



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 19. decembra 2024¹

Zadeva C-427/23

Határ Diszkont Kft.
proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi 1(2), 2(1)(c) in 78 – Vračilo zneskov, plačanih vnaprej za DDV, kupcem, ki niso rezidenti Evropske unije – Stroški vodenja dokumentacije – Storitve, ki je predmet DDV – Pojmi ‚enotna kompleksna storitev‘, ‚pomožna storitev glavne storitve‘ in ‚samostojnost storitve‘ – Oprostitve na podlagi členov 135(1)(e) in 146(1)(d) – Varstvo legitimnega pričakovanja – Davčna osnova“

I. Uvod

1. V tem postopku predhodnega odločanja mora Sodišče ponovno preučiti v praksi pomembno vprašanje, kdaj je treba v okviru davčne obravnave določenih transakcij šteti, ali gre za eno ali za več storitev. V tem zadnjem primeru se pojavlja tudi vprašanje opredelitve teh storitev kot „samostojnih storitev“, „enotnih kompleksnih storitev“ ali „pomožnih storitev glavne storitve“.²

2. V obravnavani zadevi je madžarska družba kupcem, ki niso rezidenti Evropske unije, prodajala različno blago za izvoz zunaj Unije. Ta prodaja je potekala v njeni trgovini na Madžarskem blizu meje s Srbijo. Te transakcije so bile načeloma oproščene davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) kot dobave blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža tam, odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije. To podjetje je nato kupcem nerezidentom vrnilo zneske, ki so jih ti plačali vnaprej za DDV, ki bi ga bilo treba plačati, če zadevna oprostitve ne bi bila izvedena. Podjetje pa je za vodenje dokumentacije v zvezi s temi vračili obračunalo stroške v višini 15 % vrnjenega zneska. V zvezi s tem se pojavi vprašanje davčne obravnave teh stroškov vodenja dokumentacije. Ali dejavnosti vodenja dokumentacije pomenijo samostojno in obdavčljivo storitev, ali pa gre za pomožne storitve, ki sledijo davčni obravnavi oproščene glavne storitve, torej dobave blaga za izvoz? Ali pa so celo oproščene na podlagi drugih določb?

¹ Jezik izvirnika: francoščina.

² Glede teh vprašanj glej nedavni sodbi z dne 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), in z dne 20. aprila 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točke od 14 do 47, kjer je več sklicevanj na sodno prakso).

3. Ta zadeva daje Sodišču možnost, da pojasni merila za obravnavo takih transakcij z vidika DDV. Poleg tega se v tej zadevi podredno postavljajo vprašanja glede varstva legitimnih pričakovanj v primeru, ko je davčni organ več let izvajal nadzor nad obračuni DDV in sprejemal te obračune, v katerih so bile te transakcije obravnavane kot oproščene, ter glede davčne osnove, ki jo je treba upoštevati v obravnavanem primeru, in načina izračuna DDV.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost³ opredeljuje pravni okvir Unije. Člen 1(2) te direktive določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

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

[...]“

5. Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

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

[...]

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

[...]“

6. Člen 73 Direktive o DDV določa:

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

³ UL 2006, L 347, str. 1, v različici, ki je veljala za sporno obdobje (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

7. Člen 78 te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

[...]

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

[...]“

8. Člen 135(1)(d) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

[...]“

9. Člen 146(1) te direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(b) dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj [Unije],

[...]

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

B. Madžarsko pravo

10. Nacionalna zakonodaja s področja DDV, ki je pomembna za to zadevo, je vsebovana v általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII o davku na dodano vrednost) iz leta 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: madžarski zakon o DDV).

11. Člen 98(1) madžarskega zakona o DDV določa:

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

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

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

12. Člen 99 tega zakona določa:

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

- (a) vrednost dobave vključno z davkom presega denarni znesek, ki je enakovreden 175 EUR;
- (b) tuji potnik svoj pravni položaj dokaže s potovalnimi ali drugimi veljavnimi javnimi osebnimi identifikacijskimi dokumenti, ki jih priznava Madžarska (v nadaljevanju skupaj: potovalni dokumenti);
- (c) iznos blaga z navedenega ozemlja potrdi organ na točki izstopa izdelkov iz [Unije] z zaznamkom in žigom na obrazcu, ki ga za to zagotavlja državna davčna uprava ali na obrazcu, ki ga odobri nacionalna davčna uprava in ki vsebuje podatke, določene v odstavku 10 (v nadaljevanju skupaj: obrazec za zahtevek za vračilo davka), ob hkratni predložitvi blaga in izvirnika računa, ki potrjuje dobavo blaga.

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

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

4. Za oprostitev plačila davka velja pogoj:

- (a) da prodajalec blaga poseduje prvi izvod obrazca za zahtevek za vračilo davka z zaznamkom in žigom iz odstavka 1(c) in
- (b) če je bil davek pobran ob dobavi blaga, da mora prodajalec vrniti navedeni davek tujemu potniku v skladu z odstavki od 5 do 8.

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

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

6. Za pridobitev vračila davka tuji potnik ali njegov zastopnik

- (a) prodajalcu blaga izroči prvi izvod z zaznamkom in žigom v skladu z odstavkom 1(c) obrazca za zahtevek za vračilo davka in
- (b) prodajalcu blaga predloži izvirnik računa, ki potrjuje dobavo blaga.

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

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

[...]“

13. V skladu s členom 98(3) CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (zakon št. CLI o upravnem postopku na davčnem področju) iz leta 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192) mora davčni zavezanec, če je deležen oprostitve plačila davka, to dokazati z dokumentom ali na drug ustrezen način.

14. Az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (zakon št. LXXIV o davku na dodano vrednost) (*Magyar Közlöny* 1992/128) iz leta 1992, ki je veljal do 31. decembra 2007, je v členu 30(1) v povezavi s prilogo 2 k temu zakonu na seznam oproščenih dobav blaga in storitev dodal „vračila davka, ki jih je gospodarski subjekt izvedel v korist tujega potnika na podlagi posebne ureditve“.

