

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 19. decembra 2012(*)

„Obdav?enje – DDV – Druga direktiva 67/228/EGS – ?len 8, prvi odstavek, (a) – Šesta direktiva 77/388/EGS ? Dobava blaga – Dav?na osnova – Provizija, ki jo dru?ba, ki se ukvarja s prodajo blaga po pošti, pla?a svojemu zastopniku – Nakupi, ki jih opravijo tretje osebe – Znižanje cene po nastanku obdav?ljivega dogodka – Neposredni u?inek“

V zadevi C-310/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 26. maja 2011, ki je prispela na Sodiš?e 20. junija 2011, v postopku

Grattan plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi A. Rosas, v funkciji predsednika drugega senata, U. L?hmus, A. Ó Caoimh, A. Arabad?iev (poro?evalec), C. G. Fernlund, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. julija 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Grattan plc H. Stone in P. Lasok, QC, skupaj z R. Haynesom, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva C. Murrell, E. Jenkinson in L. Seeboruth, agenti,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. septembra 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 8, prvi odstavek, (a), in to?ke 13 Priloge A Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med dru?bo Grattan in Commissioners for Her Majesty's

Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) zaradi vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ustreza provizijam, plačanim osebam, opisanim kot „zastopniki“, za blago, ki so ga ti zastopniki kot posredniki teh družb pri teh družbah naročili med letoma 1973 in 1977.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 5 Druge direktive je določal:

„1. ‚Dobava blaga‘ je prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo v smislu odstavka 1 se šteje tudi:

[...]

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo;

[...]

5. Obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago dobavljeno [...]“

4 Točka 8 Priloge A k Drugi direktivi je določala, da je „obdavčljivi dogodek“ [...] dogodek, s katerim nastane davčni dolg“.

5 Člen 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive je določal:

„Kot davčna osnova:

(a) ob dobavi blaga in opravljanju storitev šteje vse, kar je plačilo za dobavo blaga ali opravljeno storitev, vključno s stroški in taksami, razen [DDV].“

6 Izraz „plačilo“ je bil v točki 13 Priloge A k tej direktivi opredeljen tako:

„[...] pomeni vse, kar je prejeto kot vrednost nasprotne dajatve za dobavo blaga ali opravljanje storitev, vključno z dodatnimi stroški (stroški pakiranja, prevoza, zavarovanje itd.), se pravi ne le prejete zneske temveč, na primer, tudi vrednost blaga, prejetega kot nasprotno dajatev [...]“

7 Člen 11, A, Šeste direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki je leta 1978 nadomestila Drugo direktivo, je v upoštevnem delu določal:

„1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav

[...]

3. Davčna osnova ne vključuje:

(a) znižanja cen zaradi popustov za predčasno plačilo;

(b) popustov na ceno in rabatov, odobrenih naročniku in obratunanih v trenutku dobave;

[...]"

8 Člen 11, C, (1), Šeste direktive določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

Države članice lahko odstopajo od tega pravila v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

Pravo Združenega kraljestva

9 V času dejanskega stanja, ki je upoštevno za postopek v glavni stvari, je bila upoštevna določba nacionalnega prava Člen 10(2) zakona o financah iz leta 1972 (Finance Act 1972), ki je določal:

„Če se dobava opravi za denarno plačilo, se za njeno vrednost šteje znesek, ki je enak plačilu, skupaj z obratunanim davkom.“

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) navaja, da nacionalna zakonodaja ne vsebuje določb, ki bi urejale primer, ko se vrednosti dobav naknadno znižajo zaradi znižanja cene ali popustov na ceno, ki se obratunajo šele ko je blago dobavljeno.

11 Države članice so morale s 1. januarjem 1978 „svoje sedanje sisteme [DDV]“ prilagoditi določbam Šeste direktive.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba Grattan je zastopnica skupine zavezancev za DDV, ki jo sestavljajo družbe, ki so se v obdobju, ki je upoštevno za postopek v glavni stvari, ukvarjale s prodajo blaga po pošti (v nadaljevanju: družbe). Te družbe so uporabljale storitve zastopnikov, ki so med drugim prejemale provizijo za nakupe, ki jih so jih opravile tretje osebe (v nadaljevanju: nakupi, ki jih opravijo tretje osebe), ki so bile končni potrošniki (v nadaljevanju: posredni kupci), katerim so ti zastopniki posredovali kataloge zadevne družbe. Zastopniki so naročila posrednih kupcev oddajali tako, da so telefonirali v telefonsko centralo družbe ali pa so poslali naročilnico. Če ni bil naveden drug naslov za dostavo, se je naročeno blago dostavilo zastopniku, da ga je distribuiral naprej posrednim kupcem. Plačilo za blago je od posrednih kupcev izterjal zastopnik in ga periodično nakazoval družbi za kataloško prodajo.

