

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

19. prosince 2012(*)

„Dan? – DPH – Druhá sm?rnice 67/228/EHS – ?lánek 8 písm. a) – Šestá sm?rnice 77/388/EHS ? Dodání zboží – Základ dan? – Provize vyplácená společností uskute?ujícím zásilkový prodej svému obchodnímu zástupci – Nákupy zákazníky –t?etích osob – Snížení ceny po uskute?n?ní zdanitelného pln?ní – P?ímý ú?inek“

Ve v?ci C-310/11,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) ze dne 26. kv?tna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 20. ?ervna 2011, v ?ízení

Grattan plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SOUDNÍ DV?R (druhý senát),

ve složení A. Rosas, vykonávající funkci p?edsedy druhého senátu, U. L?hmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžev (zpravodaj), C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Malacek, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 12. ?ervence 2012,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Grattan plc H. Stone, solicitor, P. Lasokem, QC a R. Haynes, barrister,
- za vládu Spojeného království C. Murrell a E. Jenkinson, jakož i L. Seeboruthem, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a C. Soulay, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. zá?í 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 8 písm. a) a bodu 13 p?ílohy A druhé sm?rnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití společného systému daní z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 71, s. 1303, dále jen „druhá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Grattan plc (dále jen „Grattan“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ohledně vrácení částky daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odpovídající provizím vypláceným osobám označovaným jako „obchodní zástupci“ za zboží objednané jejich prostřednictvím v průběhu období od roku 1973 až do roku 1977.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 5 druhé směrnice stanovil:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Rovněž následující dodání se považují za dodání ve smyslu odstavce 1:

[...]

c) převod zboží podle smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupe nebo prodeje;

[...]

5. Zdanitelné plnění je uskutečeno v okamžiku, kde dojde k dodání zboží či poskytnutí služby. [...]“ (neoficiální příklad)

4 Bod 8 přílohy A druhé směrnice upřesňoval, že „uskutečněním zdanitelného plnění se rozumí vznik daňového dluhu.“ (neoficiální příklad)

5 Článek 8 písm. a) druhé směrnice stanovil následující:

„Základem daně je:

a) v případě dodání zboží a poskytování služeb vše, co tvoří protiplnění za takové dodání zboží či poskytování služeb, včetně veškerých výdajů a daní, s výjimkou samotné [DPH] [...]“ (neoficiální příklad)

6 Výraz „protiplnění“ byl definován v bodě 13 přílohy A této směrnice takto:

„[...] vše, co je obdrženo za dodání zboží či poskytování služeb, včetně doplňkových výdajů (na balení, přepravu, pojištění apod.), tzn. nejen vybrané peněžité částky, nýbrž například i hodnota zboží obdrženého výměnou [...]“ (neoficiální příklad)

7 Článek 11 část A šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), která nahradila od roku 1978 druhou směrnicí, stanovil v příslušné části následující:

„1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]

3. Základ daně nezahrnuje:

a) snížení ceny v podobě slevy za platbu předem;

b) slevy a rabaty poskytnuté zákazníkovi a zaúčtované v okamžiku dodání či poskytnutí;

[...]"

8 Článek 11 část C odst. 1 šesté směrnice stanovil:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, základ daně se primárně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

Členské státy se mohou nicméně odchýlit od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

Právo Spojeného království

9 Relevantním ustanovením vnitrostátního práva byl v době rozhodné z hlediska skutečností sporu v původním řízení čl. 10 odst. 2 zákona o financích z roku 1972 (Finance Act 1972), který stanovil následující:

„Je-li dodání zboží či poskytnutí služby uskutečnováno za protiplnění v penězích, jeho hodnotu je třeba stanovit jako částku, jež po navýšení o daň, která má být vybrána, odpovídá hodnotě protiplnění.“

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) uvádí, že vnitrostátní právní předpisy neobsahovaly žádná ustanovení umožňující zpětné snížení hodnoty dodání z důvodu snížení ceny nebo poskytnutí slevy, k nimž došlo až po uskutečnění takového dodání.

11 Členské státy měly ke dni 1. ledna 1978 uvést „své stávající systémy [DPH]“ do souladu s ustanoveními šesté směrnice.

