Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 1. augusta 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 78 – Oslobodenie od dane pri vývoze – Článok 146 ods. 1 písm. b) – Dodanie tovaru oslobodené od dane – Spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Európskej únie – Jediné plnenie – Odlišné a nezávislé plnenia – Hlavná alebo vedľajšia povaha plnenia – Oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. d) a článku 146 ods. 1 písm. e) – Ochrana legitímnej dôvery – Základ dane“

Vo veci C-427/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín, Maďarsko) z 3. júla 2023 a doručený Súdnemu dvoru 11. júla 2023, ktorý súvisí s konaním:

Határ Diszkont Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory I. Jarukaitis, sudcovia N. Jääskinen (spravodajca), A. Arabadžiev, M. Condinanzi a R. Frendo,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. októbra 2024,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– maďarská vláda, v zastúpení: D. Csoknyai, M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: V. Bottka, J. Jokubauskaitė a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. decembra 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2, článku 2 ods. 1 písm. c), článkov 73 a 78, článku 135 ods. 1 písm. d) a článku 146 ods. 1 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásady ochrany legitímnej dôvery.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Határ Diszkont Kft. (ďalej len „Határ Diszkont“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo Národnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) vo veci odmietnutia priznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) z poplatkov za spracovanie vrátenia DPH kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Európskej únie, ktoré vydalo riaditeľstvo pre opravné prostriedky.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

4 Podľa článku 2 ods. 1 tejto smernice:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

5 Článok 73 uvedenej smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

6 Podľa článku 78 tej istej smernice:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH;

b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ účtuje odberateľovi.

Na účely prvého odseku písm. b) môžu členské štáty považovať za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.“

7 Článok 135 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov;

…“

8 Podľa článku 146 ods. 1 tejto smernice:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo [Európskeho spoločenstva], ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobenia výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie.

…

e) poskytovanie služieb vrátane prepravných a doplnkových transakcií s výnimkou poskytovania služieb oslobodených od dane podľa článkov 132 a 135, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia článku 61 a článku 157 ods. 1 písm. a).“

9 Článok 147 uvedenej smernice znie takto:

„1. Ak sa dodanie tovaru uvedené v článku 146 ods. 1 písm. b) týka tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, oslobodenie od dane sa uplatňuje, iba keď sú splnené tieto podmienky:

a) cestujúci nie je usadený v Spoločenstve,

b) tovar sa prepraví mimo Spoločenstva pred uplynutím tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa dodanie uskutočnilo,

c) celková hodnota dodania vrátane DPH je vyššia ako 175 eur alebo jej ekvivalent v národnej mene, ktorá sa určí ročne s účinnosťou k 1. januáru nasledujúceho roka pomocou prepočítavacieho kurzu platného v prvý októbrový pracovný deň.

Členské štáty však môžu oslobodiť od dane dodanie s celkovou hodnotou nižšou, než je suma uvedená v písmene c) prvého pododseku.

2. Na účely odseku 1 ‚cestujúci, ktorý nie je usadený v Spoločenstve' je cestujúci, ktorého trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, sa nenachádza v Spoločenstve. …

Vývoz sa preukazuje faktúrou alebo iným dokladom slúžiacim ako faktúra, ktorý potvrdí colný úrad, ktorým tovar opustil Spoločenstvo.

Každý členský štát zašle Komisii vzorky pečiatok, ktoré používa na potvrdenie uvedené v druhom pododseku. Komisia zašle túto informáciu správcom dane ostatných členských štátov."

Maďarské právo

Zákon o DPH

10 Ustanovenie § 70 ods. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH") stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb budú zahrnuté do základu dane:

…

b) súvisiace výdavky, ktoré dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby preniesol na odberateľa tovaru alebo príjemcu služby, najmä: provízia alebo iný druh sprostredkovania, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia;

…"

11 Podľa § 86 ods. 1 tohto zákona sú od dane oslobodené:

„…

d) poskytovania služieb týkajúce sa bežných účtov, vkladov a zákazníckych účtov, platieb, prevodov platieb, šekov, iných peňažných pohľadávok a finančných nástrojov vrátane dojednávania, s výnimkou samotného vymáhania (neuhradených) pohľadávok;

e) poskytovania služieb súvisiace s maďarskými a zahraničnými zákonnými platobnými prostriedkami vrátane dojednávania, s výnimkou zberateľských mien a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu;

…“

12 Ustanovenie § 98 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Od dane sú oslobodené dodania tovarov zaslaných poštou alebo prepravených z krajiny do krajiny mimo Spoločenstva pod podmienkou, že zaslanie alebo prepravu:

a) uskutoční samotný dodávateľ alebo tretia osoba konajúca na jeho účet;

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

13 Ustanovenie § 99 toho istého zákona stanovuje:

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

a) protihodnota, vrátane dane za dodanie tovaru, bola vyššia ako 175 eur;

b) zahraničný cestujúci preukázal svoj status platnými cestovnými dokladmi alebo inými platnými dokumentmi uznanými Maďarskom, ktoré slúžia na identifikáciu osoby (ďalej spoločne len ‚cestovné doklady‘);

c) orgán v mieste, kde tovar opúšťa územie Spoločenstva, potvrdil, že tovar opustil územie, a to tak, že na formulári poskytnutom na tento účel daňovou správou štátu alebo na akomkoľvek inom formulári schválenom vnútroštátnou daňovou správou, ktorý obsahuje údaje uvedené v odseku 10 (ďalej spoločne len ‚formulár žiadosti o vrátenie dane‘), umiestni potvrdenie a odtlačok pečiatky, pričom je súčasne predložený dodaný tovar a originál faktúry potvrdzujúci dodanie tovaru.

2. Na uplatnenie oslobodenia od dane musí predávajúci tovaru okrem vystavenia faktúry vyplniť na žiadosť zahraničného cestujúceho aj formulár žiadosti o vrátenie dane. Údaje týkajúce sa identifikácie zahraničného cestujúceho uvedené na faktúre a vo formulári žiadosti o vrátenie dane sa nesmú líšiť od údajov uvedených v cestovných dokladoch. Zahraničný cestujúci je povinný predložiť cestovné doklady predávajúcemu tovaru. Formulár žiadosti o vrátenie dane môže obsahovať iba údaje týkajúce sa dodania tovaru uvedené na jednej faktúre, takže sa nemôžu líšiť od údajov uvedených na faktúre. Formulár žiadosti o vrátenie dane vyhotoví predávajúci tovaru v troch exemplároch, z ktorých odovzdá prvé dve vyhotovenia cestujúcemu a tretí exemplár si ponechá vo svojich vlastných účtovných dokladoch.

3. Ak colný orgán osvedčí, že tovar opustil územie podľa odseku 1 písm. c), prevezme od cestujúceho druhý exemplár tlačiva žiadosti o vrátenie dane s potvrdením a odtlačkom pečiatky.

