

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 7 września 2017 r.(1)

Sprawa C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa) (Zjednoczone Królestwo)]

VAT – Odstępstwo – Sprzedaż przez pośredników niebędących podatnikami VAT – Uwzględnienie hipotetycznego podatku naliczonego

I. Wstęp

1. Spółka Avon Cosmetics Limited (zwana dalej „Avonem”) sprzedaje produkty kosmetyczne w Zjednoczonym Królestwie swoim przedstawicielkom, potocznie zwanym „Avon Ladies” (zwanym dalej „konsultantkami Avonu”), które z kolei dokonują ich sprzedaży detalicznej na rzecz swoich klientów („model sprzedaży bezpośredniej”). Wiele konsultantek Avonu nie jest zarejestrowanych jako podatnicy VAT. Skutkiem tego ich marża nie byłaby w normalnych okolicznościach opodatkowana VAT.

2. Ten problem „utraconego VAT” lub „unikania VAT” na ostatnim etapie łańcucha dostaw jest typowy dla modeli sprzedaży bezpośredniej. Aby zaradzić temu problemowi, Zjednoczone Królestwo wystąpiło o zgodę na odstępstwo od przepisów ogólnych, zgodnie z którymi VAT naliczany jest od rzeczywistej ceny sprzedaży (zwane dalej „odstępstwem”) i otrzymało taką zgodę. W przypadku spółki Avon odstępstwo pozwalało zasadniczo organom podatkowo-celnym Zjednoczonego Królestwa, Her Majesty's Revenue and Customs (zwanym dalej „HMRC”) na pobieranie VAT od spółki Avon nie od *ceny hurtowej* zapłaconej przez konsultantki Avonu niezarejestrowane jako podatnicy, ale od *ceny detalicznej*, za którą konsultantki Avonu sprzedawałyby produkty konsumentom końcowym.

3. Jednakże sposób zastosowania odstępstwa nie uwzględnia kosztów poniesionych przez przedstawicieli niezarejestrowanych jako podatnicy w związku z prowadzoną sprzedażą detaliczną oraz podatku naliczonego, który podlegałby odliczeniu, gdyby byli oni podatnikami VAT (zwanego

dalej „hipotetycznym podatkiem naliczonym”). W szczególności gdy konsultantki Avonu kupują produkty w celach demonstracyjnych (nie w celu dalszej sprzedaży detalicznej, ale w celu wykorzystania dla wsparcia sprzedaży), nie mogą dokonać odliczenia VAT naliczonego od tych zakupów.

4. Skutkiem tego pominięcia w związku z takimi kosztami hipotetyczny podatek naliczony staje się „podatkiem ukrytym” w ramach dostaw, zwiększając całkowity VAT pobierany w modelu sprzedaży bezpośrednio w stosunku do VAT pobieranego w przypadku zwykłych punktów sprzedaży detalicznej.

5. W kontekście zakwestionowania przez spółkę Avon wymiaru VAT sąd odsyłający zadaje szereg pytań dotyczących wykładni i ważności odstępstwa. W szczególności sąd odsyłający zapytuje (i) czy istnieje obowiązek uwzględnienia hipotetycznego podatku naliczonego w przypadku sprzedawców detalicznych, takich jak konsultantki Avonu, (ii) czy występując o odstępstwo, Zjednoczone Królestwo było zobowiązane do zwrócenia uwagi Komisji Europejskiej na hipotetyczny podatek naliczony oraz (iii) jakie byłyby lub są konsekwencje niezastosowania się do któregoś z tych obowiązków.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywy w sprawie VAT: 77/388 i 2006/112

6. Dla okresu przed 1 stycznia 2007 r. odpowiednie przepisy prawa Unii, które miały zastosowanie w czasie dokonywania odnośnych ustaleń, zawiera dyrektywa VAT 77/388/EWG(2) (zwana dalej „szóstą dyrektywą VAT”). Odnośnie do okresu po tej dacie odnośne przepisy znajdują się w dyrektywie 2006/112/WE(3) (zwanej dalej „dyrektywą podstawową w sprawie VAT”).

7. Z zastrzeżeniem kilku drobnych różnic, o których wspomniano powyżej, odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy VAT i dyrektywy podstawowej w sprawie VAT są identyczne. Dla uproszczenia w pozostałej części niniejszej opinii cytowane będą jedynie odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy VAT, przy odpowiednim zastosowaniu odpowiadających im przepisów dyrektywy podstawowej w sprawie VAT.

8. Artykuł 2 szóstej dyrektywy VAT(4) stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] usług ?wiadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

9. Artykuł 4 szóstej dyrektywy VAT(5) stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy rezultaty takiej działalności”.

10. Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT(6) stanowi:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

(a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

11. Artykuł 27 szóstej dyrektywy VAT(7) stanowi:

„1. Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji.

2. Państwo członkowskie, które pragnie wprowadzić środki, o których mowa w ust. 1, kieruje do Komisji wniosek i przekazuje jej wszelkie niezbędne informacje.

[...]

5. Państwa członkowskie, które stosowały w dniu 1 stycznia 1977 r. specjalne środki rodzaju określonego w ust. 1, mogą je zachować, pod warunkiem że poinformują o nich Komisję przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków, są zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1”.

2. *Decyzja Rady 89/534/EWG (zwana dalej „odstępstwem”)*

12. Motywy od trzeciego do piątego odstępstwa(8) stanowi:

„Niektóre struktury sprzedaży oparte na sprzedaży towarów przez osoby podlegające opodatkowaniu osobom niepodlegającym opodatkowaniu w celu sprzedaży detalicznej prowadzą do unikania opodatkowania na etapie konsumpcji końcowej;

W celu zapobieżenia takiemu unikaniu opodatkowania Zjednoczone Królestwo stosuje środek pozwalający organom podatkowym na wydawanie decyzji administracyjnych, w wyniku których następuje opodatkowanie dostaw dokonanych przez podatników działających w ramach takich struktur sprzedaży na podstawie wartości wolnorynkowej sprzedaży detalicznej.

Środek ten stanowi odstępstwo od art. 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym na terytorium kraju podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów jest wszystko to, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw”.

13. Motywy dziewiąty i dziesiąty stanowi:

„W wyroku z dnia 12 lipca 1988 r. Trybunał Sprawiedliwości orzekł między innymi, że art. 27 szóstej dyrektywy pozwala na przyjęcie środka stanowiącego odstępstwo, takiego jak błądowy przedmiot postępowania, pod warunkiem że wynika z tego różnica w traktowaniu jest uzasadniona obiektywnymi okolicznościami.

Aby mieć pewno??, iż warunek ten został spełniony, Komisja musi być informowana o wszelkich decyzjach administracyjnych wydanych przez organy podatkowe w związku z odnośnym odstępstwem”.

14. Zgodnie z art. 1 odstępstwa:

„W drodze odstępstwa od art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy upoważnia się Zjednoczone Królestwo do wprowadzenia, w przypadkach gdy struktura sprzedaży oparta na dostawach towarów za pośrednictwem osób niepodlegających opodatkowaniu skutkuje brakiem poboru podatku na etapie konsumpcji końcowej, ?rodka określającego, że podstawą wymiaru podatku dla dostaw na rzecz takich osób powinna być wolnorynkowa wartość towarów określona na tym etapie”.

B. Prawo krajowe

1. Value Added Tax Act 1994

15. Szósta dyrektywa VAT, obecnie dyrektywa podstawowa w sprawie VAT, została wdrożona do prawa krajowego Zjednoczonego Królestwa w drodze Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą VAT z 1994 r.”), której art. 1 stanowi:

„Podatek od wartości dodanej pobierany jest zgodnie z przepisami niniejszej ustawy od

(a) dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w Zjednoczonym Królestwie [...]”.

16. Wartość dostawy towarów, od której należy VAT, określa art. 19 oraz załącznik 6 do ustawy VAT z 1994 r. Artykuł 19 ust. 2 stanowi:

„Jeżeli dostawa dokonywana jest za zapłatą ceny w pieniądzu, wartość dostawy powiększonej o należny VAT odpowiada tej cenie”.

