

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 19. decembra 2012 (*)

„Dane – DPH – Druhá smernica 67/228/EHS – článok 8 písm. a) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Dodávka tovaru – Základ dane – Provízia, ktorú obchodnému zástupcovi platí spoločnosť zasielkového predaja – Nákupy tretích osôb – Zníženie ceny po zdaniteľnej udalosti – Priamy účinok“

Vo veci C-310/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené kráľovstvo) z 26. mája 2011 a doručený Súdnemu dvoru 20. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

Grattan plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda piatej komory A. Rosas, vykonávajúci funkciu predsedu druhej komory, sudcovia U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (spravodajca), C. G. Fernlund,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. júla 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Grattan plc, v zastúpení: H. Stone, solicitor, P. Lasok, QC, a R. Haynes, barrister,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Murrell, E. Jenkinson a L. Seeboruth, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. septembra 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 8 písm. a) a bodu 13 prílohy A druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303, ďalej len „druhá smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Grattan plc (ďalej len „Grattan“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) vo veci vrátenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorá zodpovedá provízií vyplatených osobám označeným ako „obchodní zástupcovia“ za tovar objednaný ich prostredníctvom v rokoch 1973 až 1977.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 5 druhej smernice stanovuje:

„1. ‚Dodávka tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastníak.

2. Za dodávku v zmysle odseku 1 sa považuje aj:

...

c) prevod tovaru na základe komisionárskej zmluvy o nákupe alebo predaji;

...

5. Zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu, keď je dodávka vykonaná...“ [neoficiálny preklad]

4 Bod 8 prílohy A druhej smernice zdôrazňuje, že „[p]od pojmom ‚zdaniteľná udalosť‘ sa rozumie vznik daňovej povinnosti“. [neoficiálny preklad]

5 Článok 8 písm. a) druhej smernice znie:

„Základom dane je:

a) v prípade dodania tovaru a poskytnutia služby všetko, čo tvorí protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, vrátane všetkých výdavkov a poplatkov, s výnimkou samotnej [DPH]“. [neoficiálny preklad]

6 Pojem protihodnota je definovaný v bode 13 prílohy A tejto smernice takto:

„... všetko, čo je prijaté ako protiplnenie za dodávku tovaru alebo poskytnutie služby, vrátane súvisiacich výdavkov (náklady na balenie, prepravu, poistenie atď.), teda nielen množstvo prijatých peňazí, ale aj napríklad hodnota tovaru prijatého výmenou...“ [neoficiálny preklad]

7 Článok 11 A šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145 s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ktorá od roku 1978 nahradila druhú smernicu, v príslušnej časti stanovuje:

„1. Základom dane je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ [alebo poskytovateľ – *neoficiálny preklad*] od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb,

...

3. Základ dane neobsahuje:

- a) zníženie ceny prostredníctvom zľavy za skorú platbu,
- b) cenové zrážky a rabaty poskytnuté zákazníkovi a úťtované v cene dodávky,

...“

8 Článok 11 C ods. 1 šiestej smernice uvádza:

„V prípade zrušenia, odmietnutia [odstúpenia od zmluvy – *neoficiálny preklad*], úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení dodávky sa základ dane primerane zníži za podmienok, ktoré stanovia členské štáty.

Avšak v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia nemusia členské štáty toto pravidlo dodržať.“

Právna úprava Spojeného kráľovstva

9 V období, v ktorom nastali skutkové okolnosti v spore vo veci samej, bol príslušným ustanovením vnútroštátnej právnej úpravy § 10 ods. 2 finančného zákona z roku 1972 (Finance Act 1972), ktorý stanovoval:

„Ak sa dodávka uskutočňuje za protihodnotu v peniazoch, predpokladá sa, že jej hodnota po pripočítaní príslušnej dane zodpovedá tejto protihodnote.“

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) uvádza, že vnútroštátne právo neobsahovalo žiadne ustanovenie týkajúce sa spätného zníženia hodnoty dodania z dôvodu zníženia cien alebo zliav, ktoré nastali po uskutočnení dodania.

