



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 13. září 2012¹

Věc C-310/11

Grattan plc
proti
The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal, Tax Chamber (Spojené království)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 8 písm. a) druhé směrnice 67/228/EHS — Základ daně v případě vrácení části protiplnění po uskutečnění plnění“

I – Úvod

1. Britské podniky jsou vynalézavé. Jejich nápaditost ohledně složitých prodejních metod opakovaně zaměstnávala Soudní dvůr z hlediska daně z přidané hodnoty a vedla k významným rozhodnutím zvučných jmen, jako například „Naturally Yours“, „Elida Gibbs“ nebo naposled „Loyalty Management“².

2. Předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je rovněž rozvinutá prodejní technika britských podniků, která však byla vynalezena již před několika desetiletími. V původním řízení přesto stále ještě nejsou objasněny následky této prodejní techniky z hlediska základu daně z přidané hodnoty za roky 1973 až 1977. Soudní dvůr se proto bude muset v tomto řízení opět vrátit k počátkům unijního práva v oblasti daně z přidané hodnoty a zabývat se výkladem právních norem, které platily před více než třiceti lety.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

1. Druhá směrnice o DPH 67/228/EHS

3. V období rozhodném v původním řízení byla daň z přidané hodnoty v unijním právu upravena zejména směrnicí 67/228/EHS³ (dále jen „druhá směrnice“).

4. Podle čl. 2 písm. a) druhé směrnice podléhají dani z přidané hodnoty „dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani“ (*neoficiální překlad*).

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Viz rozsudky ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, s. 6365), ze dne 24. října 1996 Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339) a ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 a C-55/09, Sb. rozh. s. I-9187).

3 — Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 71, s. 1303).

5. Článek 5 druhé směrnice objasňuje toto zdanitelné plnění následovně:

„(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 koupě nebo prodeje;

[...]

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

6. Článek 8 druhé směrnice o dani z přidané hodnoty obsahuje právní úpravu týkající se základu daně a zní následovně – výňatek:

„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 daně z přidané hodnoty;

[...]“(*neoficiální překlad*)

7. Pokud jde o čl. 8 písm. a) udává příloha A druhé směrnice, která je podle jejího článku 20 součástí směrnice, v bodě 13 odst. 1 následující vysvětlení – výňatek:

„Pojmem ‚protiplnění‘ se rozumí vše, co je obdrženo za dodání zboží či poskytování služeb, [...]“
(*neoficiální překlad*)

8. Článek 9 druhé směrnice nakonec upravuje použití daňové sazby na základ daně takto – výňatek:

„(1) Každý členský stát určí základní sazbu daně z přidané hodnoty jako určitý procentní podíl ze základu daně a tato sazba bude stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb.

[...]“(*neoficiální překlad*)

2. Šestá směrnice o dani z přidané hodnoty 77/388/EHS

9. Směrnice 77/388/EHS⁴ (dále jen „šestá směrnice“) nahradila druhou směrnicí ve Spojeném království ke dni 1. ledna 1978⁵.

4 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

5 — Viz článek 37 a čl. 1 odst. 2 šesté směrnice. Prodloužení lhůty k provedení stanovené devátou směrnicí Rady 78/583/EHS ze dne 26. června 1978 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 194, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 69) se nevztahovalo na Spojené království.

10. Pokud jde o základ daně, šestá směrnice obsahuje ve srovnání s článkem 8 druhé směrnice podrobnější právní úpravu. Devátý bod odůvodnění uvádí toto:

„Vzhledem k tomu, že základ daně musí být harmonizován, aby uplatnění sazby Společenství na zdanitelná plnění vedlo k srovnatelným výsledkům ve všech členských státech.“

11. Článek 11 část A šesté směrnice v tomto ohledu stanoví – výňatek:

„(1) Základem daně je:

- a) při dodání zboží a poskytování služeb [...] 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, ...

