

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 7. září 2017(1)

Věc C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

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

„DPH – Odchylná úprava – Prodej prostřednictvím zprostředkovatelů, kteří nejsou osobami povinnými k DPH – Zohlednění teoretické daně zaplacené na vstupu“

I. Úvod

1. Společnost Avon Cosmetics Limited (dále jen „Avon“) prodává své kosmetické přípravky ve Spojeném království zástupcem, běžně známým jako „Avon Ladies“; tyto osoby je dále jako maloobchodní prodejci prodávají svým zákazníkům („model přímého prodeje“). Mnoho Avon Ladies není registrováno k DPH. Jejich ziskové přírůstky proto za normálních okolností nepodléhají DPH.

2. Tento problém „ztracené DPH“ nebo „vyhýbání se placení DPH“ v poslední fázi dodavatelského řetězce je příznačný pro modely přímého prodeje. Za účelem vyřešení tohoto problému požádalo Spojené království o možnost odchýlit se od obecného pravidla, že DPH je vybírána ze skutečné prodejní ceny, a tato odchylka byla povolena. Pokud jde o společnost Avon, tato odchylka daněvému orgánu Spojeného království Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „HMRC“) v podstatě umožnila, aby společnosti Avon vyměnil DPH nikoli z *velkoobchodní ceny* zaplacené Avon Ladies neregistrovanými k DPH, nýbrž z *maloobchodní ceny*, za kterou Avon Ladies dále prodávají přípravky konečnému spotřebiteli.

3. Způsob, jakým je odchylka uplatňována, nicméně nezohledňuje náklady vynaložené zástupci neregistrovanými k DPH při jejich maloobchodní činnosti ani daň zaplacenou na vstupu, kterou by za normálních okolností mohli odpočíst, kdyby byli k DPH registrovaní (dále jen „teoretická daň zaplacená na vstupu“). Konkrétně, pokud Avon Ladies nakoupí přípravky pro předváděcí účely (nikoliv za účelem dalšího prodeje, ale jako prodejní pomůcku), nemohou u

třeba nákup? odpovízt DPH jako dař zaplacenou na vřtupu.

4. Nezohlednřná teoretická dař zaplacená na vřtupu v souvislosti s takovřmi náklady proto „ulpřvá“ v dodavatelskřm řetřzci a zvyšuje celkovou DPH v řámci modelu přřímřho prodeje ve srovnřní s DPH z prodejř v břřžnřch maloobchodnřch prodejnřch.

5. V souvislosti s řím, ře spoleřnost Avon napadla vymřřřovací řáklad DPH, klade přředklřdřjřcí soud řřadu otřzeř třkřjřcíř se vřkladu a platnosti odchylnř řpravy. Přředklřdřjřcí soud se zejmřna třře, i) zda existuje povinnost zohlednit teoretickou dař zaplacenou na vřtupu takovřmi přřřmřmi prodejci, jako jsou Avon Ladies, ii) zda Spojenř krřlovřtvř mřřlo v okamřřiku, kdy řřadalo o odchylku, povinnost upozornit Evropskou komisi na problematiku teoretické danř zaplacenř na vřtupu a iii) jakř by byly nebo jsou dřřsledky nesplnřnř kterřkoli z třřchto povinností.

II. Prřvnř řřamec

A. Unijnř prřvo

1. Smřřnice o DPH 77/388 a 2006/112

6. Relevantnř ustanovenř unijnřch prřvnřch přředpisř, kterř platila v dobř dotřenřch řprav, jsou obsařena ve smřřnici o DPH 77/388/EHS(2) (dřle jen „řestř smřřnice o DPH“), pokud jde o obdobř přřed 1. lednem 2007. Pokud jde o obdobř po tomto datu, jsou tato relevantnř ustanovenř obsařena ve smřřnici o DPH 2006/112/ES(3) (dřle jen „hlavnř smřřnice o DPH“).

7. Ař na nřkolik menřřch rozdřřř, kterř jsou uvedeny nřře, jsou relevantnř ustanovenř řestř smřřnice o DPH a hlavnř smřřnice o DPH totořřnř. V třto řřsti budou citovřna ustanovenř řestř smřřnice o DPH a odpovřdřjřcí ustanovenř hlavnř smřřnice o DPH budou citovřna v poznřmkřch pod řarou. Za řřelem zjednoduřenř budou ve zbřvřjřcí řřsti tohoto stanoviska citovřna pouze přřřsluřřnř ustanovenř řestř smřřnice o DPH, přřřemř odpovřdřjřcí ustanovenř hlavnř smřřnice o DPH se uplatnř *mutatis mutandis*.

8. Řřlřnek 2 řestř smřřnice o DPH stanovř(4):

„Přředmřtem danř z přřidanř hodnoty je:

1. dodřní zbořřř nebo poskytovřní sluřřeb za protiplnřnř uskuteřnřnř v tuzemsku osobou povinnou k dani, kterř jednř jako takovř.“

9. Řřlřnek 4 řestř smřřnice o DPH uvřdř(5):

„1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumř jakřkoliv osoba, kterř na nřjakřm mřřř provřdř samostatnř nřkterou z hospodřřskřch řřinností vymezenřch v odstavci 2, a to bez ohledu na řřel nebo vřsledky třto řřinnosti.“

10. Řřlřnek 11 bod A odst. 1 přřsm. a) řestř smřřnice o DPH stanovř(6):

„A. V tuzemsku

1. Řřkladem danř je:

(a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), 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 včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

11. Článek 27 šesté směrnice o DPH uvádí(7):

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylná se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daní smají ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu.

2. Členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, zašle Komisi žádost a poskytne jí veškeré potřebné údaje. [...]

[...]

5. Členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření toho druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vymáhání daní, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1.“

2. *Rozhodnutí Rady 89/534/EHS (dále jen „odchylná úprava“)*

12. Body 3 až 5 odvodňující odchylné úpravy(8) uvádí:

„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 správním rozhodnutím, jejichž cílem je zdanit dodání skutečná 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 daní 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.“ *(neoficiální překlad)*

13. Body 9 a 10 odvodňující uvádí:

„Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. července 1988 mimo jiné rozhodl, že Článek 27 šesté směrnice umožňuje přijmout takové odchylné opatření, o jaké jde v této věci, pod podmínkou, že rozdílné zacházení, které z toho plyne, je odvodňující 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.“ *(neoficiální překlad)*

14. ?lánek 1 odchylné úpravy zní:

„Odchyln? od ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice se Spojenému království povoluje, aby v p?ípadech, kdy obchodní struktura založená na dodání zboží osobami nepovinnými k dani vede k nezdan?ní ve fázi kone?né spot?eby, stanovilo, že základem dan? pro dodání takovým osobám je obvyklá cena zboží ur?ená v této fázi.“ (*neoficiální p?eklad*)

B. Vnitrostátní právo

1. *Value Added Tax Act 1994*

15. Šestá sm?rnice o DPH a nyní hlavní sm?rnice o DPH byly ve Spojeném království do vnitrostátního práva provedeny Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z p?idané hodnoty z roku 1994, dále jen „VATA 1994“), jehož ?lánek 1 stanoví:

„Dani z p?idané hodnoty v souladu s ustanoveními tohoto zákona podléhá

(a) dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve Spojeném království [...].“

16. Hodnota dodání zboží, ze kterého má být odvedena DPH, se stanoví podle ?lánku 19 a p?ílohy 6 VATA 1994. ?lánek 19 odst. 2 stanoví:

„Je-li dodání uskute?ováno za protipln?ní v pen?zích, jeho hodnotu je t?eba stanovit jako ?ástku, jež po navýšení o DPH, která má být vybrána, odpovídá hodnot? protipln?ní.“

