



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 13. septembra 2012¹

Zadeva C-310/11

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Združeno kraljestvo))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Člen 8(a) Druge direktive 67/228/EGS —
Davčna osnova pri vračilu dela vrednosti nasprotne dajatve po opravljeni transakciji“

I – Uvod

1. Britanska podjetja so inventivna. Z njihovo domiselnostjo pri zapletenih načinih prodaje se je z vidika davka na dodano vrednost velikokrat ukvarjalo Sodišče, privedla pa je tudi do pomembnih odločb z zvenečimi imeni, kot so na primer „Naturally Yours“, „Elida Gibbs“ ali novejša „Loyalty Management“.²

2. Tudi predmet obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe je sofisticiran način trženja britanskih podjetij, ki so ga iznašli že pred nekaj desetletji. Vendar posledice tega načina trženja za davčno osnovo za davek na dodano vrednost v obdobju od leta 1973 do leta 1977 v postopku v glavni stvari še vedno niso pojasnjene. Sodišče se mora zato v obravnavanem postopku zopet vrniti k začetkom prava Unije na področju davka na dodano vrednost in mora obravnavati razlago pravnih določb, ki so veljale pred več kot 30 leti.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

1. Druga direktiva o davku na dodano vrednost 67/228/EGS

3. Med spornim obdobjem iz postopka v glavni stvari je davek na dodano vrednost v pravu EU med drugim urejala Direktiva 67/228/EGS³ (v nadaljevanju: Druga direktiva).

¹ — Jezik izvirnika: nemščina.

² — Glej sodbe z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics, (230/87, Recueil, str. 6365), z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339) in z dne 7. oktobra 2010 v združenih zadevah Loyalty Management UK (C-53/09 in C-55/09, ZOdl., str. I-9187).

³ — Druga Direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL L 71, str. 1303).

4. Na podlagi člena 2(a) Druge direktive so predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi na ozemlju države za plačilo“.

5. Člen 5 Druge direktive ta obdavčljivi dogodek podrobneje opredeli tako:

„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) Obdavčljiv dogodek nastane takrat, ko je dobava opravljena. [...]“

6. Člen 8 Druge direktive o davku na dodano vrednost vsebuje določbe o davčni osnovi in po odlomkih določa:

„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 davka na dodano vrednost;

[...]“

7. V zvezi s členom 8(a) je v Prilogi A k Drugi direktivi, ki je na podlagi njenega člena 20 del te direktive, pod točko 13, prvi odstavek, po odlomkih navedeno to pojasnilo:

„Izraz ‚plačilo‘ pomeni vse, kar je prejet kot vrednost nasprotne dajatve za dobavo blaga ali opravljanje storitev [...]“

8. Nazadnje člen 9 Druge direktive ureja uporabo davčne stopnje od davčne osnove:

„(1) Splošno stopnjo davka na dodano vrednost določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.

[...]“

2. Šesta direktiva o davku na dodano vrednost 77/388/EGS

9. Direktiva 77/388/EGS⁴ (v nadaljevanju: Šesta direktiva) je Drugo direktivo v Združenem kraljestvu nadomestila 1. januarja 1978.⁵

4 — Šesta direktiva sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

5 — Glej člena 37 in 1(2) Šeste Direktive. Podaljšanje roka za prenos z Deveto direktivo Sveta 78/583/EGS z dne 26. junija 1978 o usklajevanju zakonov držav članic glede prometnih davkov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 69) se ni nanašalo na Združeno kraljestvo.

10. Šesta direktiva glede davčne osnove vsebuje podrobnejše določbe v primerjavi s členom 8 Druge direktive. V deveti uvodni izjavi je navedeno:

„ker je treba davčno osnovo uskladiti tako, da so rezultati uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah.“

11. Člen 11(A) Šeste direktive po odlomkih določa:

„1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev [...] 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 [...]

[...]“

12. V členu 11(C)(1) Šeste direktive je poleg tega določba, ki ureja primere zmanjšanja davčne osnove po opravljeni transakciji:

„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.“

B – Nacionalno pravo

13. Za sporno obdobje iz postopka v glavni stvari je oddelek 10, odstavek 2, Finance Act 1972 določal pravilo za določitev davčne osnove:

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

14. Nacionalno pravo pa ni vsebovalo nobene določbe za primer zmanjšanja davčne osnove po opravljeni dobavi.

III – Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je družba Grattan plc (v nadaljevanju: Grattan). V postopku v glavni stvari pri britanski davčni upravi uveljavlja zahtevke za vračilo davka na dodano vrednost na podlagi lastne in odstopljene pravice. Ti zahtevki se nanašajo na davek na dodano vrednost, ki je bil plačan za obdobje od leta 1973 do leta 1977 v zvezi z dejavnostjo več družb, ki se ukvarjajo s prodajo na daljavo (v nadaljevanju: trgovci na daljavo).