III. Dejansko stanje

15. Madžarska družba Határ Diszkont Kft. (v nadaljevanju: Határ Diszkont) je leta 2020 v svoji trgovini v Tompi, ki je na Madžarskem v bližini srbsko-madžarske meje, kupcem, ki niso rezidenti Unije, natančneje kupcem, ki so rezidenti Srbije, prodajala različno blago. Ti tuji kupci so blago, kupljeno na Madžarskem, izvozili še isti dan. Na računih za plačilo v gotovini za te nakupe je bilo navedeno „vrnjen DDV“.

16. Družba Határ Diszkont je v obdobju po izvozu navedenim kupcem vrnila ves DDV, ki je bil obračunan na računu, in izdala ustrezno blagajniško potrdilo. Zdi se, da se je moral kupec nerezident, da bi lahko dobil povrnjene zneske, plačane vnaprej za DDV, fizično vrniti v trgovino Határ Diszkont.⁴ Družba Határ Diszkont je tem tujim strankam za vodenje dokumentacije v zvezi s temi vračili zaračunala stroške vodenja dokumentacije v višini 15 % vrnjenega DDV.

17. Postopek vodenja dokumentacije so sestavljale naslednje faze: (a) preverjanje veljavnega potovalnega dokumenta kupca nerezidenta ob prodaji; (b) izdaja obrazca za zahtevek za vračilo davka in računa navedenemu kupcu; (c) preverjanje veljavnega potovalnega dokumenta kupca in obrazca za zahtevek za vračilo davka, predloženega z namenom vračila DDV; (d) sprememba, kopiranje in arhiviranje računa za prodajo; (e) vračilo zneska, plačanega vnaprej za DDV, kupcu nerezidentu v gotovini; (f) izdaja blagajniškega potrdila in podpis tega potrdila s strani kupca; (g) izdaja računa za stroške vodenja dokumentacije; (h) izdaja blagajniškega potrdila in podpis tega potrdila s strani kupca nerezidenta; (i) plačilo stroškov vodenja dokumentacije v gotovini.

⁴ To je na obravnavi potrdila madžarska vlada. Poleg tega je treba v skladu s členom 99(7) madžarskega zakona o DDV v primeru vračila zneskov, plačanih vnaprej za DDV, načeloma plačati v gotovini.

18. Na dan vračila zneskov, plačanih vnaprej za DDV, je družba Határ Diszkont izdala račune za gotovinsko plačilo navedenih stroškov vodenja dokumentacije, katerih plačilo je bilo potrjeno z blagajniškimi potrdili. Družba Határ Diszkont je v svojih obračunih DDV prihodke od teh stroškov vodenja dokumentacije označila kot nadomestilo za oproščene storitve.

19. Med nadzorom, ki ga je davčni organ⁵ izvedel v zvezi z letom 2020 zlasti na področju DDV, je družba Határ Diszkont med drugim zagovarjala stališče, da je šlo pri dejavnostih vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, za opravljanje storitve, oproščeno DDV.

20. V tem okviru se je družba Határ Diszkont v odgovor na izrecno postavljeno vprašanje v zvezi s tem sklicevala na informacijo samega davčnega organa⁶. Iz te informacije je bilo razvidno, da je treba stroške vodenja dokumentacije, ker so povezani z oprostitvijo, obravnavati kot postranske stroške dobave blaga in mora torej zanje veljati ureditev oprostitve DDV, ki se uporablja za glavno transakcijo.

21. Družba Határ Diszkont je med postopkom nadzora prav tako trdila, da bi morala biti storitev v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, oproščena davka na podlagi nacionalne določbe, s katero je bila prenesena oprostitvev finančnih transakcij, določena v členu 135(1)(d) Direktive o DDV, in določbe, s katero je bila prenesena oprostitvev transakcij, povezanih z izvozom blaga, določena v členu 146(1)(e) te direktive.⁷

22. Davčni organ je zavrnil trditve družbe Határ Diszkont. Z odločbo z dne 22. julija 2022 je ugotovil, da družba Határ Diszkont dolguje DDV. Ta odločba je bila potrjena z odločbo pritožbenega davčnega organa⁸ z dne 27. oktobra 2022.

23. Družba Határ Diszkont je pri predložitvenem sodišču, Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska), vložila tožbo za razglasitev ničnosti zadnjenavedene odločbe.

IV. Vprašanja za predhodno odločanje

24. Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu) je z odločbo z dne 3. julija 2023 prekinilo postopek in Sodišču postavilo naslednja štiri vprašanja:

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

⁵ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (davčni in carinski direktorat okrožja Bács-Kiskun, ki spada pod nacionalno davčno in carinsko upravo, Madžarska).

⁶ Informacijo je pripravil Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyféllapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (oddelek za odnose z uporabniki in informacije osrednjega direktorata nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska).

⁷ Člen 86(1)(d) in (e) oziroma člen 102(1)(b) madžarskega zakona o DDV.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska).