17. Na základ? odchylné úpravy umož?uje sou?asný bod 2 p?ílohy 6 VATA 1994 HMRC rozhodnout, že za hodnotu dodání zboží osobou povinnou k dani se v p?ípad?, že má být toto zboží dále prodáváno osobami bez povinnosti k dani, považuje obvyklá maloobchodní cena (ve skute?nosti vyšší hodnota, než jaká by byla stanovena na základ? ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice o DPH), p?í?emž pokud:

„(a) veškerá hospodá?ská ?innost osoby povinné k dani nebo její ?ást spo?ívá v dodávání zboží n?kolika osobám za ú?elem jeho maloobchodního prodeje t?mito nebo jinými osobami a

(b) tyto osoby nejsou osobami povinnými k dani,

mohou Commissioners písemným oznámením osob? povinné k dani na?ídit, aby za hodnotu každého takového dodání, které uskute?ní po p?ijetí tohoto oznámení nebo po pozd?jším datu, které m?že být stanoveno v oznámení, považovala jeho obvyklou maloobchodní cenu.“ (dále jen „Pokyny“)

2. *Pokyny*

18. Dne 27. ?ervna 1985 zaslal HMRC spole?nosti Avon Pokyny, které platí i v sou?asnosti. V t?chto Pokynech se stanoví:

„Na základ? [bodu 2 p?ílohy 6 VATA 1994] Commissioners of Customs & Excise tímto NA?IZUJÍ, že od 1. ?ervence 1985 se za hodnotu, na základ? které je da? z p?idané hodnoty vybírána z každého zdanitelného dodání zboží:

(a) vaší spole?ností osobám nepovinným k dani [...]

(c) za ú?elem maloobchodního prodeje osobami uvedenými pod písm. a) nebo jinými osobami,

považuje jeho obvyklá maloobchodní cena.“

III. Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

19. Společnost Avon využívá ve Spojeném království model přímého prodeje. V rámci tohoto modelu společnost Avon prodává své přípravky svým zástupcům, tedy Avon Ladies, a tyto osoby je jako maloobchodní prodejci prodávají s obchodní přírážkou svým zákazníkům. Když například společnost Avon prodá Avon Ladies přípravek za 75 liber šterlinků (GBP), mohou jej Avon Ladies dále prodat za 100 GBP.

20. Hranice pro povinnou registraci k DPH je ve Spojeném království vysoká – 100 000 GBP. Některé Avon Ladies se rozhodly k DPH registrovat. Mnohé z nich však této hranice pro povinnou registraci nedosahují a rozhodnou se k DPH neregistrovat.

21. Ziskové přírážky uplatňované tímto Avon Ladies neregistrovanými k DPH by proto za normálních okolností nepodléhaly DPH. Ve výše uvedeném příkladu se tak DPH vyměňuje z „velkoobchodní“ ceny 75 GBP, avšak nikoliv z „maloobchodní ziskové přírážky“ 25 GBP, kterou obdrží Avon Ladies neregistrované k DPH. Tento problém DPH „ztracené“ v poslední fázi dodavatelského řetězce může existovat také v jiných modelech přímého prodeje (například v některých případech podomního prodeje).

22. Za účelem vyřešení problému ztracené DPH plynoucího z využívání modelu přímého prodeje bylo Spojenému království povoleno odchýlit se od standardního pravidla, že DPH musí být vybírána ze skutečné prodejní ceny [článek 11 bod A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH].

23. Odchylná úprava v podstatě HMRC umožňuje, aby v případech, kdy je použit model přímého prodeje, nevybíral DPH z *velkoobchodní ceny* (kterou je v tomto případě cena zaplacená společností Avon), nýbrž z *maloobchodní ceny* (nebo jejího nejlepšího odhadu), kterou konečný zákazník zaplatí maloobchodnímu prodejci, tedy Avon Ladies.

24. Odchylná úprava byla provedena do vnitrostátního práva a uplatňuje se prostřednictvím „Pokynů“. Orgány Spojeného království zaslaly Pokyny přibližně 40 společnostem, včetně společnosti Avon.

25. Odchylná úprava se nevztahuje na všechny prodeje společnosti Avon bez rozdílu.

26. Malý počet Avon Ladies je registrován k DPH. DPH je z jejich prodeje vybírána obvyklým způsobem. Společnost Avon tak musí zaplatit DPH na výstupu z ceny, kterou účtuje Avon Ladies registrovaným k DPH. Tyto Avon Ladies musí zaplatit DPH na výstupu z prodejních cen účtovaných konečnému zákazníkovi. DPH zaplacenou na vstupu však mohou odpovízt u odpovídajících nákupů od společnosti Avon.

27. HMRC a společnost Avon se rovněž dohodly na dvou úpravách uplatnění odchylky. Zaprvé některé Avon Ladies si ponechávají (některé) přípravky zakoupené od společnosti Avon pro osobní potřebu. Ve vztahu k tímto přípravkům jsou tedy konečnými zákazníky. Zadruhé Avon Ladies občas nabízejí malé slevy. V obou případech by použití odchylné úpravy vedlo k uložení příliš vysoké DPH. Společnost Avon a HMRC proto šas od šasu zkoumají podíl prodeje užitých v těchto dvou kategoriích. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že za účelem zohlednění obou těchto situací jsou zjišťovány velmi přesné údaje.

28. Ve všech výše uvedených příkladech se jedná o situace, kdy není v zásadě sporu o neuplatnění či pozmanném uplatnění odchylné úpravy na prodeje společnosti Avon. Projednávána vč se týká sporného aspektu uplatnění odchylné úpravy, a sice prodej

předváděcích vzorků.

29. Společnost Avon prodává Avon Ladies některé přípravky pro předváděcí účely. Tyto přípravky jsou obecně prodávány s vyšší slevou než obvykle. Některé předváděcí vzorky jsou používány k určenému účelu, například jako prodejní pomůcky. Některé z nich si Avon Ladies ponechávají pro osobní potřebu. Společnost Avon a HMRC se shodují, že Avon Ladies nakonec přibližně 50 % přípravků, které jsou prodávány jako předváděcí vzorky, používají samy. To je zjevně důvod, proč společnost Avon neposkytuje předváděcí vzorky zdarma. V těchto případech jsou Avon Ladies konečnými zákazníky a předmětem DPH je cena zaplacená společností Avon na základě standardního pravidla stanoveného v čl. 11 bod 1 písm. a) šesté směrnice o DPH. Tyto předváděcí vzorky nejsou předmětem sporu.

30. Spor vzniká ohledně přibližně 50 % předváděcích vzorků, které jsou skutečně používány k určenému účelu: nejsou dále prodávány, ale jsou používány jako obchodní nástroj ke zvýšení dalšího prodeje. DPH zaplacená při koupi těchto přípravků by v případě maloobchodních prodejců registrovaných k DPH za normálních okolností zakládala nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Tento výdaj však není při použití odchylné úpravy zohledněn. částka DPH z prodeje uskutečněných Avon Ladies neregistrovanými k DPH je proto vyšší, než částka DPH vybíraná v několika málo případech, kdy Avon Ladies jsou k DPH registrovány. Je také vyšší než částka daně v případě, že jsou přípravky konečným zákazníkům prodávány prodejci registrovanými k DPH.

31. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že nezohlednění těchto výdajů vedlo v letech 1997 až 2013 ke zvýšení DPH o přibližně 16 milionů GBP.