17. Zgodnie z odstępstwem stanowiącym obecnie pkt 2 załącznika 6 do ustawy VAT z 1994 r., pozwalającym HMRC stwierdzić, że wartość dostawy dokonywanej przez podatnika jest wartością wolnorynkową jej sprzedaży detalicznej [prowadzi to do wyceny wyższej niż ta, która wynikałaby z zastosowania art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w sprawie podatku VAT], w sytuacji gdy towary te sprzedawane są przez osoby niebędące podatnikami, gdy:

„(a) całość lub cz??? działalności gospodarczej wykonywanej przez osobę podlegającą opodatkowaniu polega na zaopatrywaniu danej liczby osób w towary przeznaczone do dalszej sprzedaży detalicznej przez te lub inne osoby; oraz

(b) osoby te nie podlegają opodatkowaniu,

HMRC mogą w drodze pisemnej instrukcji wydanej osobie podlegającej opodatkowaniu [(zwanej dalej „instrukcją”)] określić, by bądźca podstawą opodatkowania wartość każdej takiej dostawy dokonanej przez tę osobę po otrzymaniu instrukcji lub po upływie późniejszego terminu wskazanego w treści instrukcji stanowiła wartość wolnorynkową sprzedaży detalicznej”.

2. Instrukcja

18. W dniu 27 czerwca 1985 r. HMRC wydała instrukcję dla spółki Avon, która obowiązuje do tej pory. Stanowi ona:

„Na mocy [art. 2 załącznika 6 do ustawy VAT z 1994 r.] Commissioners of Customs & Excise

niniejszym WSKAZUJ?, że po 1 lipca 1985 r. wartośćci? podstawy wymiaru VAT od wszelkich podlegających opodatkowaniu dostaw towarów:

- (a) dokonywanych przez spółkę na rzecz osób niebędących podatnikami [...];
- (c) przeznaczonych do sprzedaży detalicznej prowadzonej przez osoby, o których mowa w lit a) powyżej, lub inne osoby,

winna być wartość wolnorynkowa sprzedaży detalicznej”.

III. Stan faktyczny, postępowanie i pytanie prejudycjalne

19. Spółka Avon stosuje na terenie Zjednoczonego Królestwa model sprzedaży bezpośredniej. W ramach tego modelu Avon sprzedaje produkty swoim przedstawicielom, konsultantom Avonu, które z kolei dokonują ich sprzedaży detalicznej na rzecz swoich klientów z zastosowaniem marży. Przykładowo gdy Avon sprzedaje produkt konsultantom Avonu za 75 GBP (funtów szterlingów), może on być sprzedany przez konsultantki Avonu za 100 GBP.
20. Próg dla obowiązkowej rejestracji jako podatnik VAT w Zjednoczonym Królestwie jest wysoki – 100 000 GBP. Niektóre konsultantki Avonu są zarejestrowane jako podatnicy VAT. Wiele z nich nie przekracza jednak progu, powyżej którego wymagana jest rejestracja, i nie są zarejestrowane jako podatnicy VAT.
21. Wobec powyższego marża uzyskana przez te niezarejestrowane konsultantki Avonu nie podlega aby normalnie opodatkowaniu VAT. Tym samym w powyższym przykładzie opodatkowaniu VAT podlega cena „hurtowa” 75 GBP, ale nie 25 GBP „marży sprzedaży detalicznej” uzyskanej przez niezarejestrowane konsultantki Avonu. Ten problem „utraczonego” podatku VAT na ostatnim etapie łańcucha dostaw może także powstać w przypadku innych modeli sprzedaży bezpośredniej (na przykład w przypadku niektórych rodzajów handlu obrotowego).
22. W celu rozwiązania problemu utraczonego VAT wynikającego z zastosowania modelu sprzedaży bezpośredniej Zjednoczone Królestwo uzyskało odstąpienie od zasady ogólnej, że podstawą opodatkowania VAT jest rzeczywista cena sprzedaży [art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT].
23. Odstąpienie zasadniczo umożliwia HMRC, w przypadkach zastosowania modelu sprzedaży bezpośredniej, opodatkowanie VAT nie *ceny hurtowej*, której w tym przypadku jest cena płacona spółce Avon, ale *ceny detalicznej* (lub jej najlepszych szacunków) płaconej przez konsumenta końcowego detalicznie, to jest konsultantom Avonu.
24. Odstąpienie zostało transponowane do porządku krajowego i wdrożone na mocy „instrukcji”. Instrukcja została wydana przez organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa około 40 spółkom, w tym spółce Avon.
25. Odstąpienie nie jest stosowane do wszystkich transakcji sprzedaży dokonywanych przez spółkę Avon bez wyjątku.

26. Niewielka liczba konsultantek Avonu jest zarejestrowana jako podatnicy VAT. Dokonywana przez nie sprzedaż jest normalnie opodatkowana VAT. W związku z tym Avon musi rozliczać się z VAT należnego od ceny, którą stosuje w stosunku do konsultantek Avonu zarejestrowanych jako podatnicy VAT. Te konsultantki Avonu muszą natomiast rozliczyć się z VAT należnego od ceny sprzedaży konsumentom końcowym. Mogą jednak odliczyć VAT naliczony związany z odpowiednim zakupem od spółki Avon.

27. HMRC i spółka Avon ustalili także dwie zmiany dotyczące zastosowania odstąpienia. Po pierwsze, niektóre konsultantki Avonu zatrzymują na własny użytek (czyli) produktów, które kupują od spółki Avon. Stają się więc same konsumentami końcowymi tych produktów. Po drugie, konsultantki Avonu stosują czasem niewielkie zniżki. W obydwu przypadkach zastosowanie odstąpienia prowadzi do nadpłaty podatku VAT. Z tego względu spółka Avon i HMRC uwzględniają od czasu do czasu procent sprzedaży dokonywanych w tych dwóch kategoriach. Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w celu uwzględnienia obydwu punktów pozyskuje się bardzo odpowiednie dane.

28. W powyższych przypadkach, co do zasady, nie kwestionuje się niestosowania lub zmodyfikowanego stosowania odstąpienia w stosunku do sprzedaży dokonywanej przez spółkę Avon. Niniejsza sprawa dotyczy natomiast spornego aspektu zastosowania odstąpienia, a mianowicie sprzedaży artykułów demonstracyjnych.

29. Spółka Avon sprzedaje czyli artykułów konsultantom Avonu do celów demonstracyjnych. Zazwyczaj są one sprzedawane ze zniżką niż zwykle. Czyli z artykułów demonstracyjnych jest wykorzystywana zgodnie z przeznaczeniem, np. jako wsparcie sprzedaży. Czyli jest natomiast zatrzymywana przez konsultantki Avonu na własny użytek. Spółka Avon i HMRC zgadzają się, że około 50% artykułów sprzedawanych jako artykuły demonstracyjne nabywanych jest przez konsultantki Avonu na własny użytek. Jest to też powód, dla którego spółka Avon nie daje bezpłatnie artykułów demonstracyjnych. W tych przypadkach konsultantki Avonu są konsumentami końcowymi, a VAT opodatkowana jest cena pełna Avonowi w wyniku zastosowania przepisów art. 11 czyli A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT. Te artykuły demonstracyjne nie są też przedmiotem sporu.

30. Powstaje natomiast spór w związku z 50% artykułów demonstracyjnych, które są faktycznie wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem: nie są sprzedawane, ale wykorzystywane jako narzędzie biznesowe mające na celu zwiększenie innej sprzedaży. W przypadku detalistów zarejestrowanych jako podatnicy VAT podatek zapłacony od zakupu tych artykułów w normalnych okolicznościach podlegałby odliczeniu jako podatek naliczony. Koszt ten nie jest jednak uwzględniany przy zastosowaniu odstąpienia. W wyniku tego uwzględnienie VAT w związku ze sprzedażą dokonywaną przez niezarejestrowane konsultantki Avonu jest większe niż to, które dotyczy tych rzadkich przypadków, gdy konsultantki Avonu są zarejestrowane. Jest też większe niż poziom podatku, w przypadku gdy sprzedaż konsumentowi końcowemu dokonywana jest przez zarejestrowanych sprzedawców.

31. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nieuwzględnienie tych kosztów spowodowało zwiększenie VAT o około 16 mln GBP w okresie od 1997 do 2013 r.

32. W sprawie zawisłej przed sądem odsyłającym spółka Avon kwestionuje sposób zastosowania odstąpienia przez HMRC. Twierdzi, że odstąpienie powinno być stosowane w sposób, który nie prowadzi do nadmiernego obciążenia spółki Avon podatkiem, oraz że kwota pobrana na mocy odstąpienia powinna być bliższa kwocie VAT „unikniętego”. Spółka Avon twierdzi, że jeżeli odstąpienie nie może być interpretowane w ten sposób, to jest ono nieważne. Wreszcie spółka Avon podnosi także zasadniczo, że wnoszą o wydanie odstąpienia,

Zjednoczone Królestwo miało obowiązek podniesienia kwestii niemożności odliczenia podatku naliczonego i jego wpływu na poziom podatku „uniknięcia”. Nieuczynienie tego przez Zjednoczone Królestwo także stanowi podstawę nieważności odstąpienia.