16. Trgovci na daljavo so imeli poseben sistem trženja. Ta sistem je vključeval osebe, ki so bile opisane kot „zastopniki“ in ki so imele pri vsakemu trgovcu na daljavo poseben račun. Na tem računu so imeli zastopniki za lastne nabave blaga iz kataloga prodaje na daljavo (v nadaljevanju: lastne nabave) in za nabave tretjih oseb, ki so bile opravljene preko njih (v nadaljevanju: nabave tretjih strank), dobropis v višini 10 % nakazanega zneska kot „provizijo“.

17. Praviloma je imel zastopnik omejeno število „tretjih strank“ in je za opravljanje njihovih nabav skrbel tako, da jim je posredoval kataloge, posredoval njihova naročila trgovcem na daljavo, naročeno blago pošiljal naprej tretjim strankam in od njih terjal dolgovano ceno, določeno v katalogu.

18. Zastopnik je lahko zneske v dobro na njegovem računu zaradi lastnih nabav ali nabav tretjih strank med drugim prejel kot čekovna plačila ali jih je poračunal z odprtimi terjatvami trgovcev na daljavo.

19. Zneske v dobro za nabave tretjih strank, ki so bili tako porabljeni, je britanska davčna uprava obravnavala kot plačilo za zastopnikove storitve glede oskrbovanja tretjih strank.

20. Družba Grattan je v postopku v glavi stvari tej obravnavi nasprotovala. Dobropisi v korist zastopnika so namreč zmanjšali le nabavno ceno, ki jo je zastopnik plačal za nabavo blaga. To ni veljalo le za lastne nabave, kjer to ni sporno, ampak tudi za nabave tretjih strank. „Provizije“ so zato naknadno zmanjšale vrednost nasprotne dajatve in s tem davčno osnovo za dobave blaga trgovcev na daljavo zastopnikom, takoj ko so ti razpolagali z zneski, vknjiženimi v dobro. Zato naj bi trgovci na daljavo v obdobju od leta 1973 do leta 1977 plačali preveč davka na dodano vrednost.

21. First-Tier Tribunal (Tax Chamber), ki obravnava spor v zvezi z zahtevkom za vračilo, se sooča z razlago takrat veljavne Druge direktive in dvomi o tem, ali je bilo na podlagi te direktive v okviru prava Unije zahtevano naknadno zmanjšanje davčne osnove. V zvezi s tem Sodišču postavlja to vprašanje:

Ali ima davčni zavezanec za obdobje pred 1. januarjem 1978 na podlagi člena 8(a) Druge direktive in/ali načel davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja pravico, ki učinkuje neposredno, da davčno osnovo za dobave 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?

IV – Pravna presoja

22. Ker je predložitevno sodišče v predložitveni odločbi pojasnilo, da je v postopku v glavni stvari sporno le vračilo davka na dodano vrednost v zvezi z zneski v dobro za nabave tretjih strank, se mora vprašanje za predhodno odločanje v ta namen razlagati ozko. V nadaljevanju tako ne bom preučevala posledic plačila „provizij“ v smislu davka na dodano vrednost glede lastnih nabav zastopnikov.

23. Tako je treba preučiti, ali so v skladu s pravom Unije zneski, ki so bili zastopnikom v obdobju od leta 1973 do leta 1977 najprej knjiženi v dobro za nabave tretjih strank in so bili nato plačani kot ček ali s poračunom, zmanjšali osnovo za odmero davka na dodano vrednost, ki ga morajo plačati trgovci na daljavo, in ali imajo trgovci na daljavo v zvezi s tem pravico, ki učinkuje neposredno.

24. Določitev davčne osnove je v tem obdobju urejal člen 8 Druge direktive. V skladu z njegovo točko (a) v povezavi s Prilogo A, točka 13, k tej direktivi za davčno osnovo pri dobavah blaga iz postopka v glavni stvari šteje vse, kar se prejme kot nasprotna dajatev za dobavo.