32. Ve věci projednávané předkládajícím soudem společnost Avon zpochybňuje způsob, jakým HMRC uplatňuje odchylnou úpravu. Tvrdí, že odchylná úprava by měla být uplatňována takovým způsobem, aby zajistila, že společnosti Avon nebude uložena nadměrně vysoká daň a že se částka vybraná na základě odchylné úpravy bude blížit částce DPH, která není vybrána z důvodu „vyhýbání se daňovým povinnostem“. Společnost Avon tvrdí, že pokud odchylná úprava nemůže být vykládána takovýmto způsobem, je neplatná. Konečně společnost Avon také v podstatě tvrdí, že Spojené království mělo při podání žádosti o odchylnou úpravu upozornit na nemožnost odpočíst daň zaplacenou na vstupu a její vliv na úroveň daně, která nebyla vybrána z důvodu „vyhýbání se daňovým povinnostem“. Skutečnost, že tak Spojené království neučinilo, je rovněž důvodem neplatnosti odchylné úpravy.

33. Ve svétle výše uvedeného pokládá First-tier Tribunal (Tax Chamber) Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Jsou příslušná povolení, prováděcí právní předpisy anebo správní ujednání v rozporu s některými příslušnými ustanoveními anebo zásadami unijního práva, jestliže v případě, kdy primární prodejce prodává zboží (dále jen „prodejní pomůcky“) maloobchodním prodejcem neregistrovaným k dani nebo kdy maloobchodní prodejce neregistrovaný k dani nakupuje zboží a služby od těchto osob (dále jen „zboží a služby od této osoby“), které maloobchodní prodejci neregistrovaní k dani v obou případech využívají na podporu své hospodářské činnosti spočívající v prodeji jiného zboží, které je rovněž nakupováno od primárního prodejce a vztahuje se na něj správní ujednání přijaté na základě odchylné úpravy naposledy povolené rozhodnutím Rady ze dne 24. května 1989 (89/534/EHS) (dále jen „odchylná úprava“), vyžadují, aby primární prodejce účtoval daň zaplacenou na výstupu z ceny, za kterou maloobchodní prodejci neregistrovaní k dani prodávají ostatní zboží, a to bez snížení DPH zaplacené maloobchodním prodejcem neregistrovaným k dani v souvislosti s těmito prodejními pomůckami anebo zbožím a službami od této osoby?

2) Když Spojené království žádalo Radu o povolení odchylné úpravy, mělo povinnost informovat Komisi o tom, že maloobchodní prodejci neregistrovaní k dani odvádí DPH z nákupu prodejních pomůcek anebo zboží a služeb od třetí osoby, které používají pro účely své ekonomické činnosti, a že odchylná úprava by měla být upravena tak, aby zohledňovala nevratnou daň zaplacenou na vstupu nebo přeplatek daně zaplacené na výstupu?

3) V případě kladné odpovědi na první anebo druhou otázku:

a) Mohou a mají být příslušná povolení, prováděcí právní předpisy nebo správní ujednání vykládány tak, že zohledňují i) nevratnou DPH zaplacenou maloobchodními prodejci neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními pomůckami nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tyto maloobchodní prodejci neregistrovaní k dani použili pro účely své ekonomické činnosti, nebo ii) DPH, která převyšuje daň nezaplacenou z důvodu „vyhýbání se daňovým povinnostem“ a kterou vybral Her Majesty's Revenue & Customs, nebo iii) potenciální nekalou hospodářskou soutěž mezi domácími prodejci, jejich maloobchodními prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují domácí prodej.

b) Zda:

i) povolení odchylné úpravy od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, udělené Spojenému království, bylo protiprávní;

ii) je kromě odchylné úpravy od čl. 11 bodu A odst. 1) písm. a) nezbytná odchylná úprava od článku 17 šesté směrnice. Pokud tomu tak je, zda jednalo Spojené království protiprávně, když nepožádalo Komisi nebo Radu o povolení odchýlit se od článku 17;

iii) Spojené království jedná protiprávně, když DPH neuplatňuje takovým způsobem, aby domácí prodejci mohli uplatnit odpočet DPH u prodejních pomůcek nebo ze zboží a služeb od třetí osoby, které použili v rámci své ekonomické činnosti, kterou jsou zatíženi maloobchodní prodejci neregistrovaní k dani;

iv) všechna příslušná povolení, prováděcí právní předpisy nebo správní ujednání či jejich části jsou v důsledku toho neplatné anebo protiprávní.

c) Je vhodným prostředkem nápravy, aby Soudní dvůr Evropské unie či vnitrostátní soud:

i) rozhodl, že členský stát má povinnost zajistit ve vnitrostátním právu účinnost odchylné úpravy stanovením vhodných úprav v případě a) nevratné DPH zaplacené maloobchodními prodejci neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními pomůckami nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tyto maloobchodní 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 vybral Her Majesty's Revenue & Customs, nebo iii) potenciální nekalé hospodářské soutěže mezi domácími prodejci, jejich maloobchodními prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují domácí prodej, nebo

ii) prohlásil, že povolení odchylné úpravy a potažmo odchylka samotná jsou neplatné, nebo

iii) prohlásil, že vnitrostátní právní předpisy jsou neplatné, nebo

iv) prohlásil, že Pokyny jsou neplatné, nebo

v) prohlásil, že Spojené království musí požádat o povolení další odchylky za účelem stanovení vhodných úprav pro každou a) nevratnou DPH zaplacenou maloobchodními prodejci

neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními pomůckami nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tito maloobchodní 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 vybral Her Majesty's Revenue & Customs, nebo iii) potenciální nekalé hospodářské soutěže mezi přírodními prodejci, jejich maloobchodními prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují přírodní prodej.

4) Mají být podle článku 27 šesté směrnice (článek 395 hlavní směrnice o DPH) „daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“ považovány za čistou daňovou ztrátu členského 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 členského státu (s ohledem pouze na daň zaplacenou na výstupu v rámci struktury vedoucí k daňovému úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem)?“

34. Společnost Avon, vláda Spojeného království, Komise a Rada Evropské unie předložily písemná vyjádření. Zúčastněné strany, které se účastnily písemné části řízení, přednesly ústní vyjádření na jednání konaném dne 31. května 2017.

IV. Posouzení

35. Toto stanovisko je strukturováno následovně: nejprve se budu zabývat první a čtvrtou otázkou předkládajícího soudu. Vzhledem k tomu, že navrhu, aby Soudní dvůr na první otázku odpověděl záporně (1), není tedy nutné se zabývat čtvrtou otázkou předkládajícího soudu (2). Na druhou otázku vnitrostátního soudu navrhu rovněž zápornou odpověď (3). Z toho důvodu není nutné se zabývat ani třetí otázkou (4).

1. První otázka

36. Jsou odchylná úprava nebo vnitrostátní opatření, která ji provádí, v rozporu se šestou směrnicí o DPH anebo obecnými zásadami, kterými se řídí její uplatnění, když stanoví výběr DPH z obvyklé ceny výrobků prodaných maloobchodními prodejci, kteří nejsou registrováni k DPH, a nezohledňují teoretickou DPH zaplacenou na vstupu u předváděcích vzorků nebo jiného zboží či služeb, které tito maloobchodní prodejci koupili od třetích osob? To je v podstatě první otázka předkládajícího soudu.

a) Obecná pravidla pro odchylky povolené podle článku 27 šesté směrnice o DPH

37. Článek 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH stanoví možnost povolit „odchyl[ky] od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je [...] zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“.

38. Projednávaná věc se týká odchylky od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH, který definuje „základ daně“. V případě ostatních ustanovení šesté směrnice o DPH nebo jejích obecných zásad není stanovena žádná odchylka. Tato ustanovení i obecné zásady jsou tudíž i nadále plně použitelné(9).

39. Odchylka od obecně použitelných pravidel se z podstaty věci od těchto pravidel odchyluje. Je tudíž logické, že konečný výsledek se může lišit od výsledku, kterého by bylo dosaženo při plném použití těchto obecných pravidel(10).

