

62016CC0305

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 7. septembra 2017 (1)

Zadeva C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)), Združeno kraljestvo)

„DDV – Odstopanje – Prodaja prek posrednikov, ki niso zavezanci za DDV – Upoštevanje fiktivnega vstopnega davka“

I. Uvod

1.

Družba Avon Cosmetics Limited (v nadaljevanju: Avon) prodaja lepotilne izdelke v Združenem kraljestvu zastopnicam, ki se pogovorno imenujejo „Avonove gospe“, te pa nato izdelke prodajajo na drobno svojim kupcem (v nadaljevanju: model neposredne prodaje). Številne od teh Avonovih gospa niso registrirane za namene DDV. Zato njihova profitna marža na celoma ne bi bila predmet DDV.

2.

Ta problem „izgubljenega DDV“ ali „izogibanja DDV“ na zadnji stopnji dobavne verige je značilen za modele neposredne prodaje. Združeno kraljestvo je, da bi se spopadlo s tem problemom, zaprosilo za – in pridobilo – odstopanje od splošnega pravila, da se DDV obračuna na dejansko prodajno ceno. V primeru družbe Avon je davčnemu organu Združenega kraljestva, Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: HMRC), s tem odstopanjem dovoljeno, da družbi Avon obračuna DDV ne na cene na debelo, ampak na cene na drobno, po katerih Avonove gospe prodajajo izdelke končnemu kupcu.

3.

Vendar pri načini uporabe odstopanja niso upoštevani stroški, ki nastanejo neregistriranim zastopnicam pri njihovih prodajnih dejavnostih, in vstopni davek, ki bi ga sicer lahko odbile, če bi bile registrirane za DDV (v nadaljevanju: fiktivni vstopni davek). Natančneje, Avonove gospe, ko kupijo izdelke za namen predstavitve (ne za nadaljnjo prodajo, ampak za pomoč pri prodaji), ne morejo odbiti DDV na te nakupe kot vstopnega davka.

4.

Posledica tega je, da neupoštevani fiktivni vstopni davek v zvezi s takimi stroški „zastane“ v dobavni verigi in poveča celotni DDV, obračunan na model neposredne prodaje, za tistega, ki se obračuna na prodaje prek običajnih trgovin.

5.

Predložitveno sodišče v okviru izpodbijanja odmere DDV družbe Avon s strani te družbe postavlja več vprašanj o razlagi in veljavnosti odstopanja. Predložitveno sodišče med drugim sprašuje, (i) ali obstaja obveznost upoštevanja fiktivnega vstopnega davka neposrednih preprodajalcev, kot so Avonove gospe, (ii) ali je bilo Združeno kraljestvo na vprašanje fiktivnega vstopnega davka dolžno opozoriti Evropsko komisijo, ko je zaprosilo za odstopanje, in (iii) kakšne bi bile oziroma so posledice nespoštovanja ene ali druge od teh obveznosti.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktivi o DDV 77/388 in 2006/112

6.

Upoštevnne določbe zakonodaje Unije, ki so se uporabljale v času zadevnih praks, so vsebovane v Direktivi o DDV 77/388/EGS (2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV) za obdobja pred 1. januarjem 2007. Za obdobja po tem datumu jih je mogoče najti v Direktivi o DDV 2006/112/ES (3) (v nadaljevanju: glavna direktiva o DDV).

7.

Razen nekaj manjših razlik, navedenih spodaj, so upoštevnne določbe Šeste direktive o DDV in glavne direktive o DDV povsem enake. V tem delu bodo spodaj navedene določbe Šeste direktive o DDV, ustrezne določbe glavne direktive o DDV pa bodo navedene v opombah. Zaradi lažje predstavitve bodo v preostanku teh sklepnih predlogov navedene le upoštevnne določbe Šeste direktive o DDV, ustrezne določbe glavne direktive o DDV pa se uporabljajo smiselno.

8.

Člen 2 Šeste direktive o DDV določa: (4)

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1.

dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.“

9.

Člen 4 Šeste direktive o DDV določa: (5)

„1.

„Davčni zavezanec“ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

10.

Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV določa: (6)

„A. Na ozemlju države

1.

Davčna osnova:

(a)

pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

11.

Člen 27 Šeste direktive o DDV določa: (7)

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, pošlje vlogo Komisiji in ji da vse potrebne informacije. [...]

[...]

