Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 1. avgusta 2025*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 1(2), člen 2(1)(c) in člen 78 – Oprostitve pri izvozu – Člen 146(1)(b) – Dobava blaga, ki je oproščena davka – Storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV kupcem, ki niso rezidenti Evropske unije – Enotna storitev – Ločene in samostojne storitve – Glavna ali pomožna storitev – Oprostitve na podlagi člena 135(1)(d) in člena 146(1)(e) – Varstvo legitimnega pričakovanja – Davčna osnova“

V zadevi C-427/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska) z odločbo z dne 3. julija 2023, ki je na Sodišče prispela 11. julija 2023, v postopku

Határ Diszkont Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, N. Jääskinen (poročevalec), A. Arabadjiev, M. Condinanzi, sodniki, in R. Frendo, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. oktobra 2024,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za madžarsko vlado D. Csoknyai, Z. Fehér in K. Szíjjártó, agenti,

– za Evropsko komisijo V. Bottka, J. Jokubauskaitė in A. Sipos, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. decembra 2024

* Jezik postopka: madžarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2), člena 2(1)(c), členov 73 in 78, člena 135(1)(d) in člena 146(1)(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in načela varstva legitimnega pričakovanja.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Határ Diszkont Kft. (v nadaljevanju: Határ Diszkont) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska) (v nadaljevanju: direktorat za pritožbe), ker je ta zavrnil odobritev oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) na stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV kupcem, ki niso rezidenti Evropske unije.

Pravni okvir

Pravo Evropske unije

3 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 2(1) te direktive določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…].“

5 Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6 Člen 78 iste direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku.

Za namene točke b) prvega odstavka lahko države članice stroške, ki so predmet posebnega dogovora, štejejo za postranske stroške.“

7 Člen 135(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

[…].“

8 Člen 146(1) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(b) dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj [Evropske s]kupnosti, razen blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo;

[…]

(e) opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, ki ga zajemajo določbe člena 61 in člena 157(1)(a).“

9 Člen 147 navedene direktive določa:

„1. Pri dobavi blaga iz točke (b) člena 146(1), ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, se oprostitev uporablja samo, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) potnik nima prebivališča v Skupnosti;

(b) blago je odpeljano iz Skupnosti pred potekom tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava;

(c) skupna vrednost dobave, skupaj z DDV, je višja od 175 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti, določeni enkrat letno na podlagi tečaja zamenjave, ki je v veljavi prvi delovni dan v oktobru, z učinkom od 1. januarja naslednjega leta.

Države članice pa lahko oprostijo dobavo, katere skupna vrednost je nižja od zneska iz točke (c) pododstavka 1.

2. Za namene odstavka 1 ‚potnik, ki nima stalnega prebivališča v Skupnosti', pomeni potnika, katerega stalno ali običajno prebivališče ni v Skupnosti. […]

Za dokazilo o izvozu velja račun ali drug dokument namesto njega, ki ga potrdi carinski urad v kraju, kjer blago zapusti Skupnost.

Vsaka država članica pošlje [Evropski k]omisiji vzorce žigov, ki jih uporablja za potrjevanje iz drugega pododstavka. Komisija pošlje to informacijo davčnim organom drugih držav članic."

Madžarsko pravo

Zakon o DDV

10 Člen 70(1) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) (*Magyar Közlöny* 2007/155), v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev davčna osnova vključuje:

[…]

(b) postranske stroške, ki jih je dobavitelj blaga ali ponudnik storitve prevalil na pridobitelja blaga ali prejemnika storitve, med drugim: provizije ali kakršne koli druge stroške za posredovanje, stroške pakiranja, prevoza in zavarovanja;

[…]."

11 V skladu s členom 86(1) tega zakona so davka oproščeni:

„[…]

(d) opravljanje storitev v zvezi s tekočimi računi, depoziti in računi strank, plačili, transferji, čeki, drugimi denarnimi terjatvami in finančnimi instrumenti, vključno s posredovanjem, razen same izterjave (neplačanih) dolgov;

(e) opravljanje storitev v zvezi z madžarskimi in tujimi zakonitimi plačilnimi sredstvi, vključno s posredovanjem, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki običajno niso v uporabi kot zakonito plačilno sredstvo ali kovancev numizmatičnega pomena;

[…]."

12 Člen 98(1) navedenega zakona določa:

„Davka so oproščene dobave blaga, odposlanega po pošti ali odpeljanega iz države v državo zunaj Skupnosti, če odpošiljanje ali prevoz:

(a) opravi dobavitelj sam ali tretja oseba za njegov račun;

(b) opravi kupec sam ali tretja oseba za njegov račun, če so izpolnjeni dodatni pogoji iz odstavkov 3 in 4 tega člena ali členov 99 in 100 tega zakona.“

13 Člen 99 tega zakona določa:

„1. Če je pridobitelj tuji potnik in je dobavljeno blago del njegove osebne ali potovalne prtljage, se oprostitev iz člena 98(1) uporablja, če so izpolnjeni tudi ti pogoji:

(a) vrednost dobave vključno z davkom presega denarni znesek, ki je enakovreden 175 EUR;

(b) tuji potnik svoj pravni položaj dokaže s potovalnimi ali drugimi veljavnimi javnimi osebnimi identifikacijskimi dokumenti, ki jih priznava Madžarska (v nadaljevanju skupaj: potovalni dokumenti);

(c) iznos blaga z navedenega ozemlja potrdi organ na točki izstopa izdelkov z ozemlja Skupnosti z zaznamkom in žigom na obrazcu, ki ga za to zagotavlja državna davčna uprava, ali na obrazcu, ki ga odobri nacionalna davčna uprava in ki vsebuje podatke, določene v odstavku 10 (v nadaljevanju skupaj: obrazec zahtevka za vračilo davka), ob hkratni predložitvi dobavljenega blaga in izvirnika računa, ki potrjuje opravljeno dobavo blaga.

2. Da bi bil prodajalec blaga lahko upravičen do oprostitve, mora poleg izdaje računa izpolniti obrazec zahtevka za vračilo davka na zahtevo tujega potnika. Identifikacijski podatki tujega potnika, navedeni na računu in obrazcu zahtevka za vračilo davka, se ne smejo razlikovati od tistih, ki so navedeni v potovalnih dokumentih. Tuji potnik mora prodajalcu blaga predložiti potovalne dokumente. Obrazec zahtevka za vračilo davka lahko vsebuje le podatke, ki se nanašajo na dobavo blaga z enega samega računa, tako da se ne smejo razlikovati od podatkov na računu. Obrazec zahtevka za vračilo davka prodajalec blaga izda v treh izvodih, ki prva dva izvoda vrne potniku, tretji izvod pa zadrži v svojih računovodskih evidencah.