40. Avšak stejně jako všechny výjimky musí být odchylky povolené podle čl. 27 odst. 1 vykládány striktně. Odchylky se povolují ve vztahu ke konkrétním ustanovením směrnice(11) a pouze s cílem zjednodušit vybírání DPH nebo zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým

povinnostem. Mimoto „od dodržování základu DPH uvedeného v ?látku 11 se mohou odchýlit pouze v mezích nezbytn? nutných pro dosažení tohoto cíle“(12). Musejí být také nezbytné a vhodné k uskute?ní konkrétního cíle, který sledují, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady šesté sm?rnice o DPH(13).

41. ?lánek 27 odst. 1 rovn?ž stanoví, že odchylky „sm?jí ovlivnit [celkovou] výši da?ových p?íjm? ?lenského státu vybranou p?i kone?né spot?eb? pouze v *zanedbatelném rozsahu*“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska). ?lánek 27 odst. 1 výslovn? stanoví, že tato omezení „celkové výše“ a „zanedbatelný rozsah“ se vztahují na opatření ke zjednodušení. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tato omezení jsou „v souladu se základními zásadami šesté sm?rnice“ a stejným zp?sobem se uplatní na odchylky, jejichž cílem je zabránit da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem(14).

b) *Základní problém spo?ívající v nezohledn?ní „teoretické“ dan? zaplacené na vstupu*

42. V projednávané v?ci bylo Spojenému království povoleno odchýlit se od ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) za ú?elem zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem. Spojené království se tak snažilo reagovat na specifika obchodního modelu p?ímého prodeje, který je využíván spole?ností Avon a dalšími, a to na neú?tování DPH v kone?né fázi dodavatelského ?et?zce, což vede k pom?rnému snížení dan? zaplacené na výstupu.

43. Spole?nost Avon v písemných a ústních vyjád?eních trvala na tom, že odchylná úprava byla požadována také s cílem zabránit narušení hospodá?ské sout?že. Avšak vzhledem k tomu, že ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH upravuje povolení odchylek pouze za ú?elem dosažení cíle spo?ívajících v zabrán?ní da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem (p?í?emž zjednodušení není uvedeno), musí být odchylná úprava posouzena p?edevším ve sv?tle tohoto cíle.

44. Je nesporné, že model p?ímého prodeje, který je využíván spole?ností Avon a dalšími, m?že vést k vyhýbání se da?ovým povinnostem ve fázi kone?né spot?eby. Odchylka podle ?l. 27 odst. 1 m?že být tudíž v zásad? od?vodn?ná.

45. Spole?nost Avon má však za to, že odchylná úprava není uplat?vána správn?. HMRC zohled?uje pouze *da? na výstupu*, kterou by Avon Ladies za normálních okolností odvedly ze svých obchodních p?írážek, *kdyby* byly registrovány k DPH. HMRC nezohled?uje *da? zaplacenou na vstupu*, kterou by Avon Ladies za normálních okolností mohly odpo?íst, *kdyby* byly registrovány k DPH (konkrétn? da? zaplacenou na vstupu z prodejních pom?cek). Spole?nost Avon tvrdí, že toto nezohledn?ní má za následek „p?ehnaná korekce“ p?vodního problému (a to neuplatn?ní DPH v kone?né fázi dodavatelského ?et?zce). Tato p?ehnaná korekce vede k porušení zásady proporcionality. Porušuje také zásadu da?ové neutrality, jelikož d?sledkem p?íliš vysokého da?ového zatížení je konkuren?ní znevýhodn?ní ve srovnání s maloobchodními prodejny. Tato p?ehnaná korekce kone?n? p?ekra?uje meze stanovené v ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH.

46. Nesouhlasím s tvrzením spole?nosti Avon, že odmítnutí HMRC zohlednit teoretickou da? zaplacenou na vstupu je nutn? problematické, a to z následujících d?vod?.

47. Zaprvé odchylná úprava jednoduše nestanoví ani neumož?uje zohledn?ní teoretické dan? zaplacené na vstupu. V tomto smyslu tedy odchylnou úpravu *nelze* uplatnit „pozm?n?ným“ zp?sobem tak, aby byla taková teoretická da? zaplacená na vstupu zohledn?na [?ást c)].

48. Zadruhé zám?rem odchylné úpravy není uplat?vat ji tak, aby napodobovala da?ovou situaci, která by existovala, kdyby byly všechny Avon Ladies registrovány k DPH [?ást d)].

49. Zatřetí skutečnost, že odchylná úprava nestanoví ani neumožňuje zohlednění teoretické daně zaplacené na vstupu, neporušuje sama o sobě zásady daňové neutrality nebo proporcionality ani nepřekračuje meze stanovené v článku 27 šesté směrnice o DPH. Lze si představit, že *uplatnění* odchylné úpravy by mohlo být ve světle těchto zásad a ustanovení problematické, pokud by nezohlednění teoretické DPH na výstupu v *nezanedbatelné* míře ovlivnilo výši DPH vybrané v konečné fázi spotřeby. Podle mého názoru a s výhradou konečného posouzení provedeného předkládajícím soudem se však tato možnost jeví v kontextu projednávané věci spíše jako teoretická [část e]).

c) *Přesobnost odchylné úpravy*

50. V souladu se znáním čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH a obecným pravidlem, že výjimky musejí být vykládány striktně(15), jsou odchylky povolovány ve vztahu ke *konkrétním* ustanovením této směrnice.

51. V projednávané věci byla odchylka výslovně povolena ve vztahu k čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) a umožňuje odchýlit se od obvyklých pravidel pro výpočet „základu daně“, tedy částky, která je předmětem DPH zaplacené *na výstupu*. Článek 1 odchylné úpravy tak stanoví, že „základem daně při dodáních [maloobchodním prodejcem nepovinným k dani] je obvyklá cena zboží určená v této fázi“.

52. Jak je vysvětleno v bodě 27 výše, HMRC se prostřednictvím dvou úprav snaží zajistit, aby základ daně vypočítaný podle odchylné úpravy co nejlépe odrážel kupní cenu skutečně zaplacenou konečným spotřebitelem. To je v souladu se závěrem Soudního dvora v rozsudku Direct Cosmetics Ilohledně předchozí odchylné úpravy(16), že „obvyklou cenou pro účely systému zavedeného dotčeným odchylujícím se opatřením je třeba chápat cenu, která je nejbližší [...] skutečné ceně zaplacené konečným spotřebitelem“(17).

53. Naproti tomu nebylo požádáno o žádnou odchylku od obvyklých pravidel pro odpot daně zaplacené na vstupu, zejména od pravidla stanoveného v čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH(18). V odchylné úpravě není zmíněno zohlednění výdajů vynaložených maloobchodními prodejci nepovinnými k dani při výpočtu obvyklé ceny prodávaných výrobků. Vzhledem k tomu, že Avon Ladies nejsou osobami povinnými k dani, nemají nárok na odpot. Daň zaplacená na vstupu, které podléhají takové výdaje, které Avon Ladies vynaložily, jako jsou výdaje na prodejní pomůcky, není při uplatnění obvyklých pravidel odpotitelná. S ohledem na předchozí bod je mimoto zjevné, že existence a výše jakékoli teoretické daně na vstupu zaplacené maloobchodními prodejci nemohou mít vliv na skutečnou cenu zaplacenou konečným spotřebitelem.

54. Ve světle explicitně vyjádřené přesobnosti odchylné úpravy jsem proto toho názoru, že tato odchylná úprava nestanoví ani neumožňuje jakoukoli úpravu teoretické daně zaplacené na vstupu. Tento závěr vyplývá ze samotné povahy úzce vymezené výjimky. Nehledě na takovýto jazykový a systematický argument, by rozšíření výjimek navrhovaným způsobem mohlo nastolit otázky právní jistoty, kdyby odchylná úprava, která byla požadovaná a povolena pouze ve vztahu k dani na vstupu, nebo na výstupu, nicméně ponechávala na členských státech, aby si určily, zda zohlední druhou z těchto daní.

