Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 19. decembra 2024[1]

Vec C-427/23

Határ Diszkont Kft.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 78 – Vrátenie súm zaplatených ako preddavok DPH kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Európskej únie – Poplatky za spracovanie – Nezávislé plnenie podliehajúce DPH – Pojmy ‚jediné zložené plnenie', ‚vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému plneniu' a ‚nezávislosť plnení' – Oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. d) a článku 146 ods. 1 písm. e) – Ochrana legitímnej dôvery – Základ dane"

I. Úvod

1. V tomto prejudiciálnom konaní sa má Súdny dvor opäť zaoberať otázkou, v praxi dôležitou, kedy treba v kontexte posudzovania určitých transakcií na daňové účely dospieť k záveru, že došlo jedinému plneniu, a kedy k záveru, že došlo k viacerým plneniam. V tomto poslednom uvedenom prípade vzniká tiež otázka kvalifikácie týchto plnení ako „nezávislých plnení", „jediného zloženého plnenia" alebo „vedľajšieho plnenia vo vzťahu k hlavnému plneniu".[2]

2. V prejednávanej veci maďarský podnik predal rôzny tovar kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti Európskej únie na účely vývozu mimo Únie. Tento predaj sa uskutočnil v jeho obchodnej prevádzke nachádzajúcej sa v Maďarsku, v blízkosti hranice so Srbskom. Uvedené transakcie boli v zásade oslobodené od dane z pridanej hodnoty (DPH) ako dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného mimo Únie nadobúdateľom nerezidentom. Uvedený podnik následne vrátil kupujúcim, ktorí nie sú rezidenti, sumy, ktoré kupujúci zaplatili ako preddavok na DPH, ktorá by bola splatná v prípade neuplatnenia predmetného oslobodenia od dane. Za spracovanie podkladov týkajúcich sa týchto vrátených súm však podnik fakturoval poplatok vo výške 15 % vrátenej sumy. V tomto kontexte vzniká otázka posúdenia poplatku za spracovanie na daňové účely. Vedú tieto

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[2] K týmto otázkam pozri nedávne rozsudky zo 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), a z 20. apríla 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, body 14 až 47, v ktorých sa nachádza viacero odkazov na judikatúru).

spracovateľské činnosti k samostatnému a zdaniteľnému plneniu alebo predstavujú vedľajšie plnenia, ktoré sledujú režim hlavného plnenia oslobodeného od dane, teda dodania tovaru určeného na vývoz? Alebo sú oslobodené od dane na základe iných ustanovení?

3. Prejednávaná vec ponúka Súdnemu dvoru možnosť spresniť kritériá posudzovania týchto transakcií z hľadiska DPH. Subsidiárne tiež nastoľuje otázky týkajúce sa ochrany legitímnej dôvery v situácii, v ktorej daňová správa počas viacerých rokov kontrolovala a prijímala daňové priznania k DPH, v ktorých sa tieto transakcie považovali za oslobodené od dane, ako aj pokiaľ ide o základ dane, ktorý sa má zohľadniť v prejednávanej veci a metódu výpočtu DPH.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [3] definuje rámec z hľadiska práva Únie. Článok 1 ods. 2 tejto smernice uvádza:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

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.

…“

5. Článok 2 ods. 1 smernice o DPH uvádza:

„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;

…“

6. Podľa článku 73 smernice o DPH:

„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.“

[3] Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1 v znení uplatniteľnom v spornom období (ďalej len „smernica o DPH“).

7. Článok 78 tejto smernice uvádza:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

…

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

…“

8. Článok 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH uvádza:

„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;

…“

9. 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 [Únie], ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území;

…

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).“

B. Maďarské právo

10. Vnútroštátna právna úprava v oblasti DPH, ktorá je relevantná v prejednávanej veci, je obsiahnutá v általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII o dani z pridanej hodnoty) z roku 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155) v znení uplatniteľnom vo veci samej (ďalej len „maďarský zákon o DPH“).

11. V § 98 ods. 1 maďarského zákona o DPH sa stanovuje:

„Od dane sú oslobodené dodania tovarov zaslaných poštou alebo prepravených z krajiny do krajiny mimo [Únie] 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.“

12. V § 99 tohto zákona sa uvádza:

„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 [Únie], 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 vo 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.

…"

13. Podľa § 98 ods. 3 CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (zákon č. CLI o správnom konaní v daňových veciach) z roku 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192) ak je daňovník oslobodený od dane, je povinný to preukázať dokladom alebo iným vhodným spôsobom.

14. Az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (zákon č. LXXIV o dani z pridanej hodnoty) (*Magyar Közlöny* 1992/128) z roku 1992, 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".

III. Okolnosti predchádzajúce sporu

15. V roku 2020 maďarská spoločnosť Határ Diszkont Kft. (ďalej len „Határ Diszkont") predala rôzne tovary kupujúcim, ktorí neboli rezidenti Únie – konkrétne kupujúcim usadeným v Srbsku – v jej obchodnej prevádzke Tompa nachádzajúcej sa v Maďarsku, v blízkosti srbsko-maďarskej hranice. Títo zahraniční kupujúci v ten istý deň tovar zakúpený v Maďarsku vyviezli. Na faktúrach na platbu v hotovosti za tieto nákupy bolo uvedené „zaplatená DPH".

16. Počas obdobia nasledujúceho po vývoze spoločnosť Határ Diszkont vrátila uvedeným kupujúcim celú DPH, ktorá bola zahrnutá vo faktúre, a vystavila príslušný výdavkový pokladničný doklad. Zdá sa, že na to, aby mu mohli byť vrátené sumy zaplatené ako preddavok DPH sa kupujúci, ktorý nie je rezident, musel fyzicky vrátiť do obchodnej prevádzky spoločnosti Határ

Diszkont.[4] Ako poplatok za spracovanie tohto vrátenia dane spoločnosť Határ Diszkont fakturovala svojim zahraničným klientom poplatok za spracovanie zodpovedajúci 15 % vrátenej DPH.

17. Postup spracovania pozostáva z týchto etáp: a) overenie platného cestovného dokladu kupujúceho, ktorý nie je rezident pri predaji; b) vyhotovenie formulára žiadosti o vrátenie dane a faktúry uvedenému kupujúcemu; c) overenie platného cestovného dokladu kupujúceho a formulára žiadosti o vrátenie dane predloženého na účely vrátenia DPH; d) úprava, vyhotovenie kópie a archivácia faktúry vystavenej pri predaji; e) vrátenie, v hotovosti, sumy zaplatenej ako preddavok DPH kupujúcemu, ktorý nie je rezident; f) vydanie výdavkového pokladničného dokladu a jeho podpísanie kupujúcim; g) vystavenie faktúry na poplatok za spracovanie; h) vydanie príjmového pokladničného dokladu a jeho podpísanie kupujúcim nerezidentom; i) úhrada poplatku za spracovanie v hotovosti.

18. V deň vrátenia preddavkov na DPH spoločnosť Határ Diszkont vystavila faktúry na zaplatenie uvedeného poplatku za spracovanie v hotovosti, ktorých zaplatenie bolo potvrdené príjmovými pokladničnými dokladmi. Spoločnosť Határ Diszkont vo svojich daňových priznaniach k DPH uviedla výnos týchto poplatkov za spracovanie ako odmenu za služby oslobodené od dane.

19. Počas kontroly daňovej správy[5] za rok 2020, najmä vo vzťahu k DPH, spoločnosť Határ Diszkont obhajovala stanovisko, podľa ktorého boli spracovateľské činnosti týkajúce sa vrátenia preddavkov DPH poskytnutím služby oslobodenej od DPH.

20. V tejto súvislosti spoločnosť Határ Diszkont odkázala na informáciu samotnej daňovej správy[6] v odpovedi na otázku, ktorá bola v tejto súvislosti osobitne položená. Z tejto informácie vyplýva, že vzhľadom na to, že poplatky za spracovanie sú dôsledkom oslobodenia od dane, musia sa považovať za výdavky súvisiace s dodaním tovaru, a teda musia zdieľať režim oslobodenia od DPH uplatniteľný na základnú transakciu.

21. V priebehu kontroly spoločnosť Határ Diszkont tiež tvrdila, že poskytnutie služby týkajúcej sa vrátenia súm zaplatených ako preddavok na DPH malo byť oslobodené od dane na základe vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa preberá oslobodenie finančných transakcií upravené v článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH a ustanovenia, ktorým sa preberá oslobodenie od dane pre transakcie súvisiace s vývozom tovaru upravené v článku 146 ods. 1 písm. e) tejto smernice.[7]

22. Daňová správa tvrdenia spoločnosti Határ Diszkont zamietla. Rozhodnutím z 22. júla 2022 konštatovala nedoplatok DPH tejto spoločnosti. Toto rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím odvolacieho daňového orgánu[8] z 27. októbra 2022.

4 Túto okolnosť potvrdila maďarská vláda na pojednávaní. Okrem toho podľa § 99 bodu 7 maďarského zákona o DPH sa vrátenie súm zaplatených ako preddavok na DPH musí v zásade vykonať v hotovosti.

5 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).

6 Informáciu vypracoval 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).

7 V uvedenom poradí § 86 ods. 1 písm. d) a e) a § 102 ods. 1 písm. b) maďarského zákona o DPH.

8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo Národnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko).

23. Spoločnosť Határ Diszkont podala žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín, Maďarsko), ktorým sa domáhala zrušenia tohto posledného uvedeného rozhodnutia.

IV. Prejudiciálne otázky

24. Rozhodnutím z 3. júla 2023 rozhodol Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín) prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto štyri 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 TVA] 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?"

25. V konaní pred Súdnym dvorom maďarská vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní, ktoré sa konalo 17. októbra 2024.

V. Analýza

A. O prvej prejudiciálnej otázke

1. Úvodné pripomienky

26. Prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 78 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že taká spracovateľná činnosť týkajúca sa „vrátenia DPH“, o akú ide vo veci samej, v prospech kupujúcich, ktorí sú rezidenti mimo Únie, pokiaľ ide o dodanie tovaru oslobodeného od dane, predstavuje poskytovanie služieb, ktoré je samostatné a odlišné od uvedených dodaní tovaru, a teda ako také podlieha 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.

27. Na úvod treba uviesť, že v prejednávanej veci nejde technicky o „vrátenie“ DPH. Je totiž nesporné, že v prejednávanej veci sú predaje týkajúce sa predmetných dodaní tovaru, ktoré uskutočnila spoločnosť Határ Diszkont v prospech kupujúcich, nerezidentov Únie, oslobodené od DPH na základe článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH z dôvodu vývozu tohto tovaru. Pokiaľ ide o plnenia oslobodené od dane, v súvislosti s týmito transakciami sa nemusí zaplatiť žiadna DPH. V dôsledku toho nemôže dôjsť ani k „vráteniu“ DPH.

28. V prejednávanej veci v okamihu kúpy tovaru kupujúci nerezidenti platia spoločnosti Határ Diszkont celkovú cenu s daňou (ďalej len „cena s daňou“), ktorá zahŕňa sumu zodpovedajúcu DPH, ktorá by bola splatná v prípade, ak by predmetné oslobodenie od dane nebolo použité, pretože tovar sa napokon nevyviezol, alebo preto, že kupujúci nepredloží dokumentáciu potrebnú na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane. Za týchto podmienok platby uskutočnené spoločnosťou Határ Diszkont v prospech kupujúcich nerezidentov predstavujú vrátenie preddavkových platieb až do výšky súm, ktoré by prípadne boli splatné z dôvodu DPH (ďalej len „sumy zaplatené ako preddavok DPH“). Nejde teda o „vrátenie“ DPH.

29. To znamená, že vzhľadom na to, že spracovateľská činnosť na účely vrátenia preddavkov DPH, o akú ide vo veci samej, predstavuje len uplatnenie predmetného oslobodenia, podľa môjho názoru nevedie ku konkrétnemu plneniu, ktoré by podliehalo DPH (pozri oddiel 2). Subsidiárne, ak by sa malo konštatovať, že v prejednávanej veci ide o zdaniteľné plnenie, v každom prípade by išlo o vedľajšie plnenie, ktoré nie je nezávislé od hlavného plnenia, t. j. dodávky tovaru oslobodeného od dane, s ktorým zdieľa režim oslobodenia od dane (pozri oddiel 3). Napokon, v každom prípade, oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa v prejednávanej veci neuplatní (pozri oddiel 4).

2. O neexistencii zdaniteľného plnenia

30. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH podlieha DPH poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

31. Zdaniteľné transakcie predpokladajú existenciu transakcie medzi účastníkmi obsahujúcu určenie ceny alebo protihodnoty. Poskytnutie služieb je teda zdaniteľné len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných

plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. [9]

32. Spracovateľská činnosť pri vrátení súm zaplatených ako preddavok DPH teda predstavuje osobitné zdaniteľné plnenie len vtedy, ak je možné identifikovať takýto právny vzťah, ktorý vedie k vzájomnej výmene plnení.

33. V prejednávanej veci kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, kupujú od spoločnosti Határ Diszkont tovar, na ktorý sa vzťahuje oslobodenie od DPH podľa článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Na to, aby však tieto transakcie boli takto oslobodené od DPH, spoločnosť Határ Diszkont musí ako zdaniteľná osoba poskytnúť daňovej správe dôkaz o tom, že sú splnené hmotnoprávne podmienky uvedeného oslobodenia od dane. [10] Porušenie formálnej požiadavky môže totiž viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené. [11]

34. Na účely predloženia takéhoto dôkazu daňovému úradu musí mať spoločnosť Határ Diszkont k dispozícii všetku dokumentáciu potrebnú na to, aby mohla preukázať, že ide naozaj o plnenia oslobodené od dane. Táto dokumentácia, ktorú musí poskytnúť najmä kupujúci, musí okrem iného preukázať skutočný vývoz kúpeného tovaru. Nemožno ju teda dodať v čase kúpy tovaru, ale až po tom, ako skutočne došlo k vývozu tovaru. To navyše jasne vyplýva z § 99 maďarského zákona o DPH.

35. Na to, aby spoločnosť Határ Diszkont mohla preukázať, že hmotnoprávne podmienky oslobodenia od dane sú splnené, [12] musí teda získať, spravovať a kontrolovať všetku relevantnú dokumentáciu na účely uplatnenia oslobodenia od dane. Okrem toho znáša riziká spojené s prípadnými chybami alebo akýmkoľvek iným typom problémov týkajúcich sa tejto dokumentácie.

36. V tejto súvislosti, ako vyplýva z bodu 17 vyššie, musí spoločnosť Határ Diszkont vykonať celý rad úkonov administratívnej povahy, počnúc vydaním formulára so žiadosťou o vrátenie súm zodpovedajúcich DPH a končiac vrátením týchto súm, hneď ako má k dispozícii všetky dokumenty preukazujúce splnenie hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane.

37. Všetky tieto činnosti, ktoré nepochybne vedú k vzniku nákladov, sa uskutočňujú s cieľom zaručiť uplatnenie oslobodenia od dane týkajúceho sa dodania vyvážaných tovarov a nezdajú sa byť výrazom poskytovania osobitných služieb nezávislých od uvedených dodaní.

38. Hospodárskym účelom transakcií kúpy, ktoré uskutočnili kupujúci, nerezidenti Únie, je nadobudnutie tovaru v režime oslobodenia od DPH na účely vývozu. Bez vykonania uvedených spracovateľských činností by však uvedené transakcie nemohli byť oslobodené od DPH a bez oslobodenia by v skutočnosti k nadobudnutiu tovaru nedošlo, ako to okrem iného výslovne

[9] Pozri okrem iných rozsudok z 26. októbra 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, body 32 a 33 ako aj citovaná judikatúra); pozri tiež rozsudok zo 4. júla 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, bod 36 a citovaná judikatúra).

[10] To je navyše výslovne stanovené v maďarskom práve, v § 98 ods. 3 zákona č. CLI z roku 2017.

[11] Pozri okrem iných rozsudok z 29. februára 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, bod 28 a citovaná judikatúra).

[12] K hmotnoprávnym podmienkam, ktoré musia byť splnené na uplatnenie uvedeného oslobodenia, pozri rozsudok zo 17. decembra 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, bod 55 a nasl.).

vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania.[13] Uplatnenie oslobodenia od dane teda predstavuje podstatný prvok na dosiahnutie uvedeného hospodárskeho účelu transakcií spočívajúcich v nadobudnutí tovaru.

39. Z toho vyplýva, že z hľadiska uvedeného hospodárskeho účelu sa uvedené spracovateľské činnosti javia ako neoddeliteľné od týchto transakcií a ako nevyhnutné na ich uskutočnenie.

40. Za týchto okolností by podľa môjho názoru bolo oddelenie činnosti na spracovanie vrátenia súm zaplatených ako preddavok DPH z dôvodu oslobodenia dodaní od dane umelé.[14] Vzhľadom na všetky okolnosti, za ktorých dochádza k transakciám, ide totiž o transakciu spočívajúcu z hospodárskeho hľadiska v jednom plnení, ktoré nemožno umelo rozdeliť bez toho, aby nedošlo k pozmeneniu funkčnosti systému DPH.[15]

41. V tomto kontexte, s výhradou posúdenia skutkového stavu vnútroštátnym súdom, sumy vybrané ako poplatok za spracovanie tak predstavujú jednoducho zvýšenie kúpnej ceny tovaru, ktoré akceptovali kupujúci nerezidenti z dôvodu pokrytia neskorších nákladov vzniknutých z dôvodu uplatnenia oslobodenia od dane týkajúceho sa nadobudnutia tovaru. Napríklad, ak je uplatnená sadzba DPH 27 % a cena s daňou pri nákupe tovaru určeného na vývoz je 127 (100 cena tovaru + 27 ako suma zaplatená ako preddavok DPH), ak sa uplatní oslobodenie, (čistá) cena za nadobudnutie tovaru bude v konečnom dôsledku 104,05.[16]

42. Okrem toho, ako uvádza vnútroštátny súd, spoločnosť Határ Diszkont vyvesila v obchodnej prevádzke informáciu o poplatku za spracovanie a informovala o nej kupujúcich nerezidentov. Pri nákupe tovaru na vývoz si teda boli plne vedomí týchto poplatkov a nepochybne ich museli zohľadniť pri svojom rozhodnutí o nákupe tovaru na vývoz. Z toho vyplýva, že títo kupujúci museli pri uzavretí kúpnej zmluvy na predmetný tovar nevyhnutne, prinajmenšom implicitne, súhlasiť s týmito podmienkami. Opis zmluvných vzťahov medzi spoločnosťou Határ Diszkont a kupujúcimi, ktorí nie sú rezidenti Únie, uvedený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, tieto úvahy potvrdzuje.[17]

43. Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spoločnosť Határ Diszkont tvrdí, bez toho, aby to niekto spochybnil, že suma poplatku za spracovanie, teda 15 % súm zaplatených ako preddavok DPH, ktorá sa následne vrátila, bola vypočítaná na základe vynaložených nákladov. Teda namiesto toho, aby predstavovali odplatu predstavujúcu skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi, ktorá vedie k príjmom vyplývajúcim z hospodárskej činnosti odlišnej od činnosti spojenej s dodávkami tovaru oslobodenými od dane, sumy prijaté ako poplatky za spracovanie majú v podstate za úlohu pokryť neskoršie náklady vynaložené spoločnosťou Határ Diszkont, ktoré vyplývajú z uplatnenia oslobodenia od dane spojeného s dodaním predmetného tovaru.

[13] Pozri druhý odsek časti s názvom „Žaloba vo veci samej“, s. 8 a 9 francúzskeho prekladu návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

[14] Pozri okrem iných rozsudok z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35 a citovaná judikatúra). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 16 a nasl. s ďalšími odkazmi na judikatúru).

[15] Pozri okrem iných rozsudok z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35).

[16] 15 % z 27 je 4,05.

[17] Pozri tretí odsek časti nazvanej „Žaloba vo veci samej“, s. 9 francúzskeho prekladu návrh na začatie prejudiciálneho konania.

44. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry v oblasti DPH dodávatelia vyberajú daň na účet štátu a v prospech verejných financií. Títo dodávatelia sú zdaniteľnými osobami povinnými zaplatiť DPH, hoci túto ako daň zo spotreby napokon znáša konečný spotrebiteľ.[18] Zdaniť daňou z pridanej hodnoty odplatu pre spoločnosť Határ Diszkont vyplývajúcu z takejto činnosti výberu – či dokonca poskytnutia záruky za uplatnenie oslobodenia prostredníctvom zníženia ceny zo 127 na 104,05 – na účet štátu, by bolo pre systém prinajmenšom cudzorodé.

45. Pokiaľ ide o okolnosť zdôraznenú v rozhodnutí daňovej správy, podľa ktorej sa predaj vyvážaného tovaru a spracovateľské činnosti časovo neprekrývajú,[19] chcem poukázať na to, že ku zmene ceny dodaného tovaru alebo poskytnutej služby v zásade nikdy nedochádza súčasne s predajom alebo poskytnutím služby, ale vždy k nim dochádza po dodaní tovaru alebo poskytnutí služby. V prejednávanej veci ide v konečnom dôsledku o otázku zmeny ceny. Ak kupujúci nerezidenti chceli uskutočniť túto kúpu tovaru oslobodeného od dane v obchodnej prevádzke spoločnosti Határ Diszkont, museli pri uplatnení oslobodenia od dane súhlasiť so zmenou ceny *a posteriori*. Ak by nesúhlasili, museli by sa obrátiť na inú obchodnú prevádzku.

46. Na záver zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že v prejednávanej veci spracovateľské činnosti týkajúce sa vrátenia súm zaplatených ako preddavok DPH, a to na účely oslobodenia predmetných dodávok tovaru od dane, podľa môjho názoru nepredstavujú poskytnutie osobitných služieb, ktoré by boli nezávislé od uvedených dodaní tovaru a ktoré by podliehali zdaneniu podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

3. Subsidiárne o povahe nesamostatného vedľajšieho plnenia

47. Ak by Súdny dvor dospel k záveru, že spracovateľské činnosti na účely vrátenia súm zaplatených ako preddavky DPH predstavujú poskytovanie nezávislých služieb, podľa môjho názoru by išlo v každom prípade o vedľajšie plnenie, ktoré nie je nezávislé od hlavného plnenia, teda dodania tovaru oslobodeného od dane, s ktorým by v dôsledku toho toto vedľajšie plnenie zdieľalo rovnaký daňový režim, a to režim oslobodenia od dane.

48. Súdny dvor vo svojej ustálenej judikatúre vychádza zo zásady, že na účely DPH sa má každé plnenie vo všeobecnosti považovať za odlišné a nezávislé plnenie. Zásada nezávislosti každého plnenia však nie je absolútna. Podľa judikatúry sa od tejto zásady možno odchýliť, ak je plnenie iba vedľajším, a nie nezávislým plnením, vo vzťahu k hlavnému plneniu.[20]

49. Za určitých okolností sa tak viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré by mohli byť poskytnuté oddelene, a osobitne tak viesť buď k zdaneniu alebo k oslobodeniu od dane, musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jediné plnenie. O takýto prípad ide najmä vtedy, ak sa jeden alebo viaceré prvky musia považovať za hlavné plnenie, pričom iné prvky sa naopak majú považovať za vedľajšie plnenie alebo viacero vedľajších plnení, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie.[21]

[18] Rozsudky z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

[19] Pozri štvrtý oddiel časti s názvom „Rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa“ na strane 6 francúzskeho znenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

[20] Pozri najmä rozsudok z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35 a citovaná judikatúra). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 16 a nasl. s ďalšími odkazmi na judikatúru).

[21] Pozri okrem iných rozsudok z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, body 36 a 37, ako aj citovaná judikatúra).

50. Súdny dvor vo svojej judikatúre vypracoval určité ukazovatele na určenie existencie nesamostatného vedľajšieho plnenia.

51. V prvom rade príjemca hlavného plnenia typicky nemá na nesamostatných vedľajších plneniach vlastný hospodársky záujem. Z hospodárskeho hľadiska majú čisto pomocnú funkciu tým, že slúžia len na ucelenie a doplnenie hlavného plnenia, a preto prichádzajú na rad obvykle až po tomto plnení.[22] Z hľadiska priemerného spotrebiteľa možno ich hospodársky účel uskutočniť len v spojení s hlavným plnením. Plnenie sa má teda považovať za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je len prostriedkom na lepšie využitie hlavného plnenia.[23]

52. Toto kritérium je v prejednávanej veci splnené. Ako totiž vyplýva z bodov 38 a 39 vyššie, kupujúci, ktorí nie sú rezidenti Únie, majú hospodársky záujem na spracovateľských činnostiach na účely vrátenia preddavkovo zaplatených súm DPH, ktorý nie je nezávislý od hlavného plnenia spočívajúceho v dodaní tovaru určeného na vývoz oslobodeného od DPH. Oslobodenie od dane, a v dôsledku toho výkon činností, ktorých cieľom je uplatnenie tohto oslobodenia od dane, priamo závisia od uvedených dodaní. Bez dodania, a teda bez oslobodenia, by nedošlo k spracovateľským činnostiam a naopak. Hospodárske záujmy na dodaní a spracovateľských činnostiach sú teda vzájomne závislé.

53. V druhom rade Súdny dvor posudzuje príslušnú hodnotu hlavného a vedľajšieho plnenia, pričom hodnota vedľajšieho plnenia má obvykle vo vzťahu k hlavnému plneniu nepatrnú hodnotu.[24]

54. V prejednávanej veci sa suma, ktorú spoločnosť Határ Diszkont účtovala ako poplatok za spracovanie, rovná 15 % súm zaplatených ako preddavok DPH, ktorá je, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, stanovená v sadzbe 27 %. Hodnota plnenia (ak existuje) spočívajúceho v spracovateľských činnostiach súvisiacich s vrátením týchto súm sa teda rovná 4,05 % ceny tovaru, a preto ju možno považovať za okrajovú vo vzťahu k hodnote hlavného plnenia.

55. Pokiaľ ide o okolnosť zdôraznenú Komisiou v jej pripomienkach, že žiadosť o vrátenie súm zaplatených ako preddavok DPH by prípadne mohla byť podaná zástupcovi, ktorému je zverené vybavenie veci, a teda že plnenie môže poskytovať aj tretia osoba nezávislá od hospodárskeho subjektu, ktorý tovar dodal, táto okolnosť nie je relevantná. Z judikatúry totiž vyplýva, že skutočnosť, že nesamostatné vedľajšie plnenie môže teoreticky poskytovať aj tretia osoba, nebráni tomu, aby išlo o vedľajšie plnenie, ktoré nie je nezávislé.[25] Okrem toho vedľajšie plnenie, ktoré nie je nezávislé, je vždy poskytované tým istým hospodárskym subjektom, ktorý poskytuje hlavné plnenie. To je vlastné akcesorickej povahe predmetného plnenia. Ak by to isté plnenie poskytla tretia osoba ako nezávislé plnenie, a teda nie ako vedľajšie plnenie, bolo by zdaniteľné. Ako príklad možno uviesť náklady na dopravu: ak predávajúci sám prepravuje tovar (napríklad knihu), ide o vedľajšie plnenie (podliehajúce zníženej sadzbe); naopak, ak kupujúci požiada tretiu osobu, aby prepravila tovar (knihu), pôjde o nezávislú službu (zdaniteľnú bežnou sadzbou).

[22] V tejto súvislosti pozri moje návrhy prednesené vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 41 a citovaná judikatúra).

[23] Pozri okrem iných rozsudky zo 4. mája 2023, Finanzamt X (Trvalo inštalované zariadenia a stroje) (C-516/21, EU:C:2023:372, bod 30 a citovaná judikatúra), a z 18. apríla 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 37 a citovaná judikatúra).

[24] Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 39 a citovaná judikatúra).

[25] Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 43 a citovaná judikatúra).

56. Napokon cieľom oslobodenia od dane uplatniteľného na dodania tovaru, konkrétne upraveného v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, je dodržiavať v rámci medzinárodného obchodu zásadu zdanenia dotknutých tovarov v ich mieste určenia, a tým zaručiť, že predmetná transakcia bude zdanená výlučne v mieste, kde sa dotknuté tovary spotrebujú.[26] Keďže DPH je daňou zo spotreby uloženou na maďarskom daňovom území, avšak vyvezený tovar sa spotrebuje mimo tohto štátu, DPH sa na dodanie tohto tovaru nemá uplatniť. Týmto spôsobom sa predchádza dvojitému zdaneniu (za normálnych okolností zdaňuje tovar druhý členský štát)[27] a tovar vyrobený v Únii a vyvezený mimo nej nie je v dôsledku tohto dvojitého zdanenia znevýhodnený v hospodárskej súťaži.

57. Výklad smernice o DPH, ktorý by umožňoval považovať za zdaniteľné také plnenia, ktoré smerujú k vráteniu súm zaplatených ako preddavok DPH na základe vyššie uvedeného oslobodenia od dane, by bol v rozpore s týmito cieľmi. V skutočnosti by totiž účtovaním DPH z vedľajšej služby, ktorá je nevyhnutná na vrátenie týchto súm pri uplatnení tohto oslobodenia, bola ohrozená daňová neutralita vývozu.

4. O oslobodení od dane podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH

58. Subsidiárne v druhom rade sa budem zaoberať otázkou uplatnenia oslobodenia od dane podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, na ktorú odkazuje vnútroštátny súd.

59. Článok 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ktorý je uvedený v kapitole 6 hlavy IX tejto smernice, zaväzuje členské štáty oslobodiť od DPH „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)“ uvedenej smernice.

60. Z jeho znenia vyplýva, že s výnimkou oslobodení od dane týkajúcich sa činností uskutočňovaných vo verejnom záujme uvedených v článku 132 smernice o DPH, ako aj oslobodení v prospech rôznych činností, ktoré patria do pôsobnosti článku 135 tej istej smernice, predmetné ustanovenie oslobodzuje od dane poskytovanie služieb, vrátane prepravných služieb a doplnkových transakcií, ktoré priamo súvisia s vývozom alebo dovozom tovaru, *na ktorý sa vzťahuje článok 61 alebo článok 157 ods. 1 písm. a*) smernice o DPH.

61. Tovar uvedený v článku 61 smernice o DPH je tovar, ktorý nie je vo voľnom obehu, ale je umiestnený do colného skladu alebo podobného skladu,[28] alebo ktorý je vo voľnom obehu, ale vzťahuje sa na neho režim vnútorného tranzitu Únie alebo colný režim dočasného použitia s úplným oslobodením od dovozného cla, alebo napokon colný režim vonkajšieho tranzitu. Pokiaľ ide o článok 157 ods. 1 písm. a) tej istej smernice, týka sa tovaru určeného na prepustenie do iného režimu uskladňovania, než colný alebo podobný sklad.

[26] Rozsudky zo 17. októbra 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, bod 20), a zo 17. decembra 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, bod 50).

[27] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, bod 66 a citovaná judikatúra).

[28] Článok 61 tejto smernice obsahuje výslovný odkaz na článok 156 uvedenej smernice.

62. Treba však konštatovať, že žiadna skutočnosť v spise nepreukazuje, že by sa tovar, ktorý bol predmetom vývozu v prejednávanej veci, nachádzal v jednej zo situácií uvedených v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. Z toho vyplýva, že toto ustanovenie sa v prejednávanej veci neuplatňuje. [29]

5. Predbežný záver

63. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku takto. Článok 1 ods. 2 a článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že spracovateľské činnosti, ktoré vykonáva predávajúci na účely vrátenia súm preddavkov DPH zaplatených kupujúcimi, ktorí nie sú rezidenti Únie v rámci transakcií oslobodených od DPH, ktoré sa týkajú dodania tovaru následne vyvezeného týmito osobami, nepredstavujú poskytnutie osobitnej služby, ktorá by bola nezávislá od uvedených dodaní. V dôsledku toho tieto činnosti nepodliehajú dani podľa tejto smernice, keďže predstavujú len uplatnenie oslobodenia od dane a nie sú vyjadrením výkonu osobitnej hospodárskej činnosti odlišnej od činnosti týkajúcej sa dodania tovaru.

B. O druhej, tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke

64. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem poskytnúť na prvú prejudiciálnu otázku, nie je potrebné odpovedať na druhú, tretiu a štvrtú prejudiciálnu otázku. Nižšie však stručne uvediem, subsidiárne, svoje úvahy k týmto otázkam.

1. O druhej prejudiciálnej otázke

65. Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či v prípade, ak by sporné spracovateľské činnosti predstavovali zdaniteľné poskytovanie služieb, by sa takéto plnenie malo považovať za oslobodené od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

66. Podľa tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane transakcie týkajúce sa najmä „vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov“.

67. Vnútroštátny súd má pochybnosti o uplatniteľnosti tohto ustanovenia, keďže kupujúci, nerezidenti Únie, ktorým bol dodaný tovar, majú podľa zákona voči spoločnosti Határ Diszkont pohľadávku v peniazoch na vrátenie súm zaplatených ako preddavok DPH a poplatok za spracovanie súvisí s touto pohľadávkou.

68. V prejednávanej veci sa však neuskutočnila žiadna finančná transakcia, ktorá by odôvodňovala uplatnenie predmetného ustanovenia. [30] Spoločnosť Határ Diszkont predovšetkým neposkytla žiadne úvery kupujúcim nerezidentom. Obmedzila sa na to, že uschovávala sumy zodpovedajúce DPH vzťahujúcej sa na predmetné nákupy, ktoré by musela odviesť do štátnej pokladnice, ak by nedošlo k oslobodeniu od dane, a to dovtedy, kým kupujúci nerezidenti nedodajú dokumentáciu umožňujúcu preukázať, že hmotnoprávne podmienky oslobodenia boli v skutočnosti splnené. Po

[29] V tejto súvislosti uvádzam, že rozsudok z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), na ktorý odkazuje vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa týkal tovaru v colnom režime vonkajšieho tranzitu (pozri body 8, 24, 51 a 61 tohto rozsudku).

[30] Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 17. decembra 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 41 a citovaná judikatúra).

predložení príslušnej dokumentácie a po tom, ako sa ujasnilo, že DPH za tieto transakcie nebola splatná z dôvodu uplatnenia oslobodenia od dane, spoločnosť Határ Diszkont vrátila zodpovedajúcu sumu kupujúcemu nerezidentovi.

69. Z toho v každom prípade vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa v prejednávanej veci neuplatňuje.

2. O tretej prejudiciálnej otázke

70. Treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta – v prípade zápornej odpovede na prvú a druhú prejudiciálnu otázku –, či zásada ochrany legitímnej dôvery bráni tomu, aby daňová správa podrobila DPH určité transakcie, ktoré sa vzťahujú na uplynulé obdobie v troch situáciách: po prvé v prípade, že táto daňová správa kontrolovala a prijímala počas viacerých rokov daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby bez toho, aby počas niekoľkých kontrol spochybnila kvalifikáciu týchto transakcií ako „transakcií oslobodených od DPH“; po druhé v prípade, že neinformovala zdaniteľnú osobu o zmene, ku ktorej došlo v platnej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vo verzii, ktorá predchádzala zmene právnej úpravy, výslovne uvádzala uvedené transakcie medzi poskytovaniami služieb oslobodených od dane, a po tretie v prípade, že návrh na začatie prejudiciálneho konania poukazuje na okolnosť, že v priebehu daňovej kontroly za rok 2020, o ktorú ide v prejednávanej veci, spoločnosť Határ Diszkont požiadala daňovú správu o stanovisko.[31] Spoločnosť Határ Diszkont dostala odpoveď, podľa ktorej poplatky za spracovanie, o ktoré ide v prejednávanej veci, treba považovať za poplatky, ktoré sú vo vzťahu k dodaniam tovaru oslobodeného od DPH vedľajšie, a že ako také zdieľajú postavenie hlavnej transakcie, pokiaľ ide o režim oslobodenia od DPH.

71. Podľa ustálenej judikatúry zásada ochrany legitímnej dôvery patrí medzi základné zásady Únie.[32] Súdny dvor spresnil, že táto zásada sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, u ktorej správny orgán vyvolal odôvodnené očakávania z dôvodu presných ubezpečení, ktoré jej poskytol.[33] Táto zásada tiež predpokladá, že konanie správnych orgánov vzbudilo u obozretných a rozvážnych hospodárskych subjektov rozumné a oprávnené očakávanie.[34]

72. Po prvé vzniká otázka, či je so zásadou ochrany legitímnej dôvery zlučiteľná skutočnosť, že viaceré daňové kontroly nespochybnili kvalifikáciu spracovateľských činností ako „plnení oslobodených od DPH“ na účely vrátenia súm zaplatených ako preddavky na DPH.

73. Z judikatúry vyplýva, že samotné akceptovanie, a to aj počas viacerých rokov, daňových priznaní k DPH, ktoré nezahŕňali sumy týkajúce sa určitých transakcií vnútroštátnou daňovou správou, však neznamená presné ubezpečenie tejto daňovej správy o neuplatňovaní DPH na tieto transakcie, a tak nemôže vyvolať legitímnu dôveru v tejto súvislosti.[35] Rovnako jednoduché akceptovanie daňových priznaní k DPH zdaniteľnej osoby počas viacerých rokov bez toho, aby sa počas daňových kontrol spochybnila kvalifikácia týchto transakcií ako „transakcií oslobodených

[31] Pozri bod 20 vyššie.

[32] Pozri rozsudky zo 7. júna 2005, VEMW a i. (C-17/03, EU:C:2005:362, bod 73 a citovaná judikatúra), ako aj zo 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, bod 23 a citovaná judikatúra).

[33] Pozri najmä rozsudok 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).

[34] Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla vo veci BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, bod 68 a citovaná judikatúra).

[35] Rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 92).

od DPH“, nemôže podľa môjho názoru v zásade znamenať presné ubezpečenie. Takéto jednoduché akceptovanie teda nemôže u primerane obozretného a rozvážneho hospodárskeho subjektu vyvolať legitímnu dôveru, že tieto transakcie sú oslobodené od dane. [36]

74. 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 spoločnosť [Határ Diszkont] legálne vystavovala faktúry oslobodené od DPH za službu spracovania“. Vnútroštátny súd však v tejto súvislosti neposkytol ďalšie spresnenia. Tomuto súdu teda prináleží overiť, či uvedené zápisnice obsahovali „presné ubezpečenia“ v zmysle vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie so službou spracovania, o ktorú ide v tejto veci, ak by takáto služba – *quod non* – mala byť v prejednávanej veci pripustená. [37]

75. Po druhé, pokiaľ ide o nedostatok informácií o zmene, ku ktorej došlo v platnej vnútroštátnej právnej úprave, nie je mi jasné, ako by takéto prípadné opomenutie mohlo predstavovať „presné ubezpečenie“ vedúce k vzniku dôvodných očakávaní v zmysle judikatúry uvedenej v bode 71 vyššie. Okrem toho sa nezdá, že by existovala povinnosť daňového orgánu informovať zdaniteľné osoby o zmenách daňovej právnej úpravy, o ktorých by primerane obozretné a rozvážne hospodárske subjekty mali vedieť.

76. Po tretie ani informácie poskytnuté daňovou správou ako odpoveď na žiadosť spoločnosti Határ Diszkont nemožno podľa môjho názoru v prejednávanej veci kvalifikovať ako „presné ubezpečenie“, ktoré vyvoláva dôvodné očakávania. Ako totiž uvádza samotný vnútroštátny súd, toto stanovisko – ktoré navyše nemalo záväznú povahu –, bolo zaslané počas daňovej kontroly (a z dôvodu tejto kontroly). Takáto informácia *„ex post“*, ktorá je svojou povahou nezáväzná, tak nemohla mať vplyv na už realizované transakcie, ktoré boli predmetom daňovej kontroly.

3. O štvrtej prejudiciálnej otázke

77. V rámci svojej štvrtej prejudiciálnej otázky má vnútroštátny súd pochybnosti o výklade článkov 73 a 78 smernice o DPH, pokiaľ ide o základ dane, ktorý sa má zohľadniť v prejednávanej veci, ako aj o metódu výpočtu DPH. Konkrétne vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora má vnútroštátny súd pochybnosti, pokiaľ ide o prístup daňovej správy, ktorý spočíva v tom, že v prejednávanej veci sa poplatky za spravovanie považujú za sumu bez dane, a nie za sumu s daňou zahŕňajúcu DPH. Na túto otázku by bolo potrebné odpovedať len vtedy, ak by sa v prípade zápornej odpovede na prvé tri otázky uvedené spracovateľské činnosti mali považovať za zdaniteľné poskytovanie služieb, a nie za poskytovanie služieb oslobodené od dane.

78. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa článku 73 smernice o DPH zahŕňa základ dane „všetko, čo tvorí protihodnotu“, ktorú poskytovateľ služieb získal alebo má získať. Protihodnota zodpovedá dohodnutej cene, ktorú zaplatil príjemca za službu. Článok 78 písm. a) tejto smernice potom objasňuje, že do základu dane sa majú zahrnúť aj všetky dane s výnimkou samotnej DPH. Na tento základ dane sa potom uplatní príslušná sadzba DPH (článok 93 tejto smernice).

[36] V tomto zmysle pozri tiež rozsudky z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, bod 46), a z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 47 a 48).

[37] V tejto súvislosti chcem poukázať na to, že nie je vylúčené, aby v určitých osobitných situáciách mohla prax daňového orgánu týkajúca sa daňového posúdenia určitých transakcií vyvolať u hospodárskeho subjektu dôvodné očakávania v súvislosti s týmto posúdením, takže odlišné uplatnenie s retroaktívnym účinkom založené na zmene stanoviska tohto orgánu by sa mohlo ukázať ako problematické. Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku, ktorú navrhujem, však nepovažujem za potrebné zaoberať sa tu citlivou otázkou určenia toho, čo predstavuje „presné ubezpečenie“ daňovej správy v rámci daňových kontrol týkajúcich sa predchádzajúcich zdaňovacích období.

V článku 1 ods. 2 tejto smernice sa ešte jasnejšie hovorí o tom, že DPH je splatná pri všetkých transakciách, pričom sa vypočíta z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby dane platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy dane. [38]

79. Z toho vyplýva, že na určenie základu dane sa od každej protihodnoty v zmysle článku 73 smernice o DPH musí v súlade s článkom 78 písm. a) tejto smernice vypočítať DPH, ktorá je splatná podľa zákona. [39]

80. Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že každá dohodnutá cena (s daňou) vždy zahŕňa DPH vo výške (správnej) sumy stanovenej zákonom bez toho, aby bola z hľadiska dane, ktorá sa má zaplatiť daňovému veriteľovi, relevantná otázka, či zmluvné strany vedeli alebo nevedeli o tejto správnej sume. [40]

81. Súdny dvor tak výslovne rozhodol, že z článku 78 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. [41]

82. V prejednávanej veci, v prípade, že by sa dotknuté spracovateľské činnosti mali – *quod non* – považovať za zdaniteľné poskytovanie služieb a nie poskytovanie služieb oslobodené od dane, dohodnutá cena, teda 15 % súm zaplatených ako preddavok na DPH a následne vrátených, by sa mala považovať za cenu s daňou, ktorá už zahŕňa DPH. Podľa toho by sa mal vypočítať základ dane, na ktorý by sa potom mala uplatniť sadzba DPH. Okolnosť, že zdaniteľná osoba prípadne nesprávne považovala predmetné transakcie za oslobodené od dane, a teda že podľa nej sa sadzba dane uplatniteľná na tieto transakcie mala rovnať nule, nie je v tejto súvislosti relevantná.

VI. Návrh

83. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Szegedi Törvényszék (Župný súd Segedín, Maďarsko), takto:

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

sa majú vykladať v tom zmysle, že

že spracovateľské činnosti, ktoré vykonáva predávajúci na účely vrátenia súm preddavkov dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatených kupujúcimi, ktorí nie sú rezidenti Európskej únie v rámci transakcií oslobodených od DPH, ktoré sa týkajú dodania tovaru následne vyvezeného týmito osobami, nepredstavujú poskytnutie osobitnej služby, ktorá by bola nezávislá od uvedených

[38] Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby) (C-606/22, EU:C:2023:893, bod 29).

[39] Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby) (C-606/22, EU:C:2023:893, bod 30).

[40] Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby) (C-606/22, EU:C:2023:893, bod 32). Pozri tiež rozsudok z 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby) (C-606/22, EU:C:2024:255, body 26 a citovaná judikatúra).

[41] 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).

dodaní. V dôsledku toho tieto činnosti nepodliehajú dani podľa tejto smernice, keďže predstavujú len uplatnenie oslobodenia od dane a nie sú vyjadrením výkonu osobitnej hospodárskej činnosti odlišnej od činnosti týkajúcej sa dodania tovaru.