3. Če carinski organ potrdi iznos blaga iz odstavka 1(c), od potnika vzame drugi izvod obrazca zahtevka za vračilo davka, ki vsebuje zaznamek in žig.

4. Za oprostitev plačila davka velja pogoj:

(a) da prodajalec blaga poseduje prvi izvod obrazca zahtevka za vračilo davka z zaznamkom in žigom iz odstavka 1(c) in

(b) če je bil davek pobran ob dobavi blaga, da mora prodajalec vrniti navedeni davek tujemu potniku v skladu z odstavki od 5 do 8.

5. Vračilo davka lahko od prodajalca blaga zahteva tuji potnik osebno ali pooblaščenec, ki deluje v njegovem imenu in za njegov račun. Če tuji potnik

(a) deluje osebno, mora predložiti potovalne dokumente;

(b) ne deluje osebno, mora oseba, ki deluje v njegovem imenu in za njegov račun, priložiti pisno pooblastilo, izdano na njegovo ime.

6. Za pridobitev vračila davka tuji potnik ali njegov pooblaščenec:

(a) prodajalcu blaga izroči prvi izvod z zaznamkom in žigom v skladu z odstavkom 1(c) obrazca zahtevka za vračilo davka in

(b) prodajalcu blaga predloži izvirnik računa, ki potrjuje dobavo blaga.

7. Vračilo davka se tujemu potniku izplača v [madžarskih] forintih in ga je treba plačati v gotovini. Dobavitelj blaga in tuji potnik pa se lahko dogovorita o drugačni valuti in drugačnem načinu plačila.

8. Prodajalec blaga mora tudi zagotoviti, da se na podlagi računa, ki dokazuje, da je bilo blago dobavljeno, ne vloži novi zahtevek za vračilo davka. V ta namen mora prodajalec, preden [potniku] vrne izvirnik računa, nanj napisati ‚plačan DDV', ga fotokopirati s to navedbo in fotokopijo hraniti v svojih evidencah.

[…]"

14 V skladu s členom 102(1) zakona o DDV so davka oproščene tudi storitve, ki so neposredno povezane z blagom:

„[…]

(b) ki zapustijo ozemlje Skupnosti v okviru izvoznega postopka in za katere je organ iz člena 98(2)(a) izdal potrdilo o izstopu z ozemlja Skupnosti;

[…]."

Zakon št. LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost

15 Z az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (zakon št. LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost) (*Magyar Közlöny* 1992/128), ki je veljal do 31. decembra 2007, je bilo na seznam oproščenih dobav blaga in storitev na podlagi člena 30(1) tega zakona v povezavi s prilogo 2 k temu zakonu dodano „vračilo davka, ki jih je gospodarski subjekt izvedel v korist tujega potnika na podlagi posebne ureditve".

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Družba Határ Diszkont je leta 2020 v svoji trgovini v Tompi (Madžarska), ki je v bližini srbsko-madžarske meje, kupcem, ki niso rezidenti Unije, prodajala različno blago.

17 Iz spisa, ki je na voljo Sodišču, izhaja, da so ti kupci blago, kupljeno na Madžarskem, še isti dan izvozili in da je bilo na računih za gotovinsko plačilo za te nakupe navedeno „plačan DDV“. Družba Határ Diszkont je po izvozu navedenim kupcem vrnila ves znesek DDV, ki je bil naveden na računu, in izdala ustrezno blagajniško potrdilo, na katerem sta bila podpisa izdajatelja in prejemnika.

18 Družba Határ Diszkont je tem kupcem, ki niso rezidenti Unije, za vodenje dokumentacije v zvezi z vračilom DDV zaračunala stroške v višini 15 % vrnjenega DDV. Na dan vračila DDV je družba Határ Diszkont izdala račune za stroške vodenja te dokumentacije, njihovo plačilo, ki je bilo izvedeno v gotovini, pa je bilo potrjeno z blagajniškimi potrdili. Družba Határ Diszkont je v svojih obračunih DDV prihodke od teh stroškov vodenja dokumentacije označila kot plačilo za storitve, ki so oproščene davka.

19 Iz spisa, ki je na voljo Sodišču, je razvidno tudi, da so bile informacije o stroških vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV prikazane v trgovini družbe Határ Diszkont in da so bili tuji kupci ustno obveščeni tako o obstoju teh stroškov kot o načinu njihovega izračuna.

20 Med davčnim nadzorom za leto 2020, ki ga je izvedel Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (davčni in carinski direktorat okrožja Bács-Kiskun, ki spada pod nacionalno davčno in carinsko upravo, Madžarska) (v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ), je družba Határ Diszkont trdila, da je storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV oproščena davka, pri čemer je večkrat spremenila svoje stališče glede razloga za to oprostitev.

21 Družba Határ Diszkont je v stališču na zapisnik o tem nadzoru med drugim navedla, da je mogoče stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV šteti za plačilo za opravljanje finančnih storitev, ki je na podlagi člena 86(1)(d) in (e) zakona o DDV oproščeno davka. Po njenem mnenju bi se oprostitev, ki je v členu 102(1)(b) zakona o DDV določena za opravljanje storitev, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, lahko uporabila tudi v obravnavani zadevi. Družba Határ Diszkont je med drugim izjavila, da je treba v skladu z informacijami, ki jih je v odgovor na vprašanje, ki mu ga je postavila med navedenim nadzorom, prejela od Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (oddelek za odnose z uporabniki in informacije osrednjega direktorata nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska) (v nadaljevanju: oddelek za odnose z uporabniki), stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV vendarle šteti za postranske stroške – v smislu člena 70(1)(b) zakona o DDV – k dobavi blaga, ki je na podlagi člena 99 tega zakona oproščena DDV, in da mora torej za te stroške kot postranske stroške veljati ureditev, ki velja za glavno transakcijo, kar zadeva sistem obdavčitve z DDV.

22 Prvostopenjski davčni organ je zavrnil vse razloge za oprostitev, ki jih je navedla družba Határ Diszkont, in je z odločbo z dne 22. julija 2022 ugotovil, da dolguje neplačani DDV.