33. Wobec powyższego First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa) zwraca się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy w razie sprzedaży towarów (»materiałów wspierających sprzedaż«) przez sprzedawcę bezpośredniego na rzecz detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy bądź w razie zakupu towarów i usług przez detalistę niezarejestrowanego jako podatnik od stron trzecich (»towary i usługi osób trzecich«), które w obu przypadkach są wykorzystywane przez detalistę niezarejestrowanego jako podatnik pomocniczo w działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży innych towarów, również nabywanych od sprzedawcy bezpośredniego, oraz stanowicej przedmiot środków administracyjnych wprowadzonych na podstawie odstąpienia ostatnio dopuszczonego decyzją Rady z dnia 24 maja 1989 r. (89/534/EWG), odpowiednie upoważnienia, przepisy wykonawcze lub środki administracyjne naruszają odpowiednie przepisy lub zasady prawa Unii Europejskiej w zakresie, w jakim wymagają od sprzedawcy bezpośredniego obliczania podatku należnego na podstawie cen sprzedaży innych towarów stosowanych przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy bez odliczenia kwot VAT zapłaconych przez detalistę niezarejestrowanego jako podatnik w związku z zakupem materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich?

2. Czy Zjednoczone Królestwo, występując z wnioskiem o udzielenie przez Radę upoważnienia do odstąpienia, było zobowiązane do powiadomienia Komisji o tym, że detaliści niezarejestrowani jako podatnicy VAT są obciążeni podatkiem VAT od zakupu materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej, oraz, odpowiednio, o tym, że konieczne było wprowadzenie korekty do tego odstąpienia uwzględniającej ów niepodlegający zwrotowi naliczony lub nadpłacony podatek?

3. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze lub drugie powyżej:

(a) Czy którekolwiek z odpowiednich upoważnień, przepisów wykonawczych lub środków administracyjnych mogły i powinny być interpretowane w sposób dopuszczający odliczenie w odniesieniu do (i) niepodlegającego zwrotowi poniesionego przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT podatku od materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, które zostały przez nich wykorzystane do celów działalności gospodarczej; LUB (ii) VAT pobranego przez HMRC w wysokości nadmiernej do podatku, którego poboru uniknięto; LUB (iii) potencjalnej nieuczciwej konkurencji między sprzedawcami bezpośrednimi, ich detalistami niezarejestrowanymi jako podatnicy VAT oraz przedsiębiorstwami nieprowadzącymi sprzedaży bezpośredniej?

(b) Czy:

(i) upoważnienie Zjednoczonego Królestwa do odstąpienia od przepisów art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy było niezgodne z prawem?

(ii) odstąpienie od przepisów art. 17 szóstej dyrektywy jest konieczne jednocześnie z odstąpieniem od przepisów art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a)? Jeżeli tak, to czy Zjednoczone Królestwo naruszyło prawo poprzez zaniechanie zwrócenia się do Komisji z wnioskiem o upoważnienie do wprowadzenia odstąpienia od przepisów art. 17?

(iii) Zjednoczone Królestwo narusza prawo poprzez brak regulacji mechanizmu poboru VAT w sposób dopuszczający możliwość ubiegania się przez sprzedawców bezpośrednich o odliczenie

VAT poniesionego przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy w związku z zakupem materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich do celów działalności gospodarczej?

(iv) całość lub części odpowiednich uprawnień, przepisów wykonawczych lub środków administracyjnych pozostaje w związku z tym nieważna lub sprzeczna z prawem?

(c) Czy odpowiednie środki zaskarżenia przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej albo trybunałem lub sądem krajowym winny skutkować:

(i) stwierdzeniem, że państwo członkowskie zobowiązane jest do wprowadzenia w ramach odstępstwa na gruncie prawa krajowego odpowiedniej korekty uwzględniającej: a) niepodlegający zwrotowi poniesiony przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT podatek VAT od materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, które zostały przez nich wykorzystane do celów działalności gospodarczej; LUB b) VAT pobrany przez HMRC w wysokości nadmiernej do podatku, którego zapłaty uniknięto; LUB c) potencjalnie nieuczciwe konkurencje między sprzedawcami bezpodrzednimi, ich detalistami niezarejestrowanymi jako podatnicy VAT oraz przedsiębiorstwami nieprowadzącymi sprzedaży bezpodrzedniej; lub

(ii) stwierdzeniem nieważności uprawnień do odstępstwa, a co za tym idzie, samego odstępstwa; lub

(iii) stwierdzeniem nieważności przepisów prawa krajowego; lub

(iv) stwierdzeniem nieważności instrukcji; lub

(v) stwierdzeniem, że Zjednoczone Królestwo jest zobowiązane do złożenia wniosku o dalsze odstępstwo przewidujące odpowiednią korektę uwzględniającą: a) niepodlegający zwrotowi poniesiony przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT podatek VAT od materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, które zostały przez nich wykorzystane do celów działalności gospodarczej; LUB b) VAT pobrany przez HMRC w wysokości nadmiernej do uniknięcia tego podatku; LUB c) potencjalnie nieuczciwe konkurencje między sprzedawcami bezpodrzednimi, ich detalistami niezarejestrowanymi jako podatnicy VAT oraz przedsiębiorstwami nieprowadzącymi sprzedaży bezpodrzedniej?

4. Czy zgodnie z art. 27 szóstej dyrektywy (art. 395 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT) podatek, od którego podmiot »uchyla się« lub którego »unikną«, należy obliczać jako utratę dochodu podatkowego netto (uwzględniając zarówno pobrany podatek należny, jak i podatek naliczony podlegający zwrotowi w konstrukcji umożliwiającej uchylene się od opodatkowania lub jego uniknięcie) przez państwo członkowskie, czy też jako utratę dochodu podatkowego brutto (uwzględniając wyjątkowo podatek należny w konstrukcji umożliwiającej uchylene się od opodatkowania lub jego uniknięcie) przez państwo członkowskie?”.

34. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez spółkę Avon, rząd Zjednoczonego Królestwa, Komisję i Radę Unii Europejskiej. Zainteresowane strony, które wzięły udział w pisemnej fazie postępowania, przedstawiły argumenty ustnie na rozprawie, która odbyła się w dniu 31 maja 2017 r.

IV. Ocena

35. Niniejsza opinia ma następującą strukturę: jako pierwsze rozważam pytania pierwsze i czwarte przedłożone przez sądy odsyłające. Ponieważ proponowana przez mnie Trybunałowi odpowiedź na pytanie pierwsze jest przecząca (1), nie ma więc potrzeby rozważania

przed?o?onego przez s?d odsy?aj?cy pytania czwartego (2). Ponadto sugerowana przeze mnie odpowied? na drugie pytanie s?du odsy?aj?cego jest tak?e negatywna (3). Tym samym nie ma tak?e potrzeby odpowiadania na pytanie trzecie (4).

1. *W przedmiocie pytania pierwszego*

36. Czy odst?pstwo lub ?rodki krajowe maj?ce na celu jego transpozycj? s? niezgodne z szóst? dyrektyw? VAT lub zasadami ogólnymi jej stosowania w zakresie, w jakim nak?adaj? VAT, przyjmuj?c za podstaw? warto?? wolnorynkow? artykułów sprzedanych przez detalistów niezarejestrowanych jako p?atnicy VAT, gdy nie uwzględniaj? hipotetycznego podatku naliczonego zwi?zanego z artykułami demonstracyjnymi lub innymi towarami i us?ugami zakupionymi przez nich od stron trzecich? Taka jest istota pierwszego pytania s?du odsy?aj?cego.

a) *Zasady ogólne reguluj?ce przyznawanie odst?pstw na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy VAT*

37. Artyku? 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT przewiduje mo?liwo?? udzielenia zgody na „odst?pstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu [...] zapobie?enia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania”.

38. Niniejsza sprawa dotyczy odst?pstwa od art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT, który definiuje „podstaw? opodatkowania”. Nie przewiduje si? odst?pstwa od pozosta?ych przepisów szóstej dyrektywy VAT lub jej zasad ogólnych. Zatem zarówno jej pozosta?e przepisy, jak i zasady ogólne stosuje si? w pe?nym zakresie(9).

39. Odst?pstwo od ogólnie stosowanych zasad z definicji odbiega od tych zasad. W zwi?zku z tym, logicznie rzecz bior?c, ostateczny rezultat powinien by? ró?ny od tego, który by?by skutkiem pe?nego zastosowania tych zasad ogólnych(10).