[...]“

12. V článku 11 části C odst. 1 šesté směrnice se navíc nachází ustanovení, které upravuje případy snížení základu daně po uskutečnění plnění:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“

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

B – Vnitrostátní právo

13. Pro období rozhodné v původním řízení stanovil čl. 10 odst. 2 Finance Act 1972 (zákona o financích z roku 1972) následující právní úpravu pro stanovení základu daně:

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

14. Vnitrostátní právo ale neupravovalo případ snížení základu daně po uskutečnění plnění.

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

15. Žalobkyní v původním řízení je společnost Grattan plc (dále jen „Grattan“). Ta v původním řízení uplatňuje vůči britským orgánům daňové správy nároky na vrácení daně z přidané hodnoty na základě vlastního oprávnění či zmocnění. Tyto nároky se týkají daně z přidané hodnoty, která byla zaplacena za roky 1973 až 1977 v souvislosti s činností několika společností v oblasti zásilkového prodeje zboží (dále jen „zásilkové společnosti“).

16. Zásilkové společnosti provozovaly speciální systém prodeje zboží. Tento systém zahrnoval osoby označované jako „obchodní zástupci“, které měly zvláštní účet u příslušné zásilkové společnosti. Na tomto účtu obchodní zástupci získávali jak za vlastní nákupy zboží ze zásilkového katalogu (dále jen „vlastní nákup zboží obchodním zástupcem“), tak i za nákupy zboží třetími osobami uskutečněné jejich prostřednictvím (dále jen „nákup zboží třetími osobami“) kredit ve výši 10 % převedené částky jako „provizí“.

17. Obchodní zástupce měl zpravidla omezený počet „zákazníků – třetích osob“ a staral se o chod nákupů zboží třetími osobami tak, že jim předával katalogy společnosti, zprostředkoval jejich objednávky zásilkovým společností, předával jim objednané zboží a vybíral od nich dlužnou katalogovou cenu za zboží.

18. Obchodní zástupce mohl požádat o vyplacení kreditu připsaného na svém účtu na základě svých vlastních nákupů zboží a nákupů zboží třetími osobami kromě jiného formou šeku, anebo jej započíst na své nesplacené dluhy vůči zásilkovým společnostem.

19. S kreditem připsaným za nákupy zboží třetími osobami, který byl použit tímto způsobem, britské orgány daňové správy zacházely jako s odměnou za služby obchodního zástupce získanou v souvislosti s péčí o zákazníky – třetí osoby.

20. Společnost Grattan se v původním řízení brání proti takovému zacházení. Kredit připisovaný ve prospěch obchodních zástupců totiž podle ní snižoval pouze kupní cenu zaplacenou obchodním zástupcem za nákupy zboží. Toto neplatilo jen pro vlastní nákupy zboží obchodním zástupcem, kde je tato skutečnost nesporná, nýbrž i pro nákupy zboží třetími osobami. „Provize“ proto následně snižovaly hodnotu protiplnění, a tudíž základ daně pro dodávky zboží zásilkovými společnostmi obchodním zástupcům, jakmile měli obchodní zástupci k dispozici připsaný kredit. V tomto rozsahu tedy měly zásilkové společnosti údajně v letech 1973 až 1977 odvést příliš vysokou daň z přidané hodnoty.

21. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunál prvního stupně (daňový senát), dále jen „Tax Tribunal“], který se zabývá sporem ve věci nároku na vrácení zaplacené daně, se domnívá, že stojí před výkladem tehdy platné druhé směrnice a má pochybnosti týkající se toho, zda podle této směrnice unijní právo ukládalo povinnost dodatečného snížení základu daně. Za těchto okolností pokládá 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 přímo účinný nárok na to, aby se základem daně pro dodání zboží bylo zacházeno jako se zpětně sníženým základem daně, pokud v době po tomto dodání zboží jeho příjemce obdržel od dodavatele kredit, který se příjemce poté rozhodl buď čerpat jako platbu v penězích, nebo jej odečíst od částky dlužné dodavateli za již uskutečněná dodání zboží?

