

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MICHAL BOBEK

prednesené 7. septembra 2017(1)

Vec C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (súd prvého stupňa, oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo]

„DPH – Odchýlka – Predaj prostredníctvom sprostredkovateľov, ktorí nepodliehajú DPH – Zohľadnenie teoretickej dane zaplatenej na vstupe“

I. Úvod

1. Spoločnosť Avon Cosmetics Limited (ďalej len „Avon“) predáva svoje kozmetické výrobky v Spojenom kráľovstve obchodným zástupcom, hovorovo označovaným ako „Avon Ladies“, ktorí ich zasahujú ako maloobchodníci predávajú svojím zákazníkom (ďalej len „model priameho predaja“). Mnohé z Avon Ladies nie sú registrované pre DPH. V dôsledku toho by ich ziskové marže za normálnych okolností nepodliehali DPH.
2. Tento problém „stratenej DPH“ alebo „vyhýbania sa DPH“ na poslednom stupni dodávateľského reťazca je pre modely priameho predaja charakteristický. S cieľom vyriešiť tento problém Spojené kráľovstvo požiadalo o povolenie odchýlky od štandardného pravidla, že DPH sa vyberá zo skutočnej predajnej ceny. V prípade spoločnosti Avon táto odchýlka v podstate umožnila daňovému orgánu Spojeného kráľovstva, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „HMRC“) vyrubiť spoločnosti Avon DPH z *maloobchodnej ceny*, za ktorú by Avon Ladies ďalej predali výrobky konečnému spotrebiteľovi, a nie z *veľkoobchodnej ceny*, ktorú zaplatili neregistrované Avon Ladies.
3. Pri uplatňovaní odchýlky sa však nezohľadňujú náklady vynaložené neregistrovanými obchodnými zástupcami pri ich maloobchodnej činnosti ani daň zaplatená na vstupe, ktorú by si za normálnych okolností mohli odpočítať, ak by boli registrovaní pre DPH (ďalej len „teoretická daň zaplatená na vstupe“). Konkrétne v prípade, keď Avon Ladies kupujú výrobky na predvádzacie účely (nie na ďalší predaj, ale ako propagačný tovar), nemôžu si odpočítať DPH z týchto

kúpených výrobkov ako da? zaplatenú na vstupe.

4. V dôsledku toho nezoh?adnená teoretická da? zaplatená na vstupe v súvislosti s takými nákladmi „zostáva visieť“ v dodávateľskom re?azci a zvyšuje celkovú DPH vybratú z modelu priameho predaja v porovnaní s DPH vybratou z predaja prostredníctvom bežných maloobchodných kanálov.

5. V súvislosti so žalobou, ktorou spoločnosť Avon napadla výšku DPH, ktorá jej bola vyrubená, vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru viaceré otázky týkajúce sa výkladu a platnosti odchýlky. Vnútroštátny súd sa konkrétne pýta: i) či existuje povinnosť zoh?adni? teoretickú da? na vstupe, ktorú zaplatili priami maloobchodní predajcovia, ako sú Avon Ladies, ii) či malo Spojené krá?ovstvo povinnosť upozorni? Európsku komisiu pri podávaní žiadosti o povolenie odchýlky na problematiku teoretickej dane zaplatenej na vstupe a iii) aké následky sú spojené/by boli spojené s nesplnením jednej alebo druhej z týchto povinností.

II. Právny rámec

A. Právo EÚ

1. Smernice o DPH 77/388 a 2006/112

6. Príslušné ustanovenia právnych predpisov EÚ, ktoré sa uplatňovali v ?ase predmetných opatrení, sú obsiahnuté v smernici o DPH 77/388/EHS(2) (ďalej len „šiesta smernica o DPH“), pokiaľ ide o obdobie pred 1. januárom 2007. V prípade období po tomto dátume sa tieto ustanovenia nachádzajú v smernici o DPH 2006/112/ES(3) (ďalej len „hlavná smernica o DPH“).

7. Okrem určitých nepatrných zmien, na ktoré poukážem nižšie, sú príslušné ustanovenia šiestej smernice o DPH a hlavnej smernice o DPH zhodné. V tomto oddiele budem ustanovenia šiestej smernice o DPH nižšie citovať s uvedením zodpovedajúcich ustanovení hlavnej smernice o DPH v poznámkach pod ?iarou. Kvôli prehľadnosti budem v ostatných bodoch týchto návrhov citovať len príslušné ustanovenia šiestej smernice o DPH, pričom zodpovedajúce ustanovenia hlavnej smernice o DPH sa uplatnia *mutatis mutandis*.

8. Podľa ?lánku 2 šiestej smernice o DPH:(4)

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka [dodanie – *neoficiálny preklad*] tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou [za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká – *neoficiálny preklad*]“.

9. ?lánok 4 šiestej smernice o DPH stanovuje:(5)

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ?ubovo?nom mieste vykonáva hospodársku ?innosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od ú?elu a výsledkov tejto ?innosti.“

10. ?lánok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH stanovuje:(6)

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom [Základom dane – *neoficiálny preklad*] je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb [dodania tovaru a poskytovania služieb – *neoficiálny preklad*

], ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb [ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa, zákazníka alebo tretej osoby vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií – *neoficiálny preklad*]“.

11. Podľa článku 27 šiestej smernice o DPH:(7)

„1. Rada konajúc jednomyseľne na návrh Komisie môže povoliť každému členskému štátu zaviesť osobitné opatrenia pre výnimku z ustanovení tejto smernice [osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice – *neoficiálny preklad*], aby zjednodušila postup útočovania [výberu – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabránila určitým typom daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam. Opatrenia na zjednodušenie postupu pre vyberanie dane, [s] výnimkou zanedbateľného rozsahu, nemôžu ovplyvniť celkové množstvo zisku [celkovú výšku príjmov – *neoficiálny preklad*] z dane členského štátu vybratého [vybratých – *neoficiálny preklad*] na stupni konečnej spotreby.

2. členský štát, ktorý si želá zaviesť opatrenie uvedené v odseku 1, pošle žiadosť Komisii a poskytne jej všetky nevyhnutné informácie. ...

...

5. členské štáty, ktoré zaviedli od 1. januára 1977 špeciálne opatrenia [ktoré k 1. januáru 1977 uplatňujú osobitné opatrenia – *neoficiálny preklad*], o ktorých sa hovorí v odseku 1 vyššie, môžu si ich ponechať v platnosti za predpokladu, že upovedomia o tom Komisiu do 1. januára 1978 s tým, že kde boli takéto derogácie [a za predpokladu, že pokiaľ boli takéto odchýlky – *neoficiálny preklad*] navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri útočovaní [výbere – *neoficiálny preklad*] dane, zodpovedajú požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie.“

2. Rozhodnutie Rady 89/534/EHS (člen 1 „odchýlka“)

12. Odôvodnenia 3 až 5 odchýlky(8) stanovujú:

„keďže určité obchodné štruktúry založené na tom, že zdaniteľné osoby predávajú tovar nezdaniteľným osobám na účely jeho ďalšieho predaja na maloobchodnom stupni, vedú k vyhýbaniu sa dani na stupni konečnej spotreby;

keďže na zabránenie takému vyhýbaniu sa dani uplatňuje Spojené kráľovstvo opatrenie umožňujúce daňovým orgánom prijať administratívne rozhodnutia, na základe ktorých sa dodania uskutočnené zdaniteľnými osobami, ktoré prevádzkujú také obchodné štruktúry, zdaťujú na základe obvyklej trhovej ceny tovaru na maloobchodnom stupni;

keďže toto opatrenie predstavuje odchýlku od článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, ktorý stanovuje, že na území štátu je základom dane v prípade dodania tovaru všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ od odberateľa alebo tretej osoby za toto dodanie“. [*neoficiálny preklad*]

13. V odôvodneniach 9 a 10 sa uvádza:

„keďže Súdny dvor vo svojom rozsudku z 12. júla 1988 okrem iného rozhodol, že článok 27 šiestej smernice dovoľuje prijať odchyľujúce sa opatrenie, o aké ide v tomto prípade, pod podmienkou, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré toto opatrenie spôsobí, je odôvodnené objektívnymi okolnosťami;

keďže na to, aby sa Komisia presvedčila, či je táto podmienka splnená, musí byť informovaná o prípadných administratívnych rozhodnutiach prijatých daňovými orgánmi v súvislosti s predmetnou odchýlkou“. [neoficiálny preklad]

14. Článok 1 odchýlky znie:

„Odchyľne od článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je Spojené kráľovstvo týmto oprávnené v prípadoch, keď v dôsledku obchodnej štruktúry, ktorá je založená na dodávaní tovaru prostredníctvom nezdaniťných osôb, nedochádza na stupni konečnej spotreby ku zdaneniu, stanoviť, že základom dane pre dodania takýmto osobám je obvyklá trhovú cenu tohto tovaru určenú na tomto stupni.“ [neoficiálny preklad]

B. Vnútroštátne právo

1. *Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994)*

15. Šiesta smernica o DPH a terajšia hlavná smernica o DPH boli prebraté do vnútroštátneho práva Spojeného kráľovstva prostredníctvom Value Added Tax Act 1994 (ďalej len „VATA 1994“), ktorého § 1 stanovuje:

„Daň z pridanej hodnoty sa v súlade s ustanoveniami tohto zákona vyberá

a) z dodania tovaru alebo poskytnutia služieb v Spojenom kráľovstve...“.

