potvrdil, že částka DPH vztahující se k poplatku za vyřízení musí být určena na základě částky účtované z titulu tohoto poplatku, která je považována za čistou částku daně.

25 Ve své stížnosti proti rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně společnost Határ Diszkont tvrdila, že závěry tohoto orgánu jsou v rozporu s § 70 odst. 1 písm. b), § 86 odst. 1 písm. d) a e) a § 102 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Rovněž tvrdila, že rozdílné posouzení jejího případu daňovým orgánem prvního stupně a oddělením pro vztahy s adresáty veřejné správy porušuje zásadu právní jistoty.

26 Rozhodnutím ze dne 27. října 2022 odvolací ředitelství potvrdilo rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně, přičemž mělo za to, že toto rozhodnutí bylo řádně odůvodněno. Odvolací ředitelství mělo ve svém rozhodnutí rovněž za to, že informace, které společnosti Határ Diszkont poskytlo oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy, se týkaly velmi obecné otázky, která nezmiňovala podstatnou okolnost, že dodání zboží a poskytnutí služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH se od sebe zcela liší a neprobíhají současně, a služba poskytnutá společností Határ Diszkont není nezbytnou podmínkou pro vrácení této daně.

27 Společnost Határ Diszkont podala žalobu k předkládajícímu soudu, Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí odvolacího ředitelství s účinky na rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně.

28 Zaprvé má předkládající soud na rozdíl od odvolacího ředitelství za to, že vyřízení vrácení DPH musí být považováno za vedlejší plnění k dodání osvobozenému od daně ve smyslu § 78 prvního pododstavce písm. b) směrnice o DPH a má rovněž povahu služby přímo související s vývozem zboží, takže je rovněž osvobozeno od DPH na základě čl. 146 odst. 1 písm. e) této směrnice.

29 Na podporu svého stanoviska předkládající soud nejprve uvádí, že jelikož ke službě vyřízení vrácení DPH a vyúčtování souvisejícího poplatku nemůže dojít bez uskutečnění dodání zboží pořizovatelům-nerezidentům v Unii, je tato služba vyřízení nezbytným důsledkem všech dodání zboží uskutečněných tomuto druhu pořizovatelů na základě relevantních právních předpisů. Předkládající soud má tudíž rovněž na základě zásad stanovených Soudním dvorem v rozsudku ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), za to, že by bylo nepřirozené oddělit vyřízení vrácení DPH od odpovídajících dodání zboží.

30 Dále, pokud jde o okolnost, že k poplatku za vyřízení vrácení DPH a dodání zboží nedochází současně, předkládající soud připomíná, že čl. 78 první pododstavec písm. b) směrnice o DPH se týká vedlejších výdajů, které zvyšují základ daně, i když tyto výdaje nutně nevzniknou ve stejnou dobu jako dodání odpovídajícího zboží. Soudní dvůr již v rozsudku ze dne 2. prosince 2010,

Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), potvrdil, že „oddělený poplatek za zpracování platby“, účtovaný odděleně od služeb, za které byla tato platba provedena, může představovat vedlejší výdaje.

31 Konečně, pokud jde o osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, které se týká poskytnutí služeb přímo vázaných na vývoz zboží, má předkládající soud za to, že přímá souvislost vyžadovaná tímto ustanovením, jak jej vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), existuje, pokud je poskytnutí služby vedlejším plněním k vývozu ve smyslu čl. 78 prvního pododstavce písm. b) směrnice o DPH.

32 Zadruhé má předkládající soud pochybnosti o tom, zda je v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání praxe daňové správy, která měla po několik let za to, že služba spočívající ve vyřízení vrácení DPH a účtovaná společností Határ Diszkont byla právoplatně osvobozena od DPH a poté vyzvala k zaplacení DPH za tyto služby se zpětným účinkem, aniž předem informovala společnost Határ Diszkont o změně svého stanoviska. Klade si zejména otázku, zda je taková praxe v souladu s judikaturou Soudního dvora vycházející z rozsudku ze dne 14. září 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Kromě toho je předkládající soud toho názoru, že společnost Határ Diszkont poskytla oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy přesný popis skutkového stavu, když výslovně uvedla, že poplatek za vyřízení vrácení DPH je splatný současně s vrácením DPH, a nikoli v okamžiku dodání zboží, a že tento orgán poskytl společnosti Határ Diszkont nezávazné informace, které odporují závěrům daňového orgánu prvního stupně. Předkládající soud přitom zdůrazňuje, že i když informace oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy, které byly poskytnuty během daňové kontroly, nemohly ovlivnit jednání společnosti Határ Diszkont, prokazují, že daňová správa je ve sporné otázce nejednotná.