40. Jednak, tak jak w przypadku ka?dego wyj?tku, odst?pstwa udzielone na mocy art. 27 ust. 1 musz? by? interpretowane ?ci?le. Udzielane s? w stosunku do konkretnych przepisów dyrektywy(11) i jedynie w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania oszustwom podatkowym lub omijaniu opodatkowania. Ponadto „nie mog? wprowadza? odst?pstwa od podstawy opodatkowania VAT okre?lonej w art. 11, wykraczaj?cego poza ?ci?le okre?lone granice niezb?dne dla osi?gni?cia tego celu”(12). Musz? by? one tak?e niezb?dne i odpowiednie z punktu widzenia realizacji szczególnego celu, któremu s?u??, wywieraj?c jednocze?nie jak najmniejszy wp?yw na cele i zasady szóstej dyrektywy VAT(13).

41. Artyku? 27 ust. 1 stanowi tak?e, ?e odst?pstwa „nie mog? wp?ywa? na ogóln? kwot? dochodu podatkowego pa?stwa cz?onkowskiego osi?gni?tego w ko?cowym etapie konsumpcji” „z wyj?tkiem *nieznacznego zakresu*” (podkre?lenie pochodzi od autora). Artyku? 27 ust. 1 stanowi wyra?nie, ?e te ograniczenia dotycz?ce „ogólnej kwoty” i „nieznacznego zakresu” stosuje si? do ?rodków upraszczaj?cych. Z orzecznictwa Trybunału wynika tak?e, ?e ograniczenia te „musz? by? zgodne z podstawowymi zasadami szóstej dyrektywy VAT” i odnosi? si? w równym stopniu do odst?pstw maj?cych na celu zapobieganie oszustwom podatkowym lub omijaniu opodatkowania(14).

b) *Podstawowa kwestia dotycz?ca nieuwzgl?dnienia „hipotetycznego” podatku naliczonego*

42. W niniejszej sprawie Zjednoczone Królestwo uzyska?o odst?pstwo od art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) w celu zapobie?enia oszustwom podatkowym lub omijaniu opodatkowania. Wyst?puj?c o nie, Zjednoczone Królestwo mia?o na celu uwzgl?dnienie specyfiki modelu biznesowego polegaj?cego na sprzeda?y bezpo?redniej stosowanego przez spółk? Avon i inne podmioty, a

mianowicie nieopodatkowanie VAT na etapie końcowym końca dostaw, prowadzi do odpowiedniego zmniejszenia podatku należnego.

43. W uwagach na piśmie i argumentach przytoczonych ustnie spółka Avon podkreśla fakt, że wystąpienie o odstąpienie miało tak na celu zapobieganie zakłóceniu konkurencji. Ponieważ jednak art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT przewiduje udzielenie odstąpienia jedynie w celu realizowania celów zapobiegania oszustwom podatkowym i omijania opodatkowania (nie wspomina o uproszczeniu), musi ono być oceniane przede wszystkim w świetle tego celu.

44. Nie kwestionuje się, że model sprzedaży bezpośredniej stosowany przez spółkę Avon i inne podmioty może prowadzić do omijania opodatkowania na etapie konsumpcji końcowej. Z tego względu odstąpienie od art. 27 ust. 1 jest co do zasady uzasadnione.

45. Spółka Avon uważa jednak, że odstąpienie nie jest właściwie stosowane. HMRC uwzględniła jedynie *podatek należny*, który konsultantki Avonu zapłaciłyby normalnie od swojej marży, gdyby były zarejestrowanymi płatnikami VAT. HMRC nie uwzględniła natomiast *podatku naliczonego*, który normalnie konsultantki Avonu mogłyby odliczyć, gdyby były zarejestrowanymi płatnikami VAT (w szczególności podatku naliczonego z tytułu materiałów wspierających sprzedaż). Spółka Avon podnosi, że nieczynienie tego prowadzi do „nadmiernej korekty” w stosunku do pierwotnego problemu (mianowicie braku opodatkowania VAT na ostatnim etapie końca dostaw). Ta nadmierna korekta prowadzi z kolei do naruszenia zasady proporcjonalności. Narusza także zasadę neutralności podatkowej, ponieważ taka nadpłata powoduje niekorzystną sytuację konkurencyjną w stosunku do sprzedających poprzez sklepy. Wreszcie przekracza ona ograniczenia nałożone w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

46. Z przytoczonych niżej powodów nie zgadzam się z twierdzeniem spółki Avon, że odmowa uwzględnienia przez HMRC hipotetycznego VAT naliczonego stanowi problem.

47. Po pierwsze, odstąpienie nie przewiduje możliwości uwzględnienia hipotetycznego VAT naliczonego ani go nie dopuszcza. W związku z tym odstąpienie *nie może* być stosowane w sposób „zmodyfikowany”, pozwalający na uwzględnienie takiego hipotetycznego VAT naliczonego [sekcja c)].

48. Po drugie, celem odstąpienia nie jest stosowanie go w sposób, który naładuje sytuację podatkową, która miaaby miejsce, gdyby wszystkie konsultantki Avonu były zarejestrowane jako płatnicy [sekcja d)].

49. Po trzecie, fakt, że odstąpienie nie przewiduje ani nie dopuszcza uwzględnienia hipotetycznego podatku naliczonego nie jest sam w sobie sprzeczny z zasadami neutralności podatkowej lub proporcjonalności ani nie wychodzi poza ograniczenia zawarte w art. 27 szóstej dyrektywy VAT. Można sobie wyobrazić, że *zastosowanie* odstąpienia mogłoby rodzić wątpliwości w świetle tych zasad i przepisów, gdyby nieuwzględnienie hipotetycznego VAT należnego mogło wpływać w „znacznym” zakresie na kwotę VAT pobranego na końcowym etapie konsumpcji. Jednak w moim przekonaniu, i z zastrzeżeniem ostatecznej oceny przez sądy, jest to w kontekście niniejszej sprawy możliwą raczej hipotetyczna [sekcja e)].

c) Zakres odstąpienia

50. Zgodnie z brzmieniem art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT i ogólnych zasad, że wyjątki muszą być interpretowane ściśle(15), odstąpienia udzielane są w stosunku do *konkretnych* przepisów tej dyrektywy.

51. W niniejszej sprawie odstąpienie zostało udzielone wyrażenie w stosunku do art. 11 czy???

A ust. 1 lit. a), zezwalaj?c na odej?cie od normalnych zasad maj?cych zastosowanie do obliczania „podstawy opodatkowania”, to jest kwoty, od której pobierany jest VAT *nale?ny*. W zwi?zku z tym wed?ug brzmienia art. 1 odst?pstwa „podstaw? wymiaru podatku dla dostaw na rzecz [niepodlegaj?cych opodatkowaniu detalistów] powinna by? wolnorynkowa warto?? towarów okre?lona na tym etapie”.

52. Jak wyja?niono powy?ej w pkt 27, za pomoc? dwóch zmian HMRC stara si? zapewni?, aby podstawa opodatkowania obliczona z zastosowaniem odst?pstwa jak najlepiej odzwierciedla?a cen? zakupu zap?acon? faktycznie przez konsumenta ko?cowego. Jest to zgodne z rozstrzygni?ciem Trybuna?u w wyroku *Direct Cosmetics II* w zwi?zku z poprzednikiem odst?pstwa(16), zgodnie z którym „warto?? wolnorynkowa dla celów systemu ustanowionego w drodze odno?nego ?rodka stanowi?cego odst?pstwo powinna by? rozumiana jako warto?? najbli?sza [...] cenie faktycznie zap?aconej przez konsumenta ko?cowego”(17).

53. Nie wyst?piono natomiast o odst?pstwo w stosunku do normalnych zasad maj?cych zastosowanie do odliczania podatku naliczonego, a w szczególno?ci tych wynikaj?cych z art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT(18). W odst?pstwie nie wspomina si? o uwzgl?dnieniu przy obliczaniu warto?ci wolnorynkowej sprzedanych towarów kosztów poniesionych przez detalistów niezarejestrowanych jako p?atnicy. W zakresie, w jakim konsultantki Avonu nie s? p?atnikami podatku, nie istnieje prawo do odliczenia. Przy zastosowaniu normalnych zasad podatek naliczony w zwi?zku z poniesionymi przez nie kosztami, takimi jak koszty materia?ów wspieraj?cych sprzeda?, nie podlega odliczeniu. Ponadto w kontek?cie poprzedniego punktu jest jasne, ?e istnienie i wysoko?? jakiegokolwiek hipotetycznego podatku naliczonego zap?aconego przez detalist? nie mo?e wp?ywa? na faktyczn? cen? zap?acon? przez konsumenta ko?cowego.