4. Oslobodenie od dane je podmienené požiadavkou, že:

a) predajca tovaru má v držbe prvý exemplár tlačiva žiadosti o vrátenie dane s potvrdením a odtlačkom pečiatky uvedeným v odseku 1 písm. c) a

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

5. Zahraničný cestujúci osobne alebo zástupca konajúci v jeho mene a na jeho účet môže požiadať predávajúceho tovaru o vrátenie dane. V prípade, že zahraničný cestujúci

a) koná osobne, je povinný predložiť svoje cestovné doklady;

b) nekoná osobne, osoba konajúca v jeho mene a na jeho účet musí pripojiť písomné splnomocnenie vystavené na jej meno.

6. Na účely vrátenia dane zahraničný cestujúci alebo jeho splnomocnenec

a) odovzdá predávajúcemu tovaru prvý exemplár s potvrdením a odtlačkom pečiatky v súlade s odsekom 1 písm. c) tlačiva žiadosti o vrátenie dane a

b) predloží predávajúcemu tovaru originálny exemplár faktúry osvedčujúci dodanie tovaru.

7. Vrátená daň je splatná zahraničnému cestujúcemu v [maďarských] forintoch a musí byť zaplatená v hotovosti. Dodávateľ tovaru a zahraničný cestujúci sa však môžu dohodnúť na inej mene a spôsobe platby.

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

…“

14 Podľa § 102 ods. 1 zákona o DPH je od dane oslobodené aj poskytovanie služieb, ak je priamo spojené s tovarom:

„…

b) ktorý opúšťa územie Spoločenstva v režime vývozu a bol podrobený potvrdeniu o tom, že tovar opustil územie Spoločenstva, vystavenému orgánom uvedeným v § 98 ods. 2 písm. a);

…“

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

15 Az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (zákon č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty) (*Magyar Közlöny* 1992/128), ktorý bol účinný do 31. decembra 2007, obsahoval v zozname dodaní tovaru a služieb oslobodených od dane, na základe § 30 ods. 1 tohto zákona v spojení s prílohou 2 k uvedenému zákonu, „náhrady daní, ktoré obchodník vyplatil zahraničnému cestujúcemu na základe osobitného predpisu“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 V roku 2020 Határ Diszkont predala rôzne tovary kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Únie, vo svojej obchodnej prevádzke v meste Tompa (Maďarsko) v blízkosti srbsko-maďarskej hranice.

17 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že títo kupujúci v ten istý deň tovar kúpený v Maďarsku vyviezli a že na faktúrach na platbu v hotovosti za tieto nákupy bolo uvedené „zaplatená DPH“. V období po vývoze Határ Diszkont vrátila uvedeným kupujúcim celú sumu DPH, ktorá bola uvedená na faktúre, a vystavila príslušný výdavkový pokladničný doklad, na ktorom boli uvedené podpisy vystaviteľa a príjemcu.

18 Ako poplatok za spracovanie tohto vrátenia DPH Határ Diszkont fakturovala týmto kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Únie, poplatok zodpovedajúci 15 % vrátenej DPH. V deň vrátenia DPH tak Határ Diszkont vystavila faktúry na poplatok za spracovanie, ktorého zaplatenie v hotovosti bolo potvrdené príjmovými pokladničnými dokladmi. Határ Diszkont vo svojich daňových priznaniach k DPH uviedla tieto poplatky za spracovanie ako odmenu za služby oslobodené od dane.

19 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, tiež vyplýva, že informácie týkajúce sa poplatkov za spracovanie vrátenia DPH boli vyvesené v obchodnej prevádzke spoločnosti Határ Diszkont a že zahraniční kupujúci boli ústne informovaní jednak o existencii týchto poplatkov, ako aj o spôsobe ich výpočtu.

20 Pri daňovej kontrole za rok 2020, ktorú vykonalo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Riaditeľstvo daňovej a colnej správy Báčsko-malokumánskej župy, ktoré je súčasťou Národnej daňovej a colnej správy, Maďarsko) (ďalej len „daňový orgán prvého stupňa“), Határ Diszkont tvrdila, že spracovateľské služby týkajúce sa vrátenia DPH sú oslobodené od dane, pričom viackrát zmenila svoje stanovisko, pokiaľ ide o dôvod tohto oslobodenia.

21 Határ Diszkont vo svojich pripomienkach k zápisnici týkajúcej sa tejto kontroly najmä tvrdila, že poplatky za spracovanie vrátenia DPH možno považovať za protihodnotu za poskytnutie finančných služieb oslobodenú od dane na základe § 86 ods. 1 písm. d) a e) zákona o DPH. Határ Diszkont sa tiež domnievala, že oslobodenie od dane stanovené pre poskytovanie služieb priamo spojených s vývozom tovaru stanovené v § 102 ods. 1 písm. b) zákona o DPH sa na ňu mohlo uplatniť aj v prejednávanej veci. Határ Diszkont okrem toho vyhlásila, že v súlade s informáciami, ktoré dostala od Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (oddelenie pre styk s verejnosťou a informácie Ústredného riaditeľstva Národnej daňovej a colnej správy, Maďarsko) (ďalej len „oddelenie pre styk s verejnosťou“) v odpovedi na otázku, ktorú mu položila počas kontroly, treba poplatky za spracovanie vrátenia DPH považovať za súvisiace výdavky v zmysle § 70 ods. 1 písm. b) zákona o DPH vo vzťahu k dodaniu tovaru oslobodenému od DPH podľa § 99 tohto zákona a že sa s nimi ako so súvisiacimi výdavkami zaobchádza rovnako ako s hlavnou transakciou, pokiaľ ide o režim zdanenia DPH.

22 Daňový orgán prvého stupňa zamietol všetky dôvody na oslobodenie od dane, ktoré uviedla Határ Diszkont, a svojím rozhodnutím z 22. júla 2022 konštatoval, že táto spoločnosť má nedoplatok na DPH.

23 Tento orgán v tomto rozhodnutí najprv preskúmal, či spracovateľskú službu týkajúcu vrátenia DPH možno považovať za doplnkovú službu k dodaniu tovaru, a dospel k záveru, že ide o samostatné plnenie. Zdôraznil najmä skutočnosť, že dodanie tovaru a poskytnutie tejto služby sa časovo nezhodovali, takže sa nemožno domnievať, že uvedená služba uľahčovala alebo dopĺňala dodanie týchto tovarov. Tento orgán tiež zdôraznil, že spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH nemožno považovať za nevyhnutnú na uskutočnenie dodania tovaru, ku ktorému došlo pri opustení tohto tovaru z územia Únie. Rovnako podľa názoru uvedeného orgánu služba poskytnutá spoločnosťou Határ Diszkont neuľahčovala ani používanie, ani spotrebu uvedeného tovaru, s dodaním ktorých teda nesúvisela. Okrem toho ten istý orgán uviedol, že Határ Diszkont sama považovala spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH za samostatné plnenie, pretože do základu dane pri dodaní tovaru nezahrnula výdavky týkajúce sa tejto služby a na faktúrach uviedla iný dátum plnenia, než je dátum dodania.