34 Zatřetí s ohledem na skutečnost, že společnost Határ Diszkont zjevně nemá možnost dodatečně přenést DPH dlužnou daňové správě, pokud jde o poplatek za vyřízení vrácení DPH, na pořizovatele-nerezidenty v Unii, má předkládající soud rovněž pochybnosti o rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně považovat tento poplatek za čistou částku daně, a nikoli za hrubou částku zahrnující DPH. Předkládající soud odkazuje na judikaturu Soudního dvora (rozsudky ze dne 6. října 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, a ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), podle níž je základ DPH tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacena.

35 Za těchto podmínek se Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že vyřízení vrácení DPH zahraničnímu cestujícímu – které zahrnuje administrativní postupy od vydání standardních formulářů žádosti o vrácení DPH až po vrácení této daně – představuje samostatné poskytnutí služby, které se liší od dodání zboží osvobozeného od daně a u něhož musí být fakturována a zaplacena DPH podle obecných právních předpisů, v případě, že zaúčtování a fakturace poplatku za vyřízení ve výši určitého procentního podílu z DPH, která má být vrácena, neprobíhají současně s [dodáním] a fakturací zboží, ale v okamžiku vrácení DPH poté, co pořizovatel zaplatil protiplnění za zboží a vyvezl je do třetí země, v souladu s čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c), článkem 78, jakož i s čl. 146 odst. 1 písm. e) [směrnice o DPH]?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že poplatek, který má být zaplacen za vyřízení vrácení DPH po dodání zboží zahraničním cestujícím, není osvobozen od daně jakožto ‚činnost týkající se plateb, pohledávek', v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH[?]

3) V případě záporné odpovědi na první a druhou otázku, je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že vystavitel faktury týkající se poplatku za vyřízení musí zaplatit DPH i zpětně, ačkoli u něj daňový orgán v letech předcházejících předmětné kontrole již vykonal několik kontrol, v rámci nichž přezkoumal postup, při němž vystavitel považoval poplatek za vyřízení za osvobozený od DPH, aniž jej zpochybnil a upozornil vystavitele na změnu právních předpisů členského státu platných do 31. prosince 2007, v nichž bylo výslovně stanoveno, že mezi služby osvobozené od daně patří ‚vrácení daně zahraničním cestujícím, uskutečněné obchodníkem na základě zvláštních právních předpisů', v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání, která je jednou ze základních zásad společného systému DPH?

4) V případě záporné odpovědi na první tři otázky, je praxe daňového orgánu členského státu, v rámci níž se má za to, že protiplnění, které je na faktuře vydané v souvislosti s poplatkem za vyřízení uvedeno jako plnění osvobozené od daně, představuje daňový základ, z něhož má vystavitel faktury zaplatit DPH podle obecných právních předpisů z důvodu rozhodnutí daňového orgánu, přestože protiplnění zaplacené zahraničními cestujícími tuto částku nezahrnuje, v souladu s články 73 a 78 směrnice o DPH[?]"

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c) a článek 78 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že činnost spočívající ve vyřízení vrácení DPH, kterou pořizovatelé-nerezidenti v Unii zaplatili při pořízení zboží, jež následně přepravili mimo Unii, je poskytnutím služby odlišným a nezávislým na odpovídajícím dodání zboží osvobozeném od daně, a jako takové musí podléhat DPH. Pokud tomu tak je, předkládající soud si klade otázku, zda takové poskytnutí služby musí být považováno za poskytnutí služby osvobozené od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pro účely DPH je každé plnění třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29; ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 20, jakož i ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35).

38 Podle ustálené judikatury však platí, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (rozsudky ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 69; ze dne 9. března 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, bod 40, a ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 36, jakož i citovaná judikatura).

39 O jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudky ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70; ze dne 9. března 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, bod 40, a ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35, jakož i citovaná judikatura).

40 Tak je tomu zejména tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 71, a ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 37, jakož i citovaná judikatura).

41 Soudní dvůr tedy rozhodl, že plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nesmí být uměle rozděleno, aby nebylo narušeno fungování systému DPH [rozsudky ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 31, a ze dne 4. května 2023, Finanzamt X (Trvale instalované zařízení a stroje), C-516/21, EU:C:2023:372, bod 29, jakož i citovaná judikatura].