16. Hodnota dodania tovaru, z ktorého sa má vybrať DPH, sa stanovuje podľa § 19 a prílohy 6 VATA 1994. V § 19 ods. 2 sa uvádza:

„Ak sa dodanie uskutočňuje za protihodnotu v peniazoch, jeho hodnota sa rovná protihodnote po pripočítaní splatnej DPH.“

17. Na základe odchýlky súasný bod 2 prílohy 6 VATA 1994 umožňuje HMRC nariadiť, aby sa za hodnotu dodania tovaru zdaniteľnou osobou za okolností, keď tento tovar majú ďalej predávať nezdaniťné osoby, považovala jeho obvyklá maloobchodná trhovú cenu [teda vyššia hodnota než tá, ktorá by bola stanovená na základe článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH], pričom stanovuje, že ak:

„a) celá podnikateľská činnosť vykonávaná zdaniteľnou osobou alebo jej časť spočíva v dodaní tovaru viacerým osobám na účely ďalšieho maloobchodného predaja, ktorý majú uskutočniť tieto alebo iné osoby, a

b) tieto osoby nie sú zdaniteľnými osobami,

Commissioners môže písomným oznámením zdaniteľnej osobe prikázať, aby za hodnotu každého takéhoto dodania, ktoré uskutoční po doručení pokynu alebo po neskoršom dátume, ktorý bude prípadne uvedený v pokyne, považovala jeho obvyklú maloobchodnú trhovú cenu“ (ďalej len „pokyn“).

2. Pokyn

18. Dňa 27. júna 1985 vydal HMRC pokyn pre spoločnosť Avon, ktorý platí doteraz. Je v ňom uvedené:

„Na základe [bodu 2 prílohy 6 VATA 1994] Commissioners of Customs & Excise týmto NARIA?UJE, aby sa od 1. júla 1985 za referenčnú hodnotu, z ktorej sa vyberie daň z pridanej hodnoty, v prípade každého zdaniteľného dodania tovaru:

- a) od Vašej spoločnosti osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami...,
- c) na predaj, a to buď osobami uvedenými vyššie v písmene a), alebo inými osobami prostredníctvom maloobchodného predaja

považovala obvyklá maloobchodná trhovacia cena tohto tovaru.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

19. Spoločnosť Avon využíva v Spojenom kráľovstve model priameho predaja. Podľa tohto modelu spoločnosť Avon predáva svoje výrobky svojim obchodným zástupcom, tzv. Avon Ladies, ktorí ich zasa ako maloobchodníci s určitým ziskom predávajú svojim zákazníkom. Napríklad, ak spoločnosť Avon predá Avon Ladies určitý výrobok za 75 libier šterlingov (GBP), Avon Ladies ho môžu ďalej predávať za 100 GBP.

20. Dolná hranica na povinnú registráciu pre DPH v Spojenom kráľovstve je vysoká – 100 000 GBP. Niektoré Avon Ladies sa rozhodli, že sa registrujú pre DPH. Mnohé však nedosiahli dolnú hranicu na povinnú registráciu a rozhodli sa neregistrovať sa.

21. V dôsledku toho by ziskové marže, ktoré dosiahnu tieto neregistrované Avon Ladies, za normálnych okolností nepodliehali DPH. Vo vyššie uvedenom príklade sa teda DPH vyberie z „veľkoobchodnej“ ceny vo výške 75 GBP, ale nie z „maloobchodnej ziskovej marže“ vo výške 25 GBP, ktorú získali neregistrované Avon Ladies. Tento problém „stratenej“ DPH na poslednom stupni dodávateľského reťazca môže vzniknúť aj pri iných modeloch priameho predaja (napríklad v niektorých prípadoch podomového predaja).

22. Na vyriešenie problému stratenej DPH v dôsledku využívania modelu priameho predaja bola Spojenému kráľovstvu povolená odchýlka od štandardného pravidla, že DPH sa musí vybrať zo skutočnej predajnej ceny [článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH].

23. Odchýlka v podstate umožňuje HMRC vybrať v prípadoch, keď sa využíva model priameho predaja, DPH z *maloobchodnej ceny* (alebo jej približného odhadu), ktorú zaplatí konečný spotrebiteľ maloobchodným predajcom, teda Avon Ladies, a nie z *veľkoobchodnej ceny* (ktorá je v tomto prípade cenou zaplatenou spoločnosti Avon).

24. Odchýlka bola prebratá do vnútroštátneho práva a vykonaná prostredníctvom „pokynov“. Orgány Spojeného kráľovstva zaslali pokyny približne štyridsiatim spoločnostiam, vrátane spoločnosti Avon.

25. Odchýlka sa neuplatňuje na predaj všetkého tovaru spoločnosti Avon bez rozdielu.

26. Malý počet Avon Ladies tvoria osoby registrované pre DPH. Z predaja, ktorý uskutočnia, sa vyberá DPH štandardným spôsobom. Spoločnosť Avon teda musí vyúčtovať DPH na výstupe z ceny, ktorú účtuje Avon Ladies registrovaným pre DPH. Tieto Avon Ladies musia vyúčtovať DPH

na výstupe z predajnej ceny konečným spotrebiteľovi. Môžu si však odpísať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s kúpou príslušného tovaru od spoločnosti Avon.

27. HMRC a spoločnosť Avon sa tiež dohodli na dvoch úpravách uplatňovania odchýlky. Po prvé niektoré Avon Ladies si ponechajú (niektoré) výrobky, ktoré si kúpia od spoločnosti Avon, pre osobnú potrebu. Sú teda samy konečnými spotrebiteľmi v súvislosti s týmito výrobkami. Po druhé Avon Ladies niekedy ponúkajú malé zľavy. V oboch prípadoch by uplatnenie odchýlky viedlo k výberu nadmernej DPH. Preto spoločnosť Avon a HMRC podľa potreby posudzujú podiel predaja uskutočneného v týchto dvoch kategóriách. Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu sú oba tieto údaje veľmi presne číselne vyjadrené.

28. Všetky vyššie uvedené príklady sa týkajú situácií, keď v zásade neexistuje spor týkajúci sa neuplatnenia odchýlky na predaj uskutočnený spoločnosťou Avon alebo jej uplatnenia v upravenej podobe. Prejednávaná vec sa týka aspektu uplatňovania odchýlky, ktorý je sporný, konkrétne predaja predvádzacích výrobkov.

29. Spoločnosť Avon predáva Avon Ladies niektoré výrobky na predvádzacie účely. Tieto výrobky sa spravidla predávajú s väčšou zľavou, než je bežná zľava. Niektoré z predvádzacích výrobkov sa využívajú na účel, na ktorý sú určené, napríklad ako propagačný tovar. Niektoré z nich si Avon Ladies ponechajú pre osobnú potrebu. Spoločnosť Avon a HMRC sa zhodujú na tom, že približne 50 % výrobkov, ktoré sa predávajú ako predvádzacie výrobky, napokon používajú Avon Ladies samy. Zrejme preto spoločnosť Avon neposkytuje svoje predvádzacie výrobky zadarmo. V takých prípadoch sú Avon Ladies konečnými spotrebiteľmi a DPH sa vyberá z ceny zaplatenej spoločnosťou Avon na základe všeobecného pravidla podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH. V súvislosti s týmito predvádzacími výrobkami nevzniká nijaký spor.

30. Spor vzniká v súvislosti s približne 50 % predvádzacích výrobkov, ktoré sa skutočne využívajú na účel, na ktorý sú určené: nepredávajú sa ďalej, ale používajú sa ako obchodný nástroj určený na zvýšenie predaja iných výrobkov. Maloobchodní predajcovia registrovaní pre DPH by si za normálnych okolností mohli odpísať DPH zaplatenú na vstupe z týchto zakúpených výrobkov. Pri uplatňovaní odchýlky sa však tieto náklady nezohľadňujú. V dôsledku toho je DPH, ktorá sa vyberá z predaja uskutočneného prostredníctvom neregistrovaných Avon Ladies, vyššia než DPH uplatnená v malom počte prípadov, keď sú Avon Ladies registrované pre DPH. Tiež je vyššia než daň vybratá v prípade, keď predaj konečným spotrebiteľom uskutočňujú registrovaní predajcovia.

31. Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu nezohľadnenie týchto nákladov viedlo k zvýšeniu DPH približne o 16 miliónov GBP za obdobie od roka 1997 do roka 2013.