55. Ve světle výše uvedeného mám za to, že způsob použití odchylné úpravy *nelze* pozmňnit za účelem zohlednění teoretické daně na vstupu zaplacené maloobchodními prodejci, kteří nejsou osobami povinnými k dani.

d) *Zohlednění alternativních obchodních modelů a neexistence ideálního řešení*

56. Společnost Avon v podstatě zastává názor, že stávající úpravy „základu daně“ na základě odchylné úpravy by mohly být ještě zdokonaleny. Toto zdokonalení by spočívalo v zohlednění teoretické daně na vstupu zaplacené Avon Ladies, které nejsou registrovány k dani a nejsou osobami povinnými k dani (obzvláště v souvislosti s prodejními pomůckami). Podle společnosti Avon by to „vedlo k co možná nejvyššímu souladu s plně zdaněným dodavatelským řetězcem“. Vzhledem k tomu, že takové úpravy jsou možné, musí být provedeny v zájmu dodržování zásad proporcionality a daňové neutrality a mezí stanovených článkem 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

57. Je pravda, že zohlednění výdaje na prodejní pomůcky by výsledek přiblížilo teoretické „čisté“ dani nezaplacené z důvodu „vyhýbání se daňovým povinností“, pokud bychom si představili, že Avon Ladies byly ve skutečnosti registrovány k dani. Z důvodů uvedených v části c) výše mám však za to, že znění odchylné úpravy takové změny jednoduše neumožňuje.

58. Mimoto účelem odchylné úpravy není ani snaha rekonstruovat určitý druh virtuální a paralelní reality, která je co nejbližší situaci, jež by existovala, kdyby Avon Ladies neregistrované k dani ve skutečnosti registrovány byly, a poté zjistit, jaká by byla situace v oblasti DPH. Účelem odchylné úpravy je zabránit vyhýbání se daňovým povinností, a to s plným vědomím toho, že pravidla pro DPH jsou uplatňována neobvyklým způsobem na specifickou situaci.

59. Společnost Avon poznamenává, že odchylná úprava(19) ve snaze vyřešit jeden problém (nezdanění v konečné fázi dodavatelského řetězce a porušení zásady daňové neutrality v neprospěch konkurentů společnosti Avon) vytváří jiný problém (porušení zásady daňové neutrality v neprospěch společnosti Avon, která doplácí na „přeňnanou korekci“ její povinnosti k DPH).

60. Je pravda, že odchylná úprava přináší vlastní problémy. Má však vyřešit problémy nastolené modelem přímého prodeje, především pak problém, že DPH je daní ze spotřeby, ale prodeje konečným spotřebitelem uskutečňované osobami, které nemají povinnost k dani, nepodléhají systému DPH. Odchylná úprava je mimoto přínosná v tom, že umožňuje, aby byl model přímého prodeje zahrnut do systému DPH a byl nadále používán. Jak společnost Avon dostatečně prokázala, výsledek není „ideální“ v tom smyslu, že by přesně odrážel situaci, která by existovala, *kdyby* Avon Ladies byly registrovány k DPH. Takové rozdíly jsou však vlastní koexistenci dvou alternativ a poměrně odlišných obchodních modelů. I když je možné přijmout v rámci systému DPH různé modely, nemělo by to vést až ke skutečnému vytvoření podrobných paralelních režimů.

61. To mě přivádí k dalšímu bodu, který považuji v projednávané věci za rozhodující: volba obchodního modelu. Avon Ladies se mohou rozhodnout, zda se zaregistrují k dani. Aťkoli hranice pro *povinnou* registraci k DPH je ve Spojeném království vysoká, Avon Ladies se mohou k dani zaregistrovat, i když této hranice nedosahují. Společnost Avon se rovněž může rozhodnout, zda využije maloobchodní prodejce registrované či neregistrované k dani. Společnost Avon a Avon Ladies mají vlastní důvody pro zvolení jedné či druhé možnosti, například využití obchodního modelu s nejvyšší konkurencí nebo vyhnutí se velké administrativní zátěži spojené s registrací k DPH.

62. Nicméně skutečnost, že daná osoba není povinná k dani, má také jiné důsledky, včetně nemožnosti odpočíst daň zaplacenou na vstupu. Jak Soudní dvůr několikrát potvrdil, v oblasti DPH mají hospodářské subjekty právo organizovat svoji činnost tak, aby omezily své daňové zatížení(20). Tato svobodná volba nicméně nezahrnuje výběr konkrétního obchodního modelu a následně přístup „à la carte“ k pravidlům pro DPH obvykle použitelným na jiné modely.

63. Na jednání společnost Avon připomněla, že kdyby byla pravidla na její prodeje uplatňována standardním způsobem, nedošlo by k žádné úpravě daně zaplacené na výstupu. Odchylná úprava

ve skutečnosti slouží ke zvýšení daňového zatížení společnosti Avon. Jinými slovy, společnost Avon nežádá o použití pravidel pro DPH „à la carte“. Jak bylo zopakováno na jednání, společnost Avon nežádá „o to nejlepší z obou možností“. O selektivní používání pravidel pro DPH prostřednictvím konkrétní odchylné úpravy usiluje spíše HMRC. Tím, kdo se snaží získat ze situace co nejvíc, je HMRC.

64. Spor o to, kdo přesně se v projednávané věci snaží získat výhodu, ukazuje na hlubší neshody: v reakci na její existenci začalo být potřeba upravit běžný režim DPH. Společnost Avon tvrdí, že problémy způsobuje odchylná úprava anebo její nesprávné použití. Pokud by o ni Spojené království nepožádalo, uplatnila by se běžná pravidla pro DPH. Nevystal by žádný problém. Spojené království je naproti tomu toho názoru, že o odchylnou úpravu požádalo pouze v reakci na model přímého prodeje, tedy za účelem vyřešení problému, který již existoval a je vlastní fungování tohoto modelu. Základní logikou bylo, aby mohl být tento model zachován, avšak s výhradou přizpůsobení, která umožňuje odchylná úprava.

65. Tato diskuse nás přímo vrací k výše uvedenému tvrzení, tedy že některé rozdíly v zacházení z hlediska DPH jsou nevyhnutelné vzhledem ke koexistenci dvou alternativ a poměrně odlišných obchodních modelů. Neexistuje ideální řešení. Skutečnost, že odchylná úprava o takové řešení neusiluje a její použití vede k „nedokonalým“ výsledkům, není sama o sobě problematická(21).

66. S tímto obecným úvahami na paměti se budu nyní zabývat konkrétními otázkami vznesenými společností Avon: proporcionalitou, čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH a daňovou neutralitou.

e) *Neporušení zásady proporcionality, článku 27 šesté směrnice o DPH ani zásady daňové neutrality*

1) *Proporcionalita a čl. 27 odst. 1*

67. Aby byla dodržena zásada proporcionality, musí být opatření nezbytná a přiměřená k dosažení specifického cíle, který sledují, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady šesté směrnice o DPH(22).

68. Již bylo uvedeno(23), že odchylná úprava sleduje legitimní cíl spočívající v zabránění daňovým únikům(24). Umožňuje rovněž omezit každé narušení hospodářské soutěže, které by mohlo existovat na úkor podniků využívajících jiný distribuční model(25).

69. Základ daně je mimoto upraven za účelem zohlednění situací, kdy cena zaplacená konečným spotřebitelem je nižší než plná „katalogová cena“(26). Uložená *daň na vstupu* je v tomto rozsahu přiměřená. Není vyšší ani nižší, než co obvykle vyžaduje povaha DPH jakožto daň ze spotřeby.