42 V projednávaném případě se věc v původním řízení týká služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH poskytnuté společností Határ Diszkont pořizovatelům-nerezidentům v Unii, kteří pořídili zboží, jehož dodání splňuje podmínky pro osvobození od daně stanovené pro vývoz.

43 Podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, spočívá tato služba vyřízení vrácení DPH v ověření platnosti cestovního dokladu pořizovatele-nerezidenta při prodeji, ve vydání formuláře žádosti o vrácení daně a faktury za prodej, v ověření formuláře žádosti o vrácení daně podaného tímto pořizovatelem pro účely vrácení DPH, jakož i v zajištění toho, že celní orgány splnily formality požadované na hranicích, a poté ve změně, vyhotovení kopií a archivaci faktury za prodej. Uvedená služba dále spočívá ve vrácení v hotovosti částky, kterou pořizovatel-nerezident zaplatil jako zálohu na DPH, ve vystavení příjmového dokladu podepsaného pořizovatelem, faktury za poplatek za vyřízení vrácení DPH a příjmového dokladu podepsaného pořizovatelem-nerezidentem, a konečně v obdržení platby tohoto poplatku v hotovosti.

44 Předkládající soud má za to, že tato služba je v zásadě vedlejším plněním k dodání zboží. Jeví se však, že má pochybnosti o opodstatněnosti tohoto posouzení z důvodu, že účtování a fakturace poplatku za vyřízení vrácení DPH neprobíhají současně s dodáním zboží a fakturací za něj, ale v okamžiku vrácení DPH po zaplacení ceny za toto zboží pořizovatelem a jeho vývozu do třetí země.

45 V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je přitom věcí vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu. Je však na Soudním dvoru, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (rozsudky ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 23; ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33, jakož i ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 38 a citovaná judikatura).

46 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že i když je pravda, že existuje určitá vazba mezi poskytnutím služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH a odpovídajícím dodáním zboží osvobozeným od daně vzhledem k tomu, že tato služba předpokládá existenci uvedeného dodání, Soudní dvůr již rozhodl, že taková vazba sama o sobě nemůže stačit k tomu, aby bylo možné určit, zda se pro účely DPH jedná o jediné složené plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, bod 41 a citovaná judikatura).

47 Aby totiž mohlo být několik dílčích plnění nebo úkonů provedených osobou povinnou k dani považováno za jediné plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 39 tohoto rozsudku, musí být neoddělitelná vazba mezi těmito dílčími plněními nebo úkony nutně vzájemná, takže jedno dílčí plnění nebo úkon závisí na druhém a naopak. V projednávaném případě přitom dodání zboží, k němuž dochází před poskytnutím služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH, nijak nezávisí na této službě.

48 Kromě toho lze rovněž oddělit poskytnutí služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH a odpovídající dodání zboží.

49 Ze skutečností obsažených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že poskytnutí služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH není nezbytným výsledkem dodání zboží. Pokud totiž pořizovatel-nerezident v Unii nakonec nepřepraví pořízené zboží do třetí země, osvobození od daně uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH se na něj nebude vztahovat a nemůže mít nárok na vrácení DPH, ale dodání bude přesto považováno za uskutečněné, jelikož právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na tohoto pořizovatele. Totéž platí, pokud pořizovatel-nerezident v Unii vyveze zboží mimo území Unie, ale nepředloží je na hranicích celnímu úřadu, aby odůvodnil jeho výstup z tohoto území. I když tedy DPH není vrácena z důvodu, že nejsou splněny formální podmínky pro vrácení daně, případně pokud neexistuje přesvědčivý důkaz o tom, že zboží opustilo území Unie, nebo pokud pořizovatel nepodal žádost o vrácení, dodání je přesto uskutečněno a pořízené zboží bude dáno k dispozici pořizovateli.

50 Z výše uvedených úvah vyplývá, že nelze mít za to, že služba spočívající ve vyřízení vrácení DPH a dodání zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, jsou tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 39 tohoto rozsudku.

51 Zadruhé, i kdyby osvobození od DPH, na nějž mohou mít nárok pořizovatelé zboží, kteří využívají služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH, za předpokladu, že jsou splněny podmínky stanovené právními předpisy pro toto osvobození, bylo těmito pořizovateli vnímáno jako sleva z kupní ceny tohoto zboží, neumožňovala by tato okolnost považovat takovou službu za vedlejší ve vztahu k dodání uvedeného zboží.