24 Ďalej na jednej strane, pokiaľ ide o oslobodenie od dane stanovené v § 86 ods. 1 písm. d) a e) zákona o DPH, ktoré zodpovedá článku 135 ods. 1 písm. d) a e) smernice o DPH, daňový orgán prvého stupňa dospel k záveru, že služba, ktorú Határ Diszkont poskytla zahraničnému cestujúcemu, bola úlohou administratívnej povahy a že ju nebolo možné považovať za finančnú službu oslobodenú od dane v zmysle týchto ustanovení. Na druhej strane, pokiaľ ide o oslobodenie poskytovania služieb spojených s vývozom tovaru od dane uvedené v § 102 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, ktoré zodpovedá článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, daňový orgán prvého stupňa v podstate zopakoval, že vrátenie DPH zahraničnému cestujúcemu je novou transakciou, ktorá nie je priamo spojená s dodaním tovaru. Napokon tento daňový orgán potvrdil, že výška DPH týkajúca sa poplatkov za spracovanie sa musí určiť na základe sumy fakturovanej z titulu týchto výdavkov, ktorá sa považuje za sumu v čistom bez dane.

25 Határ Diszkont vo svojom opravnom prostriedku proti rozhodnutiu daňového orgánu prvého stupňa tvrdila, že závery tohto orgánu sú v rozpore s § 70 ods. 1 písm. b), § 86 ods. 1 písm. d) a e) a § 102 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Tvrdila tiež, že existencia rozdielu v posúdení jej prípadu medzi daňovým orgánom prvého stupňa a oddelením pre styk s verejnosťou porušuje zásadu právnej istoty.

26 Rozhodnutím z 27. októbra 2022 riaditeľstvo pre opravné prostriedky potvrdilo rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa, pričom sa domnievalo, že toto rozhodnutie bolo správne odôvodnené. Riaditeľstvo pre opravné prostriedky vo svojom rozhodnutí tiež konštatovalo, že informácie, ktoré Határ Diszkont poskytla oddeleniu pre styk s verejnosťou, sa týkali otázky formulovanej veľmi všeobecne a táto spoločnosť neuviedla zásadnú okolnosť, že dodanie tovaru a poskytovanie služieb spočívajúce v spracovaní vrátenia DPH sú od seba úplne odlišné a nie sú súbežné a že služba poskytovaná spoločnosťou Határ Diszkont nie je nevyhnutnou podmienkou vrátenia tejto dane.

27 Határ Diszkont podala žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín, Maďarsko), ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutia riaditeľstva pre opravné prostriedky s účinkom na rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa.

28 V prvom rade vnútroštátny súd na rozdiel od riaditeľstva pre opravné prostriedky zastáva názor, že spracovanie vrátenia DPH treba považovať za vedľajšie plnenie k dodaniu oslobodené od dane v zmysle článku 78 prvého odseku písm. b) smernice o DPH a že má tiež povahu poskytovania služieb priamo spojeného s vývozom tovaru, takže je tiež oslobodené od DPH podľa článku 146 ods. 1 písm. e) tejto smernice.

29 Na podporu svojho stanoviska vnútroštátny súd v prvom rade uvádza, že vzhľadom na to, že spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH a fakturáciu súvisiacich výdavkov nemožno uskutočniť bez toho, aby došlo k dodaniu tovaru kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Únie, táto sprostredkovateľská služba je nevyhnutným dôsledkom každého dodania tovaru uskutočneného takýmito kupujúcimi na základe relevantných právnych predpisov. Vnútroštátny súd, ktorý vychádza aj zo zásad stanovených Súdnym dvorom v rozsudku z 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), sa preto domnieva, že by bolo neprirodzené oddeliť spracovanie vrátenia DPH od dodaní príslušného tovaru.

30 Ďalej, pokiaľ ide o okolnosť, že k poplatkom za spracovanie vrátenia DPH a k dodaniu tovaru nedochádza súčasne, vnútroštátny súd pripomína, že článok 78 prvý odsek písm. b) smernice o DPH sa týka súvisiacich výdavkov, ktoré zvyšujú základ dane, hoci tieto výdavky nemusia nevyhnutne vzniknúť v rovnakom čase ako dodanie príslušného tovaru. Súdny dvor už v rozsudku z 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), potvrdil, že „osobitné poplatky za spracovanie platby“, fakturované oddelene od služieb, za ktoré bola táto platba vykonaná, môžu predstavovať súvisiace výdavky.

31 Napokon pokiaľ ide o oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, pokiaľ ide o poskytovanie služieb priamo spojených s vývozom tovaru, vnútroštátny súd sa domnieva, že priame spojenie vyžadované týmto ustanovením, ako ho vyložil Súdny dvor v rozsudku z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), existuje, ak má poskytovanie služieb vo vzťahu k vývozu súvisiacu povahu v zmysle článku 78 prvého odseku písm. b) smernice o DPH.

32 V druhom rade má vnútroštátny súd pochybnosti o súlade praxe daňovej správy, ktorá počas viacerých rokov zastávala názor, že spracovateľské služby týkajúce sa vrátenia DPH fakturované spoločnosťou Határ Diszkont sú platne oslobodené od DPH, a následne žiadala zaplatenie DPH za tieto služby so spätnou účinnosťou, so zásadou ochrany legitímnej dôvery, a to bez toho, aby predtým informovala Határ Diszkont o zmene svojho stanoviska. Pýta sa najmä na súlad takejto praxe s judikatúrou Súdneho dvora vyplývajúcou z rozsudku zo 14. septembra 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Okrem toho vnútroštátny súd zastáva názor, že Határ Diszkont poskytla presný opis skutkovej situácie oddeleniu pre styk s verejnosťou, pričom výslovne uviedla, že poplatky za spracovanie vrátenia DPH boli splatné v rovnakom čase ako vrátenie DPH, a nie v čase dodania tovaru, a že tento orgán poskytol spoločnosti Határ Diszkont nezáväzné informácie, ktoré boli v rozpore so závermi daňového orgánu prvého stupňa. Vnútroštátny súd však zdôrazňuje, že hoci informácie oddelenia pre styk s verejnosťou, ktoré boli poskytnuté v priebehu daňovej kontroly, nemohli ovplyvniť správanie spoločnosti Határ Diszkont, preukazujú, že daňová správa je v spornej otázke nejednotná.

