

62016CJ0305

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. prosince 2017 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 11 bod A odst. 1 písm. a) – Základ daně – Článek 17 – Nárok na odpočet – Článek 27 – Zvláštní odchylná opatření – Rozhodnutí 89/534/EHS – Obchodní struktura založená na dodávání zboží osobami, které nejsou plátcí daně – Da z obvyklé ceny zboží určená ve fázi konečné spotřeby – Zahrnutí výdajů vynaložených uvedenými osobami“

Ve věci C-305/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 25. května 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 30. května 2016, v řízení

Avon Cosmetics Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby a M. Vilaras (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. května 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Avon Cosmetics Ltd D. Scoreyem, QC, a R. Cordarou, QC, zmocněnými A. Cook, jakož i I. Hydem a S. P. Porterem, solicitors,

—

za vládu Spojeného království J. Kraehling a G. Brown, jakož i D. Robertsonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Hall, QC,

—

za Radu Evropské unie J. Bauerschmidtem, jakož i E. Moro a E. Chatziioakeimidou, jako zmocněnci,

—
za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, jakož i R. Lyalem a A. Lewisem, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2017,
vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1), ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. 2004, L 27, s. 44) (dále jen „šestá směrnice“), zásad, kterými se řídí, s ohledem na výjimku přiznanou rozhodnutím Rady 89/534/EHS ze dne 24. května 1989, kterým se Spojenému království povoluje uplatňovat na určitá dodání prodejcům neregistrovaným k dani opatření odchylující se od čl. 11 [bodů A odst. 1 písm. a)] šesté směrnice (Úř. věst. 1989, L 280, s. 54), a platnosti tohoto rozhodnutí.

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Avon Cosmetics Ltd (dále jen „Avon“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „daňová a celní správa Spojeného království, dále jen „daňová správa“) zejména ve věci nezohlednění určitých výdajů, které vynaložili prodejci, kteří nejsou plátcí daní, pro účely určení základu daní z přidané hodnoty (DPH), kterou je povinna odvést společnost Avon na základě rozhodnutí 89/534.

Právní rámec

Unijní právo

3

Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

4

Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmetem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5

Článek 4 odst. 1 této směrnice stanovil:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně

n?terou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.“

6

?lánek 11 uvedené sm?rnice zn?l:

„A. V tuzemsku

1. Základem dan? je:

a)

p?i dodání zboží a poskytování služeb jiných než t?ch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby v?etn? dotací p?ímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]“

7

?lánek 17 téže sm?rnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpo?et dan?“, stanovil:

„1. Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a)

[DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

8

?lánek 27 šesté sm?rnice zn?l takto:

„1. Rada m?že jednomysln? na návrh Komise povolit kterémukoli ?lenskému státu, aby zavedl zvláštní opat?ení odchylojící se od ustanovení této sm?rnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vym?řování dan? nebo zabránit ur?itým druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem. Opat?ení zamýšlená ke zjednodušení postupu vym?řování dan? sm?jí ovlivnit výši dan? splatné p?i kone?né spot?eb? nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

2. ?lenský stát, který hodlá zavést opat?ení uvedená v odstavci 1, zašle žádost Komisi a poskytne jí veškeré nezbytné údaje. [...]

[...]“

9

Druhý až pátý bod od?vodn?ní, jakož i devátý a desátý bod od?vodn?ní rozhodnutí 89/534 stanoví:

„Vzhledem k tomu, že Spojenému království bylo povoleno rozhodnutím 85/369[...], považovaným za přijaté dne 13. června 1985 v souladu s postupem stanoveným v čl. 27 odst. 4 šesté směrnice, aby na období dvou let zavedlo opatření odchylující se od ustanovení šesté směrnice pro účely boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem;

Vzhledem k tomu, že některé obchodní struktury založené na tom, že osoby povinné k dani prodávají osobám nepovinným k dani zboží za účelem jeho dalšího prodeje na maloobchodní úrovni, vedou k vyhýbání se daňovým povinnostem ve fázi konečné spotřeby;

Vzhledem k tomu, že Spojené království za účelem zabránění takovému vyhýbání se daňovým povinnostem uplatňuje opatření, které daňovým orgánům umožňuje přijmout správní rozhodnutí, jejichž cílem je zdanit dodání uskutečněná osobami povinnými k dani, které využívají takové obchodní struktury, na základě obvyklé ceny zboží na maloobchodní úrovni;

Vzhledem k tomu, že toto opatření představuje odchylku od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, který stanoví, že v tuzemsku je základem daně při dodání zboží a poskytování služeb vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]

Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. července 1988[Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383)] mimo jiné rozhodl, že článek 27 šesté směrnice umožňuje přijmout takové odchylující se opatření, o jaké jde v této věci, pod podmínkou, že rozdílné zacházení, které z toho plyne, je odůvodněno objektivními okolnostmi;

Vzhledem k tomu, že aby se Komise ubezpečila, že je tato podmínka splněna, musí být informována o každém správním rozhodnutí přijatém daňovými orgány v souvislosti s dotčenou odchylkou; (Citované pasáže rozhodnutí 89/534 jsou neoficiálním překladem)

[...]“

10

Článek 1 tohoto rozhodnutí uvádí:

„Odchylně od čl. 11 [bodu A odst. 1 písm. a)] šesté směrnice se Spojenému království povoluje, aby v případech, kdy obchodní struktura založená na dodání zboží osobami nepovinnými k dani vede k nezdanění ve fázi konečné spotřeby, stanovilo, že základem daně pro dodání takovým osobám je obvyklá cena zboží určená v této fázi.“

Právo Spojeného království

11

Článek 1 odst. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994, dále jen „zákon z roku 1994“) stanoví:

„DPH v souladu s ustanoveními tohoto zákona podléhá

a)

dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve Spojeném království [...]

12

§lánek 4 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„DPH se vybírá ze všech dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněných ve Spojeném království, pokud se jedná o zdanitelné dodání nebo poskytnutí, která osoba povinná k dani uskutečěně v rámci své hospodářské činnosti.

[...]“

13

§lánek 19 odst. 2 uvedeného zákona zní:

„Je-li dodání uskutečěováno za protiplnění v penězích, jeho hodnotu je třeba stanovit jako částku, jež po navýšení o DPH, která má být vybrána, odpovídá hodnotě protiplnění.

[...]“

14

Bod 2 přílohy 6 téhož zákona stanoví:

„Pokud

a)

veškerá hospodářská činnost osoby povinné k dani nebo její část spočívá v dodávání zboží několika osobám za účelem jeho maloobchodního prodeje těmito nebo jinými osobami a

b)

tyto osoby nejsou osobami povinnými k dani,

může [daňová správa] písemným oznámením osobě povinné k dani nařídět, aby za hodnotu každého takového dodání, které uskutečěně po přijetí tohoto oznámení nebo po pozdějším datu, které může být stanoveno v oznámení, považovala jeho maloobchodní tržní cenu.“

15

Na základě odchylné úpravy uvedené v předcházejícím bodě zaslala daňová správa společnosti Avon písemné oznámení (Notice of Direction) (dále jen „individuální oznámení“), které zní takto:

„Na základě [přílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994] [daňová správa] tímto nařizuje, že od 1. července 1985 se za hodnotu, na základě které je DPH vybírána z každého zdanitelného dodání zboží:

a)

vaší společnosti osobám nepovinným k dani [...]

b)

za účelem maloobchodního prodeje osobami uvedenými pod písm. a) nebo jinými osobami,

považuje jeho maloobchodní tržní cena.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

16

Společnost Avon vykonává činnost v oblasti výroby a prodeje výrobků, které se používají především pro kosmetické účely. Jejich maloobchodní prodej se uskutečňuje prostřednictvím nezávislých zástupců (dále jen „zástupci“), z nichž téměř všichni, kteří působí ve Spojeném království, nepodléhají DPH, jelikož nejsou k této dani registrováni a nedosahují dostatečného obrátu, aby byli povinni plátcí DPH.

17

Společnost Avon prodává výrobky svým zástupcům za sníženou cenu ve srovnání s maloobchodní cenou stanovenou společností Avon a tento prodej podléhá DPH. Naproti tomu z důvodu, že uvedení zástupci nejsou povinni k dani, nepodléhá maloobchodní prodej, který uskutečňují, DPH.

18

Tato struktura s sebou nese, že rozdíl mezi maloobchodní cenou a cenou zaplacenou zástupci společnosti Avon nepodléhá DPH.

19

Za účelem nápravy této situace svolalo Spojené království zejména prostřednictvím Finance Act 1977 (finanční zákon z roku 1977) daňové správy pravomoc nařídít osobám povinným k DPH, aby daň, kterou mají zaplatit, byla vypočítána na základě maloobchodní ceny.

20

V souladu s čl. 27 odst. 5 šesté směrnice uvádělo Spojené království o tomto opatření Komisi Evropských společenství jako zvláštní odchylné opatření ve smyslu odstavce 1 uvedeného článku, které hodlalo zachovat po vstupu šesté směrnice v platnost dne 1. ledna 1978.

21

Rozhodnutím Rady 85/369/EHS ze dne 13. června 1985, nazvaným „Použití článku 27 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o DPH (Povolení výjimky požadované Spojeným královstvím za účelem zabránění určitým druhům daňových úniků) (neoficiální překlad)“ (Úř. věst. 1985, L 199, s. 60), bylo odchylné opatření povoleno na období dvou let a poté byla jeho platnost prodloužena o další dva roky.

22

Soudní dvůr, kterému byly předloženy žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se uplatňování odchylného opatření povoleného rozhodnutím 85/369, neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost tohoto rozhodnutí (rozsudek ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs, 138/86 a 139/86, EU:C:1988:383).

23

Rozhodnutím 89/534 Rada prodloužila platnost povolení uvedeného Spojenému království odchýlit

se od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice s cílem zamezit nezdanění ve fázi konečné spotřeby.

24

Podle přílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994 přijatého na základě tohoto rozhodnutí a individuálního oznámení odpovídá základ DPH společnosti Avon hodnotě prodeje ve fázi konečné spotřeby zboží dodaného touto společností osobám, které nejsou plátcí daně. Jinými slovy, podle této struktury se DPH z výrobků prodáváných společností Avon zástupcem nevypočítává na základě ceny bez daně, za kterou jim společnost Avon prodává tyto výrobky, nýbrž z ceny, za kterou je mají uvedení zástupci dále prodat svým zákazníkům, přičemž tento příspěvek na DPH jde k tíži společnosti Avon. V praxi však daňová správa provádí dvě úpravy tohoto výpočtu za účelem zohlednění skutečnosti, že určité výrobky nakupují zástupci, kteří nejsou plátcí daně, pro osobní potřebu a že tito zástupci prodávají určité výrobky se slevou.

25

Společnost Avon podala k předkládajícímu soudu žalobu na vrácení příspěvku na DPH v celkové výši přibližně 14 milionů liber šterlinků (GBP) (přibližně 15792000 eur) z důvodu, že daňový systém, který se na ni uplatňuje na základě individuálního oznámení, nezohlednil daň spojenou s náklady na nákup předváděcích vzorků zástupců, které jim mají pomoci ke zvýšení objemu prodeje a které jim společnost Avon prodává s větší slevou, než je sleva uplatňovaná na jiné výrobky. Společnost Avon je totiž toho názoru, že jelikož koupí těchto výrobků představuje obchodní náklady, mohli by si uvedení zástupci, pokud by měli postavení plátců DPH, odpovízt.

26

Individuální oznámení proto překročilo rámec toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle a vede k příspěvku na DPH z důvodu absence úpravy ke zohlednění DPH zaplacené zástupci při nákupu předváděcích vzorků. Došlo tedy k porušení zásad proporcionality, rovného zacházení a daňové neutrality, jakož i ke konkurenčnímu znevýhodnění mezi společnostmi Avon a hospodářskými subjekty používajícími tradiční metody prodeje, které nejsou zatíženy touto DPH.

27

Společnost Avon rovněž tvrdí, že Spojené království v žádosti o výjimku podané u Komise neposkytlo všechny užitečné údaje ve smyslu čl. 27 odst. 2 šesté směrnice, třebaže problém rozdílného zacházení v oblasti DPH použitelného na předváděcí vzorky byl již znám. Návrh, který tato společnost podává u předkládajícího soudu, tedy směřuje primárně k tomu, aby byla splatná DPH upravena tak, aby zohledňovala daň zatěžující tyto předváděcí vzorky, a podpora aby byla prohlášena neplatnost rozhodnutí 89/534, přílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994 a individuálního oznámení.

28

Daťová správa pripomína, že toto ustanovenie má za cieľ zabrániť ztráť príjmu z predaja výrobkov, ktorý nepodliehá DPH z jejich maloobchodní ceny. Je toho názoru, že nezohľadní DPH zaplacené zástupci za nákup predvádcích vzorkov neporušuje zásady proporcionality, rovného zachádzaní ani neutrality, a nenarušuje hospodárskou súťaž, jelikož Avon si zvolila odlišnou štruktúru fungování a odlišný tržní prístup, než je štruktúra fungování a tržní prístup tradičných maloobchodních predajcov, a že spoločnosť Avon a títo predajci vykonávajú činnosť na odlišných tržniciach, tedaže predávané výrobky jsou podobné. Tyto okolnosti podle jejího názoru odvodujú rozdielne daťové zachádzaní.

29

Mimoto podle této daťové správy není třeba zbytno komplikovat výpočet a výbír DPH daťovým poplatníkom a daťovým orgánom. Prijmout argumenty spoločnosti Avon by pritom vedlo k významné administratívnej záťaži zástupcov, ktorí nejsou plátcami daní.

30

Daťová správa uvádí, že nemôže vykládať prílohu 6 bod 2 zákona z roku 1994 v tom smyslu, že Avon môže odistiť DPH zaplacenou zástupci za nákup predvádcích vzorkov, aniž by prekročila povolení udelené Radou, vlastní právni úpravu a zásadu, podle které musí byť výjimka z bežného mechanizmu DPH vykládaná restriktívne.

31

Mezitímním rozsudkom ze dne 19. února 2014 predkladajúci súd rozhodl, že známi rozhodnutí 89/534, prevzaté do prílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994, neumožňuje zohľadniť dať zaplacenou zástupci za nákup predvádcích vzorkov, v dôsledku čoho vzniká „nevratná“ dať, tzn. dať zaplacená na vstupe, ktorá nemôže byť získaná nazpät. Predkladajúci súd z toho vyvodil, že posledné uvedené ustanovenie vede k nekalé hospodárskej súťaži medzi spoločnosťami Avon a subjektmi, ktoré predávajú výrobky prostredníctvom predajcov, ktorí jsou plátcami daní. Príloha 6 bod 2 zákona z roku 1994 tudíž prekračuje rámec toho, čo je nezbytné k dosažení jeho cieľu, ktorým je zabrániť jakémukoli vyhýbání se daťovým povinnosťami.

32

Vzhľadom k tomu, že toto ustanovenie preberá známi rozhodnutí 89/534 a vzhľadom k pochybnosťami o platnosti tohoto rozhodnutí s ohľadom zejména na zásadu daťovej neutrality považuje predkladajúci súd za nezbytné obrátiť se v této souvislosti na Soudní dvor.

33

Za týchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [súd prvého stupňa (daťový senát)] rozhodl prerušiť řízení a položit Soudnímu dvoru následující predbežné otázky:

„1)

Jsou příslušná povolení, prováděcí právní předpisy alebo správni ujednání v rozporu s njakými ustanoveními nebo zásadami unijního práva, jestliže v prípade, kdy primý predajec predáva zboží (ďále jen „prodejní pomcky“) predajcom neregistrovaným k dani nebo kdy predajec neregistrovaný k dani nakupuje zboží a služby od třetích osob (ďále jen „zboží a služby od třetí osoby“), které predajci neregistrovaní k dani v obou případech využívají na podporu své hospodárskej činnosti poskytující v prodeji jiného zboží, které je rovněž nakupováno od primého predajce a vztahuje se na něj správni ujednání prijaté na základě odchylné úpravy naposledy povolené rozhodnutím

[89/534] [...], vyžadují, aby p?ímý prodejce ú?toval da? zaplacenou na výstupu z ceny, za kterou prodejci neregistrovaní k dani prodávají ostatní zboží, a to bez snížení DPH zaplacené prodejcem neregistrovaným k dani v souvislosti s t?mito prodejními pom?ckami anebo zbožím a službami od t?etí osoby?

2)

Když Spojené království žádalo Radu o povolení odchylné úpravy [uvedené v p?íloze 6 bodu 2 zákona z roku 1994], m?lo povinnost informovat Komisi o tom, že prodejci neregistrovaní k dani nesou DPH z nákupu prodejních pom?cek anebo zboží a služeb od t?etí osoby, které používají pro ú?ely své ekonomické ?innosti, a že odchylná úprava by m?la být upravena tak, aby zohled?ovala nevratnou da? zaplacenou na vstupu nebo p?eplatek dan? zaplacené na výstupu?

3)

V p?ípád? kladné odpov?di na první nebo druhou otázku:

a)

Mohou a mají být p?íslušná povolení, provád?cí právní p?edpisy nebo správní ujednání vykládány tak, že zohled?ují i) nevratnou DPH zaplacenou prodejci neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními pom?ckami nebo zbožím a službami od t?etí osoby, jež tito prodejci neregistrovaní k dani použili pro ú?ely své ekonomické ?innosti, nebo ii) DPH, která p?evyšuje da? nezaplacenou z d?vodu ,vyhýbání se da?ovým povinnostem' a kterou vybrala [da?ová správa], nebo iii) potenciální nekalou hospodá?skou sout?ž mezi p?ímými prodejci, jejich prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskute??ují p?ímý prodej?

b)

Zda:

i)

povolení odchylné úpravy od ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, ud?lené Spojenému království, bylo protiprávní;

ii)

je krom? odchylné úpravy od ?l. 11 bodu A odst. 1) písm. a) šesté sm?rnice [uvedené v p?íloze 6 bodu 2 zákona z roku 1994] nezbytná odchylná úprava od ?látku 17 šesté sm?rnice. Pokud tomu tak je, zda jednalo Spojené království protiprávn?, když nepožádalo Komisi nebo Radu o povolení odchýlit se od [tohoto] ?látku 17;

iii)

Spojené království jedná protiprávn?, když DPH neuplat?uje takovým zp?sobem, aby p?ímí prodejci mohli uplatnit odpo?et DPH u prodejních pom?cek nebo ze zboží a služeb od t?etí osoby, které použili v rámci své ekonomické ?innosti, kterou jsou zatíženi prodejci neregistrovaní k dani;

iv)

všechna p?íslušná povolení, provád?cí právní p?edpisy nebo správní ujednání ?i jejich ?ásti jsou v d?sledku toho neplatné anebo protiprávní.

c)

Je vhodným prostředkem nápravy, aby Soudní dvůr [...] ?i vnitrostátní soud:

i)

rozhodl, že ?lenský stát má povinnost zajistit ve vnitrostátním právu účinnost odchylné úpravy [uvedené v příloze 6 bodu 2 zákona z roku 1994] stanovením vhodných úprav v případě a) nevratné DPH zaplacené prodejci neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními poměry nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tito prodejci neregistrovaní k dani použili pro účely své ekonomické činnosti, nebo b) DPH, která převyšuje daň nezaplacenou z důvodu „vyhýbání se daňovým povinnostem“ a kterou vybrala [daňová správa], nebo c) potenciální nekalé hospodářské soutěže mezi přírodními prodejci, jejich prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují přírodní prodej, nebo

ii)

prohlásil, že povolení odchylné úpravy [uvedené v příloze 6 bodu 2 zákona z roku 1994] a potažmo [tato] odchylka samotná jsou neplatné, nebo

iii)

prohlásil, že vnitrostátní právní předpisy jsou neplatné, nebo

iv)

prohlásil, že [individuální oznámení] je neplatné, nebo

v)

prohlásil, že Spojené království musí požádat o povolení další odchylky za účelem stanovení vhodných úprav pro každou a) nevratnou DPH zaplacenou prodejci neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními poměry nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tito prodejci neregistrovaní k dani použili pro účely své ekonomické činnosti, nebo pro b) DPH, která převyšuje daň nezaplacenou z důvodu „vyhýbání se daňovým povinnostem“ a kterou vybrala [daňová správa], nebo c) potenciální nekalé hospodářské soutěže mezi přírodními prodejci, jejich prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují přírodní prodej.

4)

Mají být podle článku 27 šesté směrnice (článek 395 [...] směrnice [2006/112]) „daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“ považovány za jistou daňovou ztrátu ?lenského státu (s ohledem na daň zaplacenou na výstupu i daň zaplacenou na vstupu, které jsou vratné v rámci struktury vedoucí k daňovému úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem) nebo za hrubou daňovou ztrátu ?lenského státu (s ohledem pouze na daň zaplacenou na výstupu v rámci struktury vedoucí k daňovému úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem)?“

K předložným otázkám

K první otázce

34

Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 17 a 27 šesté směrnice musí být

vykládány v tom smyslu, že brání takovému opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, které bylo povoleno rozhodnutím 89/534 na základě článku 27 této směrnice a které se odchyluje od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, podle kteréhožto rozhodnutí je základem DPH společnosti uskutečňující přímý prodej obvyklá cena zboží prodávaného ve fázi konečné spotřeby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kteří nejsou plátcí DPH, aniž by byla jakkoli zohledněna DPH zaplacená na vstupu v souvislosti s předváděcími vzorky, které nakoupili tito prodejci od uvedené společnosti, a dále zda je rozhodnutí 89/534 neplatné z důvodu, že neumožňuje Spojenému království zohlednit DPH zaplacenou na vstupu tímto prodejci v souvislosti s těmiž předváděcími vzorky, takže porušuje zásady proporcionality a daňové neutrality.

35

Pokud jde konkrétně o výklad článků 17 a 27 šesté směrnice, je třeba především konstatovat, že v souladu s rozhodnutím 89/534 je výjimka, která byla přiznána Spojenému království podle článku 27 šesté směrnice a která se odráží v jeho právní úpravě prostřednictvím přílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994, určena k zabránění daňovým únikům.

36

Jak již Soudní dvůr rozhodl, odchýlná vnitrostátní opatření, která jsou s to zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, je třeba vykládat striktně a od dodržování základu DPH uvedeného v článku 11 šesté směrnice se mohou odchýlit pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle (rozsudky ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie, 324/82, EU:C:1984:152, bod 29, a ze dne 29. května 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, bod 24).

37

V této souvislosti podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a vyplývá z článku 2 šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpotě DPH přímo zatěžující plnění uskutečněná na vstupu, přičemž nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, body 16 a 18, jakož i ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 34).

38

V projednávaném případě v souladu s článkem 1 rozhodnutí 89/534 a ve znění podobném tomuto článku se příloha 6 bod 2 zákona z roku 1994 odchyluje od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, když daňové správy povoluje, aby určila základ daně osob povinné k DPH pro výrobky, které dodává prodejcem, kteří nejsou plátcí daně, podle maloobchodní ceny těchto výrobků na trhu. Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace v původním řízení, je jaksi zatížen daňovou povinností plátce DPH namísto prodejce, kteří nejsou plátcí daně.

39

Odchylné opatření povolené rozhodnutím 89/534 se však netýká pravidel, kterými se řídí nárok na odpočet, uvedených v člencích 17 až 20 této směrnice, a která jsou tudíž v projednávaném případě nadále použitelná.

40

Konkrétně toto opatření neumožňuje odchýlit se od čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, podle kterého je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je

splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.

41

Podle tohoto ustanovení nelze dať související s pŕedvádŕcími vzorky nebo jiným zboŕím a službami nakoupenými prodejci, a to bez ohledu na skuteĝnost, zda mají ŕi nikoli povinnost k DPH, odeŕíst od danŕ splatné spoleĝností uskuteĝující pŕímý prodej, jako je spoleĝnost Avon ve sporu v pŕvodním ŕízení, která nekoupila ŕádné zboží nebo službu od tŕetí osoby, ale která je naopak, pokud jde o pŕedvádŕcí vzorky, prodala tŕmto prodejcem.

42

Mimoto je tŕeba zdŕaznit, ŕe zástupci, o nŕŕ se jedná ve vŕci v pŕvodním ŕízení, kteŕí prodávají výrobky v rámci struktury pŕímého prodeje, nejsou povinni k DPH, a tudíŕ nemají podle ŕl. 17 odst. 2 ŕesté smŕnice nárok na vrácení celé nebo ŕásti danŕ, kterou jim fakturují dodavatelé zboží nebo služeb.

43

Z výŕe uvedeného vyplývá, ŕe na první otázku je tŕeba odpovŕdŕt tak, ŕe ŕláanky 17 a 27 ŕesté smŕnice musí být vykládány v tom smyslu, ŕe nebrání takovému opatŕení, jako je opatŕení dotŕené v pŕvodním ŕízení, které bylo povoleno rozhodnutím 89/534 na základŕ ŕláanku 27 této smŕnice a odchyluje se od ŕl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) uvedené smŕnice, podle kterého je základem DPH spoleĝnosti uskuteĝující pŕímý prodej obvyklá cena zboží prodávaného ve fázi koneĝné spotŕeby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kteŕí nejsou plátcí DPH, i když toto odchylné opatŕení nikterak nezohledŕuje DPH zaplacenou na vstupu týkající se pŕedvádŕcích vzorkŕ, které koupili tito prodejci od uvedené spoleĝnosti.

44

Pokud jde o platnost rozhodnutí 89/534, zaprvŕ je tŕeba pŕipomenout, ŕe aby byl unijní akt týkající se systému DPH v souladu se zásadou proporcionality, musí být ustanovení, která obsahuje, považována za vhodná a nezbytná k uskuteĝnění cíŕ, které sleduje, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady ŕesté smŕnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. záŕí 2000, Ampafrance a Sanofi, Cŕ177/99 et Cŕ181/99, EU:C:2000:470, bod 60, a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, Cŕ17/01, EU:C:2004:242, bod 46).

45

V projednávaném pŕípadŕ je tŕeba poukázat na to, ŕe odchylné opatŕení obsaŕené v rozhodnutí 89/534 sleduje v souladu s druhým až ŕtvrtým bodem odŕvodnŕní tohoto rozhodnutí cíl zabránit vyhýbání se daŕovým povinnostem a na dále to, ŕe jeho pŕedmŕtem je umožnit Spojenému království napravit urŕité specifické problémy, které zpŕsobuje struktura pŕímého prodeje v oblasti DPH. Z dŕvodu pŕítomnosti prodejce, kteŕí nejsou plátcí danŕ, v poslední fázi uvádŕní výrobky na trh s sebou totiŕ tato struktura nese, ŕe dodání uskuteĝovaná tŕmito prodejci koneĝnému spotŕebiteli nepodléhají této dani.

46

V této souvislosti je tŕeba poukázat na to, ŕe Soudní dvŕr rozhodl, ŕe pojem „vyhýbání se daŕovým povinnostem“ ve smyslu ŕl. 27 odst. 1 ŕesté smŕnice odpovídá ŕistŕ objektivnímu jevu a ŕe toto ustanovení umožŕuje pŕijmout opatŕení odchylující se od základního pravidla stanoveného v ŕl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této smŕnice, i když ŕinnosti osoby povinné k dani

nejsou prováděny s úmyslem získat daňovou výhodu, nýbrž z obchodních důvodů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 1988, *Direct Cosmetics a Laughtons Photographs*, 138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, body 21 a 24).

47

Odchylné opatření obsažené v rozhodnutí 89/534 přitom umožňuje v tom, že povoluje Spojenému království uplatnění DPH na prodej výrobků společnosti uskutečňující přímý prodej konečným spotřebitelům prostřednictvím prodejců, kteří nejsou plátcí daně, přičemž základ daně této společnosti se určuje s ohledem na obvyklou nebo tržní cenu zboží prodávaného těmito prodejci, zabránit ztrátě daňových příjmů vyplývajících z takové obchodní struktury. Takové opatření je tudíž vhodné k dosažení cíle boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

48

Rozhodnutí 89/534 zajisté nikterak neumožňuje zohlednit DPH zaplacenou na vstupu týkající se předváděcích vzorků koupených prodejci, kteří nejsou plátcí daně, od společnosti uskutečňující přímý prodej.

49

Jak nicméně vyplývá z bodů 40 a 41 tohoto rozsudku, zohlednění této DPH zaplacené na vstupu v základu daně pro dodání uvedená v článku 1 rozhodnutí 89/534 by představovalo nepovolenou odchylku od čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

50

Mimoto zohlednění uvedené DPH zaplacené na vstupu v základu daně by mohlo komplikovat výběr DPH, pokud jde o obchodní struktury, na něž se zaměřuje toto rozhodnutí.

51

Je proto třeba uinit závěr, že rozhodnutí 89/534 nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

52

Zadruhé je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32 a citovaná judikatura).

53

V této souvislosti je třeba uvést, že skutečnost, že rozhodnutí 89/534 nezohledňuje DPH zaplacenou na vstupu týkající se předváděcích vzorků koupených prodejci, kteří nejsou plátcí daně, od společnosti uskutečňující přímý prodej, jako je společnost Avon ve sporu v původním řízení, vede k tomu, že dodavatelský řetězec výrobků této společnosti je zatížen vyšší DPH, než je daň, která zatěžuje výrobky jejích konkurentů. Je však třeba konstatovat, že taková okolnost je pouze důsledkem skutečnosti, že si takováto společnost zvolila pro účely prodeje svých výrobků strukturu přímého prodeje.

54

S ohledem na úvahy v bodech 47 a 48 tohoto rozsudku nelze tudíž zásadu daňové neutrality vykládat tak, že dovoluje zohlednit tuto DPH v základu daně pro dodání uvedená v článku 1 rozhodnutí 89/534.

55

Je proto třeba učinit závěr, že rozhodnutí 89/534 má co nejmenší dopad na zásadu neutrality.

56

Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že přezkum první otázky neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost rozhodnutí 89/534.

K druhé otázce

57

Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 27 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že ukládá členskému státu, který žádá o povolení odchýlit se od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této směrnice, aby informoval Komisi o tom, že prodejci, kteří nejsou plátcí daně, nesou DPH z nákupu předváděcích vzorků od společnosti uskutečňující primární prodej, které používají pro účely své ekonomické činnosti, aby se někakým způsobem zohlednila tato daň zaplacená na vstupu v úpravě odchýlného opatření.

K přípustnosti

58

Vláda Spojeného království má za to, že druhá otázka je nepřípustná z důvodu, že zaprvé nemá žádný vztah k předmětu sporu v původním řízení, zadruhé Soudní dvůr nedisponuje skutkovými ani právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na tuto otázku a zatímco tato otázka je zcela hypotetická, jelikož žádost o odchylku se týká čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, a nikoli článku 17 této směrnice týkajícího se nároku na odpot DPH.

59

V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřislouží Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může žádost podanou vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, je-li zjevné, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 31 a citovaná judikatura).

60

Pokud jde o první a zatímco důvod nepřípustnosti vznesený vládou Spojeného království, stačí připomenout, jak uvedl generální advokát v bodě 97 svého stanoviska, že kdyby Soudní dvůr vykládal článek 27 šesté směrnice tak, že ukládá členskému státu, který žádá o povolení odchýlit se od této směrnice, právní povinnost poskytnout na podporu své žádosti konkrétní informace,

kteřé v daném pŕípadŕ chybŕly, taková odpovŕŕ by mohla mít dŕsledky na platnost rozhodnutí 89/534, a tedy na rozhodnutí sporu v pŕvodním řízení.

61

Pokud jde o druhý dŕvod nepŕípustnosti vznesený vládou Spojeného království, je tŕeba konstatovat, Œe pŕedkládající soud v projednávaném pŕípadŕ vylířil právní a skutkový rámeç sporu v pŕvodním řízení zpŕsobem, který je dostatečnŕ pŕesný na to, aby zúřastně uvezení v řlátku 23 jednacího řádu Soudního dvora Evropské unie mohli pŕedložit vyjádŕení a Soudní dvŕr mohl na otázky, které mu jsou položeny, užitečnŕ odpovŕdŕt.

62

S ohledem na výře uvedené je tŕeba konstatovat, Œe druhá otázka je pŕípustná.

K vŕci samé

63

Úvodem je tŕeba pŕipomenout, Œe Spojené království požádalo o odchylku podle řlátku 27 šestŕ smŕrnice od řl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této smŕrnice, který stanoví pravidla pro urŕení základu DPH, aby se zabránilo vyhýbání se daŕovým povinnostem z dŕvodu prodeje výrobkŕ ve fázi konečné spotŕeby prodejci, kteŕí nejsou plátcí této danŕ.

64

Podle řl. 27 odst. 2 této smŕrnice pŕitom řlenský stát, který hodlá zavŕst opatŕení odchylující se od tohoto řlátku, musí Komisi poskytnout veřkeré nezbytné údaje.

65

V této souvislosti je tŕeba zdŕraznit, Œe Soudní dvŕr v rozsudku ze dne 12. řervence 1988, *Direct Cosmetics a Loughtons Photographs* (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383), který se týká zejména platnosti rozhodnutí 85/369, jeŒ bylo mezitím nahrazeno rozhodnutím 89/534, které je v podstatŕ totožné, neodhalil řádnou skutečnost, kterou by mohla být dotŕena platnost tohoto prvního rozhodnutí, poté, co zejména v bodŕ 36 uvedeného rozsudku konstatoval, Œe oznámení zaslané Komisi dostatečnŕ podrobnŕ uvedlo potŕeby, které mŕlo dotŕené opatŕení uspokojit, a obsahovalo veřkeré podstatné skutečnosti umoŒující urŕit sledovaný cíl.

66

V tomto rámci je nejprve tŕeba poukázat na to, Œe skutečnost, Œe jsou prodejci, kteŕí nejsou plátcí danŕ, zatíŒeni DPH z nákupu pŕedvádŕcích vzorkŕ od společnosti uskutečující pŕímý prodej, jako je společnost Avon ve sporu v pŕvodním řízení, aniŒ by ji mohli odeŕíst, není informací, která se jako taková vztahuje k cíli sledovanému požadovanou odchylkou nebo základnímu mechanismu odchylky, a sice urŕení hodnoty základu danŕ.

67

Dále je nutno konstatovat, Œe tato okolnost je vlastní systému DPH, jelikoŒ – jak bylo již uvedeno v bodech 42 a 48 tohoto rozsudku – prodejci, kteŕí nejsou plátcí této danŕ, nemohou uplatŕovat řádný nárok na odpoŕet danŕ, která je jim fakturována. Nelze tedy uŕinit závŕr, Œe Komise mŕla být v řádosti o odchylku, kterou jí zaslalo Spojené království, o takové okolnosti informována.

68

Konečně nelze uložit členskému státu, když podle článku 27 šesté směrnice žádá o povolení odchýlit se od této směrnice, aby upřesnil všechny skutkové a právní aspekty, které mají určitou souvislost se situací, kterou se snaží napravit, avšak které z ní nevyplývají.

69

Z výše uvedeného vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že článek 27 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá členskému státu, který žádá o povolení odchýlit se od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této směrnice, aby informoval Komisi o tom, že prodejci, kteří nejsou plátcí daní, nesou DPH z nákupu předváděcích vzorků od společnosti uskutečňující přímý prodej, které používají pro účely své ekonomické činnosti, aby se nějakým způsobem zohlednila tato daň zaplacená na vstupu v úpravě odchýlného opatření.

K třetí otázce

70

S ohledem na odpověď na první a druhou otázku není vhodné odpovídat na třetí otázku.

Ke čtvrté otázce

71

Čtvrtou otázkou se předkládající soud táže, zda mají být podle článku 27 šesté směrnice daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem považovány zaistou daňovou ztrátu členského státu nebo za hrubou daňovou ztrátu členského státu.

72

V této souvislosti je třeba poukázat na to, že předkládající soud neuvádí důvod neplatnosti rozhodnutí 89/534, který by souvisel se způsobem určení výše daní, která není vybrána z důvodu daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu článku 27 šesté směrnice. Předkládající soud neupřesňuje ani důvody, pro je výklad tohoto článku, který se týká „daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“, relevantní pro rozhodnutí sporu, který projednává.

73

Z důvodu absence těchto údajů nemůže Soudní dvůr poskytnout užitečnou odpověď na čtvrtou položenou otázku, která tudíž musí být prohlášena za nepřípustnou.

K nákladům řízení

74

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

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

1)

Články 17 a 27 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému opatření, jako je opatření dotčené v povodním řízení, které bylo povoleno rozhodnutím Rady 89/534/EHS ze dne 24. května 1989, kterým se Spojenému království povoluje uplatňovat na určitá dodání prodejcům neregistrovaným k dani opatření odchylné se od čl. 11 [bodů A odst. 1 písm. a)] šesté směrnice na základě článku 27 této směrnice a které se odchyluje od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, podle kterého je základem daně z přidané hodnoty (DPH) společnosti uskutečňující přímý prodej obvyklá cena zboží prodáváno ve fázi konečné spotřeby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kteří nejsou plátcí DPH, i když toto odchylné opatření nikterak nezohledňuje DPH zaplacenou na vstupu týkající se předváděcích vzorků, které koupili tito prodejci od uvedené společnosti.

2)

Přezkum první otázky neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost rozhodnutí 89/534.

3)

Článek 27 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2004/7, musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá členskému státu, který žádá o povolení odchýlit se od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této směrnice, aby informoval Evropskou komisi o tom, že prodejci neregistrovaní k dani nesou DPH z nákupu předváděcích vzorků od společnosti uskutečňující přímý prodej, které používají pro účely své ekonomické činnosti, aby se nějakým způsobem zohlednila tato daň zaplacená na vstupu v úpravě odchylného opatření.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: angličtina.