52 Jeví se totiž, že činnost spočívající ve vyřízení vrácení DPH sleduje ve vztahu k dodání zboží samostatný účel.

53 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že dodání zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, bylo dokončeno a pořizovatelé-nerezidenti v Unii nabyli právo v plném rozsahu nakládat se zbožím pořízeným od společnosti Határ a přepravit je mimo Unii, jakmile bylo zaplaceno, aniž byla v tomto ohledu nezbytná jakákoli vedlejší služba. Dále k tomu, aby pořizovatel, který již disponuje svým zbožím, mohl využít služby spočívající ve vyřízení vrácení DPH po dodání, musí podniknout další kroky tím, že se znovu dostaví do obchodu společnosti Határ Diszkont a předloží jí dokumentaci požadovanou zákonem, aby mohl mít prospěch

z osvobození od daně stanoveného pro vývoz. Nelze tedy vyloučit, že se pořizovatel poté, co nabyl zboží, rozhodne, že této služby nevyužije, a vzdá se tak vrácení DPH, kterou zaplatil při koupi tohoto zboží.

54 V souladu s judikaturou citovanou v bodě 40 tohoto rozsudku tak nelze službu spočívající ve vyřízení vrácení DPH považovat za vedlejší plnění k dodání zboží, neboť není pouhým prostředkem k získání prospěchu z tohoto dodání za nejvýhodnějších podmínek, ale samotným cílem.

55 Konečně za účelem poskytnutí úplné odpovědi předkládajícímu soudu je třeba uvést, že pro účely výkladu článku 78 směrnice o DPH a v souladu s judikaturou Soudního dvora platí, že vzhledem k tomu, že služba spočívající ve vyřízení vrácení DPH a dodání zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, jsou samostatná plnění, nemají tentýž základ daně. Poplatek za takovou službu, který je samostatným plněním a je pro příjemce samotným cílem, nemůže tedy představovat vedlejší výdaje k dodání zboží ve smyslu tohoto článku 78 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 49).

56 S výhradou konečných posouzení, která v souladu s judikaturou citovanou v bodě 45 tohoto rozsudku přísluší provést předkládajícímu soudu, se tedy jeví, že služba spočívající ve vyřízení vrácení DPH poskytnutá společností Határ Diszkont je plněním odlišným a nezávislým na odpovídajícím dodání zboží, takže nesdílí daňový osud uvedeného dodání v oblasti DPH.

57 Co se týče osvobození od daně uvedeného v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, je třeba na úvod připomenout, že toto osvobození doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) této směrnice a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde bude vyvezené zboží spotřebováno (rozsudek ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 19).

58 V tomto ohledu ze znění čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH vyplývá, že od DPH je osvobozeno poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na něž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a) této směrnice.

59 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodech 61 a 62 svého stanoviska, žádná skutečnost ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, neumožňuje mít za to, že se zboží, které je předmětem vývozu, o který se jedná ve věci v původním řízení, nachází v některé ze situací uvedených v čl. 146 odst. 1 písm. e) uvedené směrnice.

60 Z tohoto spisu totiž nevyplývá, že by se dotčený vývoz týkal zboží, které se v souladu s článkem 61 směrnice o DPH buď nenachází ve volném oběhu v Unii, ale které má být propuštěno do svobodného pásma nebo do režimu uskladňování v celním skladu, nebo se na něj vztahuje režim dočasného použití s úplným osvobozením od dovozního cla nebo režim vnějšího tranzitu, nebo se na něj vztahuje režim tranzitu uvnitř Společenství. Dále z tohoto spisu nevyplývá, že čl. 157 odst. 1 písm. a) této směrnice, který se týká možnosti členských států osvobodit od daně dovoz zboží určeného k propuštění do režimu uskladnění v jiném než celním skladu, je relevantní pro řešení sporu v původním řízení.

61 V každém případě i za předpokladu, že by předkládající soud konstatoval, že přinejmenším některá z plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, spadají do působnosti situací uvedených v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že požadavek přímé

vazby mezi poskytnutím služby a vývozem dotčeného zboží, stanovený tímto ustanovením, zejména znamená, že toto poskytnutí služby svým předmětem přispívá ke skutečnému uskutečnění vývozu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 35 a citovaná judikatura).