13 Zastopniki so prejeli 10-odstotno provizijo od zneska, ki so ga nakazali zadevni družbi, tako za lastne nakupe blaga iz kataloga za naročanje po pošti kot za nakupe iz kataloga, ki jih so jih opravile tretje osebe. Provizije so bile kot dobropis vknjižene na konto v poslovnih knjigah družbe, zastopniki pa so jo lahko zahtevali na enega od naslednjih načinov:

– zastopnik je lahko zahteval plačilo v obliki čeka;

– zastopnik je lahko dobropis uporabil za pobor zneska na svojem kontu, da je s tem zmanjšal neporavnan dolg do družbe za blago, ki ga je od nje kupil;

– zastopnik je lahko uporabil dobropis v obliki celotnega ali delnega plačila za nakup nadaljnjega blaga (v nadaljevanju: drugo blago).

14 Ko je prejel provizijo v obliki čeka ali kot pobot neporavnane dolga zastopnika, se je provizija štela kot prejeta „v gotovini“. Kadar se je provizija poravnala za nakup drugega blaga, se je štela kot prejeta „v blagu“. Spor v postopku pred nacionalnim sodiščem se nanaša samo na položaj, v katerem se je provizija prejela „v gotovini“.

15 Družbe so plačale DDV na celotno kataložsko ceno, vključno s provizijo, ki se je plačala zastopnikom. Družba Grattan je od Commissioners zahtevala povračilo DDV, ki ustreza tej proviziji, ker naj bi bila ta provizija popust na ceno, ki zmanjšuje plačilo ali davčno osnovo za blago, ki ga zastopniku dobavijo družbe. Commissioners je povrnil DDV, ki se nanaša na te provizije, razen provizij, prejetih v gotovini za nakupe, ki so jih tretje osebe opravile od leta 1973 do 1. januarja 1978.

16 Družba Grattan je v postopku pred predložitvenim sodiščem navajala, da so provizije za nakupe, ki so jih opravile tretje osebe, prejele v gotovini, v bistvu popust na ceno, ki jo je zastopnik plačal za blago, ki ga je kupil od zadevne družbe (če ga je prejel v času dobave) ali znižanje cene (če ga je prejel po opravljeni dobavi blaga). Zato bi se morala plačilo oziroma davčna osnova za blago zmanjšati. To naj bi izhajalo iz člena 11, C, (1), Šeste direktive in pred letom 1978 tako iz določb člena 8, prvi odstavek, (a), in točke 13 Priloge A k Drugi direktivi kot tudi iz načela davčne nevtralnosti, ki je veljalo že pred letom 1978.

17 Commissioners je trdil, da Druga direktiva, za razliko od člena 11, C, (1), Šeste direktive, ne zahteva, da države članice uvedejo ukrepe, ki omogočajo zmanjšanje davčne osnove za nazaj, po opravljeni storitvi,. Poleg tega naj člen 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive ne bi bil dovolj natančen, da bi lahko uinkoval neposredno. Commissioners je štel, da med provizijami za nakupe, ki so jih opravile tretje osebe, in provizijami, ki jih je zastopnik opravil v lastnem imenu, obstajajo pomembne razlike.

18 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) ustavilo postopek in Sodišče v predhodno odločanje predložil to vprašanje:

„Ali ima davčni zavezanec za obdobje pred 1. januarjem 1978 na podlagi člena 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive in/ali načela davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja pravico, ki uinkuje neposredno, da davčno osnovo za dobavo blaga obravnava kot retroaktivno zmanjšano, če je po dobavi tega blaga prejemnik od dobavitelja prejel dobropis, za katerega se je prejemnik odločil, ali ga bo prejel kot plačilo v denarju ali kot dobropis v zvezi z zneski, dobavitelju dolgovanimi za blago, ki je že bilo dobavljeno prejemniku?“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive razlagati tako, da daje davčnemu zavezancu pravico, da ravna kot da se je davčna osnova za dobavo blaga naknadno zmanjšala, če je po dobavi tega blaga zastopnik od dobavitelja prejel dobropis, ki ga je lahko uporabil tako, da je zahteval plačilo v denarju, ali tako, da je z njim pobotal dolg, ki ga je imel do dobavitelja zaradi že dobavljenega blaga.