IV – Právní posouzení

22. Vzhledem k tomu, že předkládající soud v předkládacím rozhodnutí uvedl, že v původním řízení je sporné pouze vrácení daně z přidané hodnoty, pokud jde o kredit připsaný v souvislosti s nákupy zboží třetími osobami, předběžná otázka musí být v tomto ohledu vykládána omezeně. Dále proto nebudou přezkoumávány následky placení „provizí“ z hlediska práva v oblasti daně z přidané hodnoty, pokud jde o vlastní nákup zboží obchodním zástupcem.

23. Nezbyvá tedy než přezkoumat, zda kredit, který byl nejprve obchodním zástupcům v letech 1973 až 1977 připsán v souvislosti s nákupy zboží třetími osobami a poté vyplacen formou šeku nebo v rámci započtení jako protihodnota, podle unijního práva způsobil snížení základu daně z přidané hodnoty, které podléhají zásilkové společnosti, a zda těmto společnostem v tomto ohledu přísluší přímo účinný nárok.

24. Stanovení základu daně bylo v tomto období upraveno článkem 8 druhé směrnice. Podle písm. a) uvedeného ustanovení ve spojení s přílohou A bodem 13 směrnice tvoří základ daně v případě dodání zboží dotčených v původním řízení vše, co je obdrženo jako protiplnění za toto dodání zboží.

25. V projednávané věci zásilkové společnosti nejprve obdržely platby kupní ceny. Po dodání zboží ale samy prováděly platby ve prospěch obchodních zástupců, a to kredit připisovaný a později vyplácený obchodním zástupcům. V projednávané věci jde nyní o otázku, zda tyto platby zásilkových společností vedou podle druhé směrnice ke snížení základu daně jejich dodávek zboží, jelikož zásilkové společnosti v konečném důsledku obdržely menší finanční obnos.

26. Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, předkládající soud přitom pokládá za nutné objasnit pouze otázku, zda je podle čl. 8 písm. a) druhé směrnice možné snížit základ daně i po okamžiku dodání zboží. První podmínkou pro snížení základu daně podle tohoto ustanovení je ovšem to, aby u uvedených plateb zásilkových společností šlo vůbec o vrácení částí protiplnění, která způsobují snížení základu daně. Nejprve je tedy třeba pojednat o této otázce (viz oddíl A), než přistoupím k posouzení otázky, zda druhá směrnice ukládá snížení základu daně po uskutečnění plnění (viz oddíl B).

A – Vrácení protiplnění osobou povinnou k dani

27. Základ daně lze podle čl. 8 písm. a) druhé směrnice snížit *a priori* na základě platby uskutečněné osobou povinnou k dani, pouze pokud je tato platba vůbec vrácením protiplnění poskytnutého příjemcem platby. Ne každou platbu osoby povinné k dani osobě, která poskytla protiplnění, lze totiž posuzovat jako vrácení tohoto protiplnění.

28. Posouzení toho, zda platby zásilkových společností obchodním zástupcům představují vrácení protiplnění, přísluší předkládajícímu soudu na základě skutkového stavu, který musí posoudit v rámci původního řízení. Skutkový stav vylíčený v předkládacím rozhodnutí a tvrzení účastníků řízení však vyvolávají určité pochybnosti týkající se toho, zda mají být uvedené platby pokládány za vrácení protiplnění. Zejména právní vztahy a vztahy týkající se plnění mezi zásilkovými společnostmi, obchodními zástupci a zákazníky – třetími osobami se nezdají být dostatečně objasněné a mezi účastníky původního řízení jsou zjevně předmětem sporu.

29. Za těchto okolností se domnívám, že je nezbytné odkázat na judikaturu Soudního dvora, kterou je v tomto ohledu třeba respektovat, s cílem umožnit předkládajícímu soudu, aby v původním řízení vydal rozhodnutí, které je v souladu s unijními právními předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty. Pokud nebyla dále uvedená rozhodnutí vydána v souvislosti s druhou směrnicí, pokládám je na základě srovnatelnosti příslušné právní normy šesté směrnice, která je v nich vyložena, za použitelná také na druhou směrnici⁶.