62 V projednávaném případě přitom vzhledem k charakteristikám činnosti spočívající ve vyřízení vrácení DPH vykonávané společností Határ Diszkont nelze dospět k závěru, že tato činnost přispívá ke skutečnému uskutečnění vývozu. Vývoz je totiž zcela uskutečněn zahraničním pořizovatelem nezávisle na službě spočívající ve vyřízení vrácení DPH, která nemá žádný vliv na průběh této operace a k níž mimoto dochází později, když je uvedené plnění již dokončeno.

63 Z těchto důvodů se na službu spočívající ve vyřízení vrácení DPH, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, nevztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.

64 Tento závěr je v souladu s požadavkem vykládat výrazy použité pro označení osvobození od daně striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého úplatného poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani [obdobně viz rozsudky ze dne 7. dubna 2022, I (Osvobození nemocničních služeb od DPH), C-228/20, EU:C:2022:275, bod 34, a ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 43, jakož i citovaná judikatura].

65 Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na první otázku tak, že čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c) a článek 78 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že činnost spočívající ve vyřízení vrácení DPH, kterou pořizovatelé-nerezidenti v Unii zaplatili při pořízení zboží, jež následně přepravili mimo Unii, je poskytnutím služby odlišným a nezávislým na odpovídajícím dodání zboží osvobozeném od daně, a jako taková musí podléhat DPH. Na takové poskytnutí služby se nevztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) této směrnice.

K druhé otázce

66 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že činnost spočívající ve vyřízení vrácení DPH, kterou pořizovatelé-nerezidenti v Unii zaplatili při pořízení zboží, jež následně přepravili mimo Unii, spadá pod plnění osvobozená od daně a uvedená v tomto ustanovení.

67 Pokud jde o čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že podle znění tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.

68 Jak Soudní dvůr rozhodl, tyto činnosti, včetně těch, které se týkají „plateb“ nebo „převodů“, spadají do oblasti finančních operací a týkají se zejména platebních prostředků, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 41 a citovaná judikatura).

69 Z judikatury Soudního dvora tedy vyplývá, že poskytnutí služby může být kvalifikováno jako „činnost týkající se převodů“ nebo „činnost týkající se plateb“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH pouze tehdy, když má za následek vyvolání změn právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky.

70 Pod toto ustanovení naopak nespadá poskytování pouhých materiálních, technických nebo administrativních služeb, které takové změny nevyvolávají (rozsudek ze dne 25. července 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, bod 38 a citovaná judikatura).

71 Podle ustálené judikatury platí, že kritérium umožňující odlišit operaci, jejímž účinkem je převedení finančních prostředků a změny právní a finanční situace, na kterou se vztahuje osvobození od daně stanovené uvedeným ustanovením, od operace, která takovéto účinky nemá, a tudíž se na ni uvedené osvobození nevztahuje, spočívá tedy v tom, zda daná operace skutečně či potenciálně převádí vlastnictví předmětných finančních prostředků nebo zda jejím účinkem je plnit specifické a zásadní funkce tohoto převodu (rozsudek ze dne 3. října 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, bod 22 a citovaná judikatura).

72 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že společnost Határ Diszkont skutečně nebo potenciálně nepřevedla vlastnictví k finančním prostředkům na pořizovatele-nerezidenty v Unii. Omezila se na to, že si ponechala částky DPH z dotčených pořízení zboží do doby, než tito pořizovatelé předložili dokumentaci umožňující prokázat, že podmínky pro osvobození od daně stanovené pro vývoz byly skutečně splněny. Poté, co jí byla poskytnuta relevantní dokumentace umožňující prokázat, že z těchto pořízení nebyla DPH splatná, vrátila odpovídající částky.

73 I když tedy služba spočívající ve vyřízení vrácení DPH poskytovaná společností Határ Diszkont v zásadě zahrnovala vrácení částek v hotovosti, toto plnění musí být považováno nikoli za finanční plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora, ale za administrativní plnění.

74 Na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že činnost spočívající ve vyřízení vrácení DPH, kterou pořizovatelé-nerezidenti v Unii zaplatili při pořízení zboží, jež následně přepravili mimo Unii, nespadá pod plnění osvobozená od daně a uvedená v tomto ustanovení.