20 Da bi lahko odgovorili na to vprašanje je treba spomniti, da je člen 8, prvi odstavek, (a) Druge direktive določal, da se kot davčna osnova „ob dobavi blaga in opravljanju storitev šteje vse, kar je plačilo za dobavo blaga ali opravljeno storitev, vključno s stroški in taksami, razen [DDV]“.

21 Izraz „plačilo“ iz člena 8, prvi odstavek, (a), te direktive je bil v točki 13 Priloge A k tej direktivi opredeljen kot „vse, kar je prejet kot vrednost nasprotna dajatve za dobavo blaga ali opravljanje storitev, vključno z dodatnimi stroški (stroški pakiranja, prevoza, zavarovanje itd.), se pravi ne le prejete zneske temveč, na primer, tudi vrednost blaga, prejetega kot nasprotna dajatev [...]“.

22 Treba je opozoriti, da se pojem „plačilo“ pojavi v določbi prava Unije, ki ne napoti na pravo držav članic za določitev njegovega pomena in obsega. Iz tega sledi, da se razlaga tega pojma na splošno ne more prepustiti diskreciji vsake države članice. To plačilo se ovrednoti subjektivno, saj predstavlja davčno osnovo pri opravljanju storitev dejansko prejeta nasprotna dajatev, in ne na podlagi objektivnih meril določena vrednost (sodba z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, str. 445, točki 9 in 13).

23 Da bi se ugotovilo ali člen 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive državam članicam nalaga, da morajo dopustiti, da se vrednost plačila spremeni, in da se tako davčna osnova popravi po nastanku obdavčljivega dogodka, je treba preučiti tudi določbe te direktive, ki se nanašajo na izražun, obračun in plačilo DDV. Pogoji za določitev zneska, ki se obdavči, je namreč določitev davčne osnove in nastanek obdavčljivega dogodka..

24 V zvezi s tem je treba izpostaviti dejstvo, da je člen 5(5) Druge direktive določal, da „obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago dobavljeno“. Izraz obdavčljivi dogodek, ki je bil uporabljen v tej določbi, je v točki 8 Priloge A k tej direktivi opredeljen kot „dogodek, s katerim nastane davčni dolg“.

25 Treba je ugotoviti, da v nobeni določbi Druge direktive ni bila predvidena možnost, da bi se obdavčljivi dogodek lahko prestavil na kasnejši čas ali da bi se lahko na kak drug način odložil. Poleg tega ta direktiva ne vsebuje nobene določbe, ki bi omogočala spremembo davčnega dolga, ki je že nastal.

26 V teh okoliščinah je treba šteti, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 41 sklepnih predlogov, da – predvsem na podlagi člena 5(5) Druge direktive – davčni dolg davčnega zavezanca nastane v višini, ki izhaja iz davčne osnove, ki jo je treba določiti ob dobavi.

27 Treba je torej ugotoviti, da niti člena 8, prvi odstavek, (a), niti kakega drugega člena Druge direktive ni mogoče razlagati tako, da bi bilo treba po dobavi, ki je obdavčljivi dogodek, dopustiti popravek davčne osnove ali izstopnega davka.

28 Nato je treba, glede na člena davčne nevtralnosti, opozoriti, da se s tem načelom, ki je splošno načelo skupnega sistema o DDV, na področje DDV prenaša načelo enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZODl., str. I-2283, točka 47). To načelo ima za posledico zlasti to, da davčni zavezanec ne smejo biti obravnavani različno glede podobnih storitev, ki si medsebojno konkurirajo (glej v tem smislu sodbo z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, ZODl., str. I-3617, točka 39 in navedena sodna praksa).

29 Načelo davčne nevtralnosti ni pravilo primarnega prava, ki bi omogočalo, da bi se lahko zgolj na njegovi podlagi določila davčna osnova v smislu člena 8, prvi odstavek, (a), Druge

direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2012 v zadevi Zimmerman, C-174/11, točka 50 in navedena sodna praksa). Prav tako ne more prevladati nad dejstvom, da Druga direktiva ne vsebuje nobene določbe, ki bi bila primerljiva s členom 11, C, (1), Šeste direktive.