11 Členské štáty prijali súčasný systém [DPH] v súlade s ustanoveniami šiestej smernice 1. januára 1978.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Grattan je zastupujúci člen skupiny podliehajúcej DPH, ktorá sa skladá zo spoločností, ktoré boli počas obdobia relevantného v konaní vo veci samej spoločnosťami zásielkového predaja (ale len „spoločnosti“). Tieto spoločnosti využívali služby obchodných zástupcov, ktorí získavali provízie najmä za nákup tovaru zo strany tretích osôb (ale len „nákupy tretích osôb“), konečných spotrebiteľov (ale len „ďalší zákazníci“), ktorým odovzdávali katalógy dotknutej spoločnosti. Obchodný zástupca zadával objednávky ďalších zákazníkov telefonicky na zákazníckej linke spoločnosti alebo odoslaním formulára objednávky. Zvyčajne bol objednaný tovar odosielaný obchodnému zástupcovi, ktorý ho ale odovzdával ďalším zákazníkovi. Platby za tovar vyberal od ďalších zákazníkov obchodný zástupca a pravidelne ich poukazoval zásielkovej spoločnosti.

13 Obchodní zástupcovia získavali províziu vo výške 10 % zo súm, ktoré poukázali dotknutej spoločnosti tak za svoje vlastné nákupy tovaru zo zásielkového katalógu, ako aj za nákupy tretích

osôb. Táto provízia sa pripisovala na účet vedený v záznamoch spoločnosti a obchodný zástupca si ju potom mohol uplatňovať nasledujúcimi spôsobmi:

- obchodný zástupca mohol žiadať o vyplatenie prostredníctvom šeku,
- obchodný zástupca mohol pripísať kredit na svoj účet, aby znížil svoj dlh voči spoločnosti za tovar, ktorý od spoločnosti kúpil,
- obchodný zástupca mohol tiež použiť kredit na úplné alebo čiastočné zaplatenie nákupu ďalšieho tovaru.

14 V prípade, že bola provízia uplatnená prostredníctvom šeku alebo ako kredit pripísaný na účet obchodného zástupcu, považovala sa za verpanú „v hotovosti“. Ak bola uplatnená pri nákupe nového tovaru, považovala sa za verpanú „prostredníctvom tovaru“. Spor prejednávaný pred vnútroštátnym súdom sa týka len prípadov, v ktorých bola provízia verpaná „v hotovosti“.

15 Spoločnosti odvedli DPH z celkovej katalógovej ceny vrátane výšky provízie poskytnutej obchodným zástupcom. Grattan požiadal Commissioners o vrátenie DPH zodpovedajúcej týmto províziám z dôvodu, že predstavuje zľavu, o ktorú sa znižuje protiplnenie alebo základ dane za dodanie tovaru obchodným zástupcom zo strany spoločností. Commissioners vrátili DPH týkajúcu sa provízií okrem prípadov, keď obchodný zástupca získal provízie za nákupy tretích osôb v období od roku 1973 do 1. januára 1978 v hotovosti.

16 Grattan pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že provízia za nákupy tretích osôb vyplatená v hotovosti predstavuje zľavu z ceny, ktorú obchodný zástupca zaplatil za tovar zakúpený od dotknutej spoločnosti (ak je provízia prijatá v okamihu dodania) alebo rabat (ak je provízia prijatá po dodaní tovaru). Preto by mala byť protihodnota alebo základ dane znížený. Toto vyplýva z článku 11 C ods. 1 šiestej smernice a pred rokom 1978 z článku 8 písm. a) a bodu 13 prílohy A druhej smernice, ako aj v každom prípade zo zásady daňovej neutrality, ktorá existovala aj pred rokom 1978.

17 Commissioners uvádzajú, že druhá smernica nepožaduje, aby írsky štát prijal opatrenia upravujúce spätné zníženie základu dane po uskutočnení dodávky, tak ako to upravuje článok 11 C ods. 1 šiestej smernice. Okrem toho článok 8 písm. a) druhej smernice nie je dostatočne konkrétny, aby mal priamy účinok. Commissioners zastávajú názor, že existujú podstatné rozdiely medzi províziami z nákupov tretích osôb a províziami obchodných zástupcov z vlastných nákupov tovaru zo zásielkového katalógu.