K třetí otázce

75 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda zásada ochrany legitimního očekávání musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa následně uložila DPH na některé služby v případě, kdy tato správa po několik let kontrolovala a přijímala přiznání k DPH osoby povinné k dani, aniž zpochybnila kvalifikaci těchto plnění jako plnění osvobozených od DPH a neinformovala tuto osobu povinnou k dani o změně, ke které došlo v platných vnitrostátních právních předpisech, které ve svém předchozím znění uvedená plnění výslovně uváděly mezi činnostmi osvobozenými od DPH, pokud v návaznosti na žádost o posudek předloženou na základě platných vnitrostátních právních předpisů obdržela uvedená osoba odpověď daňové správy, že je třeba tatáž plnění považovat za vedlejší výdaje na dodání zboží osvobozené od daně, které sdílejí osud hlavního plnění, pokud jde o režim osvobození od DPH.

76 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že zásada ochrany legitimního očekávání patří mezi základní zásady Unie a je závazná pro všechny vnitrostátní orgány pověřené uplatňováním unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, bod 44, a ze dne 16. ledna 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, bod 64, jakož i citovaná judikatura).

77 Z toho vyplývá, že při uplatňování ustanovení směrnice o DPH jsou vnitrostátní orgány povinny dodržovat tuto zásadu.

78 Právo dovolávat se uvedené zásady svědčí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl (rozsudky ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 43; ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 44, jakož i ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 90 a citovaná judikatura).

79 V tomto ohledu je třeba ověřit, zda akty správního orgánu vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání, a je-li tomu tak, prokázat legitimní charakter tohoto očekávání (rozsudky ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 44, a ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 45, jakož i citovaná judikatura).

80 Na základě správní praxe vnitrostátních daňových orgánů, jak je popsána v předkládacím rozhodnutí, však nelze patrně prokázat, že tyto podmínky byly ve věci v původním řízení splněny.

81 Zaprvé, pokud jde o skutečnost, že při několika daňových kontrolách nebyla zpochybněna kvalifikace činností spočívajících ve vyřízení vrácení DPH jako plnění osvobozených od DPH, z judikatury vyplývá, že pouhé přijímání daňovou správou, byť po několik let, přiznání k DPH, která nezahrnují částky vztahující se k určitým plněním uskutečněným osobou povinnou k dani, nepředstavuje konkrétní ujištění poskytnuté touto správou o neuplatnění DPH na tato plnění, a nemůže tedy v tomto ohledu vyvolat legitimní očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 92).

82 Rovněž platí, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 73 svého stanoviska, že skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány po několik let přijímaly přiznání k DPH od společnosti Határ Diszkont, aniž při daňových kontrolách zpochybnily kvalifikaci plnění spočívajících ve vyřízení vrácení DPH jako plnění osvobozených od DPH, nemůže, vyjma zcela zvláštních okolností, *a priori* postačovat k tomu, aby u běžně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudila důvodné očekávání, že se tato daň na taková plnění nevztahuje (obdobně viz rozsudky ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 46, jakož i ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 47 a 48).

83 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ze zpráv o těchto daňových kontrolách „jasně vyplývá", že daňová správa měla po léta za to, že společnost Határ Diszkont oprávněně vystavovala faktury osvobozené od DPH za službu spočívající ve vyřízení DPH. Předkládající soud však neposkytuje další upřesnění umožňující posoudit, zda tyto zprávy mohly vzbudit důvodné očekávání, že tato daň na tuto službu uplatňována nebude.

84 Je tudíž třeba připomenout, že konkrétní ujištění ve smyslu judikatury citované v bodě 78 tohoto rozsudku, která mohou u jednotlivce vyvolat podloženou naději, jsou konkrétní, nepodmíněné a shodující se informace z oprávněných a spolehlivých zdrojů, bez ohledu na formu, v jaké jsou tyto informace sděleny. Naproti tomu se nikdo nemůže dovolávat porušení zásady ochrany legitimního očekávání, pokud mu správa konkrétní ujištění neposkytla (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. března 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, bod 25, a ze dne 16. ledna 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, bod 65, jakož i citovaná judikatura).

85 V tomto ohledu přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda zprávy o kontrole obsahovaly „konkrétní ujištění“ ve smyslu judikatury Soudního dvora uvedené v bodě 84 tohoto rozsudku, pokud jde o daňové zacházení se službou spočívající ve vyřízení vrácení DPH, o kterou se jedná ve věci v původním řízení.