25. V obravnavani zadevi so trgovci na daljavo najprej prejeli plačilo nakupne cene. Po dobavi blaga pa so zastopnikom sami plačali, in sicer zneske, ki so bili zastopnikom knjiženi v dobro in pozneje izplačani. V obravnavani zadevi pa gre za vprašanje, ali ta plačila trgovcev na daljavo na podlagi Druge direktive zmanjšujejo davčno osnovo njihovih dobav blaga, ker so trgovci na daljavo na koncu prejeli manj.

26. Kakor je razvidno iz predložitvene odločbe, je treba po mnenju predložitvenega sodišča pri tem pojasniti le, ali je v skladu s členom 8(a) Druge direktive zmanjšanje davčne osnove mogoče tudi po dobavi. Vendar je prvi pogoj za zmanjšanje davčne osnove v skladu s to določbo, da gre pri opisanih plačilih trgovcev na daljavo dejansko za vračila vrednosti delov nasprotne dajatve, ki učinkujejo kot zmanjšanje davčne osnove. Zato je treba najprej obravnavati to vprašanje (pod točko A), preden bom preučila, ali Druga direktiva določa zmanjšanje davčne osnove po opravljeni dobavi (pod točko B).

A – Vračilo vrednosti nasprotne dajatve s strani davčnih zavezancev

27. Davčna osnova se lahko v skladu s členom 8(a) Druge direktive na podlagi plačila davčnega zavezanca vnaprej zmanjša le, če to plačilo dejansko pomeni vračilo vrednosti nasprotne dajatve prejemnika plačila. Ni namreč mogoče vsakega plačila davčnega zavezanca osebi, ki je plačala nasprotno dajatev, šteti za vračilo vrednosti te nasprotne dajatve.

28. Predložitveno sodišče mora na podlagi dejanskega stanja, ugotovljenega v postopku v glavni stvari, preizkusiti, ali plačila zastopnikom s strani trgovcev na daljavo pomenijo vračila vrednosti nasprotne dajatve. Vendar so dejansko stanje, predstavljeno v predložitveni odločbi, in stališča strank ustvarila določen dvom o tem, da je treba opisana plačila šteti za vračila nasprotnih dajatev. Predvsem se pravni in storitveni odnosi med prodajalci na daljavo, zastopniki in tretjimi strankami ne zdijo zadostno pojasnjeni in so med strankami iz postopka v glavni stvari očitno sporni.

29. V zvezi s tem menim, da je treba opozoriti na upošteveno sodno prakso Sodišča, da bi se predložitvenemu sodišču omogočilo sprejeti odločbo, ki bo v skladu s pravom Unije na področju davka na dodano vrednost. V delih, v katerih se sodna praksa, navedena v nadaljevanju, ne nanaša na Drugo direktivo, menim, da jo je mogoče glede na primerjavo v njej razloženih določb Šeste direktive prenesti tudi na uporabo Druge direktive.⁶

30. Predložitveno sodišče bi moralo v postopku v glavni stvari najprej pojasniti, ali so trgovci na daljavo pri nabavah tretjih strank prodajali neposredno tretjim strankam oziroma ali je obstajala dobavna veriga, v kateri so bili zastopniki sami kupci pri nabavah tretjih strank in se je blago neodvisno ali v okviru prodajne komisije dalje prodajalo tretjim strankam. Pogoji za sprejetje obstoja vračila vrednosti nasprotne dajatve so v vsakem od primerov drugačni.

1. Neposredna prodaja blaga trgovcev na daljavo tretjim strankam

31. Če so trgovci na daljavo prodajali neposredno tretjim strankam, kot je zatrjevala vlada Združenega kraljestva, bi bilo jasno, prvič, da „provizije“, zagotovljene zastopnikom za nabave tretjih strank, ne morejo pomeniti vračila vrednosti nasprotne dajatve glede prodaje blaga trgovcev na daljavo tretjim strankam. V tem primeru ne bi bilo pomembno, da so trgovci na daljavo nazadnje prejeli le ceno, določeno v katalogu, ki so jo plačale tretje stranke, brez „provizij“, plačanih zastopnikom. Sodišče je namreč večkrat ugotovilo, da če je tretja oseba vključena v plačilni proces in na podlagi tega obdrži del nabavne cene, ki jo plača kupec, je davčna osnova storitve, ki jo trgovec na daljavo opravi za kupca, vendarle polna nabavna cena.⁷ Nič drugače ni v tej zadevi, tudi če zastopnik ne obdrži neposredno dela nabavne cene, ki jo plačajo tretje stranke, vendar se mu ta izplača naknadno.