34 V treťom rade vzhľadom na skutočnosť, že Határ Diszkont zjavne nemá možnosť *a posteriori* preniesť DPH splatnú daňovej správe, pokiaľ ide o poplatky za spracovanie vrátenia DPH, na kupujúcich, ktorí nie sú rezidenti Únie, vnútroštátny súd má tiež pochybnosti, pokiaľ ide o rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa považovať tieto poplatky za sumu v čistom, a nie za sumu v hrubom zahŕňajúcu DPH. Vnútroštátny súd odkazuje na judikatúru Súdneho dvora (rozsudky zo 6. októbra 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, a z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňová správa nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba.

35 Za týchto okolností Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je v súlade s článkom 1 ods. 2, článkom 2 ods. 1 písm. c), článkom 78 a článkom 146 ods. 1 písm. e) [smernice o DPH] prax členského štátu, ktorá považuje za samostatné poskytovanie služieb, ktoré je odlišné od dodania tovaru oslobodeného od dane, spracovanie vrátenia DPH zahraničným cestujúcim – ktoré zahŕňa celý súbor administratívnych postupov od vydania štandardizovaných formulárov žiadosti o vrátenie DPH až po samotné vrátenie tejto dane –, v súvislosti s ktorým sa DPH musí účtovať a platiť podľa všeobecných pravidiel, v prípade, že k výberu a fakturácii poplatku za spracovanie vo výške percenta DPH, ktorá sa má vrátiť, dochádza súčasne s vrátením DPH, no v inom čase ako pri dodaní a fakturácii tovaru, po zaplatení protihodnoty za tovar kupujúcim a po vyvezení tohto tovaru do krajiny mimo Únie?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH prax členského štátu, podľa ktorej sa poplatok, ktorý sa účtuje za spracovanie vrátenia DPH po dodaní tovaru zahraničným cestujúcim, nepovažuje za ‚transakciu týkajúcu sa platieb alebo dlhov', ktorá je oslobodená od dane?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú a druhú otázku, je v súlade so zásadou ochrany legitímnej dôvery ako základnou zásadou spoločného systému DPH prax členského štátu, podľa ktorej je vystaviteľ faktúr týkajúcich sa poplatku za spracovanie povinný zaplatiť DPH aj spätne, napriek tomu, že daňový orgán u neho v priebehu rokov predchádzajúcich spornej kontrole už viackrát vykonal kontrolu a v rámci týchto kontrol preskúmal, avšak bez vznesenia námietok, prax tohto vystaviteľa, ktorý považuje poplatok za spracovanie za oslobodený od DPH, a neinformoval ho o tom, že sa zmenila právna úprava členského štátu platná do 31. decembra 2007, ktorá medzi službami oslobodenými od dane výslovne uvádzala ‚vrátenie dane zahraničným cestujúcim, ktoré obchodník vykonal podľa osobitných právnych predpisov'?

4. V prípade kladnej odpovede na prvú až tretiu otázku, je v súlade s článkami 73 a 78 smernice o DPH prax daňového orgánu členského štátu, ktorá za základ DPH považuje protihodnotu, ktorá je na vystavených faktúrach týkajúcich sa poplatku za spracovanie uvedená ako oslobodená od dane, pričom z tohto základu je podľa rozhodnutia daňového orgánu vystaviteľ faktúr povinný zaplatiť DPH podľa všeobecných pravidiel, napriek tomu, že protihodnota zaplatená zahraničnými cestujúcimi túto sumu nezahŕňa?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 78 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že spracovateľská činnosť týkajúca sa vrátenia DPH, ktorú kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, zaplatili pri nadobudnutí tovaru, ktorý následne prepravili mimo Únie, predstavuje poskytovanie služieb, ktoré je odlišné a nezávislé od zodpovedajúceho dodania tovaru oslobodeného od dane, a ako také by malo podliehať DPH. Ak je to tak, uvedený súd sa pýta, či sa má takéto poskytovanie služieb považovať za oslobodené od dane podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na účely DPH sa má každá transakcia obvykle považovať za odlišnú a nezávislú, ako to vyplýva z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH (rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29; z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 20, ako aj z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35).

38 Podľa ustálenej judikatúry sa však za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a teda osobitne môžu viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu (rozsudky z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 69; z 9. marca 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, bod 40, a z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 36, ako aj citovaná judikatúra).

39 O jediné plnenie ide preto vtedy, keď sú dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou zákazníkovi spolu tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené (rozsudky z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70; z 9. marca 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, bod 40, a z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35, ako aj citovaná judikatúra).

40 Je to tak najmä v prípade, keď sa jedna alebo viaceré zložky musia považovať za tvoriace hlavné plnenie, zatiaľ čo naopak na jednu alebo viacero zložiek treba hľadieť ako na jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudky z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 71, a z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 37, ako aj citovaná judikatúra).

41 Súdny dvor tak rozhodol, že transakcia pozostávajúca z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo rozčlenená, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH [rozsudky zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 31, a zo 4. mája 2023, Finanzamt X (Trvalo inštalované zariadenia a stroje), C-516/21, EU:C:2023:372, bod 29, ako aj citovaná judikatúra].

42 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej týka spracovateľskej služby týkajúcej sa vrátenia DPH poskytnutej spoločnosťou Határ Diszkont kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Únie a ktorí nadobudli tovar, ktorého dodanie spĺňa podmienky na priznanie oslobodenia od dane stanoveného pre vývozy.

43 Podľa informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, táto spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH spočíva na jednej strane v overení platnosti cestovného dokladu kupujúceho, ktorí nie je rezident, pri predaji, vo vyhotovení formulára žiadosti o vrátenie dane a faktúry za predaj, v overení formulára žiadosti o vrátenie splatnej dane týmto kupujúcim na účely vrátenia DPH, ako aj v ubezpečení sa, že colné orgány splnili požadované formality, a následne v úprave, vyhotovení kópie a archivácii faktúry vystavenej pri predaji. Na druhej strane uvedená služba spočíva vo vrátení, v hotovosti, sumy, ktorú kupujúci, ktorý nie je rezident, zaplatil ako preddavok na DPH, vo vydaní výdavkového pokladničného dokladu podpísaného kupujúcim, faktúry na poplatok za spracovanie vrátenia DPH a príjmového pokladničného dokladu podpísaného kupujúcim, ktorý nie je rezident, a napokon v úhrade týchto poplatkov v hotovosti.

44 Vnútroštátny súd sa domnieva, že tá istá služba v zásade predstavuje vedľajšie plnenie k dodaniu tovaru. Zdá sa však, že má pochybnosti o dôvodnosti tohto posúdenia, keďže účtovanie a fakturácia poplatkov za spracovanie vrátenia DPH sa neuskutočňujú v rovnakom čase ako dodanie a fakturácia tovaru, ale v čase vrátenia DPH, teda po zaplatení ceny tohto tovaru kupujúcim a jeho vývoze do tretej krajiny.