54. W zwi?zku z tym, w ?wietle jednoznacznego zakresu odst?pstwa, uwa?am, ?e nie przewiduje ono ani nie dopuszcza jakiegokolwiek korekty uwzgl?dniaj?cej hipotetyczny podatek naliczony. Wniosek ten wynika z samej natury ?cis?ego wyj?tku. Abstrahuj?c od wyk?adni j?zykowej i systemowej, rozszerzanie wyj?tków w sugerowany sposób mog?oby rodzi? w?tpliwo?ci zwi?zane z kwesti? pewno?ci prawa, gdyby odst?pstwo, o które wyst?piono i które przyznano jedynie w zwi?zku z podatkiem naliczonym lub jedynie w zwi?zku z podatkiem nale?nym, pozostawia?o jednak swobod? pa?stwom cz?onkowskim w zakresie decyzji, czy uwzgl?dnia? drugi z nich.

55. W ?wietle powy?szego uwa?am, ?e stosowanie odst?pstwa *nie mo?e* by? modyfikowane w sposób uwzgl?dniaj?cy hipotetyczny podatek naliczony poniesiony przez detalistów niepodlegaj?cych opodatkowaniu.

d) *Pogodzenie alternatywnych modeli biznesowych i brak idealnego rozwi?zania*

56. Stanowisko spó?ki Avon sprowadza si? do tego, ?e korekty „podstawy opodatkowania” dokonywane obecnie w wyniku zastosowania odst?pstwa mog?yby by? dodatkowo udoskonalone. Takie udoskonalenie polega?oby na uwzgl?dnieniu hipotetycznego podatku naliczonego poniesionego przez konsultantki Avonu niezarejestrowane jako p?atnicy i niepodlegaj?ce opodatkowaniu (w szczególno?ci w odniesieniu do materia?ów wspieraj?cych sprzeda?). Cytuj?c spó?k? Avon: spowodowa?oby to „jak najwi?ksze zbli?enie do podlegaj?cego pe?nemu opodatkowaniu ?a?ucha dostaw”. Poniewa? takie korekty s? mo?liwe, powinny by? dokonane w celu zapewnienia poszanowania zasad proporcjonalno?ci i neutralno?ci podatkowej oraz ogranicze? przewidzianych w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

57. Rzeczywi?cie prawd? jest, ?e uwzgl?dnienie kosztów materia?ów wspieraj?cych sprzeda? pozwoli?oby uzyska? rezultat bli?szy hipotetycznemu podatkowi unikni?temu „netto” w stosunku do sytuacji, w której konsultantki Avonu by?y faktycznie zarejestrowane jako p?atnicy. Jednak z

przyczyn wymienionych w sekcji c) powyżej brzmienie odstąpienia po prostu nie pozwala moim zdaniem na takie modyfikacje.

58. Ponadto uważam, że tak *celem* odstąpienia nie jest próba zrekonstruowania swego rodzaju wirtualnej, równoległej rzeczywistości, jak najbliższej tej, która istniałaby, gdyby niezarejestrowane jako partnerzy konsultantki Avonu były zarejestrowane, a następnie ustalenia, jak kształtowałaby się VAT. Celem odstąpienia jest zapobieganie unikaniu opodatkowania, przy pełnej świadomości tego, że zasady dotyczące VAT stosowane są w sposób niestandardowy do szczególnej sytuacji.

59. Spółka Avon stwierdza, że stara się rozwiązać jeden problem (brak opodatkowania na kolejnym etapie łańcucha dostaw i naruszenie zasady neutralności podatkowej na niekorzyść konkurentów spółki Avon), odstąpienie(19) tworzy inny (naruszenie zasady neutralności podatkowej na szkodę spółki Avon, która doznaje „nadmiernej korekty” swojego zobowiązania z tytułu VAT).

60. Prawdą jest, że odstąpienie ma swoje wady. Jego celem jest jednak rozwiązanie kwestii wynikających z modelu sprzedaży bezpośrednio, w szczególności tego, że choć VAT jest podatkiem od konsumpcji, to jednak sprzedaż na rzecz konsumentów kolejnych przez osoby niebędące jego partnerami wymyka się z zakresu opodatkowania nim. Ponadto zaletą odstąpienia jest to, że pozwala ono na uwzględnienie w ramach systemu VAT i dalsze stosowanie modelu sprzedaży bezpośrednio. Jak wykazała w szerokim zakresie spółka Avon, wynik nie jest „doskonały” w znaczeniu doskonałego odzwierciedlenia sytuacji, która miałaby miejsce, *gdyby nie* fakt niezarejestrowania konsultantek Avonu. Jednak takie różnice są nieuniknione w przypadku współistnienia dwóch alternatywnych i całkiem różnych modeli biznesowych. Chociaż możliwe jest uwzględnienie w ramach systemu VAT różnych modeli, nie może się ono sprowadzać do stworzenia w rezultacie szczegółowo uregulowanych równoległych reżimów.

61. Prowadzi mnie to do kolejnej kwestii, którą uważam za niezwykle istotną dla niniejszej sprawy: wyboru modelu prowadzenia działalności. Konsultantki Avonu mogły wybrać, czy się zarejestrować. Mimo tego, że próg *obowiązkowej* rejestracji VAT w Wielkiej Brytanii jest wysoki, konsultantki Avonu mogły się zarejestrować, równie gdy go nie przekraczały. Spółka Avon mogła tak też wybrać, czy posługuje się zarejestrowanymi, czy niezarejestrowanymi detalistami. Spółka Avon i konsultantki Avonu mają powody, dla których wybierają jedno lub drugie rozwiązanie, na przykład w celu skorzystania z najbardziej konkurencyjnego modelu prowadzenia działalności lub uniknięcia uciążliwych procedur administracyjnych związanych z rejestracją jako partner VAT.

62. Jednak fakt niepodlegania opodatkowaniu ma także inne konsekwencje, w tym niemożność odliczenia podatku naliczonego. Jak wielokrotnie potwierdził Trybunał, jeżeli chodzi o VAT podmioty gospodarcze mają swobodę organizowania swojej działalności w sposób, który ogranicza ich zobowiązania podatkowe(20). Jednak ta swoboda wyboru nie obejmuje wyboru konkretnego modelu biznesowego, a następnie wyboru indywidualnych zasad w zakresie VAT, które normalnie stosuje się do innych modeli.

63. Na rozprawie spółka Avon zwróciła uwagę, że gdyby zasady były stosowane do jej sprzedaży w sposób standardowy, nie byłoby w ogóle korekty podatku należnego. Celem odstąpienia jest natomiast zwiększenie obciążenia podatkowego spółki Avon. Innymi słowy, spółka Avon nie wnosi o zastosowanie indywidualnie wybranych zasad dotyczących VAT. Jak wspomniano na rozprawie, spółka Avon nie próbuje „mieć ciastka i zjeść ciastka”. To raczej HMRC dąży do wybiórczego zastosowania zasad dotyczących VAT poprzez konkretne odstąpienie. To HMRC usiłuje uzyskać darmowe korzyści.

64. Spór co do tego, kto faktycznie w niniejszej sprawie stara się uzyskać darmowe korzyści,

Wiadczy o głębszej różnicy zdań: w odpowiedzi na czyje działania powstała potrzeba zmiany normalnego systemu VAT? Spółka Avon sugeruje, że przyczyną problemów jest odstępstwo lub jego niewłaściwe zastosowanie. Gdyby Zjednoczone Królestwo nie wystąpiło o nie, zastosowanie miałyby normalne zasady dotyczące VAT. Nie powstałby problem. Natomiast stanowisko Zjednoczonego Królestwa jest takie, że o odstępstwo wystąpiono jedynie w odpowiedzi na model sprzedaży bezpodstępnie, to jest w celu usunięcia problemu, który już zaistniał i który wynika z zastosowania tego modelu. Z tego względu kierowano się logiką taką, że model ten mógł być utrzymany, jednak pod warunkiem dokonania zmiany, która umożliwiałaby odstępstwo.

65. Rozważania te prowadzą bezpodstępnie do kwestii podniesionej powyżej, a mianowicie tego, że pewne różnice w sposobie opodatkowania VAT są nieuniknione, z uwagi na jednoczesne istnienie dwóch alternatywnych i do pewnego stopnia odmiennych modeli biznesowych. Nie istnieje doskonałe rozwiązanie. Fakt, że odstępstwo do niego nie dotyczy, a jego stosowanie prowadzi do „niedoskonałych” rezultatów, nie jest sam w sobie problematyczny(21).