23 Ta organ je v tej odločbi najprej preučil, ali je mogoče storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV šteti za pomožno storitev k dobavi blaga, in ugotovil, da gre za samostojno storitev. Poudaril je zlasti dejstvo, da dobava blaga in opravljanje te storitve časovno ne sovpadata, tako da ni mogoče šteti, da je navedena storitev olajšala ali dopolnila dobavo tega blaga. Ta organ je tudi poudaril, da ni mogoče šteti, da je storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV nujna za izvedbo dobave blaga, ki je bila končana takoj, ko je to blago zapustilo ozemlje Unije. Prav tako po mnenju navedenega organa storitev, ki jo je opravila družba Határ Diszkont, ni olajšala niti uporabe niti porabe navedenega blaga in tako ni bila povezana z njegovo

dobavo. Med drugim je isti organ navedel, da je sama družba Határ Diszkont storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV obravnavala kot samostojno storitev, saj stroškov v zvezi s to storitvijo ni vključila v davčno osnovo za dobavo blaga, in da je na računih navedla datum, ki se razlikuje od datuma dobave.

24 Dalje, prvostopenjski davčni organ je v zvezi z oprostitvijo iz člena 86(1)(d) in (e) zakona o DDV, ki ustreza členu 135(1)(d) in (e) Direktive o DDV, po eni strani sklenil, da je storitev, ki jo je družba Határ Diszkont opravila za tujega potnika, upravna naloga in da je ni mogoče šteti za oproščeno finančno storitev v smislu teh določb. Po drugi strani je prvostopenjski davčni organ v zvezi z oprostitvijo opravljanja storitev, povezanih z izvozom blaga, iz člena 102(1)(b) zakona o DDV, ki ustreza členu 146(1)(e) Direktive o DDV, v bistvu ponovil, da je vračilo DDV tujemu potniku nova transakcija, ki ni neposredno povezana z dobavo blaga. Na koncu je ta davčni organ potrdil, da je treba znesek DDV, ki se nanaša na stroške vodenja, določiti na podlagi zneska, zaračunanega iz naslova teh stroškov, ki se šteje za neto znesek davka.

25 Družba Határ Diszkont je v pritožbi zoper odločbo prvostopenjskega davčnega organa trdila, da so ugotovitve tega organa v nasprotju s členom 70(1)(b), členom 86(1)(d) in (e) ter členom 102(1)(b) zakona o DDV. Navedla je tudi, da je bilo zaradi razhajanja pri presoji njenega primera med prvostopenjskim davčnim organom in oddelkom za odnose z uporabniki kršeno načelo pravne varnosti.

26 Direktorat za pritožbe je z odločbo z dne 27. oktobra 2022 potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa, ker je menil, da je ta pravilno obrazložena. Direktorat za pritožbe je v odločbi tudi menil, da so se informacije, ki jih je družbi Határ Diszkont posredoval oddelek za odnose z uporabniki, nanašale na zelo splošno oblikovano vprašanje, v katerem ni bila omenjena bistvena okoliščina, da sta bila dobava blaga in opravljanje storitev v obliki vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV medsebojno popolnoma ločena in ne hkratna, ter da storitev, ki jo je opravila družba Határ Diszkont, ni bila nujen pogoj za vračilo tega davka.

27 Družba Határ Diszkont je pri predložitvenem sodišču, Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska), vložila tožbo, s katero je predlagala razglasitev ničnosti odločbe direktorata za pritožbe z učinkom na odločbo prvostopenjskega davčnega organa.

28 Na prvem mestu, predložitveno sodišče v nasprotju z direktoratom za pritožbe meni, da je treba vodenje dokumentacije v zvezi z vračilom DDV šteti za pomožno storitev k oproščeni dobavi v smislu člena 78, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV in da ima tudi naravo storitve, ki je neposredno povezana z izvozom blaga, tako da je prav tako oproščena DDV na podlagi člena 146(1)(e) te direktive.

29 Predložitveno sodišče v podporo svojemu stališču najprej navaja, da ker storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV in obračunavanja s tem povezanih stroškov ni mogoče opraviti brez dobave blaga kupcem, ki niso rezidenti Unije, je ta storitev vodenja v skladu z upoštevnimi zakonskimi določbami nujna posledica vseh dobav blaga, opravljenih takim kupcem. Zato predložitveno sodišče, ki se prav tako opira na načela, ki jih je Sodišče oblikovalo v sodbi z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), meni, da bi bilo umetno, če bi vodenje dokumentacije v zvezi z vračilom DDV ločili od ustreznih dobav blaga.

30 Dalje, glede okoliščine, da stroški vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV in dobava blaga ne nastanejo hkrati, predložitveno sodišče opozarja, da se člen 78, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV nanaša na postranske stroške, s katerimi se poveča davčna osnova, čeprav ti

stroški ne nastanejo nujno sočasno z dobavo ustreznega blaga. Sodišče naj bi že v sodbi z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), potrdilo, da „ločeni stroški obdelave plačila“, zaračunani ločeno od storitev, ki so bile s tem plačilom poravnane, lahko pomenijo postranske stroške.

31 Nazadnje, predložitveno sodišče v zvezi z oprostitvijo iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV, ki se nanaša na opravljanje storitev, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, meni, da neposredna zveza, ki se zahteva s to določbo in kot jo je Sodišče razložilo v sodbi z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), obstaja, kadar je storitev pomožna v smislu člena 78, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV v razmerju do izvoza.

32 Na drugem mestu, predložitveno sodišče dvomi, ali je z načelom varstva legitimnih pričakovanj skladna praksa davčne uprave, ki je več let menila, da so storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki jih je obračunala družba Határ Diszkont, veljavno oproščene DDV, preden je zahtevala plačilo DDV za te storitve z retroaktivnim učinkom, ne da bi družbo Határ Diszkont predhodno obvestila o spremembi svojega stališča. Sprašuje se zlasti, ali je taka praksa v skladu s sodno prakso Sodišča, ki izhaja iz sodbe z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Poleg tega predložitveno sodišče meni, da je družba Határ Diszkont oddelku za odnose z uporabniki natančno opisala dejanski položaj, saj je izrecno navedla, da je treba stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV plačati hkrati z vračilom DDV in ne ob dobavi blaga ter da je ta oddelek družbi Határ Diszkont dal nezavezujoče informacije, ki nasprotujejo ugotovitvam prvostopenjskega davčnega organa. Predložitveno sodišče pa poudarja, da informacije, ki jih je oddelek za odnose z uporabniki dal med davčnim nadzorom, čeprav niso mogle vplivati na ravnanje družbe Határ Diszkont, dokazujejo, da davčna uprava ni enotna glede spornega vprašanja.