32. Vo veci, ktorú prejednáva vnútroštátny súd, spoločnosť Avon napáda spôsob, akým HMRC uplatňuje odchýlku. Tvrdí, že odchýlka by sa mala uplatňovať takým spôsobom, aby sa zabezpečilo, že spoločnosť Avon nebude nadmerne zdanená a že suma vybratá na základe odchýlky bude viac zodpovedať DPH, ktorá nebola uhradená z dôvodu „vyhýbania sa dani“. Spoločnosť Avon tvrdí, že ak odchýlku nemožno vykladať takým spôsobom, je neplatná. Napokon spoločnosť Avon tiež v podstate tvrdí, že Spojené kráľovstvo malo povinnosť upozorniť Komisiu pri podávaní žiadosti o povolenie odchýlky na to, že nie je možné odpísať daň zaplatenú na vstupe, a na vplyv na výšku dane, ktorá nebola zaplatená v dôsledku „vyhýbania sa dani“. Skutočnosť, že Spojené kráľovstvo to neurobilo, je tiež dôvodom neplatnosti odchýlky.

33. Vzhľadom na vyššie uvedené First-tier Tribunal (Tax Chamber) [súd prvého stupňa, oddelenie pre daňové spory] položil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Sú príslušné povolenia, vykonávacie právne predpisy a/alebo administratívne opatrenia v

rozpore s niektorými príslušnými právnymi predpismi a/alebo zásadami práva Únie, ak – v prípade, keď priamy predajca predáva tovar (ďalej len „propagačný tovar“) neregistrovaným maloobchodným predajcom alebo keď neregistrovaný maloobchodný predajca nakupuje tovar a služby od tretích osôb (ďalej len „tovar a služby od tretích osôb“), ktoré neregistrovaní maloobchodní predajcovia v oboch prípadoch využívajú na podporu svojej ekonomickej činnosti spočívajúcej v predaji iného tovaru, ktorý sa tiež kupuje od priameho predajcu a na ktorý sa vzťahujú administratívne opatrenia prijaté na základe odchýlky, naposledy povolenej rozhodnutím Rady z 24. mája 1989 (89/534/EHS) (ďalej len „odchýlka“) – priamemu predajcovi ukladajú povinnosť účtovať daň na výstupe z ceny, za ktorú neregistrovaný maloobchodný predajca predáva ostatný tovar, a to bez odpisu DPH, ktorú zaplatil neregistrovaný maloobchodný predajca v súvislosti s týmto propagačným tovarom a/alebo tovarom a službami od tretích osôb?

2. Malo Spojené kráľovstvo pri požiadaní Rady o povolenie odchýlky povinnosť informovať Komisiu o tom, že táto odchýlka by mala zahŕňať DPH zaplatenú neregistrovanými maloobchodnými predajcami v súvislosti so zakúpením propagačného tovaru a/alebo tovaru a služieb od tretích osôb, ktoré použili na účely svojej ekonomickej činnosti, a z toho vyplývajúcu úpravu dane, ktorá odrážala túto neodpočítateľnú daň zaplatenú na vstupe alebo preplatok dane zaplatenej na výstupe?

3. Pre prípad, že odpovede na prvú a/alebo druhú otázku sú kladné:

a) Môžu a majú sa príslušné povolenia, vykonávacie právne predpisy a/alebo administratívne opatrenia vykladať tak, že umožňujú zohľadniť i) neodpočítateľnú DPH zaplatenú neregistrovanými maloobchodnými predajcami v súvislosti s propagačným tovarom alebo tovarom a službami od tretích osôb, ktoré títo neregistrovaní maloobchodní predajcovia použili na účely svojej ekonomickej činnosti, alebo ii) DPH prevyšujúcu nezaplatenú daň, vybranú Her Majesty's Revenue & Customs, alebo iii) potenciálnu nekalú súťaž medzi priamymi predajcami, ich neregistrovanými maloobchodnými predajcami a podnikmi, ktoré sa nezaoberajú priamym predajom?

b) či:

i) Bolo povolenie odchýlky Spojeného kráľovstva od článku 11 A ods. 1 písm. a) [šiestej smernice o DPH] protiprávne?

ii) Je okrem odchýlky od článku 11 A ods. 1 písm. a) nevyhnutná aj odchýlka od článku 17 [šiestej smernice o DPH]? Ak áno, konalo Spojené kráľovstvo protiprávne, keď nepožiadalo Komisiu alebo Radu o povolenie odchýliť sa od článku 17?

iii) Koná Spojené kráľovstvo protiprávne, ak neupravilo DPH takým spôsobom, ktorý by priamym predajcom umožňoval uplatniť započítanie DPH z propagačného tovaru alebo z tovarov a služieb od tretích osôb, ktorú zaplatili neregistrovaní maloobchodní predajcovia v rámci svojej ekonomickej činnosti?

iv) Sú z týchto dôvodov neplatné a/alebo protiprávne všetky príslušné povolenia, vykonávacie právne predpisy a/alebo administratívne opatrenia alebo ich časti?

c) Je primeraným prostriedkom nápravy zo strany Súdneho dvora Európskej únie alebo vnútroštátneho súdu:

i) stanovenie, že členský štát má povinnosť uplatniť vo vnútroštátnom práve odchýlku tým, že uskutoční primeranú úpravu týkajúcu sa buď a) neodpočítateľnej DPH z propagačného tovaru alebo tovaru a služieb od tretích osôb, ktorú zaplatili neregistrovaní maloobchodní predajcovia v

rámci svojej ekonomickej činnosti, alebo b) DPH prevyšujúcej nezaplatenú daň, vybranej Her Majesty's Revenue & Customs, alebo iii) potenciálnej nekalej súťaže medzi priamymi predajcami, ich neregistrovanými maloobchodnými predajcami a podnikmi, ktoré sa zaoberajú nepriamym predajom, alebo

ii) vyhlásenie povolenia odchýlky a prípadne aj samotnej odchýlky za neplatné, alebo

iii) vyhlásenie vnútroštátnych právnych predpisov za neplatné, alebo

iv) vyhlásenie pokynu za neplatný, alebo

v) rozhodnutie, že Spojené kráľovstvo musí požiadať o povolenie ďalšej odchýlky na účely vykonania vhodnej úpravy týkajúcej sa buď a) neodpočítateľnej DPH z propagovaného tovaru alebo tovaru a služieb od tretích osôb, ktorú zaplatili neregistrovaní maloobchodní predajcovia v rámci svojej ekonomickej činnosti, alebo b) DPH prevyšujúcej nezaplatenú daň, vybranej Her Majesty's Revenue & Customs, alebo iii) potenciálnej nekalej súťaže medzi priamymi predajcami, ich neregistrovanými maloobchodnými predajcami a podnikmi, ktoré sa zaoberajú nepriamym predajom?

4. Má byť podľa článku 27 [šiestej smernice o DPH] [článok 395 (hlavnej smernice o DPH)] „daňový únik alebo vyhýbanie sa dani“ kvalifikované ako istá daňová strata (zohľadňujúca tak daň zaplatenú na výstupe, ako aj daň zaplatenú na vstupe odpočítateľnú v rámci štruktúry, ktorá vedie k nezaplateniu dane v dôsledku daňového úniku alebo vyhýbaniu sa dani) členského štátu, alebo ako hrubá daňová strata (zohľadňujúca len daň zaplatenú na výstupe v rámci štruktúry, ktorá vedie k nezaplateniu dane v dôsledku daňového úniku alebo vyhýbaniu sa dani) členského štátu?“

34. Písomné pripomienky predložila spoločnosť Avon, vláda Spojeného kráľovstva, Komisia a Rada Európskej únie. Oprávnené subjekty, ktoré sa zúčastnili na písomnej časti konania, predniesli ústne pripomienky na pojednávaní konanom 31. mája 2017.

IV. Posúdenie

35. Tieto návrhy sú rozdelené takto: najprv sa budem zaoberať prvou a štvrtou otázkou, ktoré položil vnútroštátny súd. Keďže navrhnem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku záporne (časť 1), nebude potrebné zaoberať sa štvrtou otázkou, ktorú položil vnútroštátny súd (časť 2). Okrem toho tiež navrhnem odpovedať na druhú otázku vnútroštátneho súdu záporne (časť 3). Preto nebude potrebné zaoberať sa ani treťou otázkou (časť 4).

1. Prvá otázka

36. Porušuje odchýlka alebo vnútroštátne opatrenia, ktorými sa odchýlka vykonáva, šiestu smernicu o DPH a/alebo všeobecné zásady, ktorými sa riadi jej uplatňovanie, v rozsahu, v akom odchýlka a tieto opatrenia stanovujú, že DPH sa vyberá z obvyklej trhovej ceny výrobkov predávaných prostredníctvom maloobchodných predajcov, ktorí nie sú registrovaní pre DPH, bez zohľadnenia teoretickej DPH zaplatenej na vstupe z predvádzacích vzoriek alebo iného tovaru a služieb, ktoré tieto maloobchodní predajcovia kúpili od tretích osôb? To je v podstate prvá otázka vnútroštátneho súdu.

a) *Všeobecné pravidlá, ktorými sa riadia odchýlky povolené podľa článku 27 šiestej smernice o DPH*

37. Článok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH stanovuje možnosť povoliť „[opatrenia odchyľujúce sa od] tejto smernice... [s cieľom zabrániť] určitým typom daňového úniku alebo

vyhýbaníu sa daniam“.