30. Předkládající soud by měl v původním řízení nejprve objasnit, zda zásilkové společnosti při nákupu zboží třetími osobami prodávaly přímo těmto třetím osobám nebo zda v tomto ohledu existoval dodavatelský řetězec, v němž byli obchodní zástupci sami kupujícími v rámci takových nákupů zboží třetími osobami, a zda bylo zboží dále prodáno buď samostatně, nebo v rámci provize z prodeje zákazníkům – třetím osobám. Předpoklady domněnky, že jde o vrácení protiplnění, jsou v obou těchto situacích různé.

1. Přímý prodej zboží zásilkovými společnostmi zákazníkům – třetím osobám

31. Pokud by zásilkové společnosti prodávaly přímo zákazníkům – třetím osobám, jak uvedla vláda Spojeného království, bylo by nejprve jasné, že „provize“ poskytované obchodním zástupcům v souvislosti s nákupy zboží třetími osobami nemohly představovat vrácení protiplnění, pokud jde o prodej zboží zásilkovými společnostmi zákazníkům – třetím osobám. V takovém případě by nebylo

6 — V tomto ohledu viz také rozsudky ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Recueil, s. 1443, bod 10), a *Naturally Yours Cosmetics* (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 10).

podstatné, že zásilkové společnosti nakonec obdržely pouze katalogovou cenu, kterou měl zaplatit zákazník – třetí osoba, po odečtení „provizí“ vyplacených obchodním zástupcům. Soudní dvůr totiž několikrát konstatoval, že v situaci, kdy je do platebního procesu zapojena třetí osoba, která si z tohoto důvodu ponechá část kupní ceny zaplacené kupujícím, tvoří i tak základ daně z plnění poskytnutého prodávajícím kupujícím plná kupní cena⁷. Nic jiného nemůže platit v projednávané věci, kdy si obchodní zástupce sice neponechal část kupní ceny zaplacené zákazníkem – třetí osobou, nicméně ta mu byla vyplacena následně.

32. Kdyby zásilkové společnosti prodávaly zboží přímo zákazníkům – třetím osobám, je rovněž sporné, že byla „provizemi“ poskytovanými obchodním zástupcům za nákupy zboží třetími osobami vrácena část protiplnění za jiné plnění, a sice za vlastní nákup zboží obchodním zástupcem. V zásadě by za tímto účelem totiž mohlo být nezbytné, aby existovala příslušná právní úprava v právním vztahu, který určí protiplnění za vlastní nákup zboží. Soudní dvůr sice poprvé konstatoval ve věci *Elida Gibbs*, že snížení základu daně je za určitých okolností třeba předpokládat i tehdy, pokud se smluvně určené protiplnění vůbec nezmění⁸. Podle této judikatury je ale získáním určitého plnění příjemcem platby podmíněna alespoň platba osoby povinné k dani. V původním řízení je však existence této podmínky s ohledem na základ daně při vlastních nákupech zboží obchodním zástupcem sporná, jelikož se nezdá, že by připsaný kredit závisel na určitém vlastním nákupu zboží zástupcem, neboť bylo zejména možné vyplacení kreditu i formou šeku, které na tom bylo nezávislé.

33. Pokud by bylo přesto nutné konstatovat, že se jedná o vrácení protiplnění za vlastní nákupy zboží obchodních zástupců, předkládající soud by pak musel přezkoumat, zda není snížení základu daně vyloučeno z toho důvodu, že „provize“ představují odměnu za plnění poskytovaná obchodními zástupci zásilkovým společnostem. Pokud je totiž vrácení samo o sobě protiplněním, pak nakonec nemůže dojít ke snížení základu daně. Pro účely stanovení základu daně se totiž na místo vrácené části protiplnění dostává hodnota plnění, které za ně bylo poskytnuto. Pro případ slevy takto Soudní dvůr v konečném výsledku rozhodl již ve věci *Naturally Yours Cosmetics*⁹.