34 Na tretjem mestu, glede na to, da družba Határ Diszkont očitno nima možnosti, da bi DDV, ki ga dolguje davčni upravi za stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, naknadno prevalila na kupce, ki niso rezidenti Unije, predložitveno sodišče dvomi tudi o odločitvi prvostopenjskega davčnega organa, da te stroške šteje za neto znesek davka in ne za bruto znesek, ki vključuje DDV. Predložitveno sodišče se sklicuje na sodno prakso Sodišča (sodbi z dne 6. oktobra 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, in z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), v skladu s katero davčno osnovo za DDV sestavlja dejansko prejeto plačilo in katerega posledica je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec.

35 V teh okoliščinah je Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je praksa države članice, da opravljanje storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV tujim potnikom – kar vključuje administrativne postopke od izdaje standardiziranih obrazcev zahtevka za vračilo DDV do vračila takega davka – šteje za samostojno storitev, ločeno od dobave blaga, ki je oproščena DDV, in je zato zanjo treba obračunati in plačati DDV v skladu s splošnimi pravili v primeru, ko se stroški vodenja dokumentacije, določeni kot odstotek DDV, ki ga je treba vrniti, ne plačajo in zaračunajo istočasno z dobavo blaga in izdajo računa zanj, temveč ob vračilu DDV in po tem, ko je stranka plačala za blago in ga izvozila v tretjo državo, v skladu s členi 1(2), 2(1)(c), 78 in 146(1)(e) [Direktive o DDV]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero se provizija, zaračunana za vodenje dokumentacije v zvezi z vračilom DDV po dobavi blaga tujim potnikom, ne šteje za oproščeno davka kot ‚transakcija v zvezi s plačili ali dolgovi', v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV?

3. Če je odgovor na prvo in drugo vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero mora tudi izdajatelj računov za stroške vodenja dokumentacije retroaktivno plačati DDV, čeprav je bil v letih pred nadzorom že večkrat predmet nadzora davčne uprave, ki je v okviru takih nadzorov preučila prakso izdajatelja, ki je štel, da so stroški vodenja dokumentacije oproščeni DDV, vendar ji ni nasprotovala in ga ni obvestila, da se je zakonodaja v državi članici, ki je veljala do 31. decembra 2007 in v kateri je bilo izrecno navedeno, da med oproščene storitve spadajo ‚vračila davka, ki jih je gospodarski subjekt izvedel v korist tujega potnika na podlagi posebne ureditve', spremenila, v skladu z načelom varstva legitimnega pričakovanja, ki je eno od temeljnih načel skupnega sistema DDV?

4. Če je odgovor na prvo, drugo in tretje vprašanje pritrdilen, ali je praksa davčne uprave države članice, v skladu s katero se šteje, da je plačilo, ki je na računih, izdanih za stroške vodenja dokumentacije, navedeno kot oproščeno, davčna osnova za odmero DDV, na podlagi katere mora izdajatelj računov glede na odločbo davčnega organa plačati DDV v skladu s splošnimi pravili, čeprav plačilo, ki so ga izvedli tuji potniki, ne vključuje takega zneska, v skladu s členoma 73 in 78 Direktive o DDV?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2), člen 2(1)(c) in člen 78 Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki so ga kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali ob pridobitvi blaga, ki so ga nato odpeljali iz Unije, pomeni opravljanje samostojne storitve, ki je ločena od ustrezne oproščene dobave blaga, in mora torej biti kot taka obdavčena z DDV. V takem primeru se navedeno sodišče sprašuje, ali bi bilo treba tako opravljanje storitev šteti za oproščeno na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV.

37 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba za namene DDV vsako transakcijo običajno šteti za ločeno in samostojno, kot izhaja iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (sodbe z dne 25. februarja 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 29; z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, točka 20, in z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, točka 35).

38 Vendar je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi lahko bile opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če storitve niso samostojne (sodbe z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 69; z dne 9. marca 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, točka 40, in z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, točka 36 in navedena sodna praksa).

39 Za enotno storitev gre, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za stranko, tako tesno povezana, da objektivno sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (sodbe z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 70; z dne 9. marca 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, točka 40, in z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, točka 35 in navedena sodna praksa).

40 Tako je tudi takrat, kadar je treba šteti, da en ali več elementov sestavlja glavno storitev, druge elemente pa je treba šteti za eno ali več pomožnih storitev, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev. Storitev je treba šteti za pomožno glede na glavno storitev, zlasti kadar za stranke nima samostojnega namena, temveč pomeni sredstvo, da lahko glavno storitev ponudnika uporabljajo pod najboljšimi pogoji (sodbi z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 71, in z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, točka 37 in navedena sodna praksa).

41 Sodišče je tako razsodilo, da se transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV (sodbi z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 31, in z dne 4. maja 2023, Finanzamt X (Stalno instalirana oprema in stroji), C-516/21, EU:C:2023:372, točka 29 in navedena sodna praksa).

42 V obravnavani zadevi se postopek v glavni stvari nanaša na storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki jo je družba Határ Diszkont opravila za kupce, ki niso rezidenti Unije in ki so pridobili blago, katerega dobava izpolnjuje pogoje za upravičenost do oprostitve davka, ki je določena za izvoz.

43 V skladu z informacijami, ki jih ima na voljo Sodišče, ta storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV po eni strani zajema preverjanje veljavnosti potovalnega dokumenta kupca nerezidenta ob prodaji, izdajo obrazca zahtevka za vračilo davka in računa o prodaji, preverjanje obrazca zahtevka za vračilo davka, ki ga je ta kupec predložil za vračilo DDV, ter prepričati se, da so carinski organi izpolnili zahtevane formalnosti na meji, nato pa spreminjanje, kopiranje in arhiviranje računa o prodaji. Po drugi strani navedena storitev zajema vračilo zneska, ki ga je kupec nerezident plačal kot predujem za DDV, v blagajno, izdajo potrdila o izplačilu, ki ga je podpisal kupec, račun za stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV in potrdilo o prejemu plačila, ki ga je podpisal kupec nerezident, ter nazadnje prejem plačila teh stroškov v blagajno.