38. Tento prípad sa týka odchýlky od ?lánku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH, ktorý vymedzuje „[základ dane]“. Nie je stanovená nijaká odchýlka, pokiaľ ide o ostatné ustanovenia šiestej smernice o DPH alebo jej všeobecné zásady. Tieto ustanovenia a zásady sa teda v celom rozsahu na?alej uplat?ujú.(9)

39. Odchýlka od všeobecne uplatnite?ných pravidiel sa prirodzene odchy?uje od týchto pravidiel. Je teda logické, že kone?ný výsledok bude pravdepodobne iný než výsledok, ku ktorému by sa dospelo na základe uplatnenia týchto všeobecných pravidiel v plnom rozsahu.(10)

40. Tak ako v prípade každej výnimky, odchýlky povolené podľa ?lánku 27 ods. 1 sa musia vykladať doslovne. Povo?ujú sa v súvislosti s konkrétnymi ustanoveniami smernice(11) a len s cie?om bu? zjednodušiť výber DPH, alebo zabrániť da?ovým únikom a vyhýbaníu sa dani. Okrem toho „sa môžu odchyliť od základu DPH stanoveného v ?lánku 11 iba v rozsahu striktné nevyhnutnom na dosiahnutie tohto cie?a“. (12) Tiež musia byť nevyhnutné a vhodné na dosiahnutie konkrétného cie?a, ktorý sledujú, a mať ?o najmenší vplyv na ciele a zásady šiestej smernice o DPH.(13)

41. ?lánok 27 ods. 1 tiež stanovuje, že odchýlky „nemôžu ovplyvniť [celkovú výšku príjmov] z dane ?lenského štátu vybratých na stupni kone?nej spotreby“ „[s] výnimkou zanedbate?ného rozsahu“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). V ?lánku 27 ods. 1 sa výslovne uvádza, že tieto obmedzenia týkajúce sa „celkovej výšky“ a „zanedbate?ného rozsahu“ sa vz?ahujú na zjednodušujúce opatrenia. Súdny dvor vo svojej judikatúre rozhodol, že tieto obmedzenia sú „v súlade so základnými zásadami šiestej smernice“ a vz?ahujú sa aj na odchýlky zamerané na zabránenie da?ovým únikom alebo vyhýbaníu sa dani.(14)

b) *Základný problém s nezoh?adnením „teoretickej“ dane zaplatenej na vstupe*

42. V tomto prípade bola Spojenému krá?ovstvu povolená odchýlka od ?lánku 11 A ods. 1 písm. a) na ú?ely zabránenia da?ovým únikom alebo vyhýbaníu sa dani. Spojené krá?ovstvo chcelo touto odchýlkou reagovať na osobitosť obchodného modelu priameho predaja, ktorý využíva spoločnosť Avon a iné subjekty, konkrétne na neuplatnenie DPH na posledný stupeň dodávateľského re?azca, ktoré má za následok pomerné zníženie dane na výstupe.

43. Spoločnosť Avon vo svojich písomných a ústnych vyjadreniach zdôraznila skutočnosť, že cie?om žiadosti o povolenie odchýlky bolo tiež zabrániť skresleniu hospodárskej sú?aže. Ke?že však ?lánok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH stanovuje len možnosť povoliť odchýlky na dosiahnutie cie?ov súvisiacich s da?ovými únikami a vyhýbaním sa dani (pri?om sa nehovorí o zjednodušení), odchýlku treba posudzovať predovšetkým z h?adiska tohto cie?a.

44. Je nesporné, že model priameho predaja, ktorý využíva spoločnosť Avon a iné subjekty, má za následok vyhýbanie sa dani na stupni kone?nej spotreby. Odchýlka podľa ?lánku 27 ods. 1 teda v zásade môže byť odôvodnená.

45. Spoločnosť Avon sa však domnieva, že táto odchýlka sa neuplat?uje správne. HMRC zoh?ad?uje len *dať na výstupe*, ktorú by Avon Ladies za normálnych okolností zaplatili zo svojho zisku, *ak* by boli registrované pre DPH. HMRC neberie do úvahy *dať na vstupe*, ktorú by si Avon Ladies za normálnych okolností mohli odpo?ítať, *ak* by boli registrované pre DPH (konkrétne dať zaplatenú na vstupe z propaga?ného tovaru). Spoločnosť Avon tvrdí, že jej nezoh?adnenie má za následok „nadmernú nápravu“ pôvodného problému (konkrétne neuplatnenia DPH na posledný stupeň dodávateľského re?azca). Táto nadmerná náprava spôsobuje porušenie zásady proporcionality. Tiež je v rozpore so zásadou da?ovej neutrality, ke?že nadmerná dať spôsobuje

konkurenčnú nevýhodu v porovnaní s tradičnými maloobchodnými predajcami. Napokon prekračuje hranice vyplývajúce z článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

46. Nesúhlasím s tvrdením spoločnosti Avon, že skutočne, že HMRC odmieta vziať do úvahy teoretickú daň zaplatenú na vstupe, je nevyhnutne problematická, a to z nasledujúcich dôvodov.

47. Po prvé odchýlka jednoducho nepredvída ani neumožňuje zohľadnenie teoretickej dane zaplatenej na vstupe. V tomto zmysle sa teda odchýlka *nemôže* uplatňovať „upraveným“ spôsobom tak, aby zohľadňovala takú teoretickú daň zaplatenú na vstupe [oddiel c)].

48. Po druhé, odchýlka sa nemá uplatňovať takým spôsobom, aby napodobňovala daňovú situáciu, ktorá by vznikla, ak by všetky Avon Ladies boli registrované pre DPH [oddiel d)].

49. Po tretie skutočne, že odchýlka nepredvída ani neumožňuje zohľadnenie teoretickej dane zaplatenej na vstupe, ako taká neodporuje zásade daňovej neutrality alebo zásade proporcionality ani neprekračuje hranice vyplývajúce z článku 27 šiestej smernice o DPH. Je možné, že *uplatnenie* odchýlky by vyvolalo problémy z hľadiska týchto zásad a ustanovení, ak by nezohľadnenie teoretickej DPH zaplatenej na výstupe ovplyvnilo sumu DPH vybratej na poslednom stupni spotreby v *nezanedbateľnom* rozsahu. Domnievam sa však – priom v konečnom dôsledku to musí posúdiť vnútroštátny súd –, že za okolností prejednávanej veci je táto možnosť dosť teoretická [oddiel e)].

c) *Rozsah odchýlky*

50. Podľa znenia článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH a všeobecného pravidla, že výnimky sa majú vykladať reštriktívne⁽¹⁵⁾, sa odchýlky povoľujú v súvislosti s *konkrétnymi* ustanoveniami tejto smernice.

51. V tomto prípade bola výslovne povolená odchýlka v súvislosti s článkom 11 A ods. 1 písm. a), priom bolo povolené odchyliť sa od štandardných pravidiel uplatniteľných na výpočet „základu dane“, teda sumy, z ktorej sa vyberá DPH *na výstupe*. V znení článku 1 odchýlky sa uvádza, že „základom dane pre dodania [nezdaniteľným maloobchodným predajcom] je obvyklá trhovacia cena tohto tovaru určená na tomto stupni“.

52. Ako som vysvetlil v bode 27 týchto návrhov, HMRC sa usiluje prostredníctvom dvoch úprav zaručiť, aby základ dane vypočítaný na základe odchýlky čo najviac zodpovedal kúpnej cene, ktorú skutočne zaplatil konečný spotrebiteľ. To je v súlade s konštatovaním Súdneho dvora v rozsudku *Direct Cosmetics* Iltýkajúcom sa predchádzajúcej odchýlky⁽¹⁶⁾, že „obvyklá trhovacia cena na účely systému zavedeného predmetným odchýľujúcim sa opatrením sa má chápať ako hodnota, ktorá sa čo najviac približuje k... skutočnej cene zaplatenej konečným spotrebiteľom“. ⁽¹⁷⁾

53. Naproti tomu, nebola podaná žiadosť o povolenie odchýlky v súvislosti so štandardnými pravidlami uplatniteľnými na odpôčet dane zaplatenej na vstupe najmä podľa článku 17 ods. 1 šiestej smernice o DPH.(18) V odchýlke sa nenachádza zmienka o zohľadnení nákladov vynaložených nezdaniteľnými maloobchodnými predajcami pri výpočte obvyklej trhovej ceny predávaných výrobkov. Pokiaľ Avon Ladies nie sú zdaniteľnými osobami, nemajú právo na odpôčet dane. Na základe štandardných pravidiel nemožno odpôčítať daň zaplatenú na vstupe v súvislosti s nákladmi, ktoré vynaložia, ako sú náklady na propagačný tovar. So zreteľom na predchádzajúci bod je navyše jasné, že existencia a rozsah prípadnej teoretickej dane na vstupe, ktorú zaplatili maloobchodní predajcovia, nemôže ovplyvniť skutočnú cenu zaplatenú konečným spotrebiteľom.