45 V rámci spolupráce stanovenej na základe článku 267 ZFEÚ je povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či zdaniteľná osoba v konkrétnom prípade poskytuje jediné plnenie, a v tejto súvislosti s konečnou platnosťou posúdiť všetky skutkové okolnosti. Je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť uvedeným súdom všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie vo veciach, ktoré im boli predložené (rozsudky z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 23; zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33, ako aj z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 38 a citovaná judikatúra).

46 V tejto súvislosti treba po prvé uviesť, že hoci je pravda, že existuje určitá zviazanosť medzi poskytnutím spracovateľskej služby týkajúcej sa vrátenia DPH a zodpovedajúcim dodaním tovaru oslobodeného od dane, keďže poskytnutie tejto služby predpokladá existenciu uvedeného dodania, Súdny dvor už rozhodol, že takáto zviazanosť sama osebe nemôže postačovať na určenie, či existuje, alebo neexistuje jediné komplexné plnenie na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, bod 41 a citovanú judikatúru).

47 Na to, aby sa viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou mohli považovať za jediné plnenie v zmysle judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bode 39 tohto rozsudku, totiž neoddeliteľná zviazanosť medzi týmito prvkami alebo úkonmi musí byť nevyhnutne vzájomná, takže jeden prvok alebo úkon závisí od druhého a naopak. V prejednávanej veci však dodanie tovaru, ku ktorému dochádza pred ukončením spracovateľskej služby týkajúcej sa vrátenia DPH, nijako nezávisí od tejto služby.

48 Okrem toho je možné oddeliť aj poskytovanie spracovateľskej služby týkajúcej sa vrátenia DPH a zodpovedajúce dodanie tovaru.

49 Na jednej strane zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že poskytovanie spracovateľskej služby týkajúcej sa vrátenia DPH nepredstavuje nevyhnutný výsledok dodania tovaru. Ak totiž kupujúci, ktorý nie je rezident Únie, napokon neprepravuje tovar nadobudnutý v tretej krajine, oslobodenie od dane uvedené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa na neho nebude vzťahovať a nebude môcť požadovať vrátenie DPH, ale dodanie sa bude napriek tomu považovať za uskutočnené, keďže právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na tohto kupujúceho. To isté platí, ak kupujúci, ktorý nie je rezident Únie, vyvezie tovar mimo územia Únie, ale nepredloží ho na hranici colnému úradu na odôvodnenie jeho odchodu z tohto územia. Teda aj v prípade, že DPH nie je vrátená z dôvodu, že nie sú splnené formálne podmienky vrátenia dane, prípadne v prípade neexistencie presvedčivého dôkazu o tom, že tovar opustil územie Únie, alebo aj v prípade, že kupujúci nepodal žiadosť o vrátenie dane, dodanie sa aj tak uskutoční a kupujúci bude s nadobudnutým tovarom voľne nakladať.

50 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH a dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, nemožno považovať za tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jediné neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 39 tohto rozsudku.

51 Po druhé aj keby oslobodenie od DPH, ktoré si môžu uplatniť kupujúci tovarov využívajúci spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH, za predpokladu, že sú splnené zákonne stanovené podmienky na toto oslobodenie, bolo týmito kupujúcimi vnímané ako zľava z kúpnej ceny tohto tovaru, táto okolnosť neumožňuje považovať takúto službu za doplnkovú vo vzťahu k dodaniu uvedeného tovaru.

52 Zdá sa totiž, že spracovateľská činnosť týkajúca sa vrátenia DPH sleduje vo vzťahu k dodaniu tovaru samostatný účel.

53 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, na jednej strane vyplýva, že dodanie tovaru, o ktorý ide vo veci samej, bolo dokončené a že kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, nadobudli právo v plnom rozsahu nakladať s tovarom zakúpeným od spoločnosti Határ Diszkont a prepraviť ho mimo Únie hneď po zaplatení tohto tovaru bez toho, aby bola v tejto súvislosti potrebná akákoľvek doplnková služba. Na druhej strane, aby kupujúci, ktorý už nadobudol svoj tovar, mohol využiť spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH po dodaní, prináleží mu, aby podnikol ďalšie kroky a znova sa dostavil do obchodnej prevádzky spoločnosti Határ Diszkont a poskytol jej dokumentáciu vyžadovanú zákonom s cieľom využiť oslobodenie od dane stanovené pre vývozy. Nemožno preto vylúčiť, že kupujúci sa po nadobudnutí tovaru rozhodne nevyužiť túto službu a vzdá sa tak vrátenia DPH, ktorú zaplatil pri kúpe tohto tovaru.

54 V súlade s judikatúrou citovanou v bode 40 tohto rozsudku tak nemožno spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH považovať za vedľajšie plnenie k dodaniu tovaru, pretože nepredstavuje iba jednoduchý prostriedok lepšieho využitia tohto dodania, ale je cieľom sám o sebe.

55 Napokon s cieľom poskytnúť úplnú odpoveď vnútroštátnemu súdu treba uviesť, že na účely výkladu článku 78 smernice o DPH a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH a dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, nepatria do toho istého základu dane, keďže predstavujú nezávislé plnenia. Poplatky spojené s takouto službou, ktorá predstavuje nezávislé plnenie a pre príjemcu služby je sama osebe cieľom, tak nemôžu v zmysle tohto článku 78 predstavovať súvisiace výdavky vo vzťahu k dodaniu tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 49).

56 S výhradou konečných posúdení, ktoré v súlade s judikatúrou citovanou v bode 45 tohto rozsudku prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, sa teda zdá, že spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH poskytovaná spoločnosťou Határ Diszkont je plnením odlišným a nezávislým od zodpovedajúceho dodania tovaru, takže nepodlieha v oblasti DPH rovnakému daňovému režimu ako dodanie tovaru.

57 Pokiaľ ide o oslobodenie stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, treba hneď na úvod pripomenúť, že toto oslobodenie dopĺňa to, ktoré je stanovené v článku 146 ods. 1 písm. a) tejto smernice, a že jeho cieľom je rovnako ako v prípade tohto posledného uvedeného oslobodenia zaručiť zdanenie dotknutých poskytnutí služieb v mieste ich určenia, teda tam, kde sa vyvážaný tovar spotrebuje (rozsudok z 29. júna 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 19).

58 V tejto súvislosti zo znenia článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH vyplýva, že od DPH je oslobodené poskytovanie služieb vrátane prepravných a doplnkových transakcií s výnimkou poskytovania služieb oslobodených od dane podľa článkov 132 a 135, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia článku 61 a článku 157 ods. 1 písm. a) tejto smernice.

59 Ako pritom uviedla generálna advokátka v bodoch 61 a 62 svojich návrhov, žiadna skutočnosť v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nepreukazuje, že by sa tovar, ktorý je predmetom vývozov, o ktoré ide vo veci samej, nachádzal v jednej zo situácií uvedených v článku 146 ods. 1 písm. e) uvedenej smernice.