44 Po mnenju predložitvenega sodišča je ta storitev načeloma pomožna storitev k dobavi blaga. Vendar se zdi, da dvomi o utemeljenosti te presoje, ker knjiženje in obračunavanje stroškov vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV ne potekata hkrati z dobavo in obračunom za blago, temveč ob vračilu DDV, potem ko kupec plača ceno tega blaga in ga izvozi v tretjo državo.

45 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, so nacionalna sodišča pristojna za ugotavljanje, ali v posameznem primeru davčni zavezanec opravlja enotno storitev, in glede tega dokončno presodijo vsa dejstva. Vendar mora Sodišče navedenim sodiščem podati vse elemente razlage prava Unije, ki bi jim lahko koristili pri razsojanju zadeve, ki jim je predložena v odločanje (sodbe z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, točka 23; z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 33, in z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, točka 38 in navedena sodna praksa).

46 V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da čeprav je res, da obstaja neka povezava med opravljanjem storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV in s tem povezano oproščeno dobavo blaga, ker opravljanje te storitve predpostavlja obstoj navedene dobave, je Sodišče že ugotovilo, da taka povezava sama po sebi ne more zadostovati za ugotovitev, ali za namene DDV obstaja enotna kompleksna storitev ali ne (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, točka 41 in navedena sodna praksa).

47 Da bi bilo mogoče več elementov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, šteti za enotno storitev v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točki 39 te sodbe, mora biti namreč neločljiva povezava med temi elementi ali dejanji nujno vzajemna, tako da je en element ali eno dejanje odvisno od drugega in obratno. V obravnavani zadevi pa dobava blaga, ki je opravljena pred zaključkom storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, nikakor ni odvisna od te storitve.

48 Poleg tega je mogoče ločiti tudi opravljanje storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV in s tem povezano dobavo blaga.

49 Po eni strani je iz elementov spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da dobava blaga nujno privede do storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV. Če namreč kupec, ki ni rezident Unije, blaga, pridobljenega v tretji državi, nazadnje ne odpelje v tretjo državo, zanj ne bo veljala oprostitev iz člena 146(1)(b) Direktive o DDV in ne bo mogel zahtevati vračila DDV, vendar se bo kljub temu štelo, da je bila dobava opravljena, saj je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na tega kupca. Enako bo veljalo, če kupec, ki ni rezident Unije, blago izvozi z ozemlja Unije, vendar ga na meji ne predloži carinskemu uradu, da bi upravičil izstop blaga s tega ozemlja. Tako tudi če se DDV ne vrne, ker formalni pogoji za vračilo davka niso izpolnjeni, ker morda ni prepričljivega dokaza, da je blago zapustilo ozemlje Unije, ali ker kupec ni vložil zahtevka za vračilo, bo dobava vseeno opravljena, kupec pa bo s pridobljenim blagom prosto razpolagal.

50 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da ni mogoče šteti, da sta storitev vodenja dokumentacije v zvezi z DDV in dobava blaga iz postopka v glavni stvari tako tesno povezani, da dejansko sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila v smislu sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, umetna.

51 Drugič, ob predpostavki, da oprostitev DDV, do katere so lahko upravičeni kupci blaga, ki uporabljajo storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, če so izpolnjeni zakonsko določeni pogoji za to oprostitev, ti kupci štejejo za popust na nabavno ceno tega blaga, na podlagi te okoliščine ni mogoče šteti, da je taka storitev pomožna k dobavi navedenega blaga.

52 Očitno je namreč, da ima dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV samostojen namen glede na dobavo blaga.

53 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je po eni strani razvidno, da je bila dobava blaga iz postopka v glavni stvari končana in da so kupci, ki niso rezidenti Unije, pridobili pravico do popolnega razpolaganja z blagom, kupljenim od družbe Határ Diszkont, in ga odpeljati iz Unije takoj, ko je bilo plačano, ne da bi bila v zvezi s tem potrebna kakršna koli pomožna storitev. Po drugi strani mora kupec, ki že razpolaga s svojim blagom, da bi bil upravičen do storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV po dobavi, storiti dodaten korak, tako da se vrne v trgovino družbe Határ Diszkont in ji predloži zakonsko zahtevano dokumentacijo, da bi bil

upravičen do oprostitve, določene za izvoz. Zato ni mogoče izključiti, da se kupec po pridobitvi blaga odloči, da te storitve ne bo uporabil, in se s tem odpove vračilu DDV, ki ga je plačal ob nakupu tega blaga.

54 Tako v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 40 te sodbe, storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV ni mogoče šteti za pomožno storitev k dobavi blaga, saj ne pomeni zgolj sredstva za boljšo izvedbo te dobave, ampak ima svoj namen.

55 Nazadnje, da bi se predložitvenemu sodišču dal popoln odgovor, je treba poudariti, da za razlago člena 78 Direktive o DDV in v skladu s sodno prakso Sodišča storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV in dobava blaga iz postopka v glavni stvari, ker sta samostojni transakciji, ne spadata v isto davčno osnovo. Stroški, povezani s tako storitvijo, ki je samostojna storitev in ima svoj namen za prejemnika, tako ne morejo biti v smislu tega člena 78 postranski stroški dobave blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 49).

56 Zato je s pridržkom dokončne presoje, ki jo mora v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 45 te sodbe, opraviti predložitveno sodišče, očitno, da je storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki jo je opravila družba Határ Diszkont, ločena in samostojna storitev k s tem povezani dobavi blaga, tako da za njo ne velja enaka ureditev glede DDV.

57 Glede oprostitve iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV je treba uvodoma opozoriti, da ta oprostitev dopolnjuje oprostitev iz člena 146(1)(a) te direktive in da je njen namen, tako kot namen zadnjenavedene oprostitve, zagotoviti obdavčitev opravljanja zadevnih storitev v njihovem namembnem kraju, torej kraju, kjer bodo izvoženi proizvodi porabljeni (sodba z dne 29. junija 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, točka 19).

58 V zvezi s tem iz besedila člena 146(1)(e) Direktive o DDV izhaja, da je DDV oproščeno opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, ki ga zajemajo določbe člena 61 in člena 157(1)(a) te direktive.