54. V dôsledku toho sa vzhľadom na výslovný rozsah odchýlky domnievam, že táto odchýlka nepredpokladá ani nepripúšťa akúkoľvek úpravu týkajúcu sa teoretickej dane zaplatenej na vstupe. Tento záver vyplýva zo samotnej povahy úzko koncipovanej výnimky. Ohľadnuc od takej jazykovej a systematickej argumentácie, rozširovanie výnimiek navrhovaným spôsobom by mohlo byť problematické z hľadiska právnej istoty, ak by odchýlka, o povolenie ktorej sa požiadalo a ktorá bola povolená len v súvislosti s daňou na vstupe alebo daňou na výstupe, napriek tomu dovoľovala členským štátom rozhodnúť sa, či vezmú druhú daň do úvahy.

55. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že uplatňovanie odchýlky *nemožno* upraviť tak, aby sa zohľadnila teoretická daň na vstupe zaplatená maloobchodnými predajcami, ktorí nie sú zdaniteľnými osobami.

d) *Zahrnutie alternatívnych obchodných modelov a neexistencia dokonalých riešení*

56. Spoločnosť Avon sa v podstate domnieva, že doteraz vykonané úpravy „základu dane“ pri uplatňovaní odchýlky by sa dali ďalej spresniť. Toto spresnenie by spočívalo v zohľadnení teoretickej dane na vstupe, ktorú zaplatili Avon Ladies, ktoré nie sú registrované pre daň a nie sú zdaniteľnými osobami (najmä pokiaľ ide o propagačný tovar). Ako tvrdí spoločnosť Avon, „čo najviac by to priblížilo [základ dane] k dodávateľskému reťazcu, ktorý tvoria len zdaniteľné osoby“. Keďže také úpravy sú možné, treba ich vykonať v záujme dodržania zásady proporcionality a zásady daňovej neutrality, ako aj obmedzení vyplývajúcich z článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

57. Je skutočne pravda, že zohľadnenie nákladov na propagačný tovar by priblížilo výsledok k teoretickej „istej“ dani, ktorá nebola zaplatená v dôsledku vyhýbania sa dani, ak by sme si predstavili, že Avon Ladies boli v skutočnosti registrované pre daň. Z dôvodov uvedených vyššie v oddiele c) sa však domnievam, že znenie odchýlky jednoducho nepripúšťa také zmeny.

58. Okrem toho, *údielom* odchýlky ani nie je pokúsiť sa rekonštruovať akúsi virtuálnu, paralelnú situáciu, ktorá sa čo najviac približuje k situácii, ktorá by existovala, ak by neregistrované Avon Ladies skutočne boli registrované, a následne zistiť, aká by bola situácia z hľadiska DPH. Údielom odchýlky je zabrániť vyhýbaniu sa dani, pričom sa v plnom rozsahu uznáva, že pravidlá týkajúce sa DPH sa uplatňujú na konkrétnu situáciu neštandardným spôsobom.

59. Spoločnosť Avon poznamenáva, že odchýlka(19) sa pokúša vyriešiť jeden problém (neuplatnenie dane na poslednom stupni dodávateľského reťazca a porušenie zásady daňovej neutrality na úkor konkurentov spoločnosti Avon), no zároveň vyvoláva ďalší problém (porušenie zásady daňovej neutrality na úkor spoločnosti Avon, ktorá musí platiť DPH v „nadmerne opravenej“ výške).

60. Je pravda, že odchýlka vyvoláva určité problémy. Jej cieľom však skutočne je vyriešiť

problémy spôsobené modelom priameho predaja, najmä to, že DPH je daňou zo spotreby, ale na predaj konečným spotrebiteľom, ktorý uskutočňujú osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, sa nevzťahuje systém DPH. Okrem toho odchýlka má tú výhodu, že umožňuje, aby sa model priameho predaja zahrnul do systému DPH a naďalej používal. Ako spoločnosť Avon podrobne preukázala, výsledok nie je „dokonalý“ v tom zmysle, že presne odráža situáciu, ktorá by existovala, pokiaľ by Avon Ladies boli registrované pre DPH. Také rozdiely sú však nerozlučne späté s koexistenciou dvoch alternatívnych a dosť odlišných obchodných modelov. Hoci je možné zahrnúť do systému DPH rôzne modely, nemôže to viesť až k tomu, že sa v skutočnosti vytvoria podrobné paralelné režimy.

61. To ma privádza k ďalšej otázke, ktorá je podľa môjho názoru v tomto prípade rozhodujúca, a tou je výber obchodného modelu. Avon Ladies sa môžu rozhodnúť, či sa registrujú pre DPH. Hoci dolná hranica na povinnú registráciu pre DPH v Spojenom kráľovstve je vysoká, Avon Ladies sa môžu registrovať pre DPH, aj keď nedosiahnu túto dolnú hranicu. Spoločnosť Avon si tiež môže vybrať, či bude využívať registrovaných alebo neregistrovaných maloobchodných predajcov. Spoločnosť Avon a Avon Ladies budú mať určité dôvody, pre ktoré si vyberú jednu alebo druhú možnosť, napríklad nasledovanie najkonkurencieschopnejšieho obchodného modelu alebo vyhnutie sa náročnej administratívnej záťaži spojenej s registráciou pre DPH.

62. Ak však určitá osoba nie je zdaniteľnou osobou, má to aj iné dôsledky, vrátane nemožnosti odpôčiť si daň zaplatenú na vstupe. Ako Súdny dvor viackrát potvrdil, pokiaľ ide o DPH, hospodárske subjekty majú právo usporiadať svoju činnosť spôsobom, ktorý obmedzuje ich daňové zaťaženie.⁽²⁰⁾ Táto sloboda voľby však nezahŕňa výber konkrétneho obchodného modelu a následný voľiteľný prístup k pravidlám týkajúcim sa DPH, ktoré sa za normálnych okolností vzťahujú na iné modely.

63. Na pojednávaní spoločnosť Avon pripomenula, že ak by sa tieto pravidlá uplatňovali na predaj, ktorý uskutočňuje štandardným spôsobom, vôbec by nedošlo k úprave týkajúcej sa dane na výstupe. Odchýlka v skutočnosti slúži na zvýšenie daňového zaťaženia spoločnosti Avon. Inak povedané, spoločnosť Avon nežiada voľiteľné uplatňovanie pravidiel týkajúcich sa DPH. Ako uviedla na pojednávaní, spoločnosť Avon nechce „sedieť na dvoch stoličkách“. Naopak, HMRC chce selektívne uplatňovať pravidlá týkajúce sa DPH prostredníctvom osobitnej odchýlky. Práve HMRC si vyberá to, čo mu najviac vyhovuje.

64. Spor o tom, kto presne si vyberá to, čo mu najviac vyhovuje, v prejednáwanej veci poukazuje na zásadnejšiu nezhodu: či konanie vyvolalo potrebu upraviť štandardný systém DPH? Spoločnosť Avon tvrdí, že tieto problémy zapríčinila odchýlka a/alebo jej nesprávne uplatňovanie. Ak by Spojené kráľovstvo nepožiadalo o jej povolenie, uplatnili by sa štandardné pravidlá týkajúce sa DPH. Nevznikol by nijaký problém. Naopak, Spojené kráľovstvo zastáva názor, že o povolenie odchýlky požiadalo len vzhľadom na model priameho predaja, teda s cieľom napraviť problém, ktorý už existoval a ktorý bol nerozlučne spojený s uplatňovaním tohto modelu. Cieľom teda bolo umožniť, aby sa tento model naďalej uplatňoval, ale len s úpravami, ktoré zaviedla odchýlka.