34. Hypotéza, že „provize“ byly odměnou za plnění obchodních zástupců podle ustálené judikatury, předpokládá zaprvé to, že mezi obchodním zástupcem a zásilkovými společnostmi existoval právní vztah, v rámci něhož byla vzájemně poskytnuta plnění¹⁰. Zadruhé musí mezi poskytnutým plněním a přijatou protihodnotou existovat přímá souvislost¹¹. Tuto souvislost je podle judikatury Soudního dvora třeba chápat jako vzájemnou podmínku plnění a protiplnění v rámci právního vztahu¹². V projednávané věci by tedy musela existovat dohoda mezi zásilkovými společnostmi a obchodními zástupci, na základě které bylo vyplacení „provizí“ podmíněno plněním obchodních zástupců. Další podmínky – jako například povinnost obchodních zástupců vykonávat činnost¹³ – však z judikatury odvodit nelze.

7 — Viz rozsudky ze dne 25. května 1993, *Bally* (C-18/92, Recueil, s. I-2871, bod 14), a ze dne 15. května 2001, *Primback* (C-34/99, Recueil, s. I-3833, body 28 a násl.).

8 — Viz rozsudek *Elida Gibbs* (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 31).

9 — Viz rozsudek *Naturally Yours Cosmetics* (citovaný v poznámce pod čarou 2). V něm se totiž Soudní dvůr domníval, že u dodávky zboží sleva, která byla podmíněna službou příjemce plnění, jenž tudíž sám poskytuje plnění za úplat, k tomu, že se základ daně z dodávky zboží skládá z nižšího peněžitého plnění navýšeného o hodnotu služby. Hodnotu této služby v penězích je přitom třeba stanovit ve výši slevy. V konečném důsledku pak základ daně z dodávky zboží odpovídá prodejní ceně bez ohledu na slevu.

10 — Viz zejména rozsudky ze dne 3. března 1994, *Tolsma* (C-16/93 Recueil, s. I-743, bod 14), ze dne 27. dubna 1999, *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Recueil, s. I-2323, bod 26), a ze dne 3. května 2012, *Lebara* (C-520/10, bod 27).

11 — Viz zejména rozsudky ze dne 5. února 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Recueil, s. 445, bod 12), *Naturally Yours Cosmetics* (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 27).

12 — Viz stanovisko generální advokátky *Stix-Hackl* ze dne 6. března 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 32).

13 — Viz *Court of Appeal*, rozsudek ze dne 26. října 2001, [2001] EWCA Civ 1542, bod 72.

2. Dodavatelský řetězec

35. Pokud však existoval dodavatelský řetězec, pak by mělo být s vlastními nákupy zboží obchodním zástupcem i s nákupy zboží třetími osobami zacházeno v zásadě stejně. Domněnka existence dodavatelského řetězce může vyplývat jednak ze skutečnosti, že odběrateli veškerého zboží prodávaného zásilkovými společnostmi byli výlučně obchodní zástupci, kteří zase zboží samostatně prodávali dále zákazníkům – třetím osobám, což odpovídá tvrzení společnosti Grattan. Existenci dodavatelského řetězce by kromě toho bylo možné předpokládat podle čl. 5 odst. 2 písm. c) druhé směrnice¹⁴, pokud obchodní zástupci pracovali pro zásilkové společnosti v rámci provize z prodeje, na což správně poukázala Komise.

36. V důsledku rovného zacházení s vlastními nákupy zboží obchodním zástupcem i s nákupy zboží třetími osobami by v případě dodavatelského řetězce nevystávaly otázky týkající se přiřazení připisovaného kreditu nákupům zboží třetími osobami nebo vlastním nákupům zboží obchodním zástupcem. V takovém případě by „provize“ mohly být pouze nesprávně označeným obecným snížením ceny, které bylo ovšem realizováno teprve oklikou formou připsaného kreditu nebo vyplaceného šeku, resp. započtením na další nákupy.