5. Tiste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo, in, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj.“

2. Odločba Sveta 89/534/EGS (v nadaljevanju: odstopanje)

12.

V uvodnih izjavah od tretje do pete odstopanja je navedeno: (8)

„ker je posledica nekaterih trženjskih struktur, temeljenih na prodaji blaga s strani davčnih zavezancev osebam, ki niso davčni zavezanci, zaradi prodaje na drobno, izognitev davku na stopnji končne potrošnje;

ker zaradi preprečevanja takega izogibanja davka Združeno kraljestvo uporablja ukrep, ki davčnim organom omogoča sprejetje upravnih odločb, katerih učinek je obdavčitev dobav s strani davčnih zavezancev, ki uporabljajo take trženjske strukture, na podlagi tržne vrednosti blaga pri prodaji na drobno;

ker pomeni ta ukrep odstopanje od člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, ki določa, je na ozemlju države davčna osnova pri dobavah blaga vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj od kupca ali tretje osebe za te dobave.“

13.

V deveti in deseti uvodni izjavi odstopanja je navedeno:

„ker je Sodišče v sodbi z dne 12. julija 1988 med drugim razsodilo, da člen 27 Šeste direktive dovoljuje sprejetje ukrepa o odstopanju, kakršen je sporni, pod pogojem, da je razlika v obravnavanju, ki iz njega izhaja, upravičena z objektivnimi okoliščinami;

ker mora biti Komisija za to, da preveri, da je ta pogoj izpolnjen, obveščena o vseh upravnih odločbah, ki jih sprejmejo davčni organi v povezavi z zadevnim odstopanjem.“

14.

V členu 1 odstopanja je določeno:

„Z odstopanjem od člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive se Združenemu kraljestvu dovoli, da v primerih, ko je posledica trženjske strukture, ki temelji na dobavi blaga prek oseb, ki niso davčni zavezanci, neobdavčenje v fazi končne potrošnje, določi, da je davčna osnova za dobave tem osebam tržna vrednost blaga, kot se ugotovi v tej fazi.“

B. Nacionalno pravo

1. Zakon o DDV iz leta 1994

15.

Šesta direktiva o DDV in zdaj glavna direktiva o DDV sta v Združenem kraljestvu preneseni v nacionalno pravo z zakonom o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: VATA iz leta 1994), katerega člen 1 določa:

„Zakon o davku na dodano vrednost se v skladu z določbami tega zakona obračuna:

(a)

na dobavo blaga ali opravljanje storitev v Združenem kraljestvu [...].“

16.

Vrednost dobave blaga, od katere se plača DDV, je določena v členu 19 in prilogi 6 k VATA iz leta 1994. Člen 19(2) določa:

„če se dobava opravi za denarno plačilo, je njena vrednost znesek, ki je enak plačilu, skupaj z obračunanim DDV.“

17.

V skladu z odstopanjem je z zdajšnjim členom 2 priloge 6 k VATA iz leta 1994 HMRC dovoljeno odrediti, da se za vrednost dobave blaga, ki jo opravi davčni zavezanec, šteje njegova tržna vrednost ob prodaji na drobno (dejansko povečana vrednost od tiste na podlagi člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV), kadar to blago naprej prodajajo osebe, ki niso davčni zavezanci, če:

„(a)

celotna gospodarska dejavnost davčnega zavezanca ali njen del zajema dobavo blaga večinoma osebam, da ga same ali kdo drug proda na drobno;

(b)

če te osebe niso davčni zavezanci,

lahko Commissioners davčnemu zavezancu pisno odredijo, da je vrednost njegove dobave blaga po prejemu odredbe ali po poznejšem datumu, kot je naveden v odredbi, njena tržna maloprodajna vrednost“ (v nadaljevanju: odredba).

2. Odredba

18.

HMRC je 27. junija 1985 družbi Avon izdal odredbo, ki je veljavna še danes. V njej je določeno:

„Commissioners of Customs & Excise v skladu s [členom 2 priloge 6 k VATA iz leta 1994] ODREJAJO, da je po 1. juliju 1985 vrednost, na podlagi katere se obračuna davek na dodano vrednost od vsake obdavčljive dobave blaga,

(a)

ki jo opravite osebam, ki niso davčni zavezanci [...],

(c)

za prodajo na drobno, ki jo opravijo osebe iz točke (a) zgoraj ali druge osebe, tržna maloprodajna vrednost.“

III. Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

19.