Spor v původním řízení a předložná otázka

12 Grattan je zastupující člen skupiny osob povinných k DPH, která je tvořena společnostmi, jež v době rozhodné v rámci povodního řízení uskutečovaly zásilkový prodej (dále jen „společnosti“). Využívaly přitom služeb obchodních zástupců, kteří získávali provize zejména za nákupy zboží uskutečněné třetími osobami (dále jen „nákup zboží třetími osobami“), konečnými spotřebiteli (dále jen „zprostředkování zákazníků“) kterým předávali katalogy dotčené společnosti. Obchodní zástupce předkládal objednávky zprostředkovaných zákazníků telefonicky na zákaznické lince dotčené společnosti nebo odesláním objednávky na příslušných formuláři. Obvykle bylo objednané zboží dodáváno obchodnímu zástupci k předání zprostředkovaným zákazníkům. Obchodní zástupce inkasoval platby za zboží od zprostředkovaných zákazníků a pravidelně je poukazoval zásilkové společnosti.

13 Obchodní zástupci dostávali provize ve výši 10 % z částek, které poukázali dotčené společnosti jak za své vlastní nákupy zboží ze zásilkového katalogu, tak i za nákupy zboží třetími osobami. Tato provize byla popsána na účet vedený v účetnictví společnosti a obchodní zástupce poté mohl nárok na tuto provizi uplatnit následujícími různými způsoby:

- obchodní zástupce mohl požádat o vyplacení provize formou šeku;
- obchodní zástupce mohl tento „kredit“ započíst proti zápornému zůstatku svého účtu, a snížit tak svůj dluh splatný společnosti za zboží, které od společnosti pořídil;
- obchodní zástupce mohl kredit použít rovněž k úplné nebo částečné úhradě nákupu nového zboží.

14 V případě, že byla provize uplatněna ve formě šeku nebo jako „kredit“, jenž se započte proti dlužnému zůstatku obchodního zástupce, mělo se za to, že byla řepána „v hotovosti“. Byla-li uplatněna při nákupu nového zboží, mělo se za to, že byla řepána „ve zboží“. Předmětem sporu projednávaného v řízení před předkládajícím soudem jsou pouze situace, v nichž byla provize řepána „v hotovosti“.

15 Dotčené společnosti odváděly DPH z plné katalogové ceny včetně částky provize vyplácené obchodním zástupcem. Grattan v řízení Commissioners uplatňovala nárok na vrácení částek DPH odpovídajících této provizi na základě toho, že tato provize představuje slevu, o kterou se snižuje protiplnění za dodání zboží při základ daně z takového dodání zboží uskutečněného společností obchodním zástupcem. Commissioners vrátily DPH vztahující se k této provizím s výjimkou provizí obdržených v hotovosti za transakce, které spočívaly v nákupu zboží třetími osobami v období od roku 1973 do 1. ledna 1978.

16 Grattan v řízení před předkládajícím soudem uvedla, že provize za nákup zboží třetími osobami řepané v hotovosti byly rabaty zaplacenými obchodním zástupcem za zboží, které si koupil od dotčené společnosti (pokud byly tyto provize obdrženy v okamžiku dodání zboží), nebo slevami z ceny (pokud byly obdrženy po dodání zboží). Proto musela být snížena hodnota protiplnění nebo základ daně. To podle ní vyplývá z čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice a před rokem 1978 z čl. 8 písm. a) a z bodu 13 přílohy A druhé směrnice, jakož i v každém případě ze zásady daňové neutrality, která existovala již před rokem 1978.

17 Commissioners tvrdili, že druhá směrnice členským státům neukládala, aby zavedly opatření upravující způsbné snížení základu daně po uskutečnění dodání zboží, jak stanoví čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice. Článek 8 písm. a) druhé směrnice kromě toho podle jejich názoru nebyl dostatečně přesný, aby mohl mít právní účinek. Commissioners se domnívali, že existovaly relevantní rozdíly mezi provizemi za nákupy zboží těmito osobami a provizemi za vlastní nákupy zboží obchodním zástupcem ze zásilkového katalogu.