66. Mając na względzie te uwagi ogólne, przejdź teraz do kwestii szczególnych podniesionych przez spółkę Avon: proporcjonalności, art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT i neutralności podatkowej.

e) *Brak naruszenia zasady proporcjonalności, art. 27 szóstej dyrektywy VAT i zasady neutralności podatkowej*

1) *Proporcjonalność i art. 27 ust. 1*

67. Przestrzeganie zasady proporcjonalności wymaga, aby środki były niezbędne i odpowiednie do osiągnięcia konkretnego celu, któremu służy, oraz by miały jak najmniejszy wpływ na cele i zasady szóstej dyrektywy w sprawie VAT(22).

68. Jak już zauważono(23), odstępstwo realizuje zgodny z prawem cel zapobiegania unikaniu opodatkowania(24). Umożliwia także ograniczenie ewentualnych zakłóceń konkurencji na szkodę przedsiębiorstw stosujących inny model sprzedaży detalicznej(25).

69. Ponadto stosuje się korekty podstawy opodatkowania, mające na celu uwzględnienie sytuacji, gdy cena płacona przez konsumenta końcowego jest niższa niż cena „cena katalogowa”(26). W tym zakresie nałożony podatek należny jest proporcjonalny. Nie jest ani wyższy, ani niższy niż ten, który wynika normalnie z charakteru VAT jako podatku od konsumpcji.

70. Wyjaśnieniem takiej powyżej, dlaczego moim zdaniem nie można oczekiwać stosowania odstępstwa w sposób, który naładuje tak dalece jak to możliwe sytuację podatkową, jaka miałaby miejsce w przypadku w pełni opodatkowanego przedsiębiorstwa dostaw. Dlatego sam fakt, że hipotetyczny podatek naliczony jest „nieuwzględniany”, co prowadzi do sytuacji podatkowej odmiennej niż ta, która istniałaby w przypadku w pełni opodatkowanego przedsiębiorstwa dostaw, nie jest sam w sobie sprzeczny z zasadą proporcjonalności(27).

71. Czy jest jednak możliwe, aby kwota nieuwzględnionego hipotetycznego podatku naliczonego być tak znacząca, że zastosowanie odstępstwa naruszałoby zasadę proporcjonalności?

72. Moim zdaniem jest to teoretycznie możliwe i w przypadku stwierdzenia takiego naruszenia skutek byłby taki, że odstępstwo nie mogłoby być stosowane w stosunku do spółki Avon. Jednak, z zastrzeżeniem dokonania ostatecznej oceny przez sąd odsyłający, wydaje się to mało prawdopodobne w niniejszej sprawie. W tym względzie zauważam następujące kwestie związane

z (i) ryzykiem i dowodami, (ii) skomplikowaniem i obciążeniami administracyjnymi i (iii) istotności.

73. Po pierwsze, co się dotyczy ryzyka i dowodów, należy pamiętać, że celem odstępstwa jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania. Konsultantki Avonu nie podlegają opodatkowaniu i w związku z tym nie mają obowiązku dokumentowania i rozliczania, któremu podlegają osoby podlegające opodatkowaniu, co pozwalałoby im na wykazanie, że miałyby prawo do odliczenia (oraz zakres takiego prawa), gdyby były zarejestrowanymi płatnikami VAT. Ewentualne uwzględnienie hipotetycznego podatku naliczonego wymagałoby przedłożenia przez spółkę Avon akceptowalnych dowodów(28) dokumentujących poniesienie przez spółkę Avon takich kosztów.

74. Po drugie, w sprawie Sudholz Trybunał orzekł, że nadmierne skomplikowanie procesu stosowania odstępstwa może skutkować zniwelowaniem jego korzyści(29). Próba uwzględnienia hipotetycznego podatku naliczonego niewłaściwie zwiększa stopień skomplikowania związany ze stosowaniem odstępstwa, szczególnie mając na względzie brak pełnej dokumentacji dotyczącej odpowiednich kosztów. Wprawdzie sprawa Sudholz dotyczyła odstępstwa, które miało na celu uproszczenie, jednak kwestia dodatkowego skomplikowania odnosi się również do odstępstwa będącego przedmiotem niniejszej sprawy. Jedną z zalet modelu sprzedaży bezpośrednio jest właśnie mniejszy stopień skomplikowania pod względem administracyjnym. Wprowadzanie tego skomplikowania tylnymi drzwiami, w praktyce poprzez (częściowe) delegowanie na administrację państwa obciążeń administracyjnych, których konsultantki Avonu zdecydowały się nie brać na siebie(30), jest moim zdaniem nie mniej problematyczne niż w przypadku sprawy Sudholz.

75. Po trzecie, w świetle dwóch poprzednich punktów, konieczne są *jasne i jednoznaczne* dowody potwierdzające koszty uprawniające do odliczenia hipotetycznego podatku naliczonego przekraczające próg istotności, zanim można stwierdzić, że bezwzględna odmowa uwzględnienia tych kosztów jest nieproporcjonalna.

76. Jaki jest zatem próg istotności?

77. Punktem wyjścia od udzielenia odpowiedzi na to pytanie jest art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, który uwzględnia zasadę proporcjonalności w kontekście tego konkretnego przepisu(31), stanowiąc, że odstępstwa „z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji”.

78. W moim przekonaniu jakikolwiek próg istotności musi być *obiektywny*. Aby być zgodny z zasadą równego traktowania podatkowego i uwzględniać wyżej wspomniane brzmienie art. 27 ust. 1, nie może on być różny w zależności od poszczególnych okoliczności danego podatnika, ale musi być oceniany w odniesieniu do dochodu z VAT danego państwa członkowskiego.

79. Nie jest jednak jasne, jaki jest punkt odniesienia dla ustalenia, co stanowi, a co nie „nieznacznego rozmiar”. Z tego względu określeniu „ogólna kwota dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji” można przypisać zakres znaczący o bardzo *zróznicowanym rozmiarze wielkości*.

80. Istnieje przynajmniej trzy możliwe opcje, w zależności od tego, czy porównanie tego, co nie jest nieznaczące, byłoby przeprowadzane w stosunku do:

— *całkowitej kwoty środków w państwach UE pochodzących z VAT*. Taka interpretacja znajduje uzasadnienie w motywach dyrektywy 2004/7/WE(32), na mocy której do art. 27 ust. 1 dodano słowo „ogólną” i która stanowi wyrażenie, że ocena powinna być dokonywana „w ogólnym ujęciu poprzez odniesienie do prognoz makroekonomicznych odnoszących się do prawdopodobnego

wpływu podatka na wspólnotowe podatki własne pochodzące z VAT”(33);

- *całkowitej kwoty podatków państwa czonkowskiego pochodzących z VAT.* Taka interpretacja jest bliższa bardziej naturalnemu znaczeniu „dochodu podatkowego państwa czonkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji”, ponieważ wynika z niej jasno, że celem jest dochód podatkowy państwa czonkowskiego, a nie dochód podatkowy Wspólnoty;
- *dochód z VAT z konkretnego rodzaju dostaw lub z tytułu poszczególnych produktów lub transakcji.* Także taka interpretacja może znajdować pewne uzasadnienie, np. w wyroku Trybunału w sprawie Vandoorne(34). W tej sprawie Trybunał stwierdził, że zwrot VAT nie byłby nieznaczny, ponieważ odpowiadałby 100% VAT zapłaconego od dostaw dla pojedynczego klienta(35).

81. Moim zdaniem zarówno brzmienie, jak i logika art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT oraz dyrektywy 2004/7 skłaniają się jednak raczej ku jednemu z makroekonomicznych aspektów porównania, a mianowicie poziomu Unii lub pojedynczego państwa czonkowskiego. W moim przekonaniu podejście przyjęte w sprawie Vandoorne posuwa się zbyt daleko w przeciwnym kierunku. Jest bliskie wymogowi podjęcia szczegółowego z rodzaju tego odrzuconego w pkt 60–62. W rzeczywistości mogłoby natomiast poważnie zagrozić stosowaniu jakiegokolwiek odstępstwa. Istotne jest także podkreślenie, że okoliczności sprawy Vandoorne były do pewnych specyficznych, w tym w szczególności fakt, iż VAT został zapłacony przez dostawcę z góry.

82. Uważam jednak, że nie ma potrzeby, aby Trybunał zajmował się szczegółowo tą kwestią w kontekście niniejszej sprawy, ponieważ (z zastrzeżeniem dokonania ustaleń faktycznych przez sąd odsyłający) nie wydaje się, by przekroczony został którykolwiek z wyżej wspomnianych progów. A więc w skali makroekonomicznej kwoty, z którymi mamy do czynienia, są znikome. Także na poziomie bardziej mikroekonomicznym, z perspektywy pojedynczych transakcji, zgodnie z przekazanymi danymi, odnośne kwoty w dalszym ciągu wydają się być bardzo mało znaczące.