37. Přesto by i v této konstelaci muselo být přezkoumáno, zda „provize“ představovaly odměnu za plnění poskytovaná obchodními zástupci zásilkovým společností. Jak jsem již uvedla¹⁵, v tomto případě nemůže v konečném důsledku vést ke snížení základu daně ani vrácení protiplnění.

3. Dílčí závěr

38. Pokud by uvedené zásady vyplývající z judikatury předkládajícímu soudu neumožnily odpovědět na otázku, zda je v původním řízení třeba předpokládat, že došlo k účinnému vrácení protiplnění, existovala by v případě potřeby možnost položit v tomto ohledu další předběžnou otázku. Za účelem zodpovězení projednávané otázky však budu dále vycházet z předpokladu, že „provize“ vyplácená zásilkovými společnostmi obchodním zástupcům za nákupy zboží třetími osobami má být posuzována jako vrácení protiplnění za nákupy zboží obchodními zástupci a toto vrácení samo o sobě nepředstavovalo odměnu za plnění poskytnuté zásilkovým společností.

B – Snížení základu daně po dodání zboží

39. Předkládající soud se táže, zda má osoba povinná k dani v uvedené situaci na základě čl. 8 písm. a) druhé směrnice nebo zásad daňové neutrality a rovného zacházení přímo účinný nárok na to, aby se základem daně pro dodání zboží bylo zacházeno jako se zpětně sníženým základem daně. Takové zpětné snížení základu daně v důsledku vyplacených „provizí“ by pak mělo za následek nižší daňový dluh, což by odůvodnilo nároky společnosti Grattan na vrácení přeplatku na dani, které jsou předmětem sporu v původním řízení.

1. Výklad druhé směrnice

40. Daňový dluh osoby povinné k dani představuje následek uskutečnění zdanitelného plnění. To se v projednávané věci týká čl. 2 písm. a) druhé směrnice, který podrobuje dani z přidané hodnoty dodání zboží za úplatu. Výše daňového dluhu vyplývá z použití daňové sazby na daňový základ, jak ukazuje čl. 9 odst. 1 druhé směrnice. Zdanitelné plnění je podle čl. 5 odst. 5 druhé směrnice uskutečněno v okamžiku provedení dodávky.

14 — K tomu viz mé stanovisko ze dne 24. února 2005, Komise v. Spojené království (C-305/03, Sb. rozh. s. I-1213, bod 67), s ohledem na totožné znění čl. 5 odst. 4 písm. c) šesté směrnice.

15 — Viz bod 33 výše.

41. Vláda Spojeného království správně uvedla, že za těchto okolností je třeba zjistit základ daně k okamžiku provedení dodávky. Soudní dvůr konstatoval totéž ve vztahu ke srovnatelnému ustanovení čl. 10 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice¹⁶. Podle druhé směrnice tak vzniká daňový dluh osoby povinné k dani ve výši vyplývající ze základu daně, který je třeba stanovit k okamžiku provedení dodávky.

42. Stanovení základu daně upravuje čl. 8 písm. a) druhé směrnice. Podle tohoto ustanovení je v případě dodání zboží dotčených v původním řízení základem daně „vše, co tvoří protiplnění za takové dodání zboží [...]“. Rozhodujícím „protiplněním“ je podle přílohy A bodu 13 odst. 1 druhé směrnice „vše, co je obdrženo za dodání zboží [...]“.

43. Nejprve tak vyvstává otázka, zda mají být při stanovení základu daně k okamžiku dodání za protiplnění považovány i částky, které má osoba povinná k dani sice obdržet, ale později je má na vyzvání svého smluvního partnera opět vrátit.

44. Ze znění citovaných ustanovení týkajících se stanovení základu daně v tomto ohledu nevyplývá žádná informace. Jak ale správně uvedla Komise, lze při výkladu čl. 8 písm. a) druhé směrnice vycházet z judikatury Soudního dvora týkající se čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Obě tato ustanovení mají srovnatelné znění i funkci.