59 Kot pa je generalna pravobranilka navedla v točkah 61 in 62 sklepnih predlogov, na podlagi nobenega elementa iz spisa, ki je na voljo Sodišču, ni mogoče šteti, da je blago, ki je predmet izvoza v postopku v glavni stvari, v enem od položajev iz člena 146(1)(e) navedene direktive.

60 Po eni strani namreč iz tega spisa ne izhaja, da bi se zadevni izvoz nanašal na blago, ki v skladu s členom 61 Direktive o DDV bodisi ni v prostem prometu v Uniji, ampak je namenjeno za dajanje v prosto cono ali v postopek carinskega skladiščenja, ali za katero velja postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek, bodisi je v prostem prometu, vendar v tranzitnem postopku znotraj Skupnosti. Po drugi strani iz tega spisa ni razvidno, da bi bil za rešitev spora o glavni stvari upošteven člen 157(1)(a) te direktive, ki se nanaša na možnost držav članic, da oprostijo uvoz blaga, ki je namenjeno v postopek skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje.

61 Tudi če bi predložitveno sodišče prišlo do ugotovitve, da vsaj nekatere transakcije iz postopka v glavni stvari spadajo na področje uporabe položajev iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV, je treba vsekakor opozoriti, da zahteva iz te določbe po neposredni povezavi med opravljanjem storitev in zadevnim izvozom blaga med drugim pomeni, da to opravljanje storitev v skladu z njihovim

namenom prispeva k dejanski izvedbi transakcije izvoza (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točka 35 in navedena sodna praksa).

62 V obravnavani zadevi pa ob upoštevanju značilnosti dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki jo opravlja družba Határ Diszkont, ni mogoče sklepati, da ta dejavnost prispeva k dejanski izvedbi transakcije izvoza. Transakcijo izvoza namreč v celoti opravi tuji kupec, ne glede na storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki nima nobenega vpliva na potek te transakcije in ki se poleg tega opravi pozneje, ko je navedena transakcija že zaključena.

63 Iz teh razlogov storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV iz postopka v glavni stvari ni zajeta z oprostitvijo iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV.

64 Ta ugotovitev je v skladu z zahtevo po ozki razlagi izrazov, uporabljenih za opis oprostitev, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej po analogiji sodbi z dne 7. aprila 2022, I (Oprostitev DDV za bolnišnične storitve) (C-228/20, EU:C:2022:275, točka 34, in z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, točka 43 in navedena sodna praksa).

65 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(2), člen 2(1)(c) in člen 78 Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki so jo kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali ob pridobitvi blaga, ki so ga nato odpeljali iz Unije, pomeni opravljanje storitve, ki je ločena in samostojna storitev od v zvezi s tem oproščene dobave blaga, in mora biti kot tako obdavčeno z DDV. Za tako opravljanje storitev ne velja oprostitev iz člena 146(1)(e) te direktive.

Drugo vprašanje

66 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki so jo kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali ob pridobitvi blaga, ki so ga nato odpeljali iz Unije, spada med oproščene transakcije iz te določbe.

67 Glede člena 135(1)(d) Direktive o DDV je treba spomniti, da v skladu s to določbo države članice oprostijo transakcije v zvezi z „depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“.

68 Kot je razsodilo Sodišče, te transakcije, vključno s tistimi, ki se nanašajo na „plačila“ ali „transferje“, spadajo na področje finančnih transakcij in se nanašajo zlasti na plačilne instrumente, katerih način delovanja vključuje prenos denarja (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, točka 41 in navedena sodna praksa).

69 Iz sodne prakse Sodišča tako izhaja, da je opravljanje storitev mogoče opredeliti kot „transakcijo v zvezi s transferji“ ali „transakcijo v zvezi s plačili“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV le, če to opravljanje povzroči pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska.

70 Nasprotno pa pod to določbo ne spada opravljanje zgolj materialnih, tehničnih ali administrativnih storitev, ki ne povzroči takih sprememb (sodba z dne 25. julija 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, točka 38 in navedena sodna praksa).

71 V skladu z ustaljeno sodno prakso je merilo – na podlagi katerega je mogoče razlikovati med transakcijo, katere učinek je prenos sredstev in povzročitev sprememb v pravnem in finančnem položaju in ki spada med oprostitve, določene z navedeno določbo, in transakcijo, ki nima takih učinkov in torej ne spada med te oprostitve – odvisno od tega, ali se z zadevno transakcijo dejansko ali potencialno prenese lastništvo nad zadevnimi sredstvi oziroma je njena posledica izpolnitev posebnih in bistvenih nalog takega transferja (sodba z dne 3. oktobra 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, točka 22 in navedena sodna praksa).

72 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da družba Határ Diszkont ni dejansko ali potencialno prenesla lastništva sredstev na kupce, ki niso rezidenti Unije. Omejila se je na to, da je ohranila zneske DDV na nakupe zadevnega blaga, dokler ti kupci ne bodo predložili dokumentacije, s katero bi bilo mogoče dokazati, da so pogoji za oprostitev, določeno za izvoz, dejansko izpolnjeni. Ko ji je bila predložena upoštevna dokumentacija, na podlagi katere je bilo mogoče ugotoviti, da DDV za te nakupe ni bil dolgovan, je ustrezne zneske vrnila.

73 Čeprav je torej storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki jo je opravila družba Határ Diszkont, načeloma vključevala izplačilo denarnih zneskov, se ta storitev ne more šteti za finančno storitev v smislu sodne prakse Sodišča, ampak za upravno storitev.

74 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, ki so jo kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali ob pridobitvi blaga, ki so ga nato odpeljali iz Unije, ne spada med oproščene transakcije iz te določbe.

Tretje vprašanje

75 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo varstva legitimnega pričakovanja razlagati tako, da davčna uprava nekatere storitve naknadno obdavči z DDV, če je ta uprava več let nadzirala in sprejemala obračune DDV davčnega zavezanca, ne da bi oporekala opredelitvi teh storitev kot storitev, oproščenih DDV, in tega davčnega zavezanca ni obvestila o spremembi veljavne nacionalne zakonodaje, ki je v prejšnji različici navedene storitve izrecno navedla med dejavnosti, ki so oproščene DDV, in čeprav je navedeni davčni zavezanec na podlagi zahteve za izdajo mnenja, vložene v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo, prejel odgovor davčne uprave, da je treba te iste storitve šteti za postranske stroške k oproščeni dobavi blaga, ki se glede sistema oprostitve DDV enako davčno obravnava kot glavna transakcija.