65. Táto diskusia nás privádza priamo k vyššie uvedenej skutočnosti, teda k tomu, že niektoré rozdiely pri zaobchádzaní z hľadiska DPH sú nevyhnutné vzhľadom na koexistenciu dvoch alternatívnych a dosť odlišných obchodných modelov. Neexistuje dokonalé riešenie. Skutočnosť, že odchýlka nemá za cieľ nájsť dokonalé riešenie a uplatňuje sa s „nedokonalými“ výsledkami, sama osebe nie je problematická.⁽²¹⁾

66. S prihliadnutím na tieto všeobecné pripomienky teraz prejdem ku konkrétnym otázkam, na ktoré poukázala spoločnosť Avon, teda k proporcionálite, k článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH a k daňovej neutralite.

e) *Neexistencia porušenia zásady proporcionality, článku 27 šiestej smernice o DPH alebo zásady daňovej neutrality*

1) *Proporcionálnosť a článok 27 ods. 1*

67. Na to, aby opatrenia boli v súlade so zásadou proporcionality, musia byť nevyhnutné a vhodné na dosiahnutie konkrétneho cieľa, ktorý sledujú, a má byť čo najmenší vplyv na ciele a zásady šiestej smernice o DPH.(22)

68. Ako som už poznamenal(23), odchýlka sleduje legitímny cieľ spoločujúci v zabránení vyhýbaniu sa dani(24). Tiež umožní obmedziť prípadné skreslenia hospodárskej súťaže na úkor podnikateľov, ktorí využívajú odlišný distribučný model.(25)

69. Okrem toho úpravy základu dane sa vykonávajú s cieľom vziať do úvahy situácie, keď je cena zaplatená konečným spotrebiteľom nižšia než plná „katalógová cena“.(26) V tomto rozsahu je vyrubená daň na výstupe primeraná. Presne zodpovedá tomu, čo si za normálnych okolností vyžaduje povaha DPH ako dane zo spotreby.

70. Vyššie som tiež vysvetlil, prečo podľa môjho názoru nemožno ošakávať, že odchýlka sa bude uplatňovať takým spôsobom, aby čo najvernejšie napodobnila daňovú situáciu, ktorá by existovala v prípade, ak by dodávateľský reťazec tvorili len zdaniteľné osoby. Samotná skutočnosť, že teoretická daň zaplatená na vstupe sa „nezohľadňuje“, čo spôsobuje inú daňovú situáciu, než aká by sa uplatnila v prípade, ak by dodávateľský reťazec tvorili len zdaniteľné osoby ich, ako taká neodporuje zásade proporcionality.(27)

71. Je napriek tomu možné, aby suma nezohľadnenej teoretickej dane zaplatenej na vstupe bola taká vysoká, že uplatnenie odchýlky by viedlo k porušeniu zásady proporcionality?

72. Podľa môjho názoru to je teoreticky možné, a ak by sa zistilo také porušenie, riešenie by spočívalo v tom, že odchýlka by sa nemohla uplatniť na spoločnosť Avon. V prejednáwanej veci sa však zdá – pričom to musí s konečnou platnosťou posúdiť vnútroštátny súd –, že to je veľmi nepravdepodobné. V tomto smere uvádzam nasledujúce poznámky týkajúce sa i) rizika a dokazovania, ii) zložitosti a administratívnej záťaže a iii) značného rozsahu.

73. Po prvé, čo sa týka rizika a dokazovania, je dôležité pripomenúť, že údelom odchýlky je zabrániť daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani. Avon Ladies nie sú zdaniteľné osoby a jednoducho nemajú povinnosti týkajúce sa dokladovania a odôvodňovania, ktoré majú zdaniteľné osoby a ktoré by im umožnili preukázať, že by mali právo na odpočet dane (a rozsah tohto práva), ak by boli registrované pre DPH. Prípadné zohľadnenie teoretickej dane zaplatenej na vstupe by bolo podmienené predložením prijateľných listinných dôkazov(28) spoločnosti Avon, ktoré by preukazovali, že také náklady boli vynaložené.

74. Po druhé vo veci SudholzSúdny dvor rozhodol, že nadmerné skomplikovanie procesu uplatňovania odchýlky môže prevážiť nad jej výhodami.(29) Pokus o zohľadnenie teoretickej dane zaplatenej na vstupe nepochybne zvyšuje mieru zložitosti uplatňovania odchýlky, najmä vzhľadom na neexistenciu úplných záznamov týkajúcich sa príslušných nákladov. Treba uznať, že vec Sudholzsa týkala odchýlky zameranej na zjednodušenie. Avšak obava týkajúca sa väčšej zložitosti, o ktorú išlo vo veci Sudholz, je podľa mňa opodstatnená aj v prípade odchýlky v

prejednávanej veci. Jednou z výhod modelu priameho predaja je konkrétne nižšia miera zložitosti, pokiaľ ide o administratívu. Nepriame zavedenie tejto zložitosti v praxi tým, že sa na orgány verejnej moci (čiastočne) prenesie administratívna záťaž, ktorú sa Avon Ladies rozhodli neprijímať(30), je podľa môjho názoru rovnako problematické ako vo veci Sudholz.

75. Po tretie vzhľadom na predchádzajúce dve poznámky nemožno konštatovať, že absolútne odmietnutie zahŕňať tieto náklady je neprimerané, bez *jasných a jednoznačných* dôkazov o nákladoch, ktoré vyvolali teoretickú daň zaplatenú na vstupe, ktorá presahuje *dolnú hranicu značného rozsahu*.

76. Aká je táto dolná hranica značného rozsahu?

77. Východiskom pri zodpovedaní tejto otázky je článok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH, ktorý zakotvuje zásadu proporcionality v kontexte tohto konkrétneho ustanovenia(31), pričom stanovuje, že odchýlky „[s] výnimkou zanedbateľného rozsahu, nemôžu ovplyvniť [celkovú výšku príjmov] z dane členského štátu vybratých na stupni konečnej spotreby“.

78. Podľa môjho názoru musí byť dolná hranica značného rozsahu vždy *objektívna*. Ak sa má dodržať rovnosť daňového zaobchádzania, vzhľadom na znenie článku 27 ods. 1 citované vyššie sa táto hranica nemôže líšiť v závislosti od konkrétnych pomerov dotknutého daňovníka, ale musí sa posudzovať so zreteľom na príjmy členského štátu z DPH.

79. Nie je však jasné, čo je porovnávacím kritériom pri rozhodovaní o tom, čo je a čo nie je „zanedbateľné“. Slovnému spojeniu „[celková výška príjmov] z dane členského štátu vybratých na stupni konečnej spotreby“ teda možno pripísať rôzne významy *vyjadrujúce dosť odlišný rozsah*.

80. Do úvahy prichádzajú aspoň tri možnosti podľa toho, či by sa porovnávanie toho, čo nie je zanedbateľné, uskutočnilo so zreteľom na:

- *celkové vlastné zdroje EÚ poskytnuté z DPH*. Tento výklad má oporu v odôvodneniach smernice 2004/7/ES,(32) ktorou bolo do článku 27 ods. 1 vložené slovo „celkov[á]“ a v ktorej bolo výslovne uvedené, že posúdenie sa má „rob[í]ť“ globálne odkazom na makroekonomické predpovede týkajúce sa pravdepodobného dopadu opatrenia na *vlastné zdroje [S]položenstva poskytnuté z DPH*“(33);

- *celkové zdroje členského štátu poskytnuté z DPH*. Tento výklad je bližšie k prirodzenejšiemu významu slovného spojenia „príjmy z dane členského štátu vybraté na stupni konečnej spotreby“, keďže je jednoznačne stanovené, že ide o príjmy z dane členského štátu, a nie príjmy z dane *Spoloženstva*;

- *príjmy z DPH plynúce z konkrétneho dodávateľského reťazca alebo z jednotlivých výrobkov alebo transakcií*. Možno povedať, že tento výklad má určitú oporu napríklad v rozsudku Súdneho dvora vo veci Vandoorne.(34) V tejto veci Súdny dvor skutočne rozhodol, že vrátenie DPH by nebolo zanedbateľné, lebo by predstavovalo 100 % DPH zaplatenej za *tovar dodaný jednému zákazníkovi*.(35)

81. Podľa môjho názoru tak znenie, ako aj logika článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH a smernice 2004/7 nasvedčujú skôr v prospech jedného z makroekonomických porovnávacích parametrov, ktorými sú suma na úrovni Únie alebo suma na úrovni jednotlivého členského štátu. Domnievam sa, že prístup založený na rozsudku Vandoorne ide príliš ďaleko opačným smerom. Blíži sa k požiadavke, aby existoval podrobný prístup, aký som odmietol v bodoch 60 až 62 týchto návrhov. Mohol by totiž vážne ohroziť uplatňovanie akejkoľvek odchýlky. Tiež je dôležité zdôrazniť, že okolnosti veci Vandoorne boli dosť špecifické, najmä skutočnosť, že DPH platil

vopred dodávate?.

82. Domnievam sa však, že Súdny dvor sa v kontexte prejednávanej veci v skutočnosti vôbec nemusí podrobne zaoberať touto otázkou, keďže (s výhradou overenia skutkových okolností, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd) zrejme nie je dosiahnutá žiadna z vyššie uvedených dolných hraníc. Z makroekonomického hľadiska sú predmetné finančné údaje celkom nepatrné. Z mikroekonomického hľadiska založeného na posudzovaní konkrétnych transakcií sú predmetné sumy podľa poskytnutých finančných údajov zrejme tiež veľmi malé.