45. Pokud jde o čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, Soudní dvůr již v rozsudku *Freemans* s ohledem na skutkový stav srovnatelný se skutkovým stavem posuzovaným v projednávané věci rozhodl, že při zjišťování základu daně není třeba přihlížet k vrácení protiplnění, které již bylo dohodnuto smluvně, avšak ještě nebylo uskutečněno¹⁷. Něco jiného má podle judikatury platit pouze pro zvláštní případ¹⁸, kdy existuje *zákonná* povinnost vrátit části protiplnění u soutěžní hry¹⁹.

46. Soudní dvůr odůvodnil své rozhodnutí ve věci *Freemans* zásadou opakovanou v ustálené judikatuře týkající se druhé a šesté směrnice²⁰, že základem daně je „protiplnění, které bylo skutečně obdrženo“²¹. Za těchto okolností nepřesvědčí tvrzení Komise, že z dodržování této zásady plyne, že pozdější vrácení protiplnění musejí vést ke snížení základu daně. Význam této zásady vyplývající z judikatury totiž závisí na okamžiku stanovení základu daně. Jinými slovy je rozhodující, jaký obnos „skutečně obdržela“ osoba povinná k dani k okamžiku, ke kterému je třeba stanovit základ daně. Jak upřesňuje znění čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, je jím částka, kterou osoba povinná k dani v tomto okamžiku „obdrží nebo má obdržet“, tedy částka, která mu má být zaplacená. Proto je rozdíl, zda měl kupující od počátku zaplatit nižší kupní cenu, anebo zda měl nejprve zaplatit plnou kupní cenu, ale později může za určitých podmínek získat zpět část této peněžitě částky. Jak totiž Soudní dvůr zdůraznil v rozsudku *Freemans*, je nejisté, zda později skutečně dojde k vrácení části protiplnění²².

47. Skutečnost, že je možné vrátit části protiplnění po okamžiku dodávky, tedy podle čl. 8 písm. a) druhé směrnice nemá žádný vliv na stanovení základu daně, a tudíž na výši vznikajícího daňového dluhu.

16 — Viz rozsudek ze dne 27. října 1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, Recueil, s. I-5405, bod 16).

17 — Viz rozsudek ze dne 29. května 2001, *Freemans* (C-86/99, Recueil, s. I-4167, body 27 až 29).

18 — Viz rozsudek *Freemans* (citovaný v poznámce pod čarou 17, bod 30).

19 — Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, *International Bingo Technology* (C-377/11) body 26 až 29 a citovaná judikatura).

20 — Viz zejména rozsudky *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (citovaný v poznámce pod čarou 11, bod 13), ze dne 2. června 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Recueil, s. I-2329, bod 18), a *International Bingo Technology* (citovaný v poznámce pod čarou 19, bod 25).

21 — Viz rozsudek *Freemans* (citovaný v poznámce pod čarou 17, bod 27).

22 — Viz rozsudek *Freemans* (citovaný v poznámce pod čarou 17, bod 28).

48. Druhá směrnice navíc neobsahuje žádné ustanovení, které by stanovovalo změnu již vzniklého daňového dluhu. Jinak je tomu v případě odpočtu daně zaplacené na vstupu, v souvislosti s nímž je podle čl. 11 odst. 3 druhého a třetího pododstavce druhé směrnice upraven postup pro jeho opravu. Jinak je tomu i v případech, na které se vztahuje šestá směrnice, v jejímž čl. 11 části C odst. 1 je pro roky od roku 1978 stanoven postup pro následné snížení základu daně, a tudíž daňového dluhu vzniklého na základě uskutečnění zdanitelného plnění.

49. Článek 8 písm. a) druhé směrnice nelze na rozdíl od tvrzení společnosti Grattan a Komise vykládat v tom smyslu, že stanovuje postup následné opravy základu daně. Není přípustné usuzovat, že pozdější právní úprava takového postupu v čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice platila již v době platnosti druhé směrnice. Stupeň harmonizace druhé a šesté směrnice totiž není srovnatelný.