86 Pokud jde zadruhé o nedostatek informací o změně, ke které došlo v platných vnitrostátních právních předpisech, stačí konstatovat, že takové opomenutí nemůže v žádném případě představovat „konkrétní ujištění“ ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 81 tohoto rozsudku. Dále zásada ochrany legitimního očekávání neukládá daňové správě povinnost informovat osoby povinné k dani o změnách daňových právních předpisů, které vstupují v platnost a které by měly být běžně opatrným a obezřetným hospodářským subjektům známy.

87 Zatřetí, pokud jde o informace poskytnuté daňovou správou, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, v návaznosti na žádost o posudek podanou společností Határ Diszkont, zatímco daňová kontrola již probíhala, stačí konstatovat, jak uvedla generální advokátka v bodě 76 svého stanoviska a jak rovněž uvádí předkládající soud, že takové následné a nezávazné informace nemohly mít vliv na plnění, která byla předmětem této kontroly a která Határ Diszkont uskutečnila před tím, než jí byly tyto informace poskytnuty.

88 Takové informace pocházející od daňového orgánu jsou tudíž v tomto kontextu irelevantní.

89 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že zásada ochrany legitimního očekávání musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby daňová správa následně uložila DPH na některé služby v případě, kdy tato správa po několik let kontrolovala a přijímala přiznání k DPH osoby povinné k dani, aniž zpochybnila kvalifikaci těchto plnění jako plnění osvobozených od DPH a neinformovala tuto osobu povinnou k dani o změně, ke které došlo v platných vnitrostátních právních předpisech, které ve svém předchozím znění uvedená plnění výslovně uváděly mezi činnostmi osvobozenými od DPH. V tomto kontextu není relevantní skutečnost, že v návaznosti na žádost o posudek předloženou na základě platných vnitrostátních právních předpisů obdržela osoba povinná k dani následnou a nezávaznou odpověď daňové správy, že je třeba tatáž plnění považovat za vedlejší výdaje na dodání zboží osvobozené od daně, které sdílejí osud hlavního plnění, pokud jde o režim osvobození od DPH.

Ke čtvrté otázce

90 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda články 73 a 78 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi daňové správy členského státu, která spočívá v tom, že částka fakturovaná jako protiplnění za službu spočívající ve vyřízení vrácení DPH, tedy poplatek za vyřízení, je čistou částkou nezahrnující DPH, na jejímž základě musí být vypočtena daň, kterou má zaplatit vystavitel těchto faktur.

91 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z čl. 1 odst. 2 a článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že společný systém DPH je založen na zásadě, že na zboží a služby je uplatněna všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k jejich ceně a že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za uvedená plnění. Článek 78 první pododstavec této směrnice uvádí určité položky, které jsou zahrnuty v základu daně. Podle čl. 78 prvního pododstavce písm. a) uvedené směrnice není DPH zahrnuta v tomto základu daně (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 32).

92 V souladu s obecným pravidlem uvedeným v článku 73 směrnice o DPH je základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33).

93 Toto pravidlo musí být použito v souladu se základní zásadou této směrnice, která spočívá ve skutečnosti, že systém DPH vede k zatížení pouze konečného spotřebitele (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34).

94 Kromě toho, jak připomněla generální advokátka v bodě 81 svého stanoviska, Soudní dvůr výslovně rozhodl, že logickým následkem čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice o DPH je skutečnost, že DPH je *ipso iure* vždy zahrnuta do sjednané ceny, a to i v případě pochybení osoby povinné k dani při stanovení použitelné sazby [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby), C-606/22, EU:C:2024:255, bod 27].

95 Vzhledem k tomu, že na základě zásady neutrality DPH připomenuté v bodě 93 tohoto rozsudku vede systém DPH k zatížení pouze konečného spotřebitele, je třeba mít totiž za to, že cena dohodnutá mezi ním a dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb zahrnuje DPH nezávisle na tom, zda tato plnění byla fakturována [rozsudek ze dne 21. března 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby), C-606/22, EU:C:2024:255, bod 26].

96 V důsledku toho je třeba cenu dohodnutou ve věci v původním řízení za službu spočívající ve vyřízení vrácení DPH, a sice 15 % vrácené DPH, považovat za hrubou cenu, která již zahrnuje daň. Podle toho by se měl vypočítat základ daně, na který by se následně měla uplatnit sazba DPH.