83. W świetle powyższego nie można moim zdaniem twierdzić, że odmowa uwzględnienia hipotetycznego podatku naliczonego w związku z materiałami wspierającymi sprzedaż mogłaby mieć znaczący wpływ na „[ogólny] kwotę dochodu podatkowego państwa czonkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji”. Tym samym, z zastrzeżeniem dokonania ostatecznej oceny przez sąd odsyłający, uważam, że nie nastąpiło naruszenie zasady proporcjonalności lub ograniczeń nałożonych przez art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

2) Neutralność podatkowa

84. Co się tyczy neutralności podatkowej, zasada ta stoi na przeszkodzie różnemu traktowaniu dla celów VAT dostaw podobnych towarów i usług(36).

85. Przyjmijmy w tym celu, że artykuły sprzedawane za pomocą struktur sprzedaży bezpośredniej, takich jak spółki Avon, i bardziej tradycyjnych punktów sprzedaży detalicznej mogłyby być rzeczywiście uważane za „podobne” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, co moim zdaniem nie jest takie oczywiste.

86. Gdyby tak nawet było, to zarówno w przypadku odstępstwa, jak i bez niego, powstaje potencjalnie kwestia niezachowania neutralności podatkowej – w pierwszym przypadku na szkodę spółki Avon, a w drugim przypadku na szkodę jej konkurentów(37). Cytując spółkę Avon: rozwiązanie jednego problemu doprowadziło do powstania drugiego.

87. W tej kwestii przywołuję uwagi poczynione w pkt 60 powyżej, a mianowicie że w sprawach takich jak rozpatrywana, dotyczących bardzo różnych modeli biznesowych, idealnie równe

traktowanie jest po prostu nieosiągalne.

88. Można twierdzić, że mimo tego w niniejszej sprawie możliwe jest „bardziej równe” traktowanie. W moim przekonaniu jest to jednak powtórzenie argumentu dotyczącego proporcjonalności, który został już odrzucony powyżej.

89. W świetle powyższego odstępstwo i jego stosowanie przez organy Zjednoczonego Królestwa nie są sprzeczne z zasadą proporcjonalności i neutralności podatkowej lub art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT w zakresie, w jakim nie uwzględnia się ogólnie i szczególnie w stosunku do „materiałów wspierających sprzedaż” „hipotetycznego podatku naliczonego”.

f) *Wnioski dotyczące pytania pierwszego*

90. W świetle powyższego sugeruję, aby na pierwsze pytanie sądu odsyłał tego Trybunał odpowiedź następująco:

Ani odstępstwo, ani, z zastrzeżeniem ostatecznej oceny sądu odsyłającego, krajowe środki wdrażające tę decyzję – w zakresie, w jakim ta decyzja i te środki krajowe prowadzą do obliczania VAT od wolnorynkowej wartości produktów sprzedanych przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT bez uwzględniania niepodlegającego odliczeniu VAT naliczonego od artykułów demonstracyjnych lub innych produktów i usług zakupionych przez tych detalistów od stron trzecich – nie naruszają zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej lub art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT lub art. 395 dyrektywy 2006/112.

2. *W przedmiocie pytania czwartego*

91. Istota czwartego pytania sądu odsyłającego sprowadza się do tego, czy na mocy art. 27 szóstej dyrektywy VAT podatek, „od którego się uchylono lub którego uniknięto”, oznacza (i) podatek netto, uwzględniający zarówno podatek należny, jak i naliczony w konstrukcji umożliwiającej uchylene się od opodatkowania lub jego uniknięcie, czy też (ii) podatek brutto, uwzględniający wyłącznie podatek należny.

92. W związku z odpowiedzią przeczącą na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie czwarte.

3. *W przedmiocie pytania drugiego*

93. Artykuł 27 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT stanowi, że państwo członkowskie pragnące wprowadzić odstępstwo „dostarczy Komisji wszelkie stosowne informacje”. Pytanie drugie sądu odsyłającego sprowadza się do tego, czy przepis ten wymaga od Zjednoczonego Królestwa podniesienia w tej sytuacji kwestii niepodlegającego odliczeniu VAT naliczonego, aby mógł zostać uwzględniony w odstępstwie.

a) *Dopuszczalność*

94. Rzecz Zjednoczonego Królestwa uważa, że pytanie drugie jest niedopuszczalne. W tej kwestii podnosi on, że nie jest jasne, dlaczego pytanie zostało zadane, że Trybunał nie zna okoliczności faktycznych i prawnych niezbędnych do udzielenia na nie odpowiedzi, a ponadto pytanie jest hipotetyczne.

95. Nie zgadzam się z takim stanowiskiem.

96. W tym względzie przypominam, po pierwsze, że pytania przedkładał Trybunałowi przez sądy krajowe korzystając z domniemania, iż co do zasady mają one znaczenie dla sprawy(38). W

niniejszej sprawie, wbrew argumentowi rządu Zjednoczonego Królestwa, wydaje mi się raczej jasne, dlaczego sąd odsyłający zadaje drugie pytanie i dlaczego odpowiedź może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

97. Rozumiem, dlaczego w sytuacji gdyby art. 27 szóstej dyrektywy VAT nakładał na państwo członkowskie obowiązek prawny przedłożenia Komisji konkretnych informacji w kontekście wniosku o wydanie odstępstwa, nieuczynienie tego mogłoby mieć wpływ na ważność ostatecznie udzielonego odstępstwa.

98. W przedmiocie braku elementów niezbędných Trybunałowi do udzielenia użytecznej odpowiedzi rząd Zjednoczonego Królestwa odnosi się w szczególności do pisma wysłanego HMRC przez spółkę Avon dotyczącego kwestii „utraczonego podatku naliczonego” i zakłada, że Trybunał nie jest właściwy do oceny wagi należącej temu pismu. Jednak moim zdaniem drugie pytanie sądu odsyłającego jest raczej pytaniem o zasadę, gdyż zmierza ono do ustalenia, czy istnieje obowiązek zwrócenia uwagi Komisji na pewne kwestie, a nie tego, jakie konkretne informacje dotyczące stanu faktycznego powinny być przekazane w niniejszej sprawie.

99. Wreszcie rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że pytanie drugie jest hipotetyczne, ponieważ informacja o kosztach poniesionych przez detalistów miałaby znaczenie jedynie w związku z odstępstwem od zasad, które stosuje się normalnie do odliczania podatku naliczonego na mocy art. 17 szóstej dyrektywy VAT. W niniejszej sprawie nie wystąpiono jednak o takie odstępstwo.

100. W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że argument ten świadczy o podejściu do sprawy od niewłaściwej strony. Podstawową kwestią dla ustalenia, czy istnieje obowiązek prawny przedstawienia pewnych informacji na mocy art. 27, jest właściwe stwierdzenie, czy ma to znaczenie dla sprawy.

101. W świetle powyższego proponuję, aby Trybunał odrzucił zarzut niedopuszczalności podniesiony przez rząd Zjednoczonego Królestwa i uznał pytanie drugie za dopuszczalne.

b) Co do istoty

102. Po pierwsze, prawdą jest, że w sprawie *Direct Cosmetics II* Trybunał potwierdził ważność decyzji Rady 85/369 – tymczasowej poprzedniczki odstępstwa obowiązującej od 1985 do 1987 r., a czyniąc to, orzekł, że „informacja przekazana Komisji przez Zjednoczone Królestwo była wystarczająca szczegółowa na potrzeby odnośnego rodzaju oraz zawierała wszystkie istotne elementy pozwalające na określenie celu, któremu służyła”(39).

103. Ten wyrok nie rozstrzyga jednak definitywnie kwestii podniesionej w ramach drugiego pytania sądu odsyłającego, ponieważ z technicznego punktu widzenia dotyczy poprzedniego – choć bardzo podobnego i powiązanego – odstępstwa, o które wystąpiło Zjednoczone Królestwo. Również, jak zauważyła spółka Avon, Trybunał nie rozważa konkretnie, czy informacja była wystarczająca z punktu widzenia neutralności podatkowej.

104. Tak czy inaczej, art. 27 ust. 2 nie przewiduje moim zdaniem wymogu dostarczenia informacji z rodzaju tych, o których mowa w pytaniu drugim sądu odsyłającego.