18 Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má osoba povinná k dani za období předcházející dni 1. ledna 1978 na základě čl. 8 písm. a) [druhé směrnice] nebo zásad daňové neutrality a rovného zacházení právo ústinný nárok na to, aby se základem daně pro dodání zboží bylo zacházeno jako se způsobem sníženým základem daně, pokud v době po tomto dodání zboží jeho příjemce obdržel od dodavatele kredit, který se příjemce poté rozhodl buď zaplat jako platbu v hotovosti, nebo jej odečíst od částky dlužné dodavateli za již uskutečnená dodání zboží?“

K předběžné otázce

19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda má být čl. 8 písm. a) druhé směrnice vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani přiznává nárok na to, aby se základem daně pro dodání zboží bylo zacházeno jako se způsobem sníženým základem daně, pokud v době po tomto dodání zboží obchodní zástupce obdržel od dodavatele kredit, který se rozhodl buď zaplat jako platbu v hotovosti, nebo jej odečíst od částky dlužné dodavateli za již uskutečnená dodání zboží.

20 Za účelem zodpovězení této otázky je třeba připomenout, že čl. 8 písm. a) druhé směrnice stanovil, že základem daně je „v případě dodání zboží a poskytování služeb vše, co tvoří protiplnění za takové dodání zboží či poskytování služeb, včetně veškerých výdajů a daní, s výjimkou samotné [DPH]“.

21 Výraz „protiplnění“ použitý v čl. 8 písm. a) této směrnice byl definován v bodě 13 přílohy A tak, že zahrnuje „vše, co je obdrženo za dodání zboží či poskytování služeb, včetně doplňkových výdajů (na balení, dopravu, pojištění apod.), tzn. nejen vybrané peněžité částky, nýbrž například i hodnota zboží obdrženeného výměnou [...]“.

22 Je třeba připomenout, že pojem „protiplnění“ je obsažen v ustanovení unijního práva, které neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení jeho významu a dosahu. Z toho vyplývá, že výklad tohoto pojmu v jeho obecném pojetí nelze ponechat na uvážení každého členského státu. Toto protiplnění je subjektivní hodnotou, neboť základ daně stanovený pro poskytování služeb je skutečně obdrženeným protiplněním, nikoli hodnotou stanovenou na základě objektivních kritérií (rozsudek ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, s. 445, body 9 a 13).

23 Za účelem určení, zda čl. 8 písm. a) druhé směrnice členským státům ukládá, aby umožnily změnu takového protiplnění, a tudíž opravu základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění, je třeba přezkoumat rovněž ustanovení této směrnice týkající se výpočtu, přiznání a placení DPH. Určení zdanitelného základu totiž předpokládá protiplnění a uskutečnené zdanitelné plnění.

24 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 5 odst. 5 druhé směrnice stanovil, že „[z]danitelné plnění je uskutečneno v okamžiku, kde dojde k dodání zboží či poskytnutí služby“. Pojem „uskutečnění zdanitelného plnění“ použitý v tomto ustanovení byl definován v bodě 8 přílohy A uvedené směrnice jako „vznik daňového dluhu“.

25 Je třeba konstatovat, že žádné ustanovení druhé směrnice neupravovalo stanovení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění na pozdější dobu ani žádným jiným způsobem zdanitelné plnění neodkládalo. Tato směrnice kromě toho neobsahuje ani žádné ustanovení upravující vznik daňového dluhu po jeho vzniku.

26 Jak uvedla generální advokátka v bodě 41 svého stanoviska, je za těchto okolností třeba mít za to, že zejména podle čl. 5 odst. 5 druhé směrnice vznikal daňový dluh osoby povinné k dani ve výši vyplývající ze základu daně stanoveného k okamžiku provedení dodání.

27 Je tedy nutné uvést, že ani čl. 8 písm. a), ani žádný jiný odstavec druhé směrnice nemohl být vykládán v tom smyslu, že požaduje, aby byla povolena oprava základu daně nebo následně zaplacené daně po uskutečnění dodání, které představuje okamžik uskutečnění zdanitelného plnění.

28 Pokud jde dále o zásadu daňové neutrality, je třeba připomenout, že tato zásada, která je základní zásadou společného systému DPH, představuje vyjádření zásady rovného zacházení v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 47). Důsledkem této zásady je zejména to, že s osobami povinnými k dani nesmí být zacházeno odlišně, pokud jde o podobná plnění, která se nacházejí navzájem v soutěžním vztahu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, bod 39 a citovaná judikatura).

29 Zásada daňové neutrality není pravidlem primárního práva, které by umožnilo samo o sobě určit základ daně ve smyslu čl. 8 písm. a) druhé směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, bod 50 a citovaná judikatura). Ani neumožňuje kompenzovat skutečnost, že druhá směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by bylo srovnatelné s čl. 11 částí C odst. 1 šesté směrnice.

30 V souladu s dalším významem téže zásady musí částka, kterou má daňová správa vybrat jakožto DPH, přesně odpovídat částce přiznané jakožto DPH na skutečné a zaplacené konečným spotřebitelem osob povinné k dani (rozsudek ze dne 10. července 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Sb. rozh. s. I-5097, bod 36 a citovaná judikatura).

31 Ve věci v původním řízení ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že zprostředkovaný zákazník musel jakožto konečný spotřebitel zboží zaplatit cenu uvedenou v katalogu za zboží, které si koupil, a neobdržel od společnosti provizi. Bylo totiž stanoveno, že tato provize měla být převedena obchodnímu zástupci, nikoli zprostředkovanému zákazníkovi. Za těchto podmínek a v souladu se zásadami uvedenými v předchozím bodě je třeba mít za to, že protiplnění za dodání odpovídalo katalogové ceně v plné výši, a že základ daně tedy byl tvořen touto cenou.

32 Kromě toho je třeba přezkoumat argument společnosti Grattan, podle něhož je jakékoli rozlišování mezi stavem přede dnem 1. ledna 1978 a po tomto dni chybné, neboť takové rozlišování nezohledňuje kontinuitu systému DPH.

33 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, jak uvádí generální advokátka v bodech 49 a 50 svého stanoviska, že stupeň harmonizace druhé a šesté směrnice není srovnatelný. Zásada společného

systemu DPH zavedená první směrnici Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. L 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), především v mnohých ohledech ještě neobsahovala konečnou právní úpravu, a zejména nezahrnovala stanovení jednotného zdanitelného základu daní.

34 Jak uvedl Soudní dvůr v bodě 12 rozsudku ze dne 5. května 1982, Schul Douane Expeditieur (15/81, Recueil, s. 1409), šestá směrnice harmonizovala pojmy „uskutečnění zdanitelného plnění“ a „daňová povinnost“ a přinesla harmonizaci zdanitelného základu daní.

35 Právě za těchto okolností přijal unijní zákonodárce čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice, který členským státům ukládá povinnost stanovit podmínky, za kterých lze zpětně snížit základ daní. Toto ustanovení v zásadě členské státy zavazuje ke snížení základu daní pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce celé protiplnění ani jeho část (viz rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, body 16 až 18, a ze dne 29. května 2001, Freemans, C-86/99, Recueil, s. I-4167, bod 33).

36 Jak vyplývá z bodů 25 až 27 tohoto rozsudku, druhá směrnice neobsahovala odpovídající ustanovení. Skutečnost, že Rada Evropské unie přijala čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice vedle jejího čl. 11 části A, kromě toho potvrzuje výklad, podle něhož uvedený čl. 11 část C nebyl inherentní čl. 11 části A šesté směrnice nebo ustanovení čl. 8 písm. a) druhé směrnice, které mu předcházelo.

37 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 8 písm. a) druhé směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani nepoznává nárok na to, aby se základem daní pro dodání zboží bylo zacházeno jako se zpětně sníženým základem daní, pokud v době po tomto dodání zboží obchodní zástupce obdržel od dodavatele kredit, který se rozhodl buď zaplat jako platbu v hotovosti, nebo jej odečíst od částky dlužné dodavateli za již uskutečněná dodání zboží.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 8 písm. a) druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a způsoby použití společného systému daní z předané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani nepoznává nárok na to, aby se základem daní pro dodání zboží bylo zacházeno jako se zpětně sníženým základem daní, pokud v době po tomto dodání zboží obchodní zástupce obdržel od dodavatele kredit, který se rozhodl buď zaplat jako platbu v hotovosti, nebo jej odečíst od částky dlužné dodavateli za již uskutečněná dodání zboží.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.