60 Na jednej strane totiž z tohto spisu nevyplýva, že by sa predmetné vývozy týkali tovaru, ktorý podľa článku 61 smernice o DPH buď nie je vo voľnom obehu v Únii, ale je určený na umiestnenie do slobodného pásma alebo do režimu colného uskladňovania, alebo na ktorý sa vzťahuje režim dočasného použitia s úplným oslobodením od dovozného cla alebo režim vonkajšieho tranzitu, resp. je vo voľnom obehu, ale využíva režim tranzitu v rámci Spoločenstva. Na druhej strane zo spisu nevyplýva, že článok 157 ods. 1 písm. a) tejto smernice, ktorý sa týka možnosti členských štátov oslobodiť od dane dovoz tovaru určeného na prepustenie do iného režimu uskladňovania, než je režim colného uskladňovania, je relevantný na vyriešenie sporu vo veci samej.

61 V každom prípade aj za predpokladu, že by vnútroštátny súd dospel ku konštatovaniu, že prinajmenšom niektoré z činností, o ktoré ide v spore vo veci samej, patria do pôsobnosti situácií uvedených v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, treba pripomenúť, že požiadavka priameho spojenia medzi poskytovaním služieb a vývozom dotknutého tovaru stanovená v tomto ustanovení najmä znamená, že toto poskytovanie služieb z hľadiska svojho cieľa prispieva k skutočnej realizácii vývoznej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 35 a citovanú judikatúru).

62 V prejednávanej veci však vzhľadom na charakteristiky spracovateľskej činnosti týkajúcej sa vrátenia DPH vykonávanej spoločnosťou Határ Diszkont nemožno dospieť k záveru, že táto činnosť prispieva k skutočnej realizácii vývoznej činnosti. Vývoznú činnosť totiž uskutočňuje zahraničný kupujúci úplne nezávisle od spracovateľskej služby týkajúcej sa vrátenia DPH, ktorá nemá nijaký vplyv na priebeh tejto činnosti a ktorá sa navyše uskutoční neskôr, keď už je uvedená činnosť ukončená.

63 Z týchto dôvodov sa na spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH, o ktorú ide vo veci samej, nevzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

64 Tento záver je v súlade s požiadavkou reštriktívneho výkladu pojmov použitých na označenie oslobodení, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu [pozri analogicky rozsudky zo 7. apríla 2022, I (Oslobodenie nemocničných služieb od DPH), C-228/20, EU:C:2022:275, bod 34, a z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 43, ako aj citovanú judikatúru].

65 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 78 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že spracovateľská činnosť týkajúca sa vrátenia DPH, ktorú kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, zaplatili pri nadobudnutí tovaru, ktorý následne prepravili mimo Únie, predstavuje poskytovanie služieb, ktoré je odlišné a nezávislé od zodpovedajúceho dodania tovaru oslobodeného od dane, a ako také musí podliehať DPH. Na takéto poskytovanie služieb sa nevzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) tejto smernice.

O druhej otázke

66 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH, za ktorú kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, zaplatili pri nadobudnutí tovaru, ktorý následne prepravili mimo Únie, patrí medzi transakcie oslobodené od dane uvedené v tomto ustanovení.

67 Pokiaľ ide o článok 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane transakcie týkajúce sa „vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov“.

68 Ako rozhodol Súdny dvor, uvedené transakcie, vrátane transakcií týkajúcich sa „platieb“ alebo „prevodov“, patria do oblasti finančných transakcií a týkajú sa najmä platobných nástrojov, ktorých spôsob fungovania zahŕňa prevod peňazí (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 41 a citovanú judikatúru).

69 Z judikatúry Súdneho dvora tak vyplýva, že poskytovanie služieb možno kvalifikovať ako „transakcie týkajúce sa prevodov platieb“ alebo „transakcie týkajúce sa platieb“ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH len vtedy, ak v ich dôsledku dochádza k právnym a finančným zmenám, ktoré charakterizujú prevod určitej peňažnej sumy.

70 Naopak, toto ustanovenie sa nevzťahuje na poskytnutie čisto materiálnej, technickej alebo administratívnej služby, ktorá nespôsobuje takéto zmeny (rozsudok z 25. júla 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, bod 38 a citovaná judikatúra).

71 Podľa ustálenej judikatúry kritérium umožňujúce odlíšiť transakciu vedúcu k prevodu finančných prostriedkov a vyvolávajúcu právne a finančné zmeny, ktorá spadá pod oslobodenie upravené v uvedenom ustanovení, od transakcie, ktorá nemá takéto účinky, a teda nespadá pod predmetné oslobodenie od dane, spočíva v otázke, či dotknutou transakciou dochádza skutočne alebo potenciálne k prevodu vlastníctva predmetných finančných prostriedkov, alebo či vedie k splneniu osobitných a podstatných úloh takéhoto prevodu (rozsudok z 3. októbra 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, bod 22 a citovaná judikatúra).

72 V prejednávanej veci treba konštatovať, že Határ Diszkont skutočne ani potenciálne nepreviedla vlastníctvo finančných prostriedkov na kupujúcich, ktorí nie sú rezidenti Únie. Obmedzila sa na to, že zadržala sumy DPH z nákupov dotknutých tovarov, kým kupujúci nepredložia doklady preukazujúce, že podmienky oslobodenia od dane stanovené pre vývoz boli skutočne splnené. Po tom, čo jej bola predložená relevantná dokumentácia umožňujúca preukázať, že DPH z týchto nákupov nebola splatná, vrátila príslušné sumy.

73 Hoci teda spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH poskytovaná spoločnosťou Határ Diszkont v zásade zahŕňala úhradu súm v hotovosti, táto služba sa nemá považovať za finančné plnenie v zmysle judikatúry Súdneho dvora, ale za administratívne plnenie.

74 Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že spracovateľská služba týkajúca sa vrátenia DPH, za ktorú kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, zaplatili pri nadobudnutí tovaru, ktorý následne prepravili mimo Únie, nepatrí medzi transakcie oslobodené od dane uvedené v tomto ustanovení.

O tretej otázke

75 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má zásada ochrany legitímnej dôvery vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňová správa následne uplatnila DPH na určité služby v prípade, že tento orgán počas viacerých rokov kontroloval a prijímal daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby bez toho, aby spochybnil kvalifikáciu týchto služieb ako služieb oslobodených od DPH a neinformoval túto zdaniteľnú osobu o zmene platnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vo svojom predchádzajúcom znení výslovne uvádzala tieto služby medzi činnosťami oslobodenými od DPH, a keďže na základe žiadosti o stanovisko podanej podľa platnej vnútroštátnej právnej úpravy táto zdaniteľná osoba dostala od daňovej správy odpoveď, že tie isté služby sa majú považovať za súvisiace výdavky vo vzťahu k dodaniu tovaru oslobodenému od dane, ktoré podliehajú rovnakému režimu, ako hlavná transakcia, pokiaľ ide o režim oslobodenia od DPH.