76 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso načelo varstva legitimnega pričakovanja eno od temeljnih načel Unije in velja za vsak nacionalni organ, ki je pristojen za izvajanje prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, točka 44, in z dne 16. januarja 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, točka 64 in navedena sodna praksa).

77 Iz tega sledi, da morajo nacionalni organi pri izvajanju določb Direktive o DDV to načelo spoštovati.

78 Pravico sklicevati se na navedeno načelo ima vsak pravni subjekt, pri katerem je upravni organ vzbudil pričakovanja, oprta na natančna zagotovila, ki so mu bila dana (sodbe z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 43; z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 44, in z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 90 in navedena sodna praksa).

79 V zvezi s tem je treba preveriti, ali je ravnanje upravnega organa pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu vzbudilo razumno pričakovanje, in če je tako, ugotoviti legitimnost tega pričakovanja (sodbi z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 44, in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 45 in navedena sodna praksa).

80 Z upravno prakso nacionalnih davčnih organov, kakor je opisana v predložitveni odločbi, očitno ni mogoče dokazati, da so ti pogoji izpolnjeni v postopku v glavni stvari.

81 Prvič, v zvezi z neoporekanjem opredelitvi dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV kot transakcije, oproščene DDV, pri več davčnih nadzorih iz sodne prakse izhaja, da zgolj to, da je nacionalna davčna uprava – čeprav več let – sprejemala obračune DDV, ki niso vključevali zneskov v zvezi z nekaterimi transakcijami, ki jih je opravil davčni zavezanec, ne pomeni natančnega zagotovila, ki bi ga ta uprava dala v zvezi z neuporabo DDV za te transakcije, in zato ne more ustvariti legitimnih pričakovanj v tem smislu (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 92).

82 Kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 73 sklepnih predlogov, tudi dejstvo, da naj bi nacionalni davčni organi več let sprejemali obračune DDV družbe Határ Diszkont, ne da bi pri davčnem nadzoru oporekali opredelitvi transakcije vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV kot transakcije, oproščene DDV, *a priori* ne zadošča – razen v čisto posebnih okoliščinah – da se pri običajno previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu vzbudi razumno pričakovanje, da se ta davek za take transakcije ne uporablja (glej po analogiji sodbi z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 46, in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točki 47 in 48).

83 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da zapisniki o teh davčnih nadzorih „jasno kažejo" na to, da je davčna uprava več let menila, da družba Határ Diszkont za storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV zakonito izdaja račune brez obračunanega DDV. Vendar predložitveno sodišče tudi ne navaja pojasnil, na podlagi katerih bi bilo mogoče presoditi, ali so ti zapisniki lahko vzbudili razumno pričakovanje, da se ta dajatev za to storitev ne uporablja.

84 Zato je treba opozoriti, da so natančna zagotovila v smislu sodne prakse, navedene v točki 78 te sodbe, ki lahko pri pravnemu subjektu vzbudijo utemeljena pričakovanja, natančne, brezpogojne in skladne informacije, ki izhajajo iz pooblaščenih in zanesljivih virov, ne glede na obliko, v kateri so bile sporočene. Nasprotno se na kršitev načela varstva legitimnega pričakovanja ne more sklicevati oseba, kadar nima jasnih zagotovil uprave (glej v tem smislu sodbi z dne 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, točka 25, in z dne 16. januarja 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, točka 65 in navedena sodna praksa).

85 V zvezi s tem mora predložitveno sodišče preveriti, ali so zapisniki o nadzoru vsebovali „natančna zagotovila“ v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točki 84 te sodbe, glede davčne obravnave storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV iz postopka v glavni stvari.

86 Drugič, glede neobstoja informacij o spremembi veljavne nacionalne zakonodaje zadostuje ugotovitev, da po eni strani taka opustitev nikakor ne more pomeniti „natančnega zagotovila“ v smislu sodne prakse, navedene v točki 81 te sodbe. Po drugi strani načelo varstva legitimnega pričakovanja davčni upravi ne nalaga obveznosti, da davčne zavezance obvesti o spremembah davčne zakonodaje, ki začnejo veljati in s katerimi bi morali biti seznanjeni običajno previdni in preudarni gospodarski subjekti.

87 Tretjič, v zvezi z informacijami, ki jih je davčna uprava iz postopka v glavni stvari predložila na podlagi zahteve za izdajo mnenja, ki jo je vložila družba Határ Diszkont, čeprav je davčni nadzor že potekal, zadošča ugotovitev – kot je generalna pravobranilka navedla v točki 76 sklepnih predlogov in kot navaja tudi predložitveno sodišče – da take „naknadne“ in nezavezujoče informacije niso mogle vplivati na transakcije, ki so bile predmet tega nadzora in ki jih je družba Határ Diszkont opravila, preden so ji bile te informacije predložene.

88 Take informacije davčnega organa zato v tem okviru niso upoštevne.

89 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba načelo varstva legitimnega pričakovanja razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava nekatere storitve naknadno obdavči z DDV, če je ta uprava več let nadzorovala in sprejemala obračune DDV davčnega zavezanca, ne da bi oporekala opredelitvi teh storitev kot storitev, oproščenih DDV, in tega davčnega zavezanca ni obvestila o spremembi veljavne nacionalne zakonodaje, ki je v prejšnji različici navedene storitve izrecno navedla med dejavnosti, ki so oproščene DDV. V tem okviru ni upoštevno dejstvo, da je davčni zavezanec na podlagi zahteve za izdajo mnenja, vložene v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo, prejel „naknaden“ in nezavezujoč odgovor davčne uprave, v skladu s katerim je treba te storitve šteti za postranske stroške k oproščeni dobavi blaga, ki se glede sistema oprostitve DDV enako davčno obravnava kot glavna transakcija.

Četrto vprašanje

90 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 73 in 78 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta praksi davčne uprave države članice, v skladu s katero se šteje, da so zneski, zaračunani kot plačilo za storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, torej stroški dokumentacije, neto zneski, ki ne vključujejo DDV in na podlagi katerih se izračuna davek, ki ga mora plačati izdajatelj teh računov.