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero se stroški vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom DDV po dobavi blaga tujim potnikom ne štejejo za oproščene davka kot „transakcija v zvezi s plačili ali dolгови“, v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV?
 3. Če je odgovor na prvo in drugo vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero mora tudi izdajatelj računov za stroške vodenja dokumentacije retroaktivno plačati DDV, čeprav je bil v letih pred nadzorom že večkrat predmet nadzora davčne uprave, ki je v okviru takih nadzorov preučila prakso izdajatelja, ki je štel, da so stroški vodenja dokumentacije oproščeni DDV, vendar ji ni nasprotovala in ga ni obvestila, da se je zakonodaja v državi članici, ki je veljala do 31. decembra 2007 in v kateri je bilo izrecno navedeno, da med oproščene storitve spadajo „vračila davka, ki jih je gospodarski subjekt izvedel v korist tujega potnika na podlagi posebne ureditve“, spremenila, v skladu z načelom varstva legitimnih pričakovanj, ki je eno od temeljnih načel skupnega sistema DDV?
 4. Če je odgovor na prvo, drugo in tretje vprašanje pritrdilen, ali je praksa davčne uprave države članice, v skladu s katero se šteje, da je plačilo, ki je na računih v zvezi s stroški vodenja dokumentacije navedeno kot oproščeno, davčna osnova za odmero DDV, na podlagi katere mora izdajatelj računov glede na odločbo davčnega organa plačati DDV v skladu s splošnimi pravili, čeprav plačilo, ki so ga izvedli tuji potniki, ne vključuje takega zneska, v skladu s členoma 73 in 78 Direktive o DDV?“
25. V postopku pred Sodiščem sta madžarska vlada in Evropska komisija podali pisni stališči ter se udeležili obravnave 17. oktobra 2024.

V. Analiza

A. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

1. Uvodne ugotovitve

26. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člene 1(2), 2(1)(c) in 78 Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z „vračilom DDV“, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, kupcem, ki niso rezidenti Unije, in ki je povezana z oproščenimi dobavami blaga, pomeni opravljanje samostojne storitve, ki je ločena od teh dobav blaga, in je torej kot taka predmet DDV. V takem primeru se to sodišče sprašuje, ali bi bilo treba tako storitev šteti za oproščeno na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV.

27. Uvodoma je treba poudariti, da v obravnavanem primeru tehnično gledano ne gre za „vračilo“ DDV. V tej zadevi namreč ni sporno, da je prodaja v zvezi z zadevnimi dobavami blaga, ki jih je družba Határ Diszkont opravila kupcem, ki niso rezidenti Unije, oproščena plačila DDV v skladu s členom 146(1)(b) Direktive o DDV zaradi izvoza tega blaga. Ker gre za oproščene transakcije, zanje ni treba plačati DDV. Posledično pri tem niti ne more iti za „vračilo“ DDV.

28. V obravnavani zadevi kupci nerezidenti ob nakupu blaga družbi Határ Diszkont plačajo skupno bruto ceno (v nadaljevanju: bruto cena), ki vključuje znesek, ki ustreza DDV, ki bi ga bilo treba plačati, če se zadevna oprostitev ne bi uporabila, ker se blago na koncu ne bi izvozilo ali ker

kupec ne bi predložil dokumentov, potrebnih za dokazovanje izpolnjevanja vsebinskih pogojev za oprostitev. V teh okoliščinah plačila, ki jih je družba Határ Diszkont izvedla kupcem nerezidentom, pomenijo vračila zneskov, ki so bili plačani vnaprej v višini DDV, ki bi ga bilo morda treba plačati (v nadaljevanju: zneski, plačani vnaprej za DDV). Ne gre torej za „vračila“ DDV.

29. Zdaj, ko je to pojasnjeno, menim, da dejavnost vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, ne pomeni posebne storitve, ki bi bila obdavčljiva in predmet DDV, saj gre le za izvajanje zadevne oprostitve (glej oddelek 2). Podredno, če bi bilo treba šteti, da gre v obravnavanem primeru dejansko za obdavčljivo storitev, bi šlo vsekakor za pomožno storitev, ki ni samostojna glede na glavno storitev, torej dobavo oproščenega blaga, in bi zanjo morala veljati enaka ureditev oprostitve (glej oddelek 3). Nazadnje, oprostitev iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV nikakor ni upoštevana v obravnavani zadevi (glej oddelek 4).

2. Neobstoj obdavčljive storitve

30. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

31. Pri obdavčljivih transakcijah se predpostavlja, da obstaja transakcija med strankami, ki zajema določitev cene ali protivrednosti. Opravljanje storitev je torej obdavčljivo, le če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika.⁹

32. Dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, pomenijo torej posebno obdavčljivo storitev, le če je mogoče ugotoviti, da gre za tako pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve.

33. V obravnavani zadevi kupci nerezidenti Unije pri družbi Határ Diszkont kupujejo blago, ki je na podlagi člena 146(1)(b) Direktive o DDV oproščeno plačila DDV. Vendar mora družba Határ Diszkont kot davčni zavezanec za to, da bi bile te transakcije upravičene do te oprostitve, davčnemu organu predložiti dokaz, da so izpolnjeni vsebinski pogoji za to oprostitev.¹⁰ Posledica kršitve formalne zahteve je lahko namreč zavrnitev oprostitve plačila DDV, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.¹¹

34. Da bi lahko družba Határ Diszkont davčnemu organu predložila take dokaze, mora imeti vso potrebno dokumentacijo, s katero lahko dokaže, da gre dejansko za oproščene transakcije. S to dokumentacijo, ki jo mora v bistvu predložiti kupec, je treba med drugim dokazati dejanski izvoz kupljenega blaga. Zato je ni mogoče predložiti ob nakupu blaga, temveč šele po dejanskem izvozu blaga. To jasno izhaja tudi iz člena 99 madžarskega zakona o DDV.

⁹ Glej med drugim sodbo z dne 26. oktobra 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, točki 32 in 33 ter navedena sodna praksa); glej tudi sodbo z dne 4. julija 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, točka 36 in navedena sodna praksa).

¹⁰ To je poleg tega izrecno določeno v madžarskem pravu v členu 98(3) zakona št. CLI iz leta 2017.

¹¹ Glej med drugim sodbo z dne 29. februarja 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, točka 28 in navedena sodna praksa).

35. Družba Határ Diszkont mora, da bi lahko dokazala, da so izpolnjeni vsebinski pogoji za oprostitev,¹² torej pridobiti, upravljati in preverjati vso dokumentacijo, ki je pomembna za izvajanje oprostitve. Poleg tega nosi tveganja, povezana z morebitnimi napakami ali drugimi vrstami težav, povezanimi s to dokumentacijo.

36. V tem okviru mora družba Határ Diszkont, kot je razvidno iz točke 17 teh sklepnih predlogov, opraviti vrsto administrativnih nalog, in sicer od izdaje obrazca za zahtevek za vračilo davka do vračila ustreznih zneskov, potem ko ima vse dokumente, ki dokazujejo izpolnjevanje vsebinskih pogojev za oprostitev.

37. Vse te dejavnosti, ki nedvomno povzročajo stroške, se opravijo, da se zagotovi izvajanje oprostitve v zvezi z dobavami izvoženega blaga, in se ne zdijo izraz posebne storitve, ki bi bila samostojna glede na te dobave.

38. Gospodarski namen nakupov, ki jih opravijo kupci, ki niso rezidenti Unije, je pridobitev blaga, za katerega velja ureditev oprostitve DDV, z namenom izvoza. Brez izvedbe navedenih dejavnosti vodenja dokumentacije te transakcije ne bi mogle biti oproščene plačila DDV, brez oprostitve pa do pridobitev dejansko ne bi prišlo, kot je izrecno navedeno tudi v predložitveni odločbi.¹³ Izvajanje oprostitve je torej bistven element za doseg zgoraj navedenega gospodarskega namena transakcij pridobitve.

39. Iz tega izhaja, da se z vidika tega gospodarskega namena zadevne dejavnosti vodenja dokumentacije zdijo neločljivo povezane s temi transakcijami in bistvene za njihovo izvedbo.

40. V teh okoliščinah bi bila po mojem mnenju razdelitev dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, zaradi oprostitve oproščenih dobav, umetna.¹⁴ Glede na vse okoliščine, v katerih se izvajajo te transakcije, gre namreč za transakcijo, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev in ki se ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanja sistema DDV.¹⁵

41. V teh okoliščinah in s pridržkom presoje dejanskega stanja s strani predložitvenega sodišča zneski, prejeti iz naslova stroškov vodenja dokumentacije, torej pomenijo zgolj povišanje prodajne cene blaga, ki so jo sprejeli kupci nerezidenti, za kritje poznejših stroškov, nastalih zaradi izvajanja oprostitve v zvezi s pridobitvijo blaga. Na primer, če je uporabljena stopnja DDV 27 % in bruto cena za nakup blaga, namenjenega za izvoz, 127 (100 cena blaga + 27 kot znesek, plačan vnaprej za DDV) in če se oprostitev uporabi, bo (neto) cena za pridobitev blaga tako na koncu znašala 104,05.¹⁶

42. Kot poudarja predložitveno sodišče, je družba Határ Diszkont poleg tega v svojih trgovinah objavila informacije o stroških vodenja dokumentacije in kupce nerezidente obvestila o teh stroških. Ti kupci so bili torej ob nakupu blaga z namenom izvoza popolnoma seznanjeni s temi stroški in so jih nedvomno morali upoštevati pri svoji odločitvi za nakup blaga, namenjenega za

¹² Glede vsebinskih pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za uporabo te oprostitve, glej sodbo z dne 17. decembra 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, točka 55 in naslednje).

¹³ Glej drugi odstavek dela, naslovljenega „Tožba v postopku v glavni stvari“, str. 8 in 9 francoskega prevoda predloga za sprejetje predhodne odločbe.

¹⁴ Glej med drugim sodbo z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, točka 35 in navedena sodna praksa). Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 16 in naslednje z drugimi sklici na sodno prakso).

¹⁵ Glej med drugim sodbo z dne 18. aprila 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, točka 35).

¹⁶ 15 % od 27 je enako 4,05.

izvoz. Iz tega sledi, da so morali ti kupci ob sklenitvi pogodbe o prodaji zadevnega blaga nujno vsaj implicitno sprejeti te pogoje. Opis pogodbenih razmerij med družbo Határ Diszkont in kupci, ki niso rezidenti Unije, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe potrjuje te premisleke.¹⁷

43. Poleg tega iz predložitvene odločbe izhaja, da družba Határ Diszkont trdi, ne da bi ji kdo oporekal, da je bil znesek stroškov vodenja dokumentacije, in sicer 15 % zneskov, plačanih vnaprej za DDV, ki so bili pozneje vrnjeni, izračunan na podlagi nastalih stroškov. Tako zneski, prejeti iz naslova stroškov vodenja dokumentacije, niso plačilo, ki pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika, in ki ustvarja prihodke iz gospodarske dejavnosti, ki ni povezana z dobavami oproščenega blaga, temveč so v bistvu namenjeni kritju poznejših stroškov, ki jih bo družba Határ Diszkont imela zaradi izvajanja oprostitve, povezane z dobavo zadevnega blaga.

44. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da na področju DDV dobavitelji delujejo v vlogi pobiralcev davka za državo in v interesu državne blagajne. Ti dobavitelji so zavezani plačati DDV, čeprav ga kot davek na porabo v končni fazi nosi končni porabnik.¹⁸ To, da bi se z DDV obdavčila plačila družbe Határ Diszkont, ki izvirajo iz take dejavnosti pobiranja – in celo za zagotavljanje izvajanja oprostitve z znižanjem cene s 127 na 104,05 – za račun države, bi bilo torej vsaj nenavadno za sistem.

45. V zvezi z okoliščino, poudarjeno v odločbi davčnega organa, da prodaja izvoženega blaga in dejavnosti vodenja dokumentacije časovno ne sovpadajo,¹⁹ naj poudarim, da sprememba cene dobave ali storitve načeloma nikoli ni sočasna s prodajo ali dobavo, temveč ji vedno sledi. V tej zadevi gre v končni fazi za vprašanje spremembe cene. Če so kupci nerezidenti želeli izvesti to transakcijo nakupa oproščenega blaga v trgovini družbe Határ Diszkont, so morali sprejeti naknadno spremembo cene ob izvajanju oprostitve. Če se s tem ne bi strinjali, bi se morali iti v drugo trgovino.

46. Skratka, iz vseh zgoraj navedenih preudarkov je razvidno, da v obravnavani zadevi dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, z namenom oprostitve zadevnih dobav blaga po mojem mnenju ne pomenijo posebne storitve, ki bi bila samostojna glede na te dobave in bi bila obdavčljiva v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV.

3. Podredno, narava nesamostojne pomožne storitve

47. Če bi Sodišče razsodilo, da dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, pomenijo samostojno storitev, bi šlo po mojem mnenju v vsakem primeru za pomožno storitev, ki ni samostojna glede na glavno storitev, torej oproščeno dobavo blaga, in katere davčna obravnava, in sicer ureditev oprostitve, bi bila posledično enaka.

¹⁷ Glej tretji odstavek dela, naslovljenega „Tožba v postopku v glavni stvari“, str. 9 francoskega prevoda predloga za sprejetje predhodne odločbe.

¹⁸ Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21).

¹⁹ Glej četrti odstavek dela, naslovljenega „Odločitev davčnega organa prve stopnje“, str. 6 francoske različice predloga za sprejetje predhodne odločbe.

48. Sodišče v svoji ustaljeni sodni praksi izhaja iz načela, da je treba za namene DDV vsako dobavo blaga ali storitve praviloma obravnavati kot ločeno in samostojno dobavo blaga ali storitve. Vendar načelo neodvisnosti vsake dobave blaga ali storitve ni absolutno. V skladu s sodno prakso se lahko od tega načela odstopi, kadar je dobava blaga ali storitve zgolj pomožna in ni samostojna glede na glavno storitev.²⁰

49. Tako je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih dobav blaga ali storitev, ki bi lahko bile opravljene vsaka posebej in bi bile zato vsaka posebej predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar te dobave blaga ali storitev niso samostojne. Tako je zlasti, kadar je treba šteti, da en ali več elementov sestavlja glavno dobavo blaga ali storitev, druge elemente pa je treba šteti za eno ali več pomožnih dobav, ki so davčno obravnavane enako kot glavna dobava blaga ali storitev.²¹

50. Sodišče je v svoji sodni praksi opredelilo nekatere indice za ugotavljanje obstoja nesamostojne pomožne dobave blaga ali storitve.

51. Na prvem mestu, nesamostojne pomožne storitve običajno nimajo samostojnega gospodarskega interesa za prejemnika glavne storitve. Z gospodarskega vidika imajo povsem pomožno funkcijo, saj se z njimi zgolj zaokroži in dopolni glavna storitev, zato jo običajno spremljajo.²² Z vidika povprečnega potrošnika se njihov gospodarski namen lahko uresniči samo v povezavi z glavno storitvijo. Tako je treba dobavo blaga ali storitev šteti za pomožno dobavo glavne dobave, če za stranko nima samostojnega namena, ampak pomeni sredstvo, da ta lahko prejme glavno dobavo blaga ali storitev pod najboljšimi pogoji.²³

52. V tej zadevi je to merilo izpolnjeno. Kot je namreč razvidno iz točk 38 in 39 teh sklepnih predlogov, imajo kupci, ki niso rezidenti Unije, gospodarski interes za dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, ki ni samostojno glede na glavno storitev, ki je dobava blaga za izvoz, oproščena DDV. Oprostitev in posledično izvajanje dejavnosti, namenjenih izvajanju te oprostitve, sta neposredno odvisna od navedenih dobav. Brez dobave in s tem brez oprostitve ne bi bilo vodenja dokumentacije in obratno. Gospodarski interesi v zvezi z dobavami in dejavnostmi vodenja dokumentacije so torej soodvisni.

53. Na drugem mestu, Sodišče upošteva vrednost glavne in pomožne dobave blaga ali storitve, pri čemer je zadnja v primerjavi s prvo običajno zanemarljiva.²⁴

54. V obravnavani zadevi je znesek, ki ga je družba Határ Diszkont zaračunala za stroške vodenja dokumentacije, enak 15 % zneskov, plačanih vnaprej za DDV, ki je, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, določen po stopnji 27 %. Vrednost storitve (če obstaja), ki vključuje vodenje dokumentacije v zvezi z vračilom navedenih zneskov, je torej enaka 4,05 % cene dobav in se zato lahko šteje za obrobno v primerjavi z vrednostjo glavne storitve.

²⁰ Glej zlasti sodbo z dne 18. aprila 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, točka 35 in navedena sodna praksa). Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 16 in naslednje z drugimi sklici na sodno prakso).

²¹ Glej med drugim sodbo z dne 18. aprila 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, točki 36 in 37 ter navedena sodna praksa).

²² V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 41 in navedena sodna praksa).

²³ Glej med drugim sodbo z dne 4. maja 2023, *Finanzamt X* (Stalno nameščena oprema in stroji) (C-516/21, EU:C:2023:372, točka 30 in navedena sodna praksa), in z dne 18. aprila 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, točka 37 in navedena sodna praksa).

²⁴ V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 39 in navedena sodna praksa).

55. Okoliščina, ki jo je Komisija poudarila v svojem stališču, da bi se lahko zahtevek za vračilo zneskov, plačanih vnaprej za DDV, eventualno predložil zastopniku, ki je pooblaščen za vodenje dokumentacije, in da bi torej storitev lahko opravila tudi tretja oseba, neodvisna od gospodarskega subjekta, ki je dobavil blago, ni upoštevana. Iz sodne prakse je namreč razvidno, da dejstvo, da lahko nesamostojno pomožno storitev teoretično opravi tudi tretja oseba, ne izključuje obstoja nesamostojne pomožne storitve.²⁵ Poleg tega je treba upoštevati, da nesamostojno pomožno storitev vedno opravlja isti gospodarski subjekt, ki opravlja glavno storitev. To je neločljivo povezano s pomožno naravo zadevne storitve. Če bi to storitev opravljala tretja oseba kot samostojno in torej ne pomožno storitev, bi bila torej obdavčljiva. Kot primer je mogoče navesti stroške prevoza: če prodajalec sam opravi prevoz blaga (na primer knjige), gre za pomožno storitev (obdavčljivo po znižani stopnji); če pa kupec prevoz blaga (knjige) naroči tretji osebi, gre za samostojno storitev (obdavčljivo po splošni stopnji).

56. Nazadnje, namen oprostitve, ki velja za dobave blaga, torej oprostitve, določene v členu 146(1)(b) Direktive o DDV, je v okviru mednarodne trgovine spoštovati načelo obdavčitve zadevnega blaga v namembnem kraju tega blaga in tako zagotoviti, da se zadevna transakcija obdavči izključno v kraju, kjer se bo zadevno blago porabilo.²⁶ Ker je DDV davek na potrošnjo, ki se obračuna na madžarskem davčnem ozemlju, izvoženo blago pa bo potrošeno zunaj tega ozemlja, se DDV za dobavo tega blaga ne sme uporabljati. Dvojno obdavčevanje (običajno druga država obdavči uvoz blaga) se tako prepreči²⁷ in blago, proizvedeno v Uniji in izvoženo zunaj nje, zaradi tega dvojnega obdavčevanja ne bo v slabšem konkurenčnem položaju.

57. Vendar bi bila razlaga Direktive o DDV, ki bi omogočila, da se storitve, katerih namen je vračilo zneskov, plačanih vnaprej za DDV, na podlagi navedene oprostitve, štejejo za obdavčljive, v nasprotju s temi cilji. Z obdavčitvijo pomožne storitve, ki je potrebna za pridobitev vračila teh zneskov na podlagi navedene oprostitve, z DDV, bi bila namreč ogrožena davčna nevtrálnost izvoza.

4. Oprostitev na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV

58. Še bolj podredno bom obravnavala vprašanje uporabe oprostitve iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV, na katero se sklicuje predložitveno sodišče.

59. S členom 146(1)(e) Direktive o DDV, ki je v poglavju 6 pod naslovom IX te direktive, je državam članicam naloženo, da oprostijo DDV „opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, ki ga zajemajo določbe člena 61 in člena 157(1)(a)“ navedene direktive.

60. Iz njegovega besedila je razvidno, da zadevna določba, razen oprostitve, ki se nanašajo na dejavnosti v javnem interesu iz člena 132 Direktive o DDV, in oprostitve v korist vrste drugih dejavnosti iz člena 135 iste direktive, določa oprostitve za opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, ki so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, *ki spadajo pod člen 61 ali člen 157(1)(a) Direktive o DDV*.

²⁵ V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 43 in navedena sodna praksa).

²⁶ Sodbi z dne 17. oktobra 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, točka 20), in z dne 17. decembra 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, točka 50).

²⁷ Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, točka 66 in navedena sodna praksa).

61. Blago iz člena 61 Direktive o DDV je blago, ki ni v prostem prometu, ampak je dano v carinsko ali podobno skladišče,²⁸ oziroma je v prostem prometu, vendar je postopku notranjega tranzita Unije, v postopku začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali, nazadnje, v postopku zunanjega tranzita. Člen 157(1)(a) iste direktive se nanaša na blago, ki je namenjeno za v postopek skladiščenja, ki ni carinsko ali podobno skladiščenje.

62. Vendar je treba ugotoviti, da iz spisa ni razvidno, da bi bilo blago, izvoženo v obravnavanem primeru, v enem od položajev iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV. Iz tega izhaja, da se ta določba v obravnavani zadevi ne uporablja.²⁹

5. Vmesni predlog

63. Skratka predlagam, da se na prvo predhodno odločanje odgovori, kot sledi. Člena 1(2) in 2(1)(c) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da dejavnosti vodenja dokumentacije, ki jih prodajalec opravlja v zvezi z vračilom zneskov, ki so jih kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali vnaprej za DDV, v okviru transakcij, oproščenih DDV, v zvezi z dobavami blaga, ki so ga ti kupci pozneje izvozili, ne pomenijo posebne in samostojne storitve glede na te dobave. Zato te dejavnosti niso obdavčljive v smislu te direktive, saj gre zgolj za izvajanje oprostitve in niso izraz opravljanja posebne gospodarske dejavnosti, ki bi se razlikovala od dejavnosti v zvezi z dobavo blaga.

B. Drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

64. Glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ni treba odgovoriti na drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje. Kljub temu bom podredno spodaj na kratko predstavila svoje premisleke glede teh vprašanj.

1. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

65. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali je treba v primeru, če bi dejavnosti vodenja dokumentacija pomenile obdavčljivo opravljanje storitev, tako storitev šteti za oproščeno na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

66. V skladu s to določbo države članice oprostijo transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z „depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“.

67. Predložitveno sodišče dvomi o uporabi te določbe, ker imajo kupci, ki niso rezidenti Unije in jim je bilo dobavljeno blago, v skladu z zakonom denarno terjatev do družbe Határ Diszkont za vračilo zneskov, plačanih vnaprej za DDV, in ker so stroški vodenja dokumentacije povezani s to terjatvijo.

68. V tem primeru ni bilo nobene finančne transakcije, ki bi upravičevala uporabo zadevne določbe.³⁰ Natančneje, družba Határ Diszkont kupcem nerezidentom ni odobrila nobenega posojila. Družba je zgolj obdržala zneske, enakovredne DDV za zadevne nakupe, ki bi ga morala

²⁸ Člen 61 te direktive se izrecno sklicuje na člen 156 navedene direktive.

²⁹ V zvezi s tem naj poudarim, da se sodba z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), na katero se sklicuje predložitveno sodišče v predložitveni odločbi, nanaša na blago v postopku zunanjega tranzita (glej točke 8, 24, 51 in 61 te sodbe).

³⁰ Glej v zvezi s tem sodbo z dne 17. decembra 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, točka 41 in navedena sodna praksa).

plačati v državno blagajno, če oprostitev ne bi bila izvedena, in to med čakanjem, da kupci nerezidenti predložijo dokumentacijo, na podlagi katere je mogoče dokazati, da so bili vsebinski pogoji za oprostitev dejansko izpolnjeni. Po predložitvi ustrezne dokumentacije in po preverjanju, da DDV za te transakcije zaradi izvajanja oprostitve ni dolgovan, je kupcu nerezidentu vrnila ustrezen znesek.

69. Iz tega sledi, da se oprostitev iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV v obravnavani zadevi nikakor ne uporabi.

2. Tretje vprašanje za predhodno odločanje

70. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje – v primeru nikalnega odgovora na prvo in drugo vprašanje – ali načelo varstva legitimnih pričakovanj nasprotuje temu, da davčni organ nekatere transakcije, ki so povezane s preteklim obdobjem, obdavči z DDV v treh primerih: prvič, če je ta davčni organ vrsto let izvajal nadzor nad obračuni DDV davčnega zavezanca in jih sprejel, ne da bi med več davčnimi nadzori izpodbijal opredelitev teh transakcij kot „transakcij, oproščenih DDV“; drugič, če davčni organ ni obvestil davčnega zavezanca o spremembi veljavne nacionalne zakonodaje, ki je v različici pred zakonodajno spremembo, izrecno navajala omenjene transakcije med oproščenimi storitvami, in, tretjič, predložitvena odločba se sklicuje na okoliščino, da je družba Határ Diszkont med zadevnim davčnim nadzorom leta 2020 prosila za mnenje davčnega organa³¹. Družba Határ Diszkont je prejela odgovor, da je treba stroške vodenja dokumentacije obravnavati kot postranske stroške dobave blaga, ki je oproščena DDV, in da se kot taki davčno obravnavajo enako kot glavna transakcija z vidika ureditve oprostitve DDV.

71. V skladu s sodno prakso Sodišča je načelo varstva legitimnih pričakovanj med temeljnimi načeli Unije.³² Sodišče je pojasnilo, da ima vsak pravni subjekt, pri katerem je upravni organ s tem, da mu je dal natančna zagotovila, vzbudil upravičena pričakovanja, pravico sklicevati se na to načelo.³³ To načelo zahteva, da ravnanje upravnih organov ustvarja razumno in upravičeno pričakovanje razumnega in preudarnega gospodarskega subjekta.³⁴

72. Prvič, postavlja se vprašanje, ali je v skladu z načelom varstva zaupanja v pravo dejstvo, da med več davčnimi nadzori ni bila izpodbijana opredelitev dejavnosti vodenja dokumentacije v zvezi z vračilom zneskov, plačanih vnaprej za DDV, kot „transakcij, oproščenih DDV“.

73. Iz sodne prakse izhaja, da zgolj to, da je nacionalna davčna uprava – čeprav več let – sprejemala obračune DDV, ki niso vključevali zneskov v zvezi z določenimi transakcijami, ne pomeni natančnega zagotovila, ki bi ga ta uprava dala v zvezi z neuporabo DDV za te transakcije, in zato ni moglo ustvariti legitimnega pričakovanja v zvezi s tem.³⁵ Podobno niti to, da so se več let sprejemali obračuni DDV davčnega zavezanca, ne da bi se med davčnim nadzorom izpodbijala opredelitev teh transakcij kot „transakcij, oproščenih DDV“, po mojem mnenju načeloma ne

³¹ Glej točko 20 teh sklepnih predlogov.

³² Glej sodbi z dne 7. junija 2005, VEMW in drugi (C-17/03, EU:C:2005:362, točka 73 in navedena sodna praksa), in z dne 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, točka 23 in navedena sodna praksa).

³³ Glej zlasti sodbo z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 90 in navedena sodna praksa).

³⁴ V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, točka 68 in navedena sodna praksa).

³⁵ Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 92).

more pomeniti natančnega zagotovila. Tako sprejetje torej ne more ustvariti legitimnega pričakovanja običajno razumnega in preudarnega gospodarskega subjekta glede tega, da so te transakcije oproščene.³⁶

74. V obravnavani zadevi je kljub temu iz predložitvene odločbe razvidno, da zapisniki o davčnih nadzorih „jasno kažejo“, da je „davčni organ več let menil, da je [družba Határ Diszkont] za storitev vodenja dokumentacije zakonito izdajala račune brez DDV“. Vendar predložitveno sodišče ni podalo nobenih drugih pojasnil v zvezi s tem. Zato bi moralo to sodišče preveriti, ali ti zapisniki vsebujejo „natančna zagotovila“ v smislu zgoraj navedene sodne prakse Sodišča glede davčne obravnave zadevne storitve vodenja dokumentacije, če bi morala biti taka storitev – *quod non* – v obravnavani zadevi sprejeta.³⁷

75. Kar zadeva, drugič, neobstoj informacij o spremembi veljavne nacionalne zakonodaje, ne razumem, kako bi lahko taka morebitna opustitev pomenila „natančno zagotovilo“, ki bi vzbudilo utemeljena pričakovanja v smislu sodne prakse, omenjene v točki 71 teh sklepnih predlogov. Poleg tega se zdi, da davčni organ ni dolžan obveščati davčnih zavezancev o spremembah davčne zakonodaje, s katerimi bi morali biti običajno razumni in preudarni gospodarski subjekti seznanjeni.

76. Tretjič, informacij, ki jih je davčni organ predložil v odgovor na zahtevo družbe Határ Diszkont, po mojem mnenju v tem primeru ni mogoče opredeliti kot „natančno zagotovilo“, ki bi vzbujalo utemeljena pričakovanja. Kot namreč poudarja samo predložitveno sodišče, je bilo to mnenje – ki poleg tega ni bilo zavezujoče – poslano med davčnim nadzorom (in zaradi tega nadzora). Taka naknadna in nezavezujoča informacija torej ni mogla vplivati na že opravljene transakcije, ki so bile predmet davčnega nadzora.

3. Četrto vprašanje za predhodno odločanje

77. Predložitveno sodišče v svojem četrtem vprašanju za predhodno odločanje dvomi o razlagi členov 73 in 78 Direktive o DDV glede davčne osnove, ki jo je treba upoštevati v obravnavani zadevi, in načina izračuna DDV. Predložitveno sodišče ob upoštevanju sodne prakse Sodišča zlasti dvomi o pristopu davčnega organa, ki v obravnavani zadevi stroške vodenja dokumentacije obravnava kot neto znesek in ne kot bruto znesek, ki vključuje DDV. Na to vprašanje bi bilo treba odgovoriti le, če bi bilo treba v primeru nikalnega odgovora na prva tri vprašanja navedene dejavnosti vodenja dokumentacije šteti za obdavčljivo in ne oproščeno opravljanje storitve.

78. V zvezi s tem naj spomnim, da v skladu s členom 73 Direktive o DDV davčna osnova zajema „vse, kar predstavlja plačilo“, ki ga je prejel ali ga bo prejel izvajalec. Plačilo je dogovorjena cena, ki jo prejemnik storitve zanjo plača. Člen 78(a) te direktive nato določa, da morajo biti vsi davki razen samega DDV prav tako vključeni v davčni osnovi. Ob upoštevanju te davčne osnove je nato treba

³⁶ V tem smislu glej tudi sodbi z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, točka 46), ter z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točki 47 in 48).

³⁷ V zvezi s tem naj poudarim, da ni izključeno, da lahko v nekaterih posebnih primerih praksa davčnih organov glede davčne obravnave določenih transakcij pri gospodarskem subjektu vzbudi utemeljena pričakovanja glede te obravnave, tako da bi se drugačna uporaba z retroaktivnim učinkom, ki bi temeljila na spremembi mnenja teh organov, lahko izkazala za problematično. Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga predlagam, pa menim, da se mi tu ni treba ukvarjati z občutljivim vprašanjem določitve, kaj pomeni „natančno zagotovilo“ davčnega organa v okviru davčnih nadzorov, ki se nanašajo na prejšnja davčna obdobja.

uporabiti ustrezno davčno stopnjo (člen 93 te direktive). V členu 1(2) navedene direktive je še jasneje navedeno, da se pri vsaki transakciji DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV.³⁸

79. Iz tega sledi, da je treba za določitev davčne osnove od vsakega plačila v smislu člena 73 Direktive o DDV odšteti DDV, ki se dolguje na podlagi zakona, v skladu s členom 78(a) te direktive.³⁹

80. Iz vseh teh premislekov izhaja, da je v vsaki dogovorjeni (bruto) ceni DDV vedno vključen v zakonsko določenem (pravilnem) znesku, ne da bi bilo za davek, ki ga je treba plačati davčnemu upniku, pomembno, ali sta bili pogodbeni stranki seznanjeni s tem pravilnim zneskom ali ne.⁴⁰

81. Sodišče je tako izrecno razsodilo, da je dejstvo, da je DDV že po samem zakonu vedno vključen v dogovorjeno ceno, tudi v primeru napake davčnega zavezanca pri določitvi stopnje, ki jo je treba uporabiti, posledica člena 78(a) Direktive o DDV.⁴¹

82. V obravnavani zadevi bi bilo treba, če bi se zadevne dejavnosti vodenja dokumentacije – *quod non* – štete za obdavčljivo in ne oproščeno opravljanje storitve, dogovorjeno ceno, in sicer 15 % zneskov, plačanih vnaprej za DDV in nato vrnjenih, obravnavati kot bruto ceno, ki že vključuje DDV. Zato bi bilo treba izračunati davčno osnovo, od katere bi se nato uporabila stopnja DDV. Okoliščina, da je davčni zavezanec morda napačno menil, da so zadevne transakcije oproščene in da bi zato po njegovem mnenju morala biti davčna stopnja, ki se uporablja za te transakcije, enaka nič, v tem pogledu ni pomembna.

VI. Predlog

83. Glede na zgornje premisleke Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska), odgovori tako:

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

je treba razlagati tako, da

dejavnosti vodenja dokumentacije, ki jih prodajalec opravlja v zvezi z vračilom zneskov, ki so jih kupci, ki niso rezidenti Unije, plačali vnaprej za DDV, v okviru transakcij, oproščenih DDV, v zvezi z dobavami blaga, ki so ga ti kupci pozneje izvozili, ne pomenijo posebne in samostojne storitve glede na te dobave. Zato te dejavnosti niso obdavčljive v smislu te direktive, saj gre zgolj za izvajanje oprostitve in niso izraz opravljanja posebne gospodarske dejavnosti, ki bi se razlikovala od dejavnosti v zvezi z dobavo blaga.

³⁸ Glej moje sklepne predloge v zadevi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje) (C-606/22, EU:C:2023:893, točka 29).

³⁹ Glej moje sklepne predloge v zadevi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje) (C-606/22, EU:C:2023:893, točka 30).

⁴⁰ Glej moje sklepne predloge v zadevi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje) (C-606/22, EU:C:2023:893, točka 32). Glej tudi sodbo z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje) (C-606/22, EU:C:2024:255, točka 26 in navedena sodna praksa).

⁴¹ Sodba z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje) (C-606/22, EU:C:2024:255, točka 27).