76 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je zásada ochrany legitímnej dôvery súčasťou právneho poriadku Únie a zaväzuje všetky vnútroštátne orgány poverené uplatňovaním práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, bod 44, a zo 16. januára 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, bod 64, ako aj citovanú judikatúru).

77 Z toho vyplýva, že pri vykonávaní ustanovení smernice o DPH sú vnútroštátne orgány povinné dodržiavať túto zásadu.

78 Právo odvolávať sa na uvedenú zásadu sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, u ktorej správny orgán vyvolal odôvodnené očakávania z dôvodu presných ubezpečení, ktoré jej poskytol (rozsudky z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 43; z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 44, ako aj z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 90 a citovaná judikatúra).

79 V tejto súvislosti treba preveriť, či akty správneho orgánu vyvolali vo vnímaní pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru, a ak to tak je, preukázať legitímnosť tejto dôvery (rozsudky z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 44, a z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).

80 Nezdá sa, že by správna prax vnútroštátnych daňových orgánov, tak ako je opísaná v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, mohla preukázať, že vo veci samej sú tieto podmienky splnené.

81 Po prvé, pokiaľ ide o to, že počas viacerých daňových kontrol nebola spochybnená kvalifikácia spracovateľskej činnosti týkajúcej sa vrátenia DPH ako transakcií oslobodených od DPH, z judikatúry vyplýva, že samotná akceptácia, a to aj počas viacerých rokov, vnútroštátnou daňovou správou daňových priznaní k DPH, ktoré nezahŕňajú sumy týkajúce sa určitých transakcií uskutočnených zdaniteľnou osobou, neznamená presné ubezpečenie tejto daňovej správy o neuplatňovaní DPH na tieto transakcie, a preto nemôže v tejto súvislosti vyvolať legitímnu dôveru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 92).

82 Rovnako ako v podstate uviedla generálna advokátka v bode 73 svojich návrhov, skutočnosť, že vnútroštátne daňové orgány niekoľko rokov akceptovali daňové priznania k DPH podané spoločnosťou Határ Diszkont bez toho, aby počas daňových kontrol spochybnili kvalifikáciu transakcií týkajúcich sa spracovania vrátenia DPH ako transakcií oslobodených od DPH, nemôže *a priori*, s výnimkou skutočne osobitných okolností, postačovať na to, aby v mysli bežne pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu vyvolala primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto transakcie (pozri analogicky rozsudku z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 46, ako aj z 9. júla 2015, Salomie et Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 47 a 48).

83 V prejednávanej veci však z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že zápisnice z daňových kontrol „jasne svedčia“ o tom, že daňová správa sa roky domnievala, že Határ Diszkont legálne vystavovala faktúry oslobodené od DPH za spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH. Vnútroštátny súd však neposkytol ďalšie spresnenia umožňujúce posúdiť, či tieto zápisnice mohli vyvolať primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na túto službu.

84 Preto treba pripomenúť, že informácie, ktoré sú presné, bezpodmienečné, konzistentné a pochádzajú z oprávnených a dôveryhodných zdrojov, bez ohľadu na formu, v akej sú oznámené, predstavujú presné ubezpečenia v zmysle judikatúry citovanej v bode 78 tohto rozsudku, ktoré môžu vyvolať odôvodnené očakávania u osoby podliehajúcej súdnej právomoci. Naopak, nikto nemôže namietať porušenie zásady ochrany legitímnej dôvery, pokiaľ mu správny orgán neposkytol presné ubezpečenia (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, bod 25, a zo 16. januára 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, bod 65 ako aj citovanú judikatúru).

85 V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či zápisnice o kontrole obsahovali „presné ubezpečenia“ v zmysle judikatúry Súdneho dvora uvedenej v bode 84 tohto rozsudku, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie so spracovateľskou službou týkajúcou sa vrátenia DPH, o ktorú ide vo veci samej.

86 Pokiaľ ide po druhé o neinformovanie o zmene, ku ktorej došlo v platnej vnútroštátnej právnej úprave, stačí konštatovať, že na jednej strane takéto opomenutie nemôže v žiadnom prípade predstavovať „presné ubezpečenie“ v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 81 tohto rozsudku. Na druhej strane zásada ochrany legitímnej dôvery neukladá daňovému orgánu povinnosť informovať zdaniteľné osoby o zmenách daňovej právnej úpravy, ktoré nadobudli účinnosť, o ktorých by primerane obozretné a pozorné hospodárske subjekty mali vedieť.

87 Po tretie, pokiaľ ide o informácie poskytnuté daňovou správou, o ktorú ide vo veci samej, v nadväznosti na žiadosť o stanovisko podanú spoločnosťou Határ Diszkont, keď daňová kontrola už prebiehala, stačí konštatovať, ako uviedla generálna advokátka v bode 76 svojich návrhov a ako uvádza aj vnútroštátny súd, že takéto informácie „*ex post*“, ktoré sú svojou povahou nezáväzné, nemohli mať vplyv na transakcie, ktoré boli predmetom tejto kontroly a ktoré Határ Diszkont uskutočnila predtým, ako jej boli tieto informácie poskytnuté.

88 Takéto informácie pochádzajúce od daňového orgánu sú preto v tomto kontexte irelevantné.

89 Vzhľadom na tieto úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že zásada ochrany legitímnej dôvery sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby daňová správa následne uplatnila DPH na určité poskytnutia služieb v prípade, že tento orgán počas viacerých rokov kontroloval a prijímal daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby bez toho, aby spochybnil kvalifikáciu týchto

poskytnutí služieb ako plnení oslobodených od DPH a neinformoval túto zdaniteľnú osobu o zmene platnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vo svojom predchádzajúcom znení výslovne uvádzala uvedené plnenia medzi činnosťami oslobodenými od DPH. V tomto kontexte je irelevantná skutočnosť, že v nadväznosti na žiadosť o stanovisko podanú podľa platnej vnútroštátnej právnej úpravy bola zdaniteľnej osobe doručená „*ex post*“ a nezáväzná odpoveď daňovej správy, podľa ktorej sa tie isté poskytnutia služieb majú považovať za súvisiace výdavky vo vzťahu k dodaniu tovaru oslobodenému od dane, ktoré podliehajú rovnakému režimu, ako hlavná transakcia, pokiaľ ide o režim oslobodenia od DPH.

O štvrtej otázke

90 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 73 a 78 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia praxi daňovej správy členského štátu spočívajúcej v tom, že sumy fakturované ako protihodnota za spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH, teda poplatky za spracovanie, sú sumami v čistom nezahŕňajúcimi DPH, na základe ktorých sa má vypočítať daň, ktorú má zaplatiť vystaviteľ týchto faktúr.