Družba Avon v Združenem kraljestvu uporablja model neposredne prodaje. V okviru tega modela prodaja izdelke svojim zastopnicam, Avonovim gospem, ki nato izdelke s pribitkom prodajajo na drobno svojim kupcem. Če na primer družba Avon proda izdelek Avonovim gospem za 75 britanskih funtov (GBP), ga te lahko preprodajo za 100 GBP.

20.

Prag za obvezno registracijo za DDV v Združenem kraljestvu je visok – 100.000 GBP. Nekatere Avonove gospe so se odločile za registracijo za DDV. Vendar so mnoge pod pragom za obvezno registracijo in se za registracijo niso odločile.

21.

Zato profitna marža teh neregistriranih Avonovih gospa na?eloma ne bi bila predmet DDV. Tako se v zgornjem primeru DDV obra?una na 75 GBP cene „na debelo“, ne pa tudi na 25 GBP „profitne marže v maloprodaji“, ki jo zaslužijo neregistrirane Avonove gospe. Ta problem „izgubljenega“ DDV v zadnji fazi dobavne verige se lahko pojavi tudi v drugih modelih neposredne prodaje (na primer v nekaterih primerih prodaje od vrat do vrat).

22.

Združeno kraljestvo je, da bi se spopadlo s problemom izgubljenega DDV zaradi uporabe modela neposredne prodaje, pridobilo odstopanje od splošnega pravila, da je treba DDV obra?unati na dejansko prodajno ceno (?len 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV).

23.

Z odstopanjem je HMRC v bistvu dovoljeno, da kadar je uporabljen model neposredne prodaje, obra?una DDV ne na ceno na debelo (ki je v tem primeru cena, pla?ana družbi Avon), ampak na ceno na drobno (ali na njen najboljši približek), ki jo pla?a kon?ni potrošnik preprodajalcu, torej Avonovim gospem.

24.

Odstopanje je bilo v doma?e pravo preneseno z „odredbami“. Organi Združenega kraljestva so odredbe poslali približno 40 družbam, med drugim tudi družbi Avon.

25.

Odstopanje se ne uporablja za vse prodaje družbe Avon brez razlikovanja.

26.

Manjše število Avonovih gospa je registriranih za DDV. DDV na njihove prodaje se obra?una normalno. Tako mora družba Avon obra?unati izstopni DDV na ceno, ki jo obra?una Avonovim gospem, ki so registrirane za DDV. Te morajo obra?unati izstopni DDV na prodajno ceno kon?nemu potrošniku. Vendar lahko odbijejo vstopni DDV od ustreznih nabav od družbe Avon.

27.

HMRC in družba Avon sta se dogovorila tudi o dveh prilagoditvah uporabe odstopanja. Prvi?, nekatere Avonove gospe zadržijo (nekatero) izdelke, kupljene od družbe Avon, za osebno uporabo. Tako same postanejo kon?ni potrošniki teh izdelkov. Drugi?, Avonove gospe v?asih ponujajo majhne popuste. V obeh primerih bi bil, ?e bi se uporabilo odstopanje, DDV obra?unan previsoko. Zato družba Avon in HMRC ob?asno preu?ita delež prodaj v teh dveh kategorijah. Po navedbah iz predložitvene odlo?be so za obe pridobljeni zelo to?ni zneski.

28.

Vse zgoraj so primeri položajev, v katerih na?eloma ni sporno, da se za prodaje družbe Avon ne uporabi odstopanje oziroma se uporabi na prilagojen na?in. Obravnavana zadeva se nanaša na vidik uporabe odstopanja, ki je sporen, namre? na prodajo predstavitvenih izdelkov.

29.

Družba Avon prodaja nekatere izdelke Avonovim gospem v predstavitvene namene. Ti se po navadi prodajajo z večjim popustom od običajnega. Nekateri predstavitveni izdelki so uporabljeni, kot je predvideno, na primer kot prodajni pripomočki. Nekateri od njih Avonove gospe zadržijo za lastno uporabo. Družba Avon in HMRC se strinjata, da približno 50 % izdelkov, ki se prodajo kot predstavitveni izdelki, na koncu uporabijo same Avonove gospe. Očitno prav zato družba Avon predstavitvenih izdelkov ne dobavlja brezplačno. V teh primerih so Avonove gospe končni potrošniki in se DDV obračuna na ceno, ki se plača družbi Avon, ob uporabi splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV. V zvezi s temi predstavitveni izdelki ni nikakršnega spora.