70. Výše jsem také vysvětlil, proč podle mého názoru nelze očekávat, že odchylná úprava bude uplatňována tak, aby co nejvíce napodobila daňovou situaci, která by existovala v případě plně zdanitelného dodavatelského řetězce. Pouhá skutečnost, že teoretická daň zaplacená na vstupu je „nezohledněná“, což vede k odlišné daňové situaci, než jaká by existovala při plném zdanění dodavatelského řetězce, není sama o sobě v rozporu se zásadou proporcionality(27).

71. Je však možné, aby výše nezohledněné teoretické daně zaplacené na vstupu byla tak významná, že by uplatnění odchylné úpravy vedlo k porušení zásady proporcionality?

72. Podle mého názoru je to teoreticky možné, a pokud by takové porušení bylo zjištěno,

řešením by bylo neuplatnění odchylné úpravy na společnost Avon. S výhradou konečného posouzení předkládajícím soudem se to však v projednávané věci jeví vysoce nepravděpodobné. V tomto ohledu se budu zabývat následujícími aspekty týkajícími se i) rizik a důkazů, ii) složitosti a administrativní záležitosti a iii) významnosti.

73. Zaprvé, pokud jde o rizika a důkazy, je důležité připomenout, že účelem odchylné úpravy je zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Avon Ladies nejsou osobami povinnými k dani a jednoduše nemají povinnost vést dokumentaci a poskytnout odvodnění, které mají osoby povinné k dani a které by jim umožnily prokázat, že *by měly* nárok na odpočet (a rozsah tohoto nároku), *kdyby* byly registrovány k dani. Každé případné zohlednění teoretické daně zaplacené na vstupu by podléhalo předložení přípustných písemných důkazů(28) společností Avon, které by dokládaly, že takové náklady byly vynaloženy.

74. Zadruhé Soudní dvůr ve věci Sudholz rozhodl, že nadměrné komplikování uplatnění odchylné úpravy může mít za následek neutralizaci jejích výhod(29). Pokus o zohlednění teoretické daně zaplacené na vstupu nesporně zvyšuje míru složitosti spojené s uplatněním odchylné úpravy, především vzhledem k neexistenci úplných záznamů o relevantních nákladech. Nepopírám, že věc Sudholz se týkala odchylné úpravy, jejímž cílem bylo zjednodušení. Avšak obava týkající se větší složitosti, dotčená ve věci Sudholz, je podle mého názoru rovněž opodstatněná v případě odchylné úpravy dotčené v projednávané věci. Jednou z výhod modelu přímého prodeje je obzvláště menší složitost z hlediska administrativy. Vrátit v praxi tuto složitost „zadními vrátky“ do hry tím, že se administrativní záležitost, kterou se Avon Lady *rozhodly* nenést(30), (částečně) přenesou na veřejnou správu, je podle mého názoru stejně problematické jako ve věci Sudholz.

75. Zatím s ohledem na dva předchozí body je třeba předložit *jasný a jednoznačný* důkaz o nákladech vedoucích k teoretické dani zaplacené na vstupu přesahující *práh významnosti*, než bude možné rozhodnout, že absolutní odmítnutí zohlednit tyto náklady je nepřiměřené.

76. Jaký je tento práh významnosti?

77. Výchozím bodem pro odpověď na tuto otázku je čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH, který vyjadřuje zásadu proporcionality v kontextu tohoto konkrétního ustanovení(31) a stanoví, že odchylky „smějí ovlivnit [celkovou] výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu“.

78. Podle mého názoru musí být každý práh významnosti *objektivní*. Za účelem respektování rovného daňového zacházení a zohlednění výše uvedeného znění článku 27 odst. 1 se tento práh nemůže lišit podle konkrétních okolností daného daňového poplatníka, ale musí být posouzen v závislosti na příjmech členského státu z DPH.

79. Srovnávací kritérium umožňující určit, co je či není „zanedbatelné“, však není zjevné. Výraz „[celková] výš[e] daňových příjmů členského státu vybran[á] při konečné spotřebě“ může mít tudíž teoreticky řadu *značně odlišných* významů.

80. Existují přinejmenším tři představitelné možnosti v závislosti na tom, zda je srovnání toho, co není zanedbatelné, uskutečeno s ohledem na:

– celkové vlastní zdroje Evropské unie z DPH. Tento výklad je podpořen body odvodnění směrnice 2004/7/ES(32), která doplnila pojem „celková“ do čl. 27 odst. 1 a výslovně stanovila, že posouzení je třeba „provést celkově s ohledem na makroekonomické odhady pravděpodobného dopadu opatření na vlastní zdroje Společenství z daně z přidané hodnoty“(33);

– celkové zdroje ?lenského státu z DPH. Tento výklad je bližší p?írozen?jšímu významu „da?ových p?íjm? ?lenského státu vybran[ých] p?i kone?né spot?eb?“, jelikož je jas? uvedeno, že dot?ené jsou da?ové p?íjmy ?lenského státu, a nikoliv da?ové p?íjmy *Spole?enství*;

– p?íjmy z DPH pocházející z konkrétního dodavatelského ?et?zce nebo z jednotlivých výrobk? ?i transakcí. Tento výklad z?ejm? nalezne ur?itou podporu nap?íklad v rozsudku Soudního dvora ve v?ci Vandoorne(34). V uvedené v?ci Soudní dv?r v podstat? rozhodl, že vrácení DPH není zanedbatelné, nebo? p?edstavuje 100% DPH zaplacené za *dodání jedinému zákazníkovi*(35).

81. Jsem toho názoru, že zn?ní i logika ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH a sm?rnice 2004/7 odkazují spíše na jedno z makroekonomických srovnávacích kritérií, a sice úrove? Unie nebo úrove? jednotlivého ?lenského státu. P?ístup „Vandoorne“ podle mého názoru zachází p?íliš daleko v opa?ném sm?ru. Blíží se požadavku podrobného p?ístupu takového druhu, jaký byl odmítnut v bodech 60 až 62 výše. Ve skute?nosti by mohl vážn? ohrozit použití jakékoli odchylky. Je rovn?ž d?ležit? zd?raznit, že okolnosti ve v?ci Vandoorne byly pom?rn? specifické, zvlášt? skute?nost, že DPH zaplatil p?edem dodavatel.

82. Mám však za to, že ve skute?nosti není pot?eba, aby Soudní dv?r podrobn? zkoumal tuto otázku v kontextu projednávané v?ci, jelikož (s výhradou ov?zení skutkového stavu p?edkládajícím soudem) žádná z výše uvedených prahových hodnot nebyla patrn? dosažena. Dot?ené ?íselné údaje jsou tudíž na makroekonomické úrovni zanedbatelné. Na mikroekonomické úrovni – na základ? jednotlivých transakcí – se podle poskytnutých ?íselných údaj? dot?ené ?ástky stále ješt? jeví jako velmi marginální.

83. S ohledem na výše uvedené nelze podle mého názoru tvrdit, že odmítnutí zohlednit teoretickou da? zaplacenou na vstupu v p?ípad? prodejních pom?cek by m?lo zanedbatelný dopad na „[celkovou] výši da?ových p?íjm? ?lenského státu vybranou p?i kone?né spot?eb?“. S výhradou kone?ného posouzení p?edkládajícím soudem se proto domnívám, že nedošlo k porušení zásady proporcionality nebo mezí stanovených v ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH.

2) *Da?ová neutralita*

84. Pokud jde o da?ovou neutralitu, tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím a podobnými službami zacházeno z pohledu DPH rozdíln?(36).