32. Če so trgovci na daljavo prodajali neposredno tretjim strankam, je tudi vprašljivo, ali je bil del plačila za drugo transakcijo, in sicer za lastno nabavo zastopnikov, plačan s „provizijami“, zagotovljenimi zastopnikom za nabave tretjih strank. Načeloma bi moralo biti za to zahtevano ustrezno pravilo v pravnem razmerju, ki bi določalo plačilo za lastno nabavo. Sicer je Sodišče prvič v zadevi Elida Gibbs ugotovilo, da bi bilo zmanjšanje davčne osnove mogoče sprejeti, tudi če se pogodbeno določeno plačilo prav nič ne spremeni.⁸ V skladu s to sodno prakso pa je vsaj plačilo davčnega zavezanca pogojeno z nakupom določene storitve s strani prejemnika plačila. Vendar je v postopku v glavni stvari obstoj te predpostavke v zvezi z davčno osnovo lastnih nabav trgovcev na daljavo vprašljiv, ker se zneski, vknjiženi v dobro, niso zdeli odvisni od določene lastne nabave, zlasti, ker je bilo mogoče tudi čekovno plačilo, ki je od nje neodvisno.

⁶ — Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točka 10) in z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 10).

⁷ — Glej sodbi z dne 25. maja 1993 v zadevi Bally (C-18/92, Recueil, str. I-2871, točka 14) in z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback (C-34/99, Recueil, str. I-3833, točka 28 in naslednje).

⁸ — Glej sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 31).

33. Če bi se vendarle ugotovilo vračilo vrednosti nasprotne dajatve za lastno nabavo trgovcev na daljavo, bi moralo predložitveno sodišče nato preučiti, ali zmanjšanje davčne osnove ni izključeno zato, ker pomenijo „provizije“ plačilo za storitev, ki jo zastopnik opravi za trgovca na daljavo. Če je namreč samo vračilo nasprotna dajatev, potem navsezadnje ne more priti do zmanjšanja davčne osnove. Kajti za namene določitve davčne osnove se del povrnjene vrednosti nasprotne dajatve nadomesti z vrednostjo opravljene storitve. Tako je Sodišče za primer popustov že odločilo v zadevi *Naturally Yours Cosmetics*.⁹

34. Predpostavka, da so bile „provizije“ plačilo za storitev zastopnika, po ustaljeni sodni praksi zahteva, prvič, da je med zastopnikom in trgovcem na daljavo obstajalo pravno razmerje, v okviru katerega se vzajemno opravljajo storitve.¹⁰ Drugič, med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom mora obstajati neposredna povezava.¹¹ To povezavo je treba v skladu s sodno prakso Sodišča razumeti kot vzajemni pogoj storitve in nasprotne dajatve v okviru pravnega razmerja.¹² V obravnavanem primeru naj bi torej obstajala pogodba med trgovci na daljavo in zastopniki, na podlagi katere je bilo plačilo „provizij“ pogojeno s storitvijo zastopnikov. Nadaljnjih pogojev – kot je na primer zastopnikova dolžnost delovanja¹³ – iz sodne prakse ni mogoče izpeljati.

2. Dobavna veriga

35. Po drugi strani, če je obstajala dobavna veriga, bi bilo treba lastne nabave in nabave tretjih strank načeloma obravnavati enako. Obstoj dobavne verige bi bilo mogoče predpostavljati na podlagi tega, da so bili edini kupci vsega prodajnega blaga trgovcev na daljavo zastopniki, ki so spet neodvisno prodajali tretjim strankam, kot trdi družba Grattan. Obstoj dobavne verige bi bilo mogoče predpostavljati tudi v skladu s členom 5(2)(c) Druge direktive,¹⁴ če bi zastopniki v okviru prodajne komisije delovali za trgovce na daljavo, na kar je pravilno opozorila Komisija.

36. Zaradi enakega obravnavanja lastnih nabav in nabav tretjih strank se v primeru dobavne verige ne bi postavljala vprašanja dodelitve dobropisov za nabave tretjih strank ali za lastne nabave. V tem primeru bi bile lahko „provizije“ le napačno poimenovano splošno znižanje cen, ki pa se je uresničilo šele z dobropisom in čekovnim plačilom oziroma s poračunom z drugimi nabavami.