30.

Spor obstaja glede približno 50 % predstavitvenih izdelkov, ki se dejansko uporabijo, kot je predvideno: se ne preprodajo, temveč se uporabijo kot trgovski pripomoček za povečanje druge prodaje. Pri prodajalcih na drobno, ki so registrirani za DDV, bi običajno zaradi DDV, plačane na nakup teh izdelkov, nastala pravica do odbitka vstopnega davka. Vendar se ta strošek, če se uporabi odstopanje, ne upošteva. Zato je učinek DDV v povezavi s prodajami prek neregistriranih Avonovih gospe večji kot tisti, ki se uporablja v redkih primerih, v katerih so Avonove gospe registrirane. Prav tako je večji kot stopnja davka, kadar prodajo končnim uporabnikom opravijo registrirani prodajalci.

31.

Po navedbah iz predložitvene odločbe je neupoštevanje teh stroškov v obdobju od leta 1997 do leta 2013 privedlo do povečane DDV za približno 16 milijonov GBP.

32.

V zadevi pred predložitvenim sodiščem družba Avon oporeka načinu, na katerega HMRC uporablja odstopanje. Trdi, da bi se moralo odstopanje uporabljati tako, da bi bilo zagotovljeno, da družba Avon ni preveč obdavčena in da bi bil znesek, ki se pobere v okviru odstopanja, bližje „izognjenemu“ DDV. Družba Avon trdi, da če odstopanja ni mogoče razlagati na ta način, je neveljavno. Nazadnje družba Avon v bistvu tudi trdi, da bi Združeno kraljestvo, ko je zaprosilo za odstopanje, moralo izpostaviti vprašanje nemožnosti odbitka vstopnega davka in učinek na raven „izognjenega“ DDV. Ker Združeno kraljestvo tega ni storilo, je to prav tako razlog za neveljavnost odstopanja.

33.

Glede na navedeno je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) Sodišče postavilo ta vprašanja:

„1.

Ali se, kadar neposredni prodajalec prodaja blago (v nadaljevanju: prodajni pripomočki) neregistriranim preprodajalcem ali pa neregistrirani preprodajalec od tretjih oseb kupuje blago in storitve (v nadaljevanju: blago in storitve tretjih oseb), ki jih v obeh primerih neregistrirani preprodajalci uporabljajo kot pomoč pri svoji gospodarski dejavnosti prodaje drugega blaga, ki se tudi kupuje od neposrednega prodajalca in je predmet upravne prakse na podlagi odstopanja, ki je bilo nazadnje odobreno z Odločbo Sveta z dne 24. maja 1989 (89/534/EGS, v nadaljevanju: odstopanje), z upoštevnimi dovoljenji, izvedbeno zakonodajo in/ali upravno prakso kršijo katere koli upoštevalne določbe in/ali načela prava Evropske unije, če mora neposredni prodajalec na njihovi podlagi obračunati izstopni davek od prodajne cene drugega blaga neregistriranega

preprodajalca brez kakršnega koli zmanjšanja DDV, ki ga mora plačati neregistrirani preprodajalec od takih pripomočkov pri prodaji in/ali blaga in storitev tretjih oseb?

2.

Ali bi moralo Združeno kraljestvo, ko je zaprosilo Svet za odstopanje, kakor koli obvestiti Komisijo o tem, da neregistrirani preprodajalci plačajo DDV od nakupa prodajnih pripomočkov in/ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih uporabljajo pri svoji gospodarski dejavnosti, in da bi bilo treba v skladu s tem pri odstopanju določiti prilagoditev zaradi upoštevanja tega nevračljivega vstopnega davka ali preplačnega izstopnega davka?

3.

Če sta odgovora na prvo in/ali drugo vprašanje pritrdilna:

(a)

Ali je mogoče oziroma ali je treba upoštevna dovoljenja, izvedbeno zakonodajo ali upravno prakso razlagati tako, da dovoljuje bodisi (i) nevračljiv DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih ti neregistrirani preprodajalci uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, ALI (ii) to, da Her Majesty's Revenue & Customs pobere DDV, ki presega izognjeni davek, ALI (iii) morebitno nelojalno konkurenco med neposrednimi prodajalci, njihovimi neregistriranimi preprodajalci in tistimi prodajalci, ki niso neposredni?