91 Glede tega je treba spomniti, da je iz člena 1(2) in člena 73 Direktive o DDV razvidno, da načelo skupnega sistema DDV pomeni uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren z njihovo ceno, in da davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo za te dobave prejel dobavitelj blaga ali izvajalec storitev od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe. V členu 78 te direktive so našteti nekateri elementi, ki jih zajema davčna osnova. V skladu s členom 78, prvi pododstavek, točka (a), navedene direktive DDV ni treba vključiti v to osnovo (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 32).

92 V skladu s splošnim pravilom iz člena 73 Direktive o DDV je davčna osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitve, ki je bila opravljena za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel. To plačilo pomeni subjektivno vrednost, to je dejansko prejeto vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33).

93 To pravilo je treba uporabiti v skladu s temeljnim načelom navedene direktive, ki je, da je namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34).

94 Poleg tega je, kot je generalna pravobranilka opozorila v točki 81 sklepnih predlogov, Sodišče izrecno razsodilo, da dejstvo, da je DDV že po samem zakonu vedno vključen v dogovorjeno ceno, tudi v primeru napake davčnega zavezanca pri določitvi stopnje, ki jo je treba uporabiti, izhaja iz člena 78, prvi pododstavek, točka (a), Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točka 27).

95 Glede na to, da je v skladu z načelom nevtralnosti DDV, na katero je bilo opozorjeno v točki 93 te sodbe, namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika, je treba namreč šteti, da cena, dogovorjena med njim in dobaviteljem blaga ali ponudnikom storitev, vključuje DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s temi transakcijami, ne glede na to, ali so bile za te transakcije izdani računi ali ne (sodba z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točka 26).

96 Zato je treba ceno, ki je bila v postopku v glavni stvari dogovorjena za storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, in sicer 15 % vrnjenega DDV, šteti za bruto ceno, ki že vključuje davek. Posledično bi bilo treba izračunati davčno osnovo, od katere bi se nato uporabila stopnja DDV.

97 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 82 sklepnih predlogov in v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točkah 94 in 95 te sodbe, okoliščina, da je davčni zavezanec zadevne transakcije morebiti napačno štel za oproščene in da bi zato po njegovem mnenju morala biti stopnja DDV, ki se uporablja za te transakcije, enaka nič, v zvezi s tem ni upoštevna.

98 V skladu z ustaljeno sodno prakso velja, da kadar je bila prodajna pogodba sklenjena, ne da bi bilo kar koli določeno glede DDV in pod predpostavko, da dobavitelj od pridobitelja ne more izterjati DDV, ki ga naknadno zahteva davčna uprava, bi upoštevanje celotne cene brez odbitka DDV za osnovo, na katero se zaračuna DDV, povzročilo, da bi DDV obremenil tega dobavitelja in bi bilo zato v nasprotju z načelom, da je DDV davek na potrošnjo, ki ga mora plačati končni potrošnik (glej v tem smislu sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 35).

99 Tako upoštevanje bi bilo poleg tega v nasprotju s pravilom, da davčna uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je večji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 36 in navedena sodna praksa).

100 Drugače pa bi bilo, če bi imel dobavitelj v skladu z nacionalnim pravom možnost, da od kupcev izterja DDV, ki ga je davčna uprava naknadno zahtevala.

101 V obravnavani zadevi pa je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da družba Határ Diszkont očitno nima možnosti, da bi DDV na stroške vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, katerih plačilo ji je naložila davčna uprava, naknadno prevalila na svoje stranke, ki so fizične osebe, ki ne prebivajo na ozemlju Unije.

102 Glede na vse zgornje preudarke je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člena 73 in 78 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta praksi davčne uprave države članice, v skladu s katero se šteje, da so zneski, zaračunani za plačilo storitve vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV, torej stroški dokumentacije, neto zneski, ki ne vključujejo DDV, če je dobavitelj svojo storitev štel za oproščeno in če je očitno, da od kupcev blaga, oproščenega DDV, ne more naknadno izterjati zneska DDV, ki ga zahteva davčna uprava.

Stroški

103 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Člen 1(2), člen 2(1)(c) in člen 78 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost**

   je treba razlagati tako, da

   dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom davka na dodano vrednost (DDV), ki so jo kupci, ki niso rezidenti Evropske unije, plačali ob pridobitvi blaga, ki so ga nato odpeljali iz Unije, pomeni opravljanje storitve, ki je ločena in samostojna storitev od v zvezi s tem oproščene dobave blaga, in mora biti kot tako obdavčeno z DDV. Za tako opravljanje storitev ne velja oprostitev iz člena 146(1)(e) te direktive.

2. **Člen 135(1)(d) Direktive 2006/112**

   je treba razlagati tako, da

   dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom davka na dodano vrednost (DDV), ki so jo kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali ob pridobitvi blaga, ki so ga nato odpeljali iz Unije, ne spada med oproščene transakcije iz te določbe.

3. **Načelo varstva legitimnega pričakovanja**

   je treba razlagati tako, da

   ne nasprotuje temu, da davčna uprava nekatere storitve retroaktivno obdavči z davkom na dodano vrednost (DDV), če je ta uprava več let nadzorovala in sprejemala obračune DDV davčnega zavezanca, ne da bi oporekala opredelitvi teh storitev kot storitev, oproščenih DDV, in tega davčnega zavezanca ni obvestila o spremembi veljavne nacionalne zakonodaje, ki je v prejšnji različici navedene storitve izrecno navedla med dejavnosti, ki so oproščene DDV. V tem okviru ni upoštevno dejstvo, da je davčni

zavezanec na podlagi zahteve za izdajo mnenja, vložene v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo, prejel „naknaden“ in nezavezujoč odgovor davčne uprave, v skladu s katerim je treba te storitve šteti za postranske stroške k oproščeni dobavi blaga, ki se glede sistema oprostitve DDV enako davčno obravnava kot glavna transakcija.

4. Člena 73 in 78 Direktive 2006/112

je treba razlagati tako, da

nasprotujeta praksi davčne uprave države članice, v skladu s katero se šteje, da so zneski, zaračunani kot plačilo za storitev vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom davka na dodano vrednost (DDV), torej stroški dokumentacije, neto zneski, ki ne vključujejo DDV, če je dobavitelj svojo storitev štel za oproščeno in če je očitno, da od kupcev blaga, oproščenega DDV, ne more naknadno izterjati zneska DDV, ki ga zahteva davčna uprava.

Podpisi