85. Pro tyto účely p?edpokládejme, že výrobky prodané prost?ednictvím takových struktur p?ímého prodeje, jako je struktura spole?nosti Avon, a tradi?n?jších maloobchodních prodejen mohou být skute?n? považovány za „podobné“ ve smyslu judikatury Soudního dvora, což podle mého názoru není úpln? z?ejmé.

86. Avšak i kdyby tomu tak bylo, tak p?i existenci i neexistenci odchylné úpravy vyvstává potenciální problém da?ové neutrality, a to v prvním p?ípad? na úkor spole?nosti Avon a ve druhém p?ípad? na úkor jejích konkurent?(37). ?e?eno slovy spole?nosti Avon, vy?ešení jednoho problému vyvolalo druhý.

87. V tomto ohledu odkazují na vyjád?ení uvedená v bod? 60 výše v tom smyslu, že v takových v?cech, jako je projednávaná v?c, která se týká velmi odlišných obchodních model?, je zcela rovn? zacházení jednoduše nedosažitelné.

88. Lze nicmén? tvrdit, že v projednávané v?ci je možné „rovn?jší“ zacházení. To je však podle mého názoru pouze p?eformulování argumentu vycházejícího z proporcionality, který již byl

odmítnut výše.

89. S ohledem na výše uvedené není odchylná úprava a její uplatňování orgány Spojeného království v rozporu se zásadami proporcionality a daňové neutrality nebo s čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH, když „teoretická daň zaplacená na vstupu“ není obecná – a konkrétně v případě prodejných poměrek – zohledňována.

f) *Závěry k první otázce*

90. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku předkládajícího soudu následovně:

Odchylná úprava a – s výhradou konečného posouzení předkládajícím soudem – ani vnitrostátní opatření provádějící toto rozhodnutí nejsou v rozsahu, v němž toto rozhodnutí a tato vnitrostátní opatření vedou k uložení DPH na obvyklou cenu výrobků prodávaných maloobchodními prodejci, kteří nejsou registrováni k DPH, aniž zohlední nevratnou DPH zaplacenou na vstupu z předváděcích vzorků nebo jiného zboží či služeb, které tyto maloobchodní prodejci nakoupili od třetích osob, v rozporu se zásadami proporcionality a daňové neutrality nebo s čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH v článku 395 směrnice 2006/112.

2. *Čtvrtá otázka*

91. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda podle článku 27 šesté směrnice o DPH daň nevybraná z důvodu „daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“ znamená i)istou daň, a to s ohledem na daň na výstupu a na vstupu v rámci struktury, která vede k daňovému úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo ii) hrubou daň, a to s ohledem pouze na daň na výstupu.

92. Vzhledem k záporné odpovědi na první otázku není nutné se čtvrtou otázkou zabývat.

3. *Druhá otázka*

93. Článek 27 odst. 2 šesté směrnice o DPH stanoví, že členské státy žádající o odchylku „poskytn[ou] [Komisi] veškeré údaje vztahující se k věci“. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda toto ustanovení vyžadovalo, aby Spojené království upozornilo v projednávané věci na problematiku nevratné DPH zaplacené na vstupu, aby mohla být zahrnuta do odchylné úpravy.

a) *Přípustnost*

94. Vláda Spojeného království tvrdí, že druhá otázka je nepřijatelná. V tomto ohledu se domnívá, že není zřejmé, proč je daná otázka kladena, že Soudní dvůr nemá k dispozici skutkové a právní poznatky nezbytné k odpovědi na tuto otázku a že tato otázka je navíc hypotetická.

95. S tím nesouhlasím.

96. V tomto ohledu nejprve připomínám, že na otázky, které vnitrostátní soudy předkládají Soudnímu dvoru, se obecně vztahuje domněnka relevance(38). Na rozdíl od argumentů uplatněných vládou Spojeného království se v projednávané věci domnívám, že je poměrně zřejmé, proč předkládající soud pokládá druhou otázku a proč by odpověď mohla mít vliv na výsledek sporu.

97. Kdyby ?lánek 27 šesté sm?rnice o DPH ukládal ?lenskému státu právní povinnost poskytnout Komisi v rámci žádosti o odchylku konkrétní informace, rozumím, proč by nesplnění této povinnosti mohlo mít důsledky na platnost odchylky, která byla nakonec povolena.
98. Pokud jde o neexistenci dostatečných poznatků umožňujících Soudnímu dvoru poskytnout užitečnou odpověď, vláda Spojeného království odkazuje zejména na dopis, který společnost Avon zaslala HMRC a který se týkal otázky „ztracené daně zaplacené na vstupu“, a tvrdí, že Soudní dvůr není schopen posoudit význam, který je třeba přikládat tomuto dopisu. Podle mého názoru je však druhá otázka předkládajícího soudu otázkou principiální, tedy zda existovala povinnost upozornit Komisi na určité problémy, spíše než jaké konkrétní faktické informace měly být v projednávané věci poskytnuty.
99. Vláda Spojeného království konečně tvrdí, že druhá otázka je hypotetická, neboť informace o výdajích vzniklých přímým prodejem by byly relevantní pouze v případě odchylky od pravidel běžně použitelných na odpout daně zaplacené na vstupu na základě ?lánku 17 šesté sm?rnice o DPH. V projednávané věci však o takovou odchylku požádáno nebylo.
100. V tomto ohledu postačuje uvést, že tímto argumentem je spíše „zapahán v?z před kon?“. Za účelem určení, zda existuje právní povinnost poskytnout určité informace na základě ?lánku 27, je ústřední otázkou právě to, zda je to skutečně relevantní.
101. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odmítl argumenty týkající se nepřípustnosti, které uplatnila vláda Spojeného království, a prohlásil druhou otázku za přípustnou.
- b) *K věci samé*
102. Na úvod poznamenávám, že je pravda, že Soudní dvůr ve věci Direct Cosmetics II potvrdil platnost rozhodnutí Rady 85/369 – dočasného předchůdce odchylné úpravy – které bylo použitelné v letech 1985 až 1987, a rozhodl, že „[o]známení Spojeného království zasláné Komisi dostatečně podrobně odkazovalo na potřeby, které mělo dotčené opatření uspokojit, a obsahovalo veškeré podstatné skutečnosti umožňující určit sledovaný cíl“(39).
103. Uvedený rozsudek však s konečnou platností neřeší problém předestřený ve druhé otázce vnitrostátního soudu, jelikož technicky vzato se týkal předchozí – třebaže velmi podobné a související – odchylky požadované Spojeným královstvím. Jak uvedla společnost Avon, Soudní dvůr se tak konkrétně nezabýval tím, zda jsou informace dostatečné z hlediska daňové neutrality.
104. Každopádně jsem toho názoru, že ?l. 27 odst. 2 nevyžaduje, aby byly poskytnuty informace takového typu, o němž se hovoří ve druhé otázce předkládajícího soudu.
105. ?lánek 27 odst. 2 šesté sm?rnice o DPH takové konkrétní požadavky výslovně nestanoví. Rovněž souhlasím s Komisí, že žádost o odchylku musí být z povahy věci zformulována – přinejmenším v určitém rozsahu – abstraktně.
106. Nepopírám, že tyto skutečnosti samy o sobě nebrání implicitnímu požadavku na poskytnutí konkrétních informací, které by například měly významný dopad na rozsah nákladů, které obnáší odchylná úprava. V konečném důsledku však nepovažuji za nutné podrobně zkoumat přesné vymezení informační povinnosti podle ?l. 27 odst. 2.
107. Společnost Avon konkrétně tvrdí, že Spojené království bylo povinno informovat Komisi, že i) neregistrovaní maloobchodní prodejci platí DPH z prodejů prodejních pomůcek anebo jiných relevantních vstupů použitých pro účely své ekonomické činnosti; nebo že ii) Spojené království

vykládá odchylnou úpravu v tom smyslu, že není možné povolit p?ímému prodejci snížení DPH zaplacené neregistrovanými maloobchodními prodejci z prodejních pom?cek anebo jiných relevantních vstup? p?i výpo?tu dan? na výstupu dlužné p?ímým prodejcem na základ? prodejní ceny neregistrovaných maloobchodních prodejc?.