18 Za týchto okolností First-tier Tribunal (Tax Chamber) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Pokiaľ ide o obdobie pred 1. januárom 1978, má zdaniteľná osoba na základe článku 8 písm. a) druhej smernice a/alebo podľa zásad daňovej neutrality a rovnosti zaobchádzania priamo účinné právo spätné znížiť základ dane za dodávky tovaru, ak po dodaní tovaru príjemca tejto dodávky dostal dobropis od dodávateľa, ktorý sa príjemca neskôr rozhodol verpať buď ako peňažnú platbu, alebo ako dobropis na sumy dlžné dodávateľovi za dodávky tovaru príjemcovi, ktoré sa už uskutočnili?“

O prejudiciálnej otázke

19 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 8 písm. a) druhej smernice vykladať v tom zmysle, že priznáva zdaniteľnej osobe právo spätné znížiť základ dane za dodávky tovaru, ak po dodaní tovaru obchodný zástupca dostal dobropis od

dodávateľa, ktorý sa neskôr rozhodol prepať buď ako peňažnú platbu, alebo ako dobropis na sumy dlžné dodávateľovi za už uskutočnené dodávky tovaru.

20 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku, je potrebné pripomenúť, že článok 8 písm. a) druhej smernice stanovuje, že základom dane je „v prípade dodania tovaru a poskytnutia služby všetko, čo tvorí protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, vrátane všetkých výdavkov a poplatkov, s výnimkou samotnej [DPH]“.

21 Pojem „protihodnota“ použitý v článku 8 písm. a) tejto smernice bol definovaný v bode 13 prílohy A ako „všetko, čo je prijaté ako protiplnenie za dodávku tovaru alebo poskytnutie služby, vrátane súvisiacich výdavkov (náklady na balenie, prepravu, poistenie atď.), teda nielen množstvo prijatých peňazí, ale aj napríklad hodnota tovaru prijatého výmenou...“.

22 Je potrebné pripomenúť, že pojem „protihodnota“ je súčasťou ustanovení práva Únie, ktoré pri určení jeho zmyslu a rozsahu neodkazuje na právo členských štátov. Z toho vyplýva, že výklad tohto pojmu v jeho všeobecnosti nemožno ponechať na úvahu každého členského štátu. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, keďže základ dane za poskytnutie služieb tvorí skutočne prijaté protiplnenie, a nie hodnota stanovená na základe objektívnych kritérií (rozsudok z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, body 9 a 13).

23 Aby bolo možné určiť, či článok 8 písm. a) druhej smernice umožňuje členským štátom zmeniť uvedenú protihodnotu a tým aj právnu úpravu základu dane po vzniku zdaniteľnej udalosti, je potrebné tiež preskúmať ustanovenia tejto smernice týkajúce sa výpočtu, priznania a odvodu DPH. Určenie základu dane sa totiž zakladá na protihodnote a zdaniteľnej udalosti.

24 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 5 ods. 5 druhej smernice uvádza, že „zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu, keď je dodávka vykonaná.“ Pojem „zdaniteľná udalosť“ použitý v tomto ustanovení bol definovaný v bode 8 prílohy A tejto smernice ako „vznik daňovej povinnosti“.

25 Je potrebné konštatovať, že žiadne ustanovenie druhej smernice neupravuje dodatočné určenie zdaniteľnej udalosti alebo iným spôsobom neprenáša jej uskutočnenie. Táto smernica okrem toho neobsahuje žiadne ustanovenie upravujúce zmenu už vzniknutej daňovej povinnosti.

26 Za týchto podmienok je potrebné zastávať názor, ako v bode 41 svojich návrhov uviedla generálna advokátka, že najmä podľa článku 5 ods. 5 druhej smernice vzniká zdaniteľnej osobe daňová povinnosť vo výške vyplývajúcej zo základu dane, ktorý sa stanovuje v okamihu dodávky.

27 Je teda potrebné uviesť, že ani článok 8 písm. a), ani žiadny iný článok druhej smernice nemôže byť vykladaný v tom zmysle, že požadoval, aby bolo umožnené určiť základ dane alebo daň uloženú na výstupe po uskutočnení dodávky, ktorá predstavovala zdaniteľnú udalosť.

28 Napokon, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, je potrebné zdôrazniť, že táto zásada, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, je vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 47). Táto zásada okrem iného spôsobuje, že so zdaniteľnými osobami sa nesmie zaobchádzať odlišne v prípade podobných plnení, ktoré si navzájom konkurujú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Zb. s. I-3617, bod 39 a tam citovanú judikatúru).

29 Zásada daňovej neutrality nie je pravidlom primárneho práva, ktoré by samo osebe umožňovalo určiť základ dane v zmysle článku 8 písm. a) druhej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, bod 50 a tam citovanú judikatúru).

Nekompenzuje tiež skutočnosť, že druhá smernica neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by bolo možné porovnať s článkom 11 C ods. 1 šiestej smernice.

30 Podľa iného významu tej istej zásady musí suma, ktorú má daňový orgán vybrať ako DPH, presne zodpovedať sume uvedenej ako DPH na faktúre a zaplatenej konečným spotrebiteľom zdaniteľnej osobe (rozsudok z 10. júla 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Zb. s. I-5097, bod 36 a tam citovaná judikatúra).

31 V konaní vo veci samej zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že ďalší zákazník má ako konečný spotrebiteľ tovaru zaplatiť za zakúpený tovar cenu uvedenú v katalógu a nezískava províziu od spoločnosti. Bolo totiž určené, že táto provízia má byť vyplatená obchodnému zástupcovi, a nie ďalšiemu zákazníkovi. Za týchto podmienok a v zmysle zásad uvedených v predchádzajúcom bode je potrebné prísť k záveru, že protihodnota dodávky zodpovedá celkovej katalógovej cene bez zľavy a že základ dane tak predstavuje túto cenu.

32 Navyše je potrebné preskúmať tvrdenie spoločnosti Grattan, podľa ktorej by bolo mylné rozlišovať medzi stavom pred 1. januárom 1978 a po tomto dátume v rozsahu, v akom toto rozlíšenie nezohľadňuje kontinuitu systému DPH.

33 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, ako v bodoch 49 a 50 svojich návrhov uviedla generálna advokátka, že miera harmonizácie druhej a šiestej smernice nie je porovnateľná. Predovšetkým zásada spoločného systému DPH prijatá v prvej smernici Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301) v mnohých ohľadoch ešte neobsahovala taxatívne ustanovenia a najmä neupravovala stanovenie jednotného základu dane.

34 Ako uviedol Súdny dvor v bode 12 rozsudku z 5. mája 1982, Schul Douane Expéditeur (15/81, Zb. s. 1409), šiesta smernica zosúladiť pojmy zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti, ako aj základ dane.

35 V tomto kontexte prijal zákonodarcia Únie článok 11 C ods. 1 šiestej smernice, ktorý ukladá členským štátom povinnosť určiť podmienky, ktorých splnenie bude viesť k dodatočnému zníženiu základu dane. Toto ustanovenie v zásade zaväzuje členské štáty znížiť základ dane zakaždým, keď po uskutočnení plnenia zdaniteľná osoba neprijme časť alebo celok protiplnenia (pozri rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, Zb. s. I-3801, body 16 až 18, a z 29. mája 2001, Freemans, C-86/99, Zb. s. I-4167, body 33).

36 Ako vyplýva z bodov 25 až 27 tohto rozsudku, toto ustanovenie nemá v druhej smernici svoj ekvivalent. Navyše skutočnosť, že Rada Európskej únie prijala okrem článku 11 A šiestej smernice aj článok 11 C ods. 1, podporuje výklad, podľa ktorého uvedený článok 11 C nie je súčasťou článku 11 A šiestej smernice alebo jeho predchodcu článku 8 písm. a) druhej smernice.

37 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na položenú otázku potrebné odpovedať, že článok 8 písm. a) druhej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nepriznáva zdaniteľnej osobe právo spätne znížiť základ dane za dodávky tovaru, ak po dodaní tovaru obchodný zástupca dostal dobropis od dodávateľa, ktorý sa neskôr rozhodol čerpať buď ako peňažnú platbu, alebo ako dobropis na sumy dlžné dodávateľovi za už uskutočnené dodávky tovaru.

O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústannému konaniu vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré

vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 8 písm. a) druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nepriznáva zdaniteľnej osobe právo spätne znížiť základ dane za dodávky tovaru, ak po dodaní tovaru obchodný zástupca dostal dobropis od dodávateľa, ktorý sa neskôr rozhodol verpať buď ako peňažnú platbu, alebo ako dobropis na sumy dlžné dodávateľovi za už uskutočnené dodávky tovaru.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.