83. Vzhľadom na vyššie uvedené podľa môjho názoru nemožno tvrdiť, že odmietnutie zohľadniť teoretickú daň zaplatenú na vstupe v súvislosti s propagačným tovarom by mala nezanedbateľný vplyv na „[celkovú výšku príjmov] z dane štátneho štátu vybrať[ých] na stupni konečnej spotreby“. V dôsledku toho – pričom to musí s konečnou platnosťou posúdiť vnútroštátny súd – sa domnievam, že nedochádza k porušeniu zásady proporcionality ani obmedzení vyplývajúcich z článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

2) *Daňová neutralita*

84. Pokiaľ ide o daňovú neutralitu, je v rozpore s touto zásadou, ak sa s dodávaním podobného tovaru a poskytovaním podobných služieb zaobchádza rôzne z hľadiska DPH.(36)

85. Na tento účel predpokladajme, že výrobky predávané prostredníctvom štruktúr priameho predaja, ako je štruktúra spoločnosti Avon, a tradičnejších maloobchodných kanálov skutočne možno považovať za „podobné“ v zmysle judikatúry Súdneho dvora, čo podľa môjho názoru nie je až také zřejmé.

86. Aj keby to však bolo tak, s odchýlkou aj bez nej môže vzniknúť problém z hľadiska daňovej neutrality, v prvom uvedenom prípade na úkor spoločnosti Avon a v druhom uvedenom prípade na úkor jej konkurentov.(37) Slovanmi spoločnosti Avon, pri riešení jedného problému sa vytvoril ďalší.

87. V tomto smere odkazujem na poznámky uvedené v bode 60 týchto návrhov, z ktorých vyplýva, že v prípadoch, ako je prejednávaný prípad, týkajúcich sa veľmi odlišných obchodných modelov jednoducho nemožno dosiahnuť úplne rovnaké zaobchádzanie.

88. Možno tvrdiť, že napriek tomu sa dá v tomto prípade dosiahnuť „rovnejšie“ zaobchádzanie. To je však podľa môjho názoru len zopakovaním tvrdenia založeného na proporcionality, ktoré už bolo zamietnuté vyššie.

89. Vzhľadom na vyššie uvedené odchýlka a jej uplatňovanie orgánmi Spojeného kráľovstva neodporujú zásade proporcionality a zásade daňovej neutrality ani článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH v rozsahu, v akom sa nezohľadňuje „teoretická daň zaplatená na vstupe“ vo všeobecnosti a konkrétne v súvislosti s propagačným tovarom.

f) *Záver týkajúci sa prvej otázky*

90. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku vnútroštátneho súdu takto:

Ani odchýlka, ani – pričom to musí s konečnou platnosťou posúdiť vnútroštátny súd – vnútroštátne opatrenia, ktorými sa vykonáva rozhodnutie o povolení odchýlky, v rozsahu, v akom toto rozhodnutie a tieto vnútroštátne opatrenia majú za následok vyrubenie DPH z obvyklej trhovej ceny výrobkov predávaných prostredníctvom maloobchodných predajcov, ktorí nie sú registrovaní pre DPH, bez zohľadnenia neodpočítateľnej DPH zaplatenej na vstupe za predvádzacie vzorky alebo iný tovar a služby, ktoré tieto maloobchodní predajcovia kúpili od tretích osôb, neporušujú

zásadu proporcionality a zásadu daňovej neutrality ani článok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH alebo článok 395 smernice 2006/112.

2. Štvrtá otázka

91. Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou otázkou v podstate pýta, či podľa článku 27 šiestej smernice o DPH daň nezaplatená v dôsledku „daňového úniku alebo vyhýbania sa dani“ znamená i) istú daň, ktorá zodpovedá daň na výstupe a daň na vstupe v rámci štruktúry, ktorá vedie k daňovému úniku alebo vyhýbania sa dani, alebo ii) hrubú daň, ktorá zodpovedá len daň na výstupe?

92. Vzhľadom na zápornú odpoveď na prvú otázku nie je potrebné zaoberať sa štvrtou otázkou.

3. Druhá otázka

93. Článok 27 ods. 2 šiestej smernice o DPH stanovuje, že „ľanský štát, ktorý žiada o povolenie odchýlky, „poskytne [Komisii] všetky nevyhnutné informácie“. Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či toto ustanovenie vyžadovalo, aby Spojené kráľovstvo poukázalo na problematiku neodpočítateľnej DPH zaplatenej na vstupe v tomto prípade, aby mohla byť zodpovedaná v rámci odchýlky.

a) Prípustnosť

94. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že druhá otázka je neprípustná. V tomto smere uvádza, že nie je jasné, prečo bola táto otázka položená, že Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové a právne podklady potrebné na jej zodpovedanie a navyše táto otázka je hypotetická.

95. S tým nesúhlasím.

96. V tejto súvislosti po prvé pripomínam, že pri otázkach, ktoré Súdnemu dvoru položia vnútroštátne súdy, vo všeobecnosti platí prezumpcia relevantnosti.⁽³⁸⁾ V prejednávanej veci – v rozpore s tvrdeniami, ktoré uvádza vláda Spojeného kráľovstva – je podľa môjho názoru celkom jasné, prečo vnútroštátny súd položil svoju druhú otázku a prečo by odpoveď na túto otázku mohla mať vplyv na rozhodnutie veci.

97. Ak by článok 27 šiestej smernice o DPH ukladal ľanskému štátu právnu povinnosť poskytnúť Komisii v súvislosti so žiadosťou o povolenie odchýlky konkrétne informácie, je mi jasné, prečo by neposkytnutie týchto informácií skutočne mohlo mať dôsledky pre platnosť odchýlky, ktorá bola napokon povolená.

98. Čo sa týka neexistencie dostatočných podkladov na to, aby mohol Súdny dvor poskytnúť užitočnú odpoveď, vláda Spojeného kráľovstva poukazuje najmä na list, ktorý spoločnosť Avon zaslala HMRC a v ktorom sa hovorí o otázke „stratenej dane zaplatenej na vstupe“, pričom tvrdí, že Súdny dvor nie je schopný posúdiť, aký význam sa mal pripísať tomuto listu. Podľa môjho názoru sa však druhá otázka vnútroštátneho súdu pohybuje skôr v principiálnej rovine, pričom vnútroštátny súd sa ňou pýta, či existovala povinnosť upozorniť Komisiu na určité otázky, a nie aké konkrétne skutkové informácie sa mali poskytnúť v prejednávanej veci.

99. Vláda Spojeného kráľovstva napokon tvrdí, že druhá otázka je hypotetická, lebo informácie o nákladoch vynaložených priamymi predajcami by boli relevantné len v súvislosti s odchýlkou od pravidiel, ktoré sa za normálnych okolností uplatňujú na odpôčet dane zaplatenej na vstupe podľa článku 17 šiestej smernice o DPH. V tomto prípade však nebola podaná žiadosť o povolenie takej odchýlky.

100. V tejto súvislosti stačí uviesť, že toto tvrdenie vychádza do určitej miery z argumentácie v opačnom poradí. Pre rozhodnutie o tom, či existuje právna povinnosť poskytnúť určité informácie podľa článku 27, je rozhodujúcou otázkou práve to, či sú tieto informácie v skutočnosti relevantné.

101. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor zamietol tvrdenia o neprípustnosti, ktoré uviedla vláda Spojeného kráľovstva, a vyhlásil druhú otázku za prípustnú.

b) *O veci samej*

102. Na úvod poznamenávam, že je pravda, že vo veci *Direct Cosmetics II* Súdny dvor potvrdil platnosť rozhodnutia Rady 85/369, ktoré z časového hľadiska predchádzalo odchýlke a platilo od roku 1985 do roku 1987, pričom rozhodol, že „v oznámení, ktoré Spojené kráľovstvo predložilo Komisii, boli dostatočne podrobne opísané potreby, ktoré malo predmetné opatrenie plniť, a boli v ňom uvedené všetky podstatné informácie umožňujúce určiť sledovaný cieľ“. (39)

103. Tento rozsudok však neposkytuje konečnú odpoveď na druhú otázku vnútroštátneho súdu, keďže z technického hľadiska sa týkal predchádzajúcej – aj keď veľmi podobnej a súvisiacej – odchýlky, o povolenie ktorej požiadalo Spojené kráľovstvo. Ako poznamenala spoločnosť Avon, Súdny dvor tiež konkrétne neposudzoval dostatočnosť predmetných informácií z pohľadu daňovej neutrality.

104. V každom prípade článok 27 ods. 2 podľa môjho názoru nestanovuje požiadavku poskytnúť také informácie, aké sú uvedené v druhej otázke vnútroštátneho súdu.

105. Článok 27 ods. 2 šiestej smernice o DPH výslovne nestanovuje také konkrétne požiadavky. Tiež súhlasím s Komisiou v tom, že žiadosť o povolenie odchýlky musí byť už vzhľadom na svoju povahu sformulovaná – aspoň do určitej miery – abstraktne.

106. Treba uznať, že tieto skutočnosti samy osebe nebránia implicitnej požiadavke poskytnúť konkrétne informácie, napríklad informácie, ktoré by mali mať vplyv na výšku nákladov súvisiacich s odchýlkou. V konečnom dôsledku však nepovažujem za potrebné podrobne sa zaoberať presným vymedzením informačnej požiadavky podľa článku 27 ods. 2.

107. Spoločnosť Avon konkrétne tvrdí, že Spojené kráľovstvo malo povinnosť informovať Komisiu buď o tom, že i) neregistrovaní maloobchodní predajcovia zaplatili DPH za kúpu propagačného tovaru a/alebo iných relevantných vstupov použitých pri ich ekonomickej činnosti, alebo o tom, že ii) Spojené kráľovstvo vykládalo odchýlku tak, že priamemu predajcovi nemožno priznať odpôčet DPH, ktorú zaplatil neregistrovaný maloobchodný predajca za propagačný tovar a/alebo iné relevantné vstupy, pri výpočte dane na výstupe, ktorú má zaplatiť priamy predajca na základe predajnej ceny neregistrovaných maloobchodných predajcov.

108. Podľa môjho názoru na dodržanie požiadaviek stanovených v článku 27 ods. 2 šiestej smernice o DPH nebolo potrebné, aby Spojené kráľovstvo výslovne poukázalo na niektorú z týchto dvoch skutočností, a to z jednoduchého dôvodu: obe skutočnosti sú zjavné – buď sú nerozlučne spojené so systémom DPH (prvá skutočnosť), alebo sú úplne logické a predvídateľné vzhľadom na rozsah požadovanej odchýlky (druhá skutočnosť).

109. Pokiaľ ide o prvú skutočnosť, je ťažké predstaviť si hospodársky subjekt, ktorý bez ohľadu na to, aká okrajová je jeho činnosť, nevynaloží nijaké vstupné náklady súvisiace s jeho podnikaním. Okrem toho započítanie dane zaplatenej na vstupe s daňou na výstupe je takým zásadným prvkom systému DPH, že to určite nie je aspekt, na ktorý treba Komisiu výslovne upozorniť.

110. Čo sa týka druhej skutočnosti, Spojené kráľovstvo požiadalo o povolenie odchýlky a odchýlka bola povolená v súvislosti s článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH. Z dôvodov uvedených v bodoch 50 až 54 týchto návrhov teda malo byť Komisii jasné, že akékoľvek zohľadnenie teoretickej dane zaplatenej na vstupe podľa odchýlky bolo vylúčené.

111. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú otázku takto:

Spojené kráľovstvo nemalo povinnosť informovať Komisiu pri podávaní žiadosti o povolenie odchýlky, ktorá bola povolená na základe rozhodnutia Rady 89/534, o tom, že neregistrovaní maloobchodní predajcovia platia DPH za kúpu tovaru používaného pri ich ekonomickej činnosti.

4. Tretia otázka

112. Vnútroštátny súd kladie svoju tretiu otázku len pre prípad, že odpoveď na jeho prvú a/alebo druhú otázku bude kladná.

113. Keďže navrhujem odpovedať na prvú a druhú otázku záporne, nie je potrebné zaoberať sa treťou otázkou.

V. Návrh

114. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré mu položil First-tier Tribunal (Tax Chamber) [súd prvého stupňa, oddelenie pre daňové spory (Spojené kráľovstvo)], takto:

Prvá otázka

Ani odchýlka povolená rozhodnutím Rady 89/534/EHS z 24. mája 1989, ktorým sa Spojenému kráľovstvu povoľuje uplatňovať, pokiaľ ide o určité dodania neregistrovaným maloobchodným predajcom, opatrenie odchyľujúce sa od článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [*neoficiálny preklad*], ani – pričom to musí s konečnou platnosťou posúdiť vnútroštátny súd – vnútroštátne opatrenia, ktorými sa vykonáva toto rozhodnutie, v rozsahu, v akom toto rozhodnutie a tieto vnútroštátne opatrenia majú za následok vyrubenie DPH z obvyklej trhovej ceny výrobkov predávaných prostredníctvom maloobchodných predajcov, ktorí nie sú registrovaní pre DPH, bez zohľadnenia neodpočítanej DPH zaplatenej na vstupe za predvádzacie vzorky alebo iný tovar a služby, ktoré títo maloobchodní predajcovia kúpili od tretích osôb, neporušujú zásadu proporcionality a zásadu daňovej neutrality ani článok 27 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, alebo článok 395 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z

pridanej hodnoty.

Druhá otázka

Spojené kráľovstvo nemalo povinnosť informovať Komisiu pri podávaní žiadosti o povolenie odchýlky, ktorá bola povolená na základe rozhodnutia Rady 89/534, o tom, že neregistrovaní maloobchodní predajcovia platia DPH za kúpu tovaru používaného pri ich ekonomickej činnosti.

Tretia a štvrtá otázka

Vzhľadom na odpovede na prvú a druhú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu a štvrtú otázku.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

4 Článok 2 hlavnej smernice o DPH.

5 Článok 9 hlavnej smernice o DPH.

6 Článok 73 hlavnej smernice o DPH.

7 Článok 395 hlavnej smernice o DPH. Znenie článku 395 ods. 1 hlavnej smernice o DPH sa mierne odlišuje od formulácie použitej v článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH, pričom tento rozdiel je nepodstatný.

8 Rozhodnutie Rady z 24. mája 1989, ktorým sa Spojenému kráľovstvu povoľuje uplatňovať, pokiaľ ide o určité dodania neregistrovaným maloobchodným predajcom, opatrenie odchyľujúce sa od článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 208, 1989, s. 54).

9 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 68), a z 27. januára 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, bod 33).

10 Tak je to v prípade zjednodušujúcich opatrení, ako to Súdny dvor už výslovne potvrdil. Pozri napríklad rozsudky z 29. apríla 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, bod 62), a z 27. januára 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, bod 31). Platí to však pre každú odchýlku.

11 Pokiaľ ide o prehľad platných odchýlok a ustanovení, ktorých sa tieto odchýlky týkajú, zostavený Komisiou, pozri

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

12 Rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko (324/82, EU:C:1984:152, bod 29). Pozri tiež rozsudok z 29. mája 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, bod 24).

- 13 Rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C?177/99 a C?181/99, EU:C:2000:470, bod 60), a z 29. apríla 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, bod 46).
- 14 Rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 52).
- 15 Pozri body 40 a 41 týchto návrhov.
- 16 85/369/EHS: Uplat?ovanie ?lánku 27 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o dani z pridanej hodnoty (Povolenie odchýlky, o ktorú požiadalo Spojené krá?ovstvo, na zabránenie ur?itým druhom da?ových únikov) [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 199, 1985, s. 60).
- 17 Rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs(138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 53).
- 18 ?lánok 167 hlavnej smernice o DPH.
- 19 Alebo aspo? spôsob, akým ju Spojené krá?ovstvo uplat?uje.
- 20 Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i.(C?255/02, EU:C:2006:121, bod 73).
- 21 Pozri tiež judikatúru citovaných v poznámke pod ?iarou 10 týchto návrhov.
- 22 Rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C?177/99 a C?181/99, EU:C:2000:47, bod 60), a z 29. apríla 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, bod 46).
- 23 Bod 44 týchto návrhov.
- 24 Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 48), týkajúci sa predchádzajúcej odchýlky (rozhodnutia Rady 85/369).
- 25 Pozri rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 39).
- 26 Pozri bod 27 týchto návrhov.
- 27 Pozri poznámku pod ?iarou 10 týchto návrhov.
- 28 Pozri v tomto zmysle zmienku o „objektívnych skuto?nostiach“ v rozsudku z 29. mája 1997, Skripalle(C?63/96, EU:C:1997:263, bod 26).
- 29 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Sudholz(C?17/01, EU:C:2004:242, bod 63).
- 30 Pozri bod 60 týchto návrhov.
- 31 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 52).
- 32 Smernica Rady z 20. januára 2004, ktorou sa mení a dop??a smernica 77/388 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokia? ide o udelenie vykonávacích právomocí a postupov pre prijatie výnimiek (Ú. v. EÚ L 27, 2004, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7).

33 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

34 Rozsudok z 27. januára 2011, Vandoorne(C?489/09, EU:C:2011:33).

35 Táto vec sa týkala odchýlky, pod?a ktorej DPH za cigarety platil vopred výrobca na základe o?akávanej kone?nej predajnej ceny (kontrolná známka). Po vyhlásení konkurzu a platobnej neschopnosti jedného zo svojich zmluvných partnerov sa spoločnosť Vandoorne domáhala vrátenia pe?ážnej sumy, ktorú zaplatila svojmu dodávateľovi, zodpovedajúcej DPH (z technického hľadiska to nebola DPH, keďže tú už zaplatil výrobca, ale tieto náklady boli v dodávateľskom re?azci prenesené na spoločnosť Vandoorne).

36 Rozsudok z 10. novembra 2011, Rank Group (C?259/10 a C?260/10, EU:C:2011:719, body 41 a 42).

37 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 49).

38 Pozri napríklad rozsudok z 11. novembra 2015, Pujante Rivera(C?422/14, EU:C:2015:743, bod 20).

39 Rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 36).