30 V skladu z drugim pomenom tega načela mora znesek, ki ga prejme davčna uprava iz naslova DDV, natančno ustrezati znesku DDV na račun, ki ga končni potrošnik plača davčnemu zavezancu (sodba z dne 10. julija 2008 v zadevi Koninklijke Ahold, C-484/06, ZOdl., str. I-5097, točka 36 in navedena sodna praksa).

31 V postopku v glavni stvari iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, izhaja, da je moral posredni kupec, kot končni potrošnik blaga, plačati ceno, ki je bila za blago, ki ga je kupil, navedena v katalogu, pri čemer ni prejel provizije družbe. Določeno je bilo namreč, da se ta provizija plača zastopniku in ne posrednemu kupcu. V teh okoliščinah in na podlagi načel, navedenih v prejšnji točki, je treba šteti, da je plačilo za dobavo ustrezalo celotni kataloški ceni brez znižanja in da je davčna osnova predstavljala ta cena.

32 Poleg tega je treba preučiti argument družbe Grattan, da bi bilo nepravilno razlikovati med položajem pred 1. januarjem 1978 in položajem, ki je obstajal pred tem datumom, ker to razlikovanje ne upošteva kontinuitete sistema DDV.

33 V zvezi s tem je treba poudariti, kot generalna pravobranilka navaja v točki 49 in 50 sklepnih predlogov, da stopnji uskladitve iz druge in šeste direktive nista primerljivi. Zlasti uvedba načela skupnega sistema DDV s Prvo direktivo Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (UL 71, str. 1301), še ni pomenila – s številnih vidikov – kakršnekoli izrpnice ureditve, zlasti pa ni bila določena enotna davčna osnova.

34 Kot je Sodišče ugotovilo v točki 12 sodbe z dne 5. maja 1982 v zadevi Schul Douane Expéditeur (15/81, Recueil, str. 1409), sta bila s Šesto direktivo usklajena pojma obdavčljivi dogodek in obračun davka, prav tako pa je bila usklajena davčna osnova.

35 V tem kontekstu je zakonodajalec Unije sprejel člen 11, C, (1), Šeste direktive, ki državam članicam nalaga obveznost določitve pogojev, v katerih se lahko davčna osnova naknadno zmanjša. Ta določba države članice načeloma zavezuje, da zmanjšajo davčno osnovo v primerih, ko, po tem ko je bila transakcija izvedena, davčni zavezanec ne prejme dela plačila ali celotnega plačila (glej sodbi z dne 3. julija 1997 v zadevi Goldsmiths, C-330/95, Recueil, str. I-3801, točke od 16 do 18, in z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans, C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 33).

36 Kot izhaja iz točk od 25 do 27 te sodbe, Druga direktiva ni vsebovala enakovredne določbe. Poleg tega dejstvo, da Svet ni sprejel le člena 11, A, Šeste direktive, temveč poleg njega še člen 11, C, (1), potrjuje razlago, da vsebina tega člena 11, C ni bila zajeta v členu 11, A, Šeste direktive ali v njegovem predhodniku, členu 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive.

37 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive razlagati tako, da davčnemu zavezancu ne daje pravice, da ravna kot da se je davčna osnova za dobave blaga naknadno zmanjšala, če je po dobavi tega blaga zastopnik od dobavitelja prejel dobropis, ki ga je lahko uporabil tako, da je zahteval plačilo v denarju, ali tako, da je z njim pobotal dolg, ki ga je imel do dobavitelja zaradi že dobavljenega blaga.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, predlagani v zvezi s predložitvijo stališč

Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

?len 8, prvi odstavek, (a), Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da dav?nemu zavezancu ne daje pravice, da ravna kot da se je dav?na osnova za dobave blaga naknadno zmanjšala, ?e je po dobavi tega blaga zastopnik od dobavitelja prejel dobropis, ki ga je lahko uporabil tako, da je zahteval pla?ilo v denarju, ali tako, da je z njim pobotal dolg, ki ga je imel do dobavitelja zaradi že dobavljenega blaga.

Podpisi

* Jezik postopka: angleš?ina.