(b)

Ali:

(i)

je bilo dovoljenje, da Združeno kraljestvo odstopa od člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, protipravno?

(ii)

je poleg odstopanja od člena 17 Šeste direktive nujno odstopanje od člena 11(A)(1)(a)? Če je tako, ali je Združeno kraljestvo ravnalo protipravno, ker niti Komisije niti Sveta ni zaprosilo za dovoljenje za odstopanje od člena 17?

(iii)

Združeno kraljestvo ravna protipravno, ker ni uredilo DDV tako, da bi neposrednim prodajalcem dovolilo uveljavljanje vračunanja DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki ga morajo plačati neregistrirani preprodajalci pri svoji gospodarski dejavnosti?

(iv)

so vsa upoštevna dovoljenja, izvedbena zakonodaja ali upravna praksa oziroma kateri koli njihov del zato neveljavni in/ali protipravni?

(c)

Ali je primerno, če Sodišče Evropske unije ali nacionalno sodišče:

(i)

odredi, da mora država članica izvesti odstopanje v nacionalnem pravu tako, da doloži ustrezno prilagoditev za (a) nevračljiv DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih ti neregistrirani preprodajalci uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, ALI za (b) DDV, ki presega izognjeni davek in ga pobere Her Majesty's Revenue & Customs, ALI za (iii) morebitno nelojalno konkurenco med neposrednimi prodajalci, njihovimi neregistriranimi preprodajalci in tistimi prodajalci, ki niso neposredni; ali

(ii)

ugotovi, da je dovolitev odstopanja neveljavna in torej tudi samo odstopanje neveljavno; ali

(iii)

ugotovi, da je nacionalna zakonodaja neveljavna; ali

(iv)

ugotovi, da je odredba neveljavna; ali

(v)

ugotovi, da mora Združeno kraljestvo zaprositi za dovolitev še enega odstopanja, da bi lahko določilo ustrezno prilagoditev za (a) nevračljiv DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih ti neregistrirani preprodajalci uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, ALI za (b) DDV, ki presega izognjeni davek in ga pobere Her Majesty's Revenue & Customs, ALI za (iii) morebitno nelojalno konkurenco med neposrednimi prodajalci, njihovimi neregistriranimi preprodajalci in tistimi prodajalci, ki niso neposredni?

4.

Ali je treba ‚davžne utaje ali izogibanje davkom‘ v smislu člena 27 Šeste direktive (člen 395 glavne direktive o DDV) razlagati kot neto izgubo davka (ob upoštevanju tako plačanega izstopnega davka kot dolgovanega vstopnega davka v strukturi, v kateri pride do davžnih utaj ali izogibanja davkom) za državo članico ali bruto izgubo davka (ob upoštevanju samo izstopnega davka v strukturi, v kateri pride do davžnih utaj ali izogibanja davkom)?“

34.

Pisna stališča so predložili družba Avon, vlada Združenega kraljestva, Komisija in Svet Evropske unije. Zainteresirane stranke, ki so sodelovale v pisni fazi, so na obravnavi 31. maja 2017 podale ustne navedbe.

IV. Presoja

35.

Zgradba teh sklepnih predlogov je taka: najprej se bom posvetil prvemu in četrtemu vprašanju predložitvenega sodišča. Glede na to, da Sodišče predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori nikalno (1), torej ni treba preučiti četrtega vprašanja nacionalnega sodišča (2). Dalje, predlagam, da se tudi na drugo vprašanje nacionalnega sodišča odgovori nikalno (3). Zato, znova, ni treba preučiti niti tretjega vprašanja (4).

1. Prvo vprašanje

36.

Ali so z odstopanjem ali nacionalnimi ukrepi za njegovo izvajanje kršeni Šesta direktiva o DDV in/ali splošna na?ela za njeno uporabo, ker je z njimi naložen DDV na tržno ceno izdelkov, ki jih prodajajo preprodajalci, ki niso registrirani za DDV, ne da bi se upošteval fiktivni vstopni DDV na predstavitvene izdelke ali drugo blago in storitve, ki so jih ti preprodajalci kupili od tretjih oseb? To je v bistvu prvo vprašanje predložitvenega sodiš?a.

a) Splošna pravila, ki veljajo za odstopanja, odobrena na podlagi ