



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 19. prosince 2024¹

Věc C-427/23

Határ Diszkont Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c) a článek 78 – Vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH pořizovatelům-nerezidentům v Evropské unii – Poplatek za vyřízení – Samostatné plnění podléhající DPH – Pojmy ‚jediné komplexní plnění‘, ‚vedlejší plnění k hlavnímu plnění‘ a ‚samostatnost plnění‘ – Osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) a čl. 146 odst. 1 písm. e) – Ochrana legitimního očekávání – Základ daně“

I. Úvod

1. V tomto řízení o předběžné otázce se Soudní dvůr opětovně zabývá otázkou s praktickým významem, a sice tím, kdy je v rámci zdanění určitých plnění třeba mít za to, že se jedná o jediné plnění nebo o více plnění. V posledně uvedeném případě vyvstává rovněž otázka kvalifikace těchto plnění jako „samostatných plnění“, „jediného komplexního plnění“ nebo „vedlejšího plnění k hlavnímu plnění“².

2. V projednávané věci maďarský podnik prodal různé zboží pořizovatelům-nerezidentům v Evropské unii za účelem vývozu mimo Unii. Tyto prodeje se uskutečnily v jeho obchodě nacházejícím se v Maďarsku v blízkosti hranic se Srbskem. Tato plnění byla v zásadě osvobozena od daně z přidané hodnoty (DPH) jakožto dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořizovatelem-nerezidentem. Tento podnik následně vrátil pořizovatelům-nerezidentům částky, které zaplatili jako zálohu na DPH, jež by byla splatná v případě, že by nebylo uplatněno dotčené osvobození od daně. Z titulu zpracování těchto žádostí týkajících se vrácení však uvedený podnik vyúčtoval poplatek ve výši odpovídající 15 % vrácené částky. V této souvislosti vyvstává otázka daňového zacházení s těmito poplatky za vyřízení vrátek. Představují činnosti spočívající ve vyřízení samostatné zdanitelné plnění nebo se

¹ – Původní jazyk: francouzština.

² – K těmto otázkám viz nedávné rozsudky ze dne 4. března 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), a ze dne 20. dubna 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Viz rovněž mé stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, body 14 až 47, kde je uvedeno několik odkazů na judikaturu).

jedná o vedlejší plnění, které se řídí daňovým režimem hlavního plnění osvobozeného od daně, tj. dodání zboží určeného k vývozu? Nebo jsou tato plnění osvobozena od daně podle jiných ustanovení?

3. Projednávaná věc poskytuje Soudnímu dvoru možnost upřesnit kritéria týkající se zacházení s takovými plněními z titulu DPH. Podpůrně rovněž vznáší otázky týkající se ochrany legitimního očekávání v situaci, kdy daňová správa po několik let kontrolovala a přijímala daňová přiznání k DPH, v nichž byla tato plnění považována za osvobozená od daně, jakož i ohledně základu daně, který je třeba v projednávané věci zohlednit, a metody výpočtu DPH.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³ určuje rámec unijního práva. Článek 1 odst. 2 této směrnice stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

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

[...]“

5. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

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

[...]

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

[...]“

6. Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

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

³ – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění použitelném pro období rozhodné z hlediska sporu (dále jen „směrnice o DPH“).

7. Článek 78 této směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

[...]

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

[...]“

8. Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

[...]“

9. Článek 146 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo [Unii] pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet,

[...]

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

B. Maďarské právo

10. Vnitrostátní právní úprava v oblasti DPH, která je relevantní pro projednávanou věc, je obsažena v általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII o dani z přidané hodnoty) z roku 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), v platném znění (dále jen „maďarský zákon o DPH“).

11. Ustanovení § 98 odst. 1 maďarského zákona o DPH stanoví:

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

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

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

12. Ustanovení § 99 tohoto zákona stanoví:

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

- a) hodnota dodání zboží včetně daně byla vyšší než 175 eur,
- b) zahraniční cestující prokázal své postavení cestovním dokladem nebo jinými doklady vydanými orgány uznávanými v Maďarsku, jež slouží k identifikaci osoby (dále společně jen „cestovní doklady“),
- c) příslušný orgán v místě výstupu zboží z území [Unie] potvrdil, že opustilo území, a to prostřednictvím potvrzení a razítka na formuláři poskytnutém za tímto účelem státní daňovou správou nebo na jiném formuláři schváleném vnitrostátní daňovou správou, který obsahuje údaje uvedené v odstavci 10 (dále společně jen „formulář žádosti“ o vrácení daně“), na základě současného předložení dodaného zboží a originálu faktury potvrzující uskutečnění dodání zboží.

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

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

4. Osvobození od daně je podmíněno tím, že:

- a) prodejce zboží má v držení první kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem podle odst. 1 písm. c) a
- b) v případě, že byla v okamžiku dodání zboží vybrána daň, prodávající vrátí uvedenou daň zahraničnímu cestujícímu v souladu s odstavci 5 až 8.

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

- a) jedná osobně, je povinen předložit své cestovní doklady;
- b) nejedná osobně, musí osoba jednající jeho jménem a na jeho účet přiložit písemné pověření vystavené jeho jménem.

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

- a) předá prodávajícímu zboží první kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem podle odst. 1 písm. c) a
- b) předloží prodávajícímu zboží originál faktury potvrzující dodání zboží.

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

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

[...].“

13. Podle § 98 odst. 3 CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (zákon č. CLI o správním daňovém řízení) (*Magyar Közlöny* 2017/192) z roku 2017, pokud daňový poplatník využívá osvobození od daně, je povinen to prokázat dokladem nebo jiným vhodným způsobem.

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

III. Skutečnosti předcházející sporu

15. V roce 2020 prodala maďarská společnost Határ Diszkont Kft (dále jen „Határ Diszkont“) ve svém obchodě v Tompa, který se nachází v Maďarsku v blízkosti srbsko-maďarských hranic, různé zboží pořizovatelům-nerezidentům v Unii, konkrétně pořizovatelům usazeným v Srbsku. Tito zahraniční pořizovatelé vyvezli zboží zakoupené v Maďarsku ještě téhož dne. Faktury za platby v hotovosti týkající se těchto nákupů uváděly „DPH byla vyrovnána“.

16. V období následujícím po vývozu společnost Határ Diszkont vrátila uvedeným pořizovatelům veškerou DPH, která byla zahrnuta ve faktuře, a vystavila příslušný příjmový doklad. Zdá se, že za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH se pořizovatel-nerezident musel fyzicky vrátit do obchodu společnosti Határ Diszkont⁴. Z titulu vyřízení vrácení daně společnost Határ Diszkont fakturovala těmto zahraničním zákazníkům poplatek za vyřízení ve výši 15 % z vrácené DPH.

17. Postup vyřízení se skládal z následujících kroků: a) ověření platného cestovního dokladu pořizovatele-nerezidenta v době prodeje; b) vystavení formuláře žádosti o vrácení daně a faktury pořizovateli; c) ověření platného cestovního dokladu pořizovatele a formuláře žádosti o vrácení daně předloženého pro účely vrácení DPH; d) změny, kopírování a archivace prodejní faktury; e)

⁴ – Tato skutečnost byla na jednání potvrzena maďarskou vládou. Kromě toho musí být podle § 99 odst. 7 maďarského zákona o DPH částky zaplacené jako záloha na DPH v zásadě vráceny v hotovosti.

vrácení částky zaplacené jako záloha na DPH pořizovateli-nerezidentovi v hotovosti; f) vystavení příjmového dokladu a jeho podpis pořizovatelem; g) vystavení faktury na poplatek za vyřízení; h) vystavení příjmového dokladu a jeho podpis pořizovatelem-nerezidentem; i) uhrazení poplatku za vyřízení v hotovosti.

18. V den vrácení záloh na DPH vystavila společnost Határ Diszkont faktury na platbu výše uvedených poplatků za vyřízení v hotovosti, jejichž úhrada byla doložena příjmovými doklady. Společnost Határ Diszkont ve svých daňových přiznáních k DPH uváděla příjmy z těchto poplatků za vyřízení žádosti jako odměnu za plnění osvobozená od daně.

19. Během kontroly provedené daňovou správou⁵ za rok 2020, která byla zaměřena mimo jiné na DPH, společnost Határ Diszkont zastávala stanovisko, že činnosti spočívající ve vyřízení vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH jsou poskytnutím služby osvobozené od DPH.

20. V této souvislosti společnost Határ Diszkont v odpovědi na konkrétně položenou otázku v tomto ohledu odkázala na informace samotné daňové správy⁶. Z těchto informací vyplynulo, že vzhledem k tomu, že poplatky za vyřízení byly důsledkem osvobození od daně, musely být považovány za vedlejší výdaje na dodání zboží, a proto se na ně vztahoval režim osvobození od DPH platný pro hlavní plnění.

21. V průběhu kontroly společnost Határ Diszkont rovněž namítala, že poskytnutí služby týkající se vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH mělo být osvobozeno od daně podle vnitrostátního ustanovení, kterým se provádí osvobození finančních činností od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, a podle ustanovení, kterým se provádí osvobození plnění týkajících se vývozu zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. e) této směrnice⁷.

22. Daňová správa odmítla argumenty společnosti Határ Diszkont. Rozhodnutím ze dne 22. července 2022 konstatovala, že společnost Határ Diszkont je povinna uhradit nedoplatek na DPH. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím odvolacího daňového orgánu ze dne 27. října 2022⁸.

23. Společnost Határ Diszkont podala žalobu k předkládajícímu soudu, Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko), kterou se domáhala zrušení posledně uvedeného rozhodnutí.

IV. Předběžné otázky

24. Rozhodnutím ze dne 3. července 2023 Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko) přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující čtyři otázky:

„1) Je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že vyřízení vrácení DPH zahraničním cestujícím – které zahrnuje administrativní postupy počínaje vydáním standardních formulářů žádosti o vrácení DPH a konče vrácením této daně – představuje samostatné poskytnutí služby, které se liší od dodání zboží osvobozeného od daně a u něhož musí být

⁵ – Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (daňové a celní ředitelství župy Bács-Kiskun, spadající pod státní daňovou a celní správu, Maďarsko).

⁶ – Informace poskytl Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélszolgálati és Tájékoztatási Főosztálya (Hlavní oddělení pro vztahy s adresáty veřejné správy a pro informovanost Ústředního ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko).

⁷ – Ustanovení § 86 odst. 1 písm. d) a e) a § 102 odst. 1 písm. b) maďarského zákona o DPH.

⁸ – Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko).

přenesena a zaplacená DPH podle obecných právních předpisů, v případě, že vybrání a fakturace poplatku za vyřízení ve výši určitého procentního podílu z DPH, která má být vrácena, probíhají současně s vrácením DPH, a to v jiném okamžiku, než v jakém je dodáno a fakturováno zboží, a poté, co pořizovatel zaplatil protiplnění za zboží a vyvezl je do země, která není členem Unie, v souladu s čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c), článkem 78, čl. 146 odst. 1 písm. e) [směrnice o DPH]?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že poplatek vybíraný za vyřízení vrácení DPH plynoucího z dodání zboží zahraničním cestujícím není osvobozen od daně jakožto „činnost týkající se plateb nebo pohledávek“, v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. d) [směrnice o DPH]?
- 3) V případě kladné odpovědi na první a druhou otázku, je praxe členského státu, v rámci níž se má za to, že vystavitel faktur týkajících se poplatku za vyřízení musí zaplatit DPH i zpětně, ačkoli u něj daňový orgán v letech předcházejících předmětné kontrole již vykonal několik kontrol, v rámci nichž přezkoumal postup, při němž vystavitel považoval poplatek za vyřízení za osvobozený od DPH, aniž vznesl námitky a aniž vystavitele upozornil na změnu právních předpisů členského státu platných do 31. prosince 2007, v nichž bylo výslovně stanoveno, že mezi služby osvobozené od daně patří „vrácení daně zahraničním cestujícím, uskutečněné obchodníkem na základě zvláštních právních předpisů“, v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání, která je jednou ze základních zásad společného systému DPH?
- 4) V případě kladné odpovědi na první tři otázky, je praxe daňového orgánu členského státu, jež bere jako základ DPH protiplnění, které je na fakturách vydaných v souvislosti s poplatkem za vyřízení uvedeno jako plnění osvobozené od daně, přičemž z rozhodnutí daňového orgánu má vystavitel faktur z tohoto základu daně zaplatit DPH podle obecných právních předpisů, přestože protiplnění zaplacené zahraničními cestujícími tuto částku nezahrnuje, v souladu s články 73 a 78 směrnice o DPH?“

25. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření maďarská vláda a Evropská komise, jež se rovněž zúčastnily jednání, které se konalo dne 17. října 2024.

V. Analýza

A. K první předběžné otázce

1. Úvodní poznámky

26. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. c) a článek 78 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že taková činnost vyřízení týkajících se „vrácení DPH“, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, ve prospěch pořizovatelů, kteří jsou rezidenti mimo Unii, jež se týká dodání zboží osvobozeného od daně, představuje samostatné poskytnutí služby, které se liší od uvedeného dodání zboží, a jako taková tedy podléhá DPH. V případě kladné odpovědi se překládající soud táže, zda taková služba musí být považována za osvobozenou od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.

27. Úvodem je třeba uvést, že z technického hlediska se v projednávané věci nejedná o „vrácení“ DPH. Je totiž nesporné, že v projednávané věci jsou prodeje týkající se dodání dotčeného zboží uskutečněné společností Határ Diszkont pořizovatelům-nerezidentům v Unii osvobozeny od DPH na základě čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH z důvodu vývozu tohoto zboží. Vzhledem k tomu, že se jedná o plnění osvobozená od daně, není třeba z nich odvádět DPH. V důsledku toho nemůže dojít ani k „vrácení“ DPH.

28. V projednávané věci pořizovatelé-nerezidenti při nákupu zboží zaplatí společnosti Határ Diszkont celkovou hrubou cenu (dále jen „hrubá cena“), jež zahrnuje částku odpovídající DPH, která by byla splatná v případě, že by předmětné osvobození od daně nebylo uplatněno, protože zboží není nakonec vyvezeno nebo pořizovatel nepředloží nezbytné doklady k prokázání splnění věcných požadavků pro osvobození od daně. Za těchto okolností představují platby provedené společností Határ Diszkont ve prospěch pořizovatelů-nerezidentů vrácení zálohových částek až do výše případně splatné DPH (dále jen „částky zaplacené jako záloha na DPH“). Nejedná se tedy o „vrácení“ DPH.

29. S ohledem na toto objasnění, v rozsahu, v němž se jedná pouze o předmětné osvobození od daně, nepředstavuje taková činnost spočívající ve vyřízení žádosti za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, podle mého názoru specifickou službu, která by podléhala zdanění a DPH (k tomu viz část 2); podpůrně, pokud by se mělo za to, že v projednávané věci skutečně existuje zdanitelné plnění, jednalo by se každopádně o vedlejší plnění, které není nezávislé na hlavním plnění, tedy na dodání zboží osvobozeného od daně, s nímž by sdílelo režim osvobození od daně (k tomu část 3); konečně, osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH není každopádně v projednávané věci relevantní (k tomu část 4).

2. *K neexistenci zdanitelného plnění*

30. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH podléhá DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

31. Předpokladem plnění, jež jsou předmětem daně, je skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Poskytování služby je předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržaná poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci⁹.

32. Činnosti spočívající ve vyřizování žádosti za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH tedy představují specifické zdanitelné plnění pouze tehdy, pokud je možné určit takový právní vztah, který vede ke vzájemnému poskytnutí plnění.

33. V projednávané věci pořizující-nerezidenti v Unii nakoupili od společnosti Határ Diszkont zboží, na které se vztahuje osvobození od DPH podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Aby se však na tyto transakce mohlo vztahovat osvobození od daně, musí společnost Határ Diszkont jako osoba povinná k dani předložit daňové správě důkaz o splnění věcných

⁹ – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 26. října 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, body 32 a 33 a citovaná judikatura); viz také rozsudek ze dne 4. července 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, bod 36 a citovaná judikatura).

požadavků uvedeného osvobození¹⁰. Nesplnění formálního požadavku může totiž vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto nesplnění má za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění věcných požadavků¹¹.

34. Aby společnost Határ Diszkont mohla takový důkaz daňové správě předložit, musí mít k dispozici veškerou potřebnou dokumentaci, která jí umožní prokázat, že plnění jsou skutečně osvobozena od daně. Tato dokumentace, kterou musí v zásadě poskytnout pořizovatel, musí mimo jiné prokázat, že zakoupené zboží bylo skutečně vyvezeno. To znamená, že ji nelze poskytnout v okamžiku pořízení zboží, ale až poté, co bylo zboží skutečně vyvezeno. To ostatně jasně vyplývá z § 99 maďarského zákona o DPH.

35. Aby byla společnost Határ Diszkont schopna prokázat, že věcné požadavky pro osvobození od daně jsou splněny¹², musí tedy pořídit, spravovat a kontrolovat veškerou dokumentaci, která je pro účely uplatnění osvobození od daně relevantní. Kromě toho nese rizika spojená s případnými chybami nebo jakýmkoli jiným typem problémů souvisejících s touto dokumentací.

36. V této souvislosti, jak vyplývá z bodu 17 tohoto stanoviska, musí Határ Diszkont provést řadu úkonů administrativní povahy, od vystavení formuláře žádosti o vrácení daně až po vrácení příslušných částek, jakmile má k dispozici všechny doklady prokazující splnění věcných požadavků pro osvobození od daně.

37. Všechny tyto činnosti, které nepochybně vedou k nákladům, jsou prováděny s cílem zajistit uplatnění osvobození od daně v souvislosti s dodáním vyváženého zboží a nezdá se, že by byly výrazem specifického a samostatného poskytování služeb v rámci uvedených dodání.

38. Hospodářským účelem nákupů uskutečněných pořizovateli-nerezidenty v Unii je pořízení zboží osvobozeného od DPH pro účely vývozu. Bez uskutečnění výše uvedených činností spočívajících ve vyřízení by však tato plnění nemohla být osvobozena od DPH a bez osvobození od daně by k pořízení fakticky nedošlo, jak je také výslovně uvedeno v předkládacím rozhodnutí¹³. Uplatnění osvobození od daně je proto zásadním prvkem pro dosažení hospodářského účelu nákupních transakcí.

39. Z toho vyplývá, že z hlediska uvedeného hospodářského účelu se činnosti spočívající ve vyřízení jeví jako neoddělitelné od těchto plnění a nezbytné pro jejich uskutečnění.

40. Za těchto okolností by vyčlenění činnosti vyřízení žádosti o vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH z důvodu osvobození dodání osvobozených od daně bylo podle mého názoru umělé¹⁴. Vzhledem ke všem okolnostem, za nichž k těmto plněním dochází, se z hospodářského hlediska ve skutečnosti jedná o plnění spočívající v jediném plnění, které nesmí být uměle rozděleno, aby nebylo narušeno fungování systému DPH¹⁵.

¹⁰ – To je kromě toho výslovně stanoveno v maďarském právu v § 98 odst. 3 zákona č. CLI z roku 2017.

¹¹ – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 29. února 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186 bod 28 a citovaná judikatura).

¹² – K věcným požadavkům, které musí být splněny pro uplatnění tohoto osvobození od daně, viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, body 55 a násl.).

¹³ – Viz druhý odstavec části „Žaloba v původním řízení“ na stranách 8 a 9 francouzského překladu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

¹⁴ – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35 a citovaná judikatura). Viz rovněž mé stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, body 16 a násl. s dalšími odkazy na judikaturu).

¹⁵ – Viz *ex multis* rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35).

41. V tomto kontextu, s výhradou posouzení skutkového stavu předkládajícím soudem, tak částky obdržené z titulu poplatků za vyřízení představují pouze navýšení prodejní ceny zboží přijaté pořizovateli-nerezidenty na pokrytí následných výdajů vzniklých v důsledku uplatnění osvobození od daně v souvislosti s pořízením zboží. Pokud je tedy například uplatňovaná sazba DPH 27 % a hrubá cena za pořízení zboží určeného na vývoz je 127 (100 cena zboží + 27 jako částka zaplacená jako záloha na DPH), v případě uplatnění osvobození bude (čistá) cena za pořízení zboží nakonec 104,05¹⁶.

42. Kromě toho, jak uvádí předkládající soud, vyvěsila společnost Határ Diszkont ve svých prodejních informacích o poplatku za vyřízení a informovala o tom pořizovatele-nerezidenty. Při nákupu zboží pro účely vývozu si tedy byli pořizovatelé-nerezidenti plně vědomi tohoto poplatku a nepochybně jej museli zohlednit při rozhodování o nákupu zboží určeného na vývoz. Z toho vyplývá, že tito pořizovatelé museli nutně přijmout, přinejmenším implicitně, tyto podmínky při uzavření smlouvy o prodeji dotčeného zboží. Popis smluvních vztahů mezi společností Határ Diszkont a pořizovateli-nerezidenty v Unii, obsažený v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, tyto úvahy potvrzuje¹⁷.

43. Z předkládacího rozhodnutí kromě toho vyplývá, že společnost Határ Diszkont tvrdí, aniž jí bylo oponováno, že výše poplatku za vyřízení, a sice 15 % částek zaplacených jako záloha na DPH, které byly následně vráceny, byla vypočtena na základě vynaložených nákladů. Částky obdržené ve formě poplatků za vyřízení žádosti jsou tedy spíše než pro platbu představující skutečné protiplnění za služby poskytnuté příjemci, která je příjmem z jiné hospodářské činnosti, než je činnost spojená s dodáním zboží osvobozeného od daně, určeny v podstatě k pokrytí následných nákladů, které nese společnost Határ Diszkont v souvislosti s uplatněním osvobození od daně spojeného s dodáním předmětného zboží.

44. Kromě toho podle ustálené judikatury v oblasti DPH jednají dodavatelé jako výběřčí daně na účet státu a v zájmu veřejného rozpočtu. Tito dodavatelé musejí zaplatit DPH, přestože tato daň je jako daň ze spotřeby v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem¹⁸. Zdanění odměny společnosti Határ Diszkont vyplývající z činnosti výběru daně – nebo dokonce záruky pro uplatnění osvobození od daně snížením ceny ze 127 na 104,05 – na účet státu by však bylo přinejmenším nesystémové.

45. Pokud jde o okolnost zdůrazněnou v rozhodnutí daňové správy, že prodej vyváženého zboží a činnosti spočívající ve vyřízení se časově neshodují¹⁹, uvádím, že změna ceny dodávky nebo plnění není v zásadě nikdy souběžná s prodejem nebo dodáním, ale vždy následuje až po něm. V projednávané věci jde nakonec o otázku změny ceny. Pokud pořizovatelé-nerezidenti chtěli uskutečnit toto plnění spočívající v nákupu zboží osvobozeného od daně v prodejně společnosti Határ Diszkont, museli přijmout změnu ceny *a posteriori* při uplatnění osvobození od daně. Pokud by s tím nesouhlasili, museli by se obrátit na jiný obchod.

¹⁶ – 15 % z 27 činí 4,05.

¹⁷ – Viz třetí odstavec části „Žaloba v původním řízení“ na stranách 8 a 9 francouzského překladu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

¹⁸ – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25) a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

¹⁹ – Viz čtvrtý odstavec části nadepsané „Rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně“ na straně 6 francouzského znění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

46. Závěrem ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že v projednávané věci činnosti spočívající ve vyřízení žádosti za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH pro účely osvobození dotčených dodání zboží od daně nezakládají podle mého názoru specifické a samostatné poskytování služeb v rámci uvedených dodání, které podléhá zdanění podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

3. Podpůrně k povaze nesamostatného vedlejšího plnění

47. V případě, že by Soudní dvůr dospěl k závěru, že činnosti spočívající ve vyřízení žádosti o vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH představují samostatné poskytování služeb, jednalo by se podle mého názoru v každém případě o vedlejší plnění, které není nezávislé na hlavním plnění, tj. dodání zboží osvobozeného od daně, s nímž by tedy sdílelo stejný daňový režim, tj. režim osvobození od daně.

48. Ve své ustálené judikatuře vychází Soudní dvůr ze zásady, že pro účely DPH musí být každé plnění obvykle považováno za oddělené a samostatné plnění. Zásada samostatnosti každého plnění však není absolutní. Podle judikatury se od této zásady lze odchýlit, pokud je plnění pouhým nesamostatným vedlejším plněním k hlavnímu plnění²⁰.

49. Za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Tak je tomu zejména tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění²¹.

50. Soudní dvůr ve své judikatuře vypracoval určité ukazatele pro určení existence nesamostatného vedlejšího plnění.

51. Zaprvé nesamostatná vedlejší plnění typicky nemají pro příjemce hlavního plnění samostatný hospodářský význam. Z hospodářského hlediska mají čistě pomocnou funkci, neboť slouží pouze ke zdokonalení a doplnění hlavního plnění, a vyskytují se proto obvykle v jeho doprovodu²². Jejich hospodářský účel lze z pohledu průměrného spotřebitele naplnit pouze v kombinaci s hlavním plněním. Plnění musí být tedy považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek hlavního plnění²³.

52. Toto kritérium je v projednávané věci splněno. Jak totiž vyplývá z bodů 38 a 39 tohoto stanoviska, mají pořizovatelé-nerezidenti v Unii hospodářský zájem na činnostech vyřízení žádosti za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH, který není nezávislý na hlavním plnění spočívajícím v dodání zboží určeného na vývoz osvobozeného od DPH. Osvobození od daně, a tedy i výkon činností směřujících k jeho uplatnění, přímo závisí na

²⁰ – Viz zejména rozsudek ze dne 18. dubna 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35 a citovaná judikatura). Viz rovněž mé stanovisko ve věci *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, body 16 a násl. s dalšími odkazy na judikaturu).

²¹ – Viz mimo jiné, rozsudek ze dne 18. dubna 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, body 36 a 37 a citovaná judikatura).

²² – V tomto ohledu viz mé stanovisko ve věci *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 41 a citovaná judikatura).

²³ – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 4. května 2023, *Finanzamt X* (Trvale instalované zařízení a stroje) (C-516/21, EU:C:2023:372, bod 30 a citovaná judikatura), a ze dne 18. dubna 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, bod 37 a citovaná judikatura).

uvedených dodáních. Bez dodání, a tedy bez osvobození od daně, nedochází k vyřízení těchto žádostí o vrácení a naopak. Hospodářské zájmy na dodáních a na činnostech spočívajících ve vyřízení žádosti jsou tedy vzájemně závislé.

53. Zadruhé Soudní dvůr posuzuje hodnotu hlavního a vedlejšího plnění, přičemž hodnota vedlejšího plnění je v porovnání s hodnotou hlavního plnění obvykle zanedbatelná²⁴.

54. V projednávané věci se částka účtovaná společností Határ Diszkont jako poplatek za vyřízení žádosti rovná 15 % částek zaplacených jako záloha na DPH, která je, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, stanovena ve výši 27 %. Hodnota plnění (pokud existuje) spočívající ve vyřízení uvedených částek je tedy rovna 4,05 % ceny dodání, a může být tedy považována za okrajovou ve vztahu k hodnotě hlavního plnění.

55. Okolnost, kterou zdůraznila ve svém vyjádření Komise, že žádost o vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH může být případně podána zástupci, kterému je svěřeno vyřízení žádosti o vrácení, a že tedy plnění může být rovněž uskutečněno třetí osobou nezávislou na hospodářském subjektu, který zboží dodal, není relevantní. Z judikatury vyplývá, že skutečnost, že nesamostatné vedlejší plnění může teoreticky poskytovat i třetí strana, nebrání existenci nesamostatného vedlejšího plnění²⁵. Kromě toho je nesamostatné vedlejší plnění vždy poskytováno stejným hospodářským subjektem, který poskytuje hlavní plnění. To je vlastní vedlejší povaze dotčeného plnění. Pokud by toto plnění bylo poskytnuto třetí osobou jako samostatné, a tedy nikoliv vedlejší plnění, podléhalo by zdanění. Příkladem mohou být náklady na dopravu: pokud prodávající přepravuje zboží (např. knihu) sám, jedná se o vedlejší plnění (zdanitelné sníženou sazbou); na druhé straně, pokud kupující požádá o přepravu zboží (knihy) třetí osobu, jedná se o samostatné plnění (zdanitelné základní sazbou).

56. Konečně osvobození od daně vztahující se na dodání zboží, konkrétně osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, má za cíl dodržovat v rámci mezinárodního obchodu zásadu zdanění zboží v místě určení tohoto zboží, a tím zajistit, aby dotčené plnění bylo zdaněno výlučně v místě, kde bude předmětné zboží spotřebováno²⁶. Vzhledem k tomu, že DPH je daní ze spotřeby, jež je vybírána na daňovém území Maďarska, avšak vyvezené zboží bude spotřebováno mimo tuto jurisdikci, DPH nemá být uplatněna na dodání tohoto zboží. Zamezí se tak dvojímu zdanění, které by obvykle jiný stát uložil při dovozu zboží²⁷, a zboží vyrobené v Unii a vyvezené mimo ni není v důsledku tohoto dvojího zdanění znevýhodněno v hospodářské soutěži.

57. Výklad směrnice o DPH, který by umožnil považovat za zdanitelná taková plnění, jež spočívají ve vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH na základě výše uvedeného osvobození od daně, by však byl v rozporu s těmito cíli. Uvalením DPH na vedlejší plnění, které je nezbytné k získání vrácení uvedených částek na základě uvedeného osvobození od daně, by totiž byla ohrožena daňová neutralita vývozu.

²⁴ – Viz mé stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 39 a citovaná judikatura).

²⁵ – Viz mé stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 43 a citovaná judikatura).

²⁶ – Rozsudky ze dne 17. října 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, bod 20), a ze dne 17. prosince 2020, BAKATI PLUS, (C-656/19, EU:C:2020:1045, bod 50).

²⁷ – Stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, bod 66 a citovaná judikatura).

4. K osvobození od daně na základě čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH

58. Ještě podpůrněji se budu zabývat otázkou uplatnění osvobození od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, na kterou odkazuje předkládající soud.

59. Článek 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, který je obsažen v kapitole 6 hlavy IX této směrnice, ukládá členským státům povinnost osvobodit od DPH „poskytnutí služby, včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na nějž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a)“ uvedené směrnice.

60. Z jeho znění vyplývá, že s výjimkou osvobození od daně týkajících se činností ve veřejném zájmu uvedených v článku 132 směrnice o DPH, jakož i osvobození ve prospěch řady různorodých činností, na které se vztahuje článek 135 téže směrnice, je od daně osvobozeno poskytnutí služby, včetně přepravy a vedlejších plnění, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, *na nějž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.*

61. Zboží uvedené v článku 61 směrnice o DPH je zboží, které se nenachází ve volném oběhu, ale je umístěno v celním nebo obdobném skladu²⁸, nebo které se nachází ve volném oběhu, ale vztahuje se na něj režim vnitřního tranzitu Unie, nebo na které se vztahuje režim dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo režim vnějšího tranzitu. Pokud jde o čl. 157 odst. 1 písm. a) téže směrnice, ten se týká zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním nebo obdobném skladu.

62. Je však třeba konstatovat, že ze spisu nevyplývá, že by se zboží vyvážené v projednávané věci nacházelo v některé ze situací uvedených v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Z toho vyplývá, že toto ustanovení není v projednávané věci použitelné²⁹.

5. Dílčí závěry

63. Závěrem navrhuji odpovědět na první předběžnou otázku následovně. Článek 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že činnosti prodávajícího spočívající ve vyřízení žádosti za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH pořizovateli-nerezidenty v Unii v rámci plnění osvobozených od DPH týkajících se dodání zboží následně vyvezeného těmito pořizovateli nepředstavují specifické a samostatné poskytování služeb v rámci uvedených dodání. V důsledku toho tyto činnosti nepodléhají zdanění podle této směrnice, neboť jsou pouhým uplatněním osvobození od daně a nepředstavují výkon specifické hospodářské činnosti odlišné od činnosti související s dodáním zboží.

B. Ke druhé, třetí a čtvrté předběžné otázce

64. Vzhledem k odpovědi, kterou navrhuji dát na první předběžnou otázku, není třeba odpovídat na druhou, třetí a čtvrtou předběžnou otázku. Podpůrně však níže stručně uvedu své úvahy k těmto otázkám.

²⁸ – Článek 61 této směrnice výslovně odkazuje na článek 156 uvedené směrnice.

²⁹ – V tomto ohledu uvádím, že rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), na který odkazuje předkládající soud v předkládacím rozhodnutí, se týkal zboží v režimu vnějšího tranzitu (viz body 8, 24, 51 a 61 tohoto rozsudku).

1. Ke druhé předběžné otázce

65. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, že by dotčené činnosti vyřízení žádosti představovaly zdanitelné poskytnutí služby, musí být takové plnění považováno za osvobozené od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

66. Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.

67. Předkládající soud má pochybnosti o použitelnosti tohoto ustanovení, neboť pořizovatelé-nerezidenti v Unii, kteří zboží obdrželi, by podle zákona měli vůči společnosti Határ Diszkont peněžitou pohledávku na vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH, a že poplatky za vyřízení jsou spojeny s touto pohledávkou.

68. V projednávané věci nedošlo k žádné finanční transakci, která by odůvodňovala použití daného ustanovení³⁰. Společnost Határ Diszkont zejména neposkytla žádný úvěr pořizovatelům-nerezidentům. Pouze si ponechala částky odpovídající DPH z dotčených nákupů, které by musela odvést do státní pokladny, pokud by osvobození od daně nebylo uplatněno, neboť čekala, až pořizovatelé-nerezidenti předloží doklady, které prokazují, že věcné požadavky pro osvobození od daně byly skutečně splněny. Po předložení příslušných dokladů a po vyjasnění, že DPH z těchto transakcí není splatná z důvodu uplatnění osvobození od daně, vrátila odpovídající částku pořizovatelům-nerezidentům.

69. Z toho vyplývá, že osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH není v projednávané věci v žádném případě použitelné.

2. Ke třetí předběžné otázce

70. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je – v případě záporné odpovědi na první a druhou otázku – zda zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby daňová správa podrobila DPH určitá plnění týkající se období, které již uplynulo, a to ve třech situacích: zaprvé, pokud daňová správa kontrolovala a přijala daňová přiznání k DPH osoby povinné k dani za několik let, aniž v rámci několika daňových kontrol zpochybnila kvalifikaci těchto plnění jako „plnění osvobozených od DPH“; zadruhé, pokud neupozornila osobu povinnou k dani na změnu platné vnitrostátní právní úpravy, která ve znění před legislativní změnou výslovně uváděla uvedená plnění jako plnění osvobozená od daně; a zatřetí, když se předkládací rozhodnutí odvolává na skutečnost, že v průběhu dotčené daňové kontroly za rok 2020 si společnost Határ Diszkont vyžádala stanovisko daňové správy³¹. Společnost Határ Diszkont obdržela odpověď v tom smyslu, že poplatky za dotčená vyřízení je třeba považovat za vedlejší výdaje na dodání zboží osvobozené od DPH a jako takové sdílí osud hlavního plnění, pokud jde o režim osvobození od DPH.

³⁰ – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 41 a citovaná judikatura).

³¹ – Viz bod 20 tohoto stanoviska.

71. Podle judikatury Soudního dvora patří zásada ochrany legitimního očekávání mezi základní zásady Unie³². Soudní dvůr upřesnil, že tato zásada se vztahuje na každého jednotlivce, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, jež mu poskytl³³. Tato zásada vyžaduje, aby akty správních orgánů vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné a oprávněné očekávání³⁴.

72. Zaprvé vyvstává otázka, zda je v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání, že během několika daňových kontrol nebyla zpochybněna kvalifikace činností spočívajících ve vyřízení žádosti pro účely vrácení částek zaplacených jako záloha na DPH jakožto „plnění osvobozených od DPH“.

73. Z judikatury vyplývá, že pouhé přijímání daňových přiznání k DPH vnitrostátní daňovou správou i po několik let, která nezahrnovala částky týkající se určitých plnění, nepředstavuje konkrétní ujištění poskytnuté správou ohledně neuplatnění DPH na tato plnění, a nemůže tedy v tomto ohledu vyvolat legitimní očekávání³⁵. Stejně tak pouhé přijímání daňových přiznání k DPH podaných osobou povinnou k dani za několik let bez zpochybnění kvalifikace těchto plnění jako „plnění osvobozených od DPH“ během daňových kontrol podle mého názoru v zásadě nepředstavuje konkrétní ujištění. Takové pouhé přijetí tedy nemůže u běžně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vyvolat legitimní očekávání, že tato plnění jsou osvobozena od daně³⁶.

74. V projednávané věci však z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ze zpráv o daňové kontrole „jasně vyplývá“, že „daňová správa měla po léta za to, že [společnost Határ Diszkont] oprávněně vystavovala faktury osvobozené od DPH za službu spočívající ve vyřízení“. Předkládající soud však v tomto ohledu neposkytuje žádná další upřesnění. Předkládajícímu soudu tedy přísluší ověřit, zda tyto zprávy obsahovaly „konkrétní ujištění“ ve smyslu výše uvedené judikatury Soudního dvora, pokud jde o daňové zacházení s dotčenou službou spočívající ve vyřízení, pokud by taková služba – *quod non* – měla být v projednávané věci připuštěna³⁷.

75. Pokud jde zadruhé o neexistenci informací o změně platných vnitrostátních právních předpisů, nechápu, jak by takové opomenutí mohlo představovat „konkrétní ujištění“, které by vyvolalo podložené naděje ve smyslu judikatury uvedené v bodě 71 tohoto stanoviska. Kromě toho se nezdá, že by daňová správa měla povinnost informovat osoby povinné k dani o změnách daňových právních předpisů, o nichž by běžně opatrné a obezřetné hospodářské subjekty měly vědět.

³² – Viz rozsudky ze dne 7. června 2005, VEMW a další (C-17/03, EU:C:2005:362, bod 73 a citovaná judikatura), a ze dne 14. března 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, bod 23 a citovaná judikatura).

³³ – Viz zejména rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 90 a citovaná judikatura).

³⁴ – V tomto ohledu viz mé stanovisko ve věci BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, bod 68 a citovaná judikatura).

³⁵ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 92).

³⁶ – V tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, bod 46), a ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 47 a 48).

³⁷ – V tomto ohledu uvádím, že nelze vyloučit, že v určitých specifických situacích může praxe daňové správy týkající se daňového zacházení s určitými transakcemi vyvolat u hospodářského subjektu podložené naděje ohledně tohoto zacházení, takže odlišné uplatnění se zpětnou účinností na základě změny názoru daňové správy by se mohlo ukázat jako problematické. Vzhledem k odpovědi na první předběžnou otázku, kterou navrhuji, však nepovažuji za nutné zabývat se zde citlivou otázkou určení toho, co představuje „konkrétní ujištění“ ze strany daňové správy v souvislosti s daňovými kontrolami týkajícími se předchozích daňových období.

76. Zatřetí informace poskytnuté daňovou správou v odpovědi na žádost společnosti Határ Diszkont nelze podle mého názoru v projednávané věci označit za „konkrétní ujištění“, které by vyvolalo podložené naděje. Jak sám předkládající soud zdůrazňuje, toto sdělení – které navíc nemělo závaznou povahu – bylo zasláno v průběhu daňové kontroly (a kvůli této kontrole). Tyto informace nezávazné povahy a „*ex post*“ tedy nemohly mít žádný vliv na daňová přiznání k DPH, která byla předmětem daňové kontroly.

3. Ke čtvrté předběžné otázce

77. V rámci čtvrté předběžné otázky má předkládající soud pochybnosti o výkladu článků 73 a 78 směrnice o DPH, pokud jde o základ daně, který je třeba v projednávané věci zohlednit, jakož i o metodu výpočtu DPH. Předkládající soud se zejména s ohledem na judikaturu Soudního dvora zabývá přístupem daňové správy, která v projednávané věci považovala poplatky za vyřízení za čistou částku, a nikoli za hrubou částku včetně DPH. Tato otázka by měla být zodpovězena pouze v případě, že by v případě záporné odpovědi na první tři otázky byly uvedené činnosti spočívající ve vyřízení považovány za zdanitelné poskytnutí služby, které není osvobozené od daně.

78. V tomto ohledu připomínám, že podle článku 73 směrnice o DPH zahrnuje základ daně „vše, co tvoří protiplnění“, které poskytovatel služeb získal nebo má získat. Protiplnění odpovídá dohodnuté ceně, kterou musí příjemce plnění zaplatit za službu. Článek 78 písm. a) této směrnice dále upřesňuje, že základ daně zahrnuje rovněž všechny daně s výjimkou samotné DPH. Právě na tento základ daně je pak třeba uplatnit příslušnou sazbu DPH (článek 93 uvedené směrnice). V článku 1 odst. 2 uvedené směrnice se ještě jasněji uvádí, že každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně³⁸.

79. Z toho vyplývá, že pro určení základu daně je třeba odečíst DPH, splatnou podle zákona, podle čl. 78 písm. a) směrnice o DPH od jakéhokoli protiplnění ve smyslu článku 73 této směrnice³⁹.

80. Ze všech těchto úvah vyplývá, že v každé dohodnuté (hrubé) ceně je vždy zahrnuta DPH v (příslušné) zákonem stanovené výši, přičemž z hlediska otázky, jaká daň má být odvedena daňovému věřiteli, nehraje žádnou roli to, zda si toho smluvní strany byly, nebo nebyly vědomy⁴⁰.

81. Soudní dvůr tedy výslovně rozhodl, že z čl. 78 písm. a) směrnice o DPH vyplývá skutečnost, že DPH je *ipso iure* vždy zahrnuta do sjednané ceny, a to i v případě pochybení osoby povinné k dani při stanovení použitelné sazby⁴¹.

82. V projednávané věci by v případě, že by předmětné činnosti spočívající ve vyřízení žádosti o vrácení měly být – *quod non* – považovány za zdanitelné poskytnutí služby, které není osvobozené od daně, musela být dohodnutá cena, tedy 15 % částek zaplacených jako záloha na

³⁸ – Viz mé stanovisko ve věci Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby) (C-606/22, EU:C:2023:893, bod 29).

³⁹ – Viz mé stanovisko ve věci Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby) (C-606/22, EU:C:2023:893, bod 30).

⁴⁰ – Viz mé stanovisko ve věci Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby) (C-606/22, EU:C:2023:893, bod 32). Viz rovněž rozsudek ze dne 21. března 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby) (C-606/22, EU:C:2023:255, bod 26 a citovaná judikatura).

⁴¹ – Rozsudek ze dne 21. března 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby) (C-606/22, EU:C:2023:255, bod 27).

DPH a následně vrácených, považována za hrubou cenu, která již zahrnuje DPH. Podle toho by se měl vypočítat základ daně, na který by se následně měla uplatnit sazba DPH. Skutečnost, že se osoba povinná k dani mohla mylně domnívat, že předmětná plnění jsou osvobozena od daně, a sazba daně použitelná na tato plnění měla být tedy podle jejího názoru nulová, je v tomto ohledu irelevantní.

VI. Závěry

83. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které položil Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko) následovně:

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

musí být vykládány v tom smyslu,

že činnosti prodávajícího spočívající ve vyřízení žádosti za účelem vrácení částek zaplacených jako záloha na dani z přidané hodnoty (DPH) pořizovateli-nerezidenty v Evropské unii v rámci plnění osvobozených od DPH týkajících se dodání zboží následně vyvezeného těmito pořizovateli nepředstavují specifické a samostatné poskytování služeb v rámci uvedených dodání. V důsledku toho tyto činnosti nepodléhají zdanění podle této směrnice, neboť jsou pouhým uplatněním osvobození od daně a nepředstavují výkon specifické hospodářské činnosti odlišné od činnosti související s dodáním zboží.“