105. Artykuł 27 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT nie formułuje wyrażenie takich konkretnych wymogów. Zgadzam się także z Komisją, że wniosek o odstępstwo z samej swej natury wymaga sformułowania przynajmniej w pewnym stopniu w sposób abstrakcyjny.

106. Trzeba przyznać, że elementy te same w sobie nie stoją na przeszkodzie dorożumianemu

wymogowi dostarczenia konkretnych informacji, na przykład takich, które miałyby istotny wpływ na wielkość kosztów związanych z odstępstwem. Ostatecznie jednak nie uważam za niezbędne szczegółowego omawiania dokładnego zakresu wymogu dotyczącego informacji zawartego w art. 27 ust. 2.

107. Spółka Avon podnosi w szczególności, że Zjednoczone Królestwo miało obowiązek poinformowania Komisji o tym, że (i) niezarejestrowani detaliści zapłacili VAT z tytułu zakupu materiałów wspierających sprzedaż lub innych nakładów powiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą; lub (ii) dokonana przez Zjednoczone Królestwo wykładnia jest taka, że przy obliczaniu podatku należnego płatnego przez sprzedawcę bezpośredniego, w oparciu o cenę sprzedaży przez niezarejestrowanego detalistę, nie można uznać prawa sprzedawcy bezpośredniego do odliczenia podatku VAT poniesionego przez niezarejestrowanego detalistę w związku z zakupem materiałów wspierających sprzedaż lub innymi nakładami powiązanymi.

108. Moim zdaniem aby spełnić wymogi art. 27 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, Zjednoczone Królestwo nie miało obowiązku wyrażenia podnoszenia żadnej z tych dwóch kwestii z raczej prostego powodu: obydwie kwestie są oczywiste, jako wynikające z natury systemu VAT (pierwsza kwestia) lub całkowicie logiczne i przewidywalne w świetle zakresu danego odstępstwa (druga kwestia).

109. W kwestii punktu pierwszego trudno sobie wyobrazić podmiot gospodarczy, niezależnie od tego na jak niewielką skalę, który nie ponosi żadnych nakładów w związku ze swoją działalnością. Ponadto obniżenie podatku należnego o podatek naliczony jest tak fundamentalnym elementem systemu VAT, że z pewnością nie jest to aspekt, który wymaga wyrażenia zwrócenia uwagi Komisji.

110. W drugiej kwestii – o odstępstwo wystąpiono i udzielono go w stosunku do art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT. W związku z tym, oraz z powodów przytoczonych powyżej w pkt 50–54, powinno być dla Komisji jasne, że żaden hipotetyczny VAT naliczony nie został uwzględniony w odstępstwie.

111. Na podstawie powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie drugie w następujący sposób:

Występując o zezwolenie na odstępstwo udzielone na mocy decyzji Rady 89/534, Zjednoczone Królestwo nie miało obowiązku poinformowania Komisji, że niezarejestrowani detaliści zapłacili VAT z tytułu zakupu artykułów wykorzystywanych do celów swojej działalności gospodarczej.

4. *W przedmiocie pytania trzeciego*

112. Sąd odsyłający zadaje pytanie trzecie jedynie na wypadek, gdyby odpowiedź na pytanie pierwsze lub drugie była pozytywna.

113. Ponieważ proponowane przeze mnie odpowiedzi na pytanie pierwsze i drugie są negatywne, nie ma potrzeby odpowiadania na pytanie trzecie.

V. **Wnioski**

114. W świetle powyższego proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sądu pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo) w następujący sposób:

W przedmiocie pytania pierwszego

Ani odstęstwo udzielone decyzją Rady 89/534/EWG z dnia 24 maja 1989 r. upoważniając Zjednoczone Królestwo do zastosowania w odniesieniu do niektórych dostaw na rzecz detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy?rodka stanowi?cego odstęstwo od art. 11 cz.? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, z zastrze?eniem dokonania ostatecznej oceny przez s?d odsy?aj?cy, ani ?rodki krajowe wdra?aj?ce t? decyzj? – w zakresie, w jakim ta decyzja i te ?rodki krajowe wymagaj? obliczania VAT od warto?ci wolnorynkowej produktów sprzedanych przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT bez wzgl?dniania niepodlegaj?cego odliczeniu VAT naliczonego w zwi?zku z artyku?ami demonstracyjnymi lub innymi towarami i us?ugami zakupionymi przez tych detalistów od stron trzecich – nie naruszaj? zasady proporcjonalno?ci i neutralno?ci podatkowej ani art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku lub art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej.

W przedmiocie pytania drugiego

Wyst?puj?c o zgod? na odstęstwo udzielone na mocy decyzji Rady 89/534, Zjednoczone Królestwo nie mia?o obowi?zku informowania Komisji, ?e niezarejestrowani detali?ci p?acili VAT z tytu?u zakupu artyku?ów wykorzystywanych w ich dzia?alno?ci gospodarczej.

W przedmiocie pyta? trzeciego i czwartego

Z uwagi na odpowiedzi udzielone na pytania pierwsze i drugie nie jest konieczne udzielenie odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

1 J?zyk orygina?u: angielski.

2 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

3 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

4 Artyku? 2 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT.

5 Artyku? 9 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT.

6 Artyku? 73 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT.

7 Artyku? 395 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT. Brzmienie art. 395 ust. 1 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT ró?ni si? nieznacznie i nieznacz?co od brzmienia art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

8 Decyzja Rady z dnia 24 maja 1989 r. upoważniająca Zjednoczone Królestwo do zastosowania w odniesieniu do niektórych dostaw na rzecz detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy, która stanowi tego odstępstwo od art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. 1989, L 280, s. 54) [tę umaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej decyzji poniżej].

9 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 68); z dnia 27 stycznia 2011 r., Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, pkt 33).

10 Jest tak w przypadku środków upraszczających, co zostało już potwierdzone wyrażenie przez Trybunał. Zobacz np. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 62); z dnia 27 stycznia 2011 r., Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, pkt 31). Ma to jednak zastosowanie do każdego odstępstwa.

11 Zestawienie istniejących odstępstw i przepisów, których dotyczy, sporządzone przez Komisję dostępne jest pod adresem:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

12 Wyrok z dnia 10 kwietnia 1984 r., Komisja/Belgia (324/82, EU:C:1984:152, pkt 29). Zobacz także wyrok z dnia 29 maja 1997 r., Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, pkt 24).

13 Wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 60); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 46).

14 Wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 52).

15 Zobacz pkt 40, 41 niniejszej opinii powyżej.

16 85/369/EWG: zastosowanie art. 27 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (zezwolenie na odstępstwo, o które wystąpiło Zjednoczone Królestwo w celu umożliwienia zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych). (Dz.U. 1985, L 199, s. 60).

17 Wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 53).

18 Artykuł 167 dyrektywy podstawowej w sprawie VAT.

19 A przynajmniej zastosowanie go przez Zjednoczone Królestwo.

20 Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 73).

21 Zobacz także orzecznictwo przywołane w przypisie 10 powyżej.

22 Wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:47, pkt 60); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 46).

23 Zobacz pkt 44 niniejszej opinii powyżej.

24 Zobacz podobnie także wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 48) dotyczący poprzednika odstępstwa

(decyzja Rady 85/369).

25 Zobacz wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 39).

26 Zobacz pkt 27 powyżej.

27 Zobacz przypis 10 powyżej.

28 Zobacz w tym względzie odniesienie do „obiektywnych faktów” w wyroku z dnia 29 maja 1997 r., Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, pkt 26).

29 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 63).

30 Zobacz pkt 60 niniejszej opinii powyżej.

31 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 52).

32 Dyrektywa Rady z dnia 20 stycznia 2004 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w odniesieniu do przyznania uprawnień wykonawczych i procedury przyjmowania odstępstw (Dz.U. 2004, L 27, s. 44).

33 Podkreślenie moje.

34 Wyrok z dnia 27 stycznia 2011 r., Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33).

35 Sprawa dotyczyła odstępstwa, na mocy którego VAT od papierosów był płacony przez producenta z góry od spodziewanej ostatecznej ceny sprzedaży (akcyza). W związku z niewypłacalnością jednego z klientów i nieotrzymaniem od niego zapłaty spółka Vandoorne zażądała zwrotu należności odpowiadającej VAT zapłaconej dostawcy (ciężko mówić nie był to VAT jako taki, ponieważ ten został już zapłacony przez producenta, ale koszt ten został przeniesiony na Vandoorne w ramach wartości dostaw).

36 Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 41, 42).

37 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 49).

38 Zobacz na przykład wyrok z dnia 11 listopada 2015 r., Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, pkt 20).

39 Wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 36).