91 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z článku 1 ods. 2 a článku 73 smernice o DPH vyplýva, že spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne úmerná cene tovaru a služieb a že základ dane zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb za tieto transakcie od nadobúdateľa, odberateľa alebo tretej strany. Článok 78 tejto smernice vymenúva určité zložky, ktoré sa zahŕňajú do daňového základu. Podľa článku 78 prvého odseku písm. a) uvedenej smernice DPH nie je zahrnutá do tohto základu dane (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 32).

92 V súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v článku 73 smernice o DPH je pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou. Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33).

93 Toto pravidlo sa musí uplatňovať v súlade so základnou zásadou tejto smernice, ktorá vychádza zo skutočnosti, že systém DPH smeruje k zaťaženiu len konečného spotrebiteľa (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34).

94 Okrem toho, ako pripomenula generálna advokátka v bode 81 svojich návrhov, Súdny dvor výslovne rozhodol, že z článku 78 prvého odseku písm. a) smernice o DPH vyplýva, že DPH je vždy automaticky zahrnutá v dohodnutej cene, a to aj v prípade pochybenia zdaniteľnej osoby pri určovaní uplatniteľnej sadzby [pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby), C-606/22, EU:C:2024:255, bod 27].

95 Vzhľadom na to, že podľa zásady neutrality DPH pripomenutej v bode 93 tohto rozsudku má systém DPH za cieľ zaťažiť len konečného spotrebiteľa, cena dohodnutá medzi ním a dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb zahŕňa DPH, nezávisle od toho, či bola pri týchto faktúrach vystavená faktúra alebo nie [rozsudok z 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby), C-606/22, EU:C:2024:255, bod 26].

96 V dôsledku toho treba cenu dohodnutú vo veci samej za spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH, konkrétne 15 % vrátenej DPH, považovať za cenu v hrubom, ktorá už zahŕňa daň. Podľa toho by sa mal vypočítať základ dane, na ktorý by sa potom mala uplatniť sadzba DPH.

97 Ako uviedla generálna advokátka v bode 82 svojich návrhov a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bodoch 94 a 95 tohto rozsudku, okolnosť, že zdaniteľná osoba prípadne nesprávne považovala predmetné transakcie za oslobodené od dane, a že v dôsledku toho sa podľa nej sadzba DPH uplatniteľná na tieto transakcie mala rovnať nule, nie je v tejto súvislosti relevantná.

98 Podľa ustálenej judikatúry platí, že ak bola kúpna zmluva uzatvorená bez uvedenia DPH, v prípade, že dodávateľ nemôže získať späť od nadobúdateľa DPH následne požadovanú daňovou správou, zohľadnenie celej ceny bez odpočítania DPH ako základu, na ktorý sa DPH uplatňuje, by viedlo k tomu, že DPH by zaťažovala tohto dodávateľa, a teda by porušovala zásadu, podľa ktorej je DPH spotrebnou daňou, ktorú musí znášať konečný spotrebiteľ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 35).

99 Takéto zohľadnenie by okrem toho porušovalo pravidlo, podľa ktorého daňová správa nemôže ako DPH vyberať vyššiu sumu, než je suma, ktorú prijala zdaniteľná osoba (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 36, ako aj citovaná judikatúra).

100 Inak by to však bolo v prípade, ak by dodávateľ mal podľa vnútroštátneho práva možnosť získať späť od nadobúdateľov DPH, ktorú následne požadovala daňová správa.

101 V prejednávanej veci však zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že Határ Diszkont zjavne nemá možnosť *a posteriori* preniesť na svojich zákazníkov, ktorí sú jednotlivcami, ktorí nemajú bydlisko na území Únie, DPH z poplatkov za spracovanie vrátenia DPH, ktorých zaplatenie jej uložila daňová správa.

102 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že články 73 a 78 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia praxi daňovej správy členského štátu spočívajúcej v tom, že sumy fakturované ako protihodnota za spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia DPH, teda poplatky za spracovanie, sú sumami v čistom nezahŕňajúcimi DPH, pokiaľ dodávateľ považoval svoje plnenie za oslobodené od dane a ak je pre neho zjavne nemožné od kupujúcich tovaru oslobodeného od DPH *a posteriori* získať sumu DPH požadovanú daňovou správou.

O trovách

103 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 78 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty**

   sa majú vykladať v tom zmysle, že:

   spracovateľská činnosť týkajúca sa vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Európskej únie, zaplatili pri nadobudnutí tovaru, ktorý následne prepravili mimo Únie, predstavuje poskytovanie služieb, ktoré je odlišné a nezávislé od zodpovedajúceho dodania tovaru oslobodeného od dane, a ako také musí podliehať DPH. Na takéto poskytovanie služieb sa nevzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) tejto smernice.

2. **Článok 135 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112**

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   spracovateľská činnosť týkajúca sa vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH), za ktorú kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, zaplatili pri nadobudnutí tovaru, ktorý následne prepravili mimo Únie, nepatrí medzi transakcie oslobodené od dane uvedené v tomto ustanovení.

3. **Zásada ochrany legitímnej dôvery**

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   nebráni tomu, aby daňová správa následne uplatnila daň z pridanej hodnoty (DPH) na určité poskytnutia služieb v prípade, že tento orgán počas viacerých rokov kontroloval a prijímal daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby bez toho, aby spochybnil kvalifikáciu týchto poskytnutí služieb ako plnení oslobodených od DPH a neinformoval túto zdaniteľnú osobu o zmene platnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vo svojom predchádzajúcom znení výslovne uvádzala uvedené plnenia medzi činnosťami oslobodenými od DPH. V tomto kontexte je irelevantná skutočnosť, že v nadväznosti na žiadosť o stanovisko podanú podľa platnej vnútroštátnej právnej úpravy bola zdaniteľnej osobe doručená *„ex post“* a nezáväzná odpoveď daňovej správy, podľa ktorej sa tie isté poskytnutia služieb majú považovať za súvisiace výdavky vo vzťahu k dodaniu tovaru oslobodenému od dane, ktoré podliehajú rovnakému režimu, ako hlavná transakcia, pokiaľ ide o režim oslobodenia od DPH.

4. **Články 73 a 78 smernice 2006/112**

   sa majú vykladať v tom zmysle, že:

   bránia praxi daňovej správy členského štátu spočívajúcej v tom, že sumy fakturované ako protihodnota za spracovateľskú službu týkajúcu sa vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH), teda poplatky za spracovanie, sú sumami v čistom nezahŕňajúcimi DPH, pokiaľ dodávateľ považoval svoje plnenie za oslobodené od dane a ak je pre neho zjavne nemožné od kupujúcich tovaru oslobodeného od DPH *a posteriori* získať sumu DPH požadovanú daňovou správou.

Podpisy