97 Jak uvedla generální advokátka v bodě 82 svého stanoviska a v souladu s judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodech 94 a 95 tohoto rozsudku, okolnost, že osoba povinná k dani případně nesprávně považovala dotčená plnění za osvobozená od daně, a že tudíž podle ní měla být sazba DPH použitelná na tato plnění rovná nule, není v tomto ohledu relevantní.

98 Podle ustálené judikatury platí, že byla-li kupní smlouva uzavřena bez uvedení DPH a v případě, že dodavatel nemůže zpětně získat od pořizovatele DPH vyžadovanou následně daňovou správou, vedlo by zohlednění plné ceny bez odečtení DPH jakožto základu, na který se uplatní DPH, k tomu, že by DPH zatěžovala tohoto dodavatele, a tedy porušovala zásadu, podle které je DPH daní ze spotřeby, kterou musí nést konečný spotřebitel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 35).

99 Takovéto zohlednění by kromě toho porušovalo pravidlo, podle kterého daňová správa nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla zaplacena osobě povinné k dani (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 36, jakož i citovaná judikatura).

100 Jinak by tomu bylo naopak v případě, kdy by dodavatel měl podle vnitrostátního práva možnost získat od pořizovatelů zpět DPH později požadovanou daňovou správou.

101 V projednávané věci přitom ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost Határ Diszkont zjevně nemá možnost následně přenést na své zákazníky, kteří jsou jednotlivci a nejsou rezidenty na území Unie, DPH z poplatku za vyřízení vrácení DPH, kterou jí daňová správa nařídila zaplatit.

102 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že články 73 a 78 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi daňové správy členského státu, která spočívá v tom, že částka fakturovaná jako protiplnění za službu spočívající ve vyřízení vrácení DPH, tedy poplatek za vyřízení, je čistou částkou nezahrnující DPH v případě, že dodavatel považoval své plnění za osvobozené od daně a zjevně nemůže od pořizovatelů zboží osvobozeného od DPH následně získat zpět částku DPH požadovanou daňovou správou.

K nákladům řízení

103 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) a článek 78 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**

   musí být vykládány v tom smyslu, že

   činnost spočívající ve vyřízení vrácení daně z přidané hodnoty (DPH), kterou pořizovatelé-nerezidenti v Evropské unii zaplatili při pořízení zboží, jež následně přepravili mimo Unii, je poskytnutím služby odlišným a nezávislým na odpovídajícím dodání zboží osvobozeném od daně, a jako taková musí podléhat DPH. Na takové poskytnutí služby se nevztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) této směrnice.

2) **Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112**

   musí být vykládán v tom smyslu, že

   činnost spočívající ve vyřízení vrácení daně z přidané hodnoty (DPH), kterou pořizovatelé-nerezidenti v Unii zaplatili při pořízení zboží, jež následně přepravili mimo Unii, nespadá pod plnění osvobozená od daně a uvedená v tomto ustanovení.

3) **Zásada legitimního očekávání**

   musí být vykládána v tom smyslu, že

   nebrání tomu, aby daňová správa následně uložila daň z přidané hodnoty (DPH) na některé služby v případě, kdy tato správa po několik let kontrolovala a přijímala přiznání k DPH osoby povinné k dani, aniž zpochybnila kvalifikaci těchto plnění jako plnění osvobozených od DPH a neinformovala tuto osobu povinnou k dani o změně, ke které

došlo v platných vnitrostátních právních předpisech, které ve svém předchozím znění uvedená plnění výslovně uváděly mezi činnostmi osvobozenými od DPH. V tomto kontextu není relevantní skutečnost, že v návaznosti na žádost o posudek předloženou na základě platných vnitrostátních právních předpisů obdržela osoba povinná k dani následnou a nezávaznou odpověď daňové správy, že je třeba tatáž plnění považovat za vedlejší výdaje na dodání zboží osvobozené od daně, které sdílejí osud hlavního plnění, pokud jde o režim osvobození od DPH.

4) Články 73 a 78 směrnice 2006/112

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání praxi daňové správy členského státu, která spočívá v tom, že částka fakturovaná jako protiplnění za službu spočívající ve vyřízení vrácení daně z přidané hodnoty (DPH), tedy poplatek za vyřízení, je čistou částkou nezahrnující DPH v případě, že dodavatel považoval své plnění za osvobozené od daně a zjevně nemůže od pořizovatelů zboží osvobozeného od DPH následně získat zpět částku DPH požadovanou daňovou správou.

Podpisy