37. Prav tako bi bilo treba tudi v tem primeru preučiti, ali so „provizije“ pomenile plačilo za storitev, ki so jo zastopniki opravili za trgovce na daljavo. Kot sem že navedla,¹⁵ v tem primeru celo vračilo vrednosti nasprotne dajatve ne more privedi do zmanjšanja davčne osnove.

9 — Glej sodbo z dne 23. novembra 1988 v zadevi *Naturally Yours Cosmetics*, (230/87, Recueil, str. 6365). V tej sodbi je Sodišče namreč menilo, da je pri dobavi blaga posledica popusta, ki je pogojen s storitvijo, ki jo opravi prejemnik storitve in ki je tako sama odplačna storitev, to, da je davčna osnova dobave blaga sestavljena iz zmanjšane denarnega plačila in vrednosti storitve. Denarno vrednost te storitve je treba pri tem določiti v višini popusta. Posledično je davčna osnova dobave blaga enaka prodajni ceni brez popusta.

10 — Glej med drugim sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi *Tolsma* (C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14), z dne 27. aprila 1999 v zadevi *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Recueil, str. I-2323, točka 26) in z dne 3. maja 2012 v zadevi *Lebara* (C-520/10, točka 27).

11 — Glej med drugim sodbe z dne 5. februarja 1981 v zadevi *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Recueil, str. 445, točka 12), z dne 23. novembra 1988 v zadevi *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Recueil, str. 6365, točka 11 in naslednje) in z dne 3. maja 2012 v zadevi *Lebara* (C-520/10, točka 27).

12 — Glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl, predstavljene 6. marca 2001 v zadevi *Bertelsmann* (C-380/99, Recueil, str. I-5163, točka 32).

13 — Glej sodbo *Court of Appeal* z dne 26. oktobra 2001, [2001] EWCA Civ 1542, točka 72.

14 — Glede tega glej moje sklepne predloge, predstavljene 24. februarja 2005 v zadevi *Komisija proti Združenemu kraljestvu* (C-305/03, ZOdL, str. I-1213, točka 67), v zvezi s členom 5(4)(c) Šeste direktive, ki ima enako besedilo.

15 — Glej zgoraj točko 33.

3. Vmesni predlog

38. Če predložitveno sodišče na podlagi zgoraj navedenih načel sodne prakse ne bi moglo presoditi vprašanja, ali je treba v postopku v glavni stvari predpostavljati učinkovito vračilo vrednosti nasprotne dajatve, bi obstajala možnost, da se po potrebi predloži drugo vprašanje. Vendar bom v nadaljevanju za odgovor na obravnavano vprašanje predpostavljala, da je treba „provizijo“, ki so jo trgovci na daljavo plačali zastopnikom za nabave tretjih strank, šteti za vračilo vrednosti nasprotne dajatve za nabavo blaga s strani zastopnikov in da to vračilo ni plačilo za storitev, opravljeno za trgovce na daljavo.

B – Zmanjšanje davčne osnove po dobavi

39. Predložitveno sodišče sprašuje, ali ima davčni zavezanec v opisanem primeru na podlagi člena 8(a) Druge direktive ali na podlagi načel davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja pravico, ki učinkuje neposredno, da davčno osnovo za dobavo blaga obravnava kot retroaktivno zmanjšano. Tako retroaktivno zmanjšanje davčne osnove zaradi izplačanih „provizij“ bi imelo tako za posledico zmanjšan davčni dolg, kar bi utemeljilo zahteve za vračilo plačila družbe Grattan, ki so sporni v postopku v glavni stvari.

1. Razlaga Druge direktive

40. Davčni dolg davčnega zavezanca je posledica nastanka obdavčljivega dogodka. V tem primeru ta zadeva člen 2(a) Druge direktive, na podlagi katerega je odplačna dobava blaga predmet davka na dodano vrednost. Višina davčnega dolga izhaja iz uporabe davčne stopnje na davčno osnovo, kot je razvidno iz člena 9(1) Druge direktive. Obdavčljivi dogodek na podlagi člena 5(5) Druge direktive nastane ob izvedbi dobave.

41. Vlada Združenega kraljestva je pravilno trdila, da je treba glede na to davčno osnovo določiti ob izvedbi dobave. Tudi Sodišče je to ugotovilo glede primerljive določbe člena 10(2), prvi pododstavek, Šeste direktive.¹⁶ V skladu z Drugo direktivo tako davčni dolg davčnega zavezanca nastane v višini, ki izhaja iz davčne osnove, ki jo je treba določiti ob dobavi.

42. Določitev davčne osnove ureja člen 8(a) Druge direktive. V skladu z njim je pri dobavah blaga iz postopka v glavni stvari davčna osnova „vse, kar je plačilo za dobavo blaga [...]“. Tako odločilno „plačilo“ je v skladu s Prilogo A, točka 13, prvi odstavek, Druge direktive „vse, kar je prejeta kot vrednost nasprotne dajatve za dobavo blaga [...]“.

43. Tako se najprej postavlja vprašanje, ali je treba pri določitvi davčne osnove ob dobavi k nasprotni dajatvi prišteti zneske, ki jih davčni zavezanec sicer prejme, ampak jih mora pozneje na zahtevo njegovega sopogodbjenika vrniti.

44. Iz besedila zgoraj navedenih določb o določitvi davčne osnove glede tega ni mogoče razbrati nobenega pojasnila. Vendar, kakor je pravilno trdila Komisija, je mogoče za razlago člena 8(a) Druge direktive uporabiti sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive. Obe določbi imata podobno besedilo in namen.

16 — Glej sodbo z dne 27. oktobra 1993 v zadevi Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Recueil, str. I-5405, točka 16).

45. V zvezi s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive je Sodišče že v sodbi Freemans, ki se je nanašala na podobno dejansko stanje, kot je obravnavano, odločilo, da pri določitvi davčne osnove ni treba upoštevati pogodbeno dogovorjenih, a še ne izvršenih vračil vrednosti nasprotne dajatve.¹⁷ Nekoliko drugače bi moralo v skladu s sodno prakso veljati le za poseben primer¹⁸, da pri nagradni igri obstaja *zakonska* dolžnost vračila delov vrednosti nasprotne dajatve.¹⁹

46. Sodišče je svojo odločbo v zadevi Freemans utemeljilo z ustaljeno sodno prakso o načelu, ki se ponavlja v Drugi in Šesti direktivi²⁰, da je davčna osnova „dejansko prejeta vrednost nasprotne dajatve“. ²¹ S tega vidika ni prepričljiva trditev Komisije, da iz spoštovanja tega načela sledi, da morajo poznejša vračila vrednosti nasprotne dajatve zmanjšati davčno osnovo. Pomen tega načela, razvitega v sodni praksi, je namreč odvisen od časa določitve davčne osnove. Povedano drugače, odločilno je, koliko je davčni zavezanec takrat, ko je treba določiti davčno osnovo, „dejansko prejel“. Kot je bolje ponazorjeno v besedilu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, je to znesek, ki ga je davčni zavezanec takrat „prejel ali ga bo prejel“, torej znesek, ki mu ga je treba plačati. Zato je drugače, če mora kupec od začetka plačati po znižani nabavni ceni ali če mora najprej plačati polno nabavo ceno, ampak lahko pozneje del denarja pod določenimi pogoji dobi nazaj. Sodišče je namreč v sodbi Freemans poudarilo, da ni gotovo, ali pozneje dejansko pride do plačila dela vrednosti nasprotne dajatve.²²

47. Dejstvo, da je vračilo delov vrednosti nasprotne dajatve po dobavi mogoče, tako v skladu s členom 8(a) Druge direktive nima nobenega vpliva na določitev davčne osnove in s tem višine nastalega davčnega dolga.

48. Druga direktiva poleg tega ne vsebuje nobene določbe, ki bi določala spremembo davčnega dolga, ko je ta enkrat nastal. Drugače je v primeru odbitka, za katerega je na podlagi člena 11(3), drugi in tretji pododstavek, Druge direktive določen postopek popravkov. Položaj je drugačen tudi na podlagi Šeste direktive, katere člen 11(C)(1) za obdobje od leta 1978 določa postopek za naknadno zmanjšanje davčne osnove in s tem davčnega dolga, nastalega iz obstoja obdavčljivega dogodka.

49. Člena 8(a) Druge direktive v nasprotju s trditvami družbe Grattan in Komisije ni mogoče razlagati tako, da predpisuje naknadni postopek popravkov. Iz poznejše ureditve takega postopka v členu 11(C)(1) Šeste direktive ni mogoče sklepati, da se uporablja tudi na podlagi Druge direktive. Stopnja uskladitve na podlagi Druge in Šeste direktive namreč ni primerljiva.

50. Druga direktiva naj bi v povezavi s Prvo direktivo 67/227/EGS²³ nadomestila različne sisteme davka na dodano vrednost držav članic s skupnim sistemom davka na dodano vrednost, ki temelji na enotnih temeljnih pravilih. V sedmi uvodni izjavi Prve direktive je poudarjeno nujno „delovanje po fazah“. V tretji uvodni izjavi Druge direktive je navedeno, da je začasno mogoče „dopustiti določene razlike v postopkih za uporabo davka“. Zato sprva uveden sistem davka na dodano vrednost z več vidikov še ni vseboval dokončnih določb in zlasti še nobene opredelitve enotne osnove za odmero davka, kot je bilo pozneje navedeno v naslovu Šeste direktive. Šele s to direktivo je bila tako v celoti usklajena davčna osnova, kot je navedeno tudi v njeni deveti uvodni izjavi.

17 — Glej sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točke od 27 do 29).

18 — Glej sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 30).

19 — Glej sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi International Bingo Technology (C-377/11, točke od 26 do 29 in tam navedena sodna praksa).

20 — Glej med drugim sodbe z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, str. 445, točka 13), z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores (C-33/93, Recueil, str. I-2329, točka 18) in z dne 19. julija 2012 v zadevi International Bingo Technology (C-377/11, točka 25).

21 — Glej sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 27).

22 — Glej sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 28).

23 — Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3).

51. Zato je treba ugotoviti, da Druga direktiva ne določa retroaktivnega zmanjšanja davčne osnove in zmanjšanja davčnega dolga, ki sledi iz zadnjega, zaradi vračila vrednosti nasprotne dajatve, v zvezi s katero je nastal obdavčljiv dogodek. Zato glede na to iz Druge direktive tudi ni mogoče izpeljati pravice davčnega zavezanca, ki učinkuje neposredno.

2. Načelo davčne nevtralnosti

52. Poleg tega upoštevanje načela davčne nevtralnosti ne vodi do nobene druge ugotovitve.

53. Pri tem načelu ne gre le za, kot je trdila vlada Združenega kraljestva, izraz načela enakosti. Sodišče načelo nevtralnosti poleg tega pomena uporablja tudi v smislu nevtralne davčne obremenitve, ki štiti davčnega zavezanca, saj je v okviru skupnega sistema davka na dodano vrednost obdavčen le končni potrošnik.²⁴

54. S tega pomenskega vidika pa načelo nevtralnosti nima nobene nadzakonske avtoritete.²⁵ Zato ga je mogoče v primerih dvoma uporabiti kot pomoč pri razlagi, ampak ne sme razširiti ali omejiti določb direktive o davku na dodano vrednost, ki se uporablja.²⁶ Tako zlasti ne more nadomestiti dejstva, da Druga direktiva ne vsebuje določbe, primerljive s členom 11(C)(1) Šeste direktive.

3. Načelo enakega obravnavanja

55. Nazadnje, vprašanje za predhodno odločanje predložitvenega sodišča se nanaša tudi na načelo enakega obravnavanja. Vendar iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni razvidno, v kakšnem obsegu naj bi bilo načelo enakega obravnavanja v obravnavani zadevi upošteveno.

56. Vsekakor to načelo ne zahteva enakega obravnavanja v časovnem poteku. Različna intenziteta usklajevanja skupnega sistema davka na dodano vrednost pred in po 1. januarju 1978 lahko vsekakor privede do različno določenih davčnih osnov, pred in po tem datumu. Načelo enakega obravnavanja namreč ne zahteva, da je treba nadaljnjo uskladitev, ki je sledila iz Šeste direktive v obliki njenega člena 11(C)(1), uporabljati retroaktivno.

V – Predlog

57. Zato predlagam, da se na vprašanje za predhodno odločanje First-Tier Tribunal (Tax Chamber) odgovori tako:

Člen 8(a) Druge direktive 67/228/EGS je treba razlagati tako, da davčni zavezanec nima pravice, ki učinkuje 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.

24 — Glej sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točki 19 in 23).

25 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Bota, predstavljene 18. junija 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točke od 84 do 86).

26 — Glej sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, točka 45) o načelu nevtralnosti, izraženem kot zahteva po enakem obravnavanju.