50. Druhá směrnice měla spolu s první směrnicí 67/227/EHS²³ nahradit rozdílné vnitrostátní systémy daní z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty založeným na jednotných základních pravidlech. Sedmý bod odůvodnění první směrnice zdůrazňuje nezbytnost „postupného přístupu“. Třetí bod odůvodnění druhé směrnice uvádí, že přechodně lze „v členských státech připustit určité rozdíly, pokud jde o způsoby použití této daně“. Systém daně z přidané hodnoty, který tím byl poprvé zaveden, tedy v mnohých ohledech ještě neobsahoval konečnou právní úpravu, a zejména žádné stanovení jednotného zdanitelného základu daně, tak jak byl později uveden v názvu šesté směrnice. Jak naznačuje i devátý bod odůvodnění šesté směrnice, teprve ona tedy harmonizovala v plném rozsahu základ daně.

51. Je tak třeba konstatovat, že druhá směrnice nestanoví zpětné snížení základu daně a ani z toho plynoucí snížení daňového dluhu v důsledku vrácení protiplnění po okamžiku dodávky, k němuž je uskutečněno zdanitelné plnění. Z druhé směrnice tudíž v tomto ohledu nelze odvodit ani přímo účinný nárok osoby povinné k dani.

2. Zásada daňové neutrality

52. Ani dodržení zásady daňové neutrality nepovede k jinému výsledku.

53. Jak ale uvedla vláda Spojeného království, u této zásady sice nejde pouze o projev zásady rovného zacházení. Kromě tohoto významu Soudní dvůr zásadu neutrality používá také ve smyslu neutrality daňové zátěže, která chrání osobu povinnou k dani, neboť společným systémem daně z přidané hodnoty má být zatížen pouze konečný spotřebitel²⁴.

54. V tomto smyslu však zásada neutrality nemá nadzákonnou právní sílu²⁵. Lze ji tedy v případě pochybností zahrnout do výkladu, ale nemůže rozšířit či omezit právní úpravu obsaženou ve směrnici o dani z přidané hodnoty, která má být v daném případě použita²⁶. Konkrétně tedy nemůže kompenzovat skutečnost, že druhá směrnice neobsahuje žádné ustanovení srovnatelné s čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice.

23 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

24 — Viz zejména rozsudek Elida Gibbs (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 19 a 23).

25 — Viz stanovisko generálního advokáta Bota ze dne 18. června 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, body 84 až 86).

26 — Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, bod 45), týkající se zásady neutrality v jejím projevu jako zásady rovného zacházení.

3. Zásada rovného zacházení

55. Nakonec se předkládající soud ve své předběžné otázce odvolával ještě na zásadu rovného zacházení. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však nevyplývá, v jakém ohledu by měla být zásada rovného zacházení relevantní v projednávané věci.

56. Tato zásada v každém případě nevyžaduje rovné zacházení v průběhu času. Rozdílný stupeň harmonizace společného systému daně z přidané hodnoty před a po 1. lednu 1978 může snadno vést k různě stanoveným základům daně před a po tomto datu. Zásada rovného zacházení totiž nevyžaduje, aby byly další harmonizační kroky, které byly uskutečněny šestou směrnicí v podobě jejího čl. 11 části C odst. 1, používány zpětně.

V – Závěry

57. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou First-tier Tribunal (Tax Chamber) odpověděl následovně:

„Článek 8 písm. a) druhé směrnice 67/228/EHS má být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani nemá přímo účinný nárok na to, aby se základem daně pro dodání zboží bylo zacházeno jako se zpětně sníženým základem daně, pokud v době po tomto dodání zboží jeho příjemce obdržel od dodavatele kredit, který se příjemce poté rozhodl buď čerpat jako platbu v penězích, nebo jej odečíst od částky dlužné dodavateli za již uskutečněná dodání zboží.“