108. Jsem toho názoru, že za ú?elem spln?ní požadavk? stanovených v ?l. 27 odst. 2 šesté sm?rnice o DPH nebylo nutné, aby Spojené království výslovn? upozornilo na jeden z t?chto aspekt?, a to z jednoduchého d?vodu: oba tyto aspekty jsou z?ejmé, nebo? jsou bu? vlastní systému DPH (první aspekt) nebo zcela logické a p?edvídatelné z hlediska p?sobnosti požadované odchylky (druhý aspekt).

109. Pokud jde o první aspekt, lze si obtížn? p?edstavit hospodá?ský subjekt, bez ohledu na to, jak marginální je jeho ?innost, který nemá žádné náklady na vstupy spojené s jeho ?inností. Zapo?tení dan? zaplacené na vstupu a dan? zaplacené na výstupu je mimoto natolik zásadním prvkem systému DPH, že se zajisté nejedná o aspekt, na který by musela být Komise výslovn? upozorn?na.

110. Co se tý?e druhého aspektu, odchylka byla požadována a povolena v souvislosti s ?l. 11 bodem A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice o DPH. Z d?vod? uvedených výše v bodech 50 až 54 by tak m?lo být Komisi z?ejmé, že jakékoli zohledn?ní teoretické dan? zaplacené na vstupu na základ? odchylné úpravy bylo vylou?eno.

111. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na druhou otázku následovn?:

Spojené království nebylo p?i žádosti o odchylku ud?lenou podle rozhodnutí Rady 89/534 povinno informovat Komisi o tom, že neregistrovaní maloobchodní prodejci platí DPH z prodej? zboží používaného pro ú?ely jejich ekonomické ?innosti.

4. T?etí otázka

112. P?edkládající soud klade t?etí otázku pouze pro p?ípad, že odpov?? na první anebo druhou otázku bude kladná.

113. Vzhledem k tomu, že navrhuji odpov?d?t na první a druhou otázku záporn?, není nutné se t?etí otázkou zabývat.

V. Záv?ry

114. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na otázky položené First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) následovn?:

První otázka

Odchylka povolená rozhodnutím Rady 89/534/EHS ze dne 24. kv?tna 1989, kterým se Spojenému království povoluje uplat?ovat na ur?itá dodání maloobchodním prodejcem neregistrovaným k dani opat?ení odchylující se od ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, a – s výhradou kone?ného posouzení p?edkládajícím soudem – ani vnitrostátní opat?ení provád?jící toto rozhodnutí nejsou v tom, že toto rozhodnutí a tato vnitrostátní opat?ení vedou k výb?ru DPH z obvyklé ceny výrobk? prodávaných maloobchodními prodejci, kte?í nejsou registrováni k DPH, aniž zohled?ují nevratnou DPH zaplacenou na vstupu z p?edvád?cích vzork? nebo jiného zboží ?i služeb, které tito maloobchodní prodejci nakoupili od t?etích osob, v rozporu se zásadami proporcionality a da?ové neutrality nebo s ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne

17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní a článkem 395 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty.

Druhá otázka

Spojené království nebylo při podání žádosti o odchylku povolenou na základě rozhodnutí Rady 89/534 povinno informovat Komisi o tom, že neregistrovaní maloobchodní prodejci platí DPH z prodeje zboží používaného pro účely jejich ekonomické činnosti.

Třetí a čtvrtá otázka

S ohledem na odpovědi na první a druhou otázku není nutné odpovídat na třetí a čtvrtou otázku.

1– Původní jazyk: angličtina.

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

3– Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

4– Článek 2 hlavní směrnice o DPH.

5– Článek 9 hlavní směrnice o DPH.

6– Článek 73 hlavní směrnice o DPH.

7– Článek 395 hlavní směrnice o DPH. Znění čl. 395 odst. 1 hlavní směrnice o DPH se mírně a nepodstatně liší od znění čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

8– Rozhodnutí Rady ze dne 24. května 1989, kterým se Spojenému království povoluje uplatňovat na určitá dodání maloobchodním prodejcem neregistrovaným k dani opatření odchylující se od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1989, L 280, s. 54) (*neoficiální překlad*).

9– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 68), a ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, bod 33).

10– Tak je tomu v případě opatření ke zjednodušení, jak již Soudní dvůr výslovně potvrdil. Viz například rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, bod 62), a ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, bod 31). Platí to nicméně pro každou odchylkou úpravu.

11– Pro přehled existujících odchylek a ustanovení, k nimž se tyto odchylky vztahují, vytvořený Komisí, viz

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

12– Rozsudek ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie (324/82, EU:C:1984:152, bod 29). Viz také rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, bod 24).

13– Rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99,

EU:C:2000:470, bod 60), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, bod 46).

14– Rozsudek ze dne 12. ?ervence 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 52).

15– Viz výše body 40 a 41 tohoto stanoviska.

16– 85/369/EHS: Použití ?lánku 27 šesté sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o dani z p?ídané hodnoty (Povolení odchylky požadované Spojeným královstvím za ú?elem zabrán?ní určitým druh?m da?ových únik?) (Ú?. v?st. 1985, L 199, s. 60) (*neoficiální p?eklad*).

17– Rozsudek ze dne 12. ?ervence 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs(138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 53).

18– ?lánek 167 hlavní sm?rnice o DPH.

19– Nebo p?ínejmenším její uplat?ování Spojeným královstvím.

20– Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další(C?255/02, EU:C:2006:121, bod 73).

21– Viz rovn?ž judikatura citovaná v poznámce pod ?arou ?. 10.

22– Rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C?177/99 a C?181/99, EU:C:2000:470, bod 60), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz(C?17/01, EU:C:2004:242, bod 46).

23– Výše bod 44 tohoto stanoviska.

24– V tomto smyslu viz rovn?ž rozsudek ze dne 12. ?ervence 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 48), pokud jde o p?edchozí odchylnou úpravu (Rozhodnutí Rady 85/369).

25– Viz rozsudek ze dne 12. ?ervence 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 39).

26– Viz výše bod 27.

27– Viz výše poznámka pod ?arou ?. 10.

28– V tomto smyslu viz odkaz na „objektivní skute?nosti“ v rozsudku ze dne 29. kv?tna 1997, Skripalle (C?63/96, EU:C:1997:263, bod 26).

29– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Sudholz(C?17/01, EU:C:2004:242, bod 63).

30– Viz výše bod 60 tohoto stanoviska.

31– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervence 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs(138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 52).

32– Sm?rnice Rady ze dne 20. ledna 2004, kterou se m?ní sm?rnice 77/388 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty v souvislosti s postupem p?ijímání odchylek a se sv?šením provád?cích pravomocí (Ú?. v?st. 2004, L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7).

33– Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

34— Rozsudek ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33).

35— Daná věc se týkala odchylky, podle které DPH z cigaret platil předem výrobce na základě předpokládané konečné prodejní ceny (kolek). V návaznosti na úpadek a platební neschopnost jednoho ze zákazníků společnost Vandoorne požádala o vrácení částky zaplacené jejímu dodavateli, kterou představovala DPH (teoreticky vzato se nejednalo o DPH, jelikož ta již byla zaplacená výrobcem, avšak tento výdaj, byl v rámci dodavatelského řetězce přenesen až na společnost Vandoorne).

36— Rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, body 41 a 42).

37— V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 49).

38— Viz například rozsudek ze dne 11. listopadu 2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, bod 20).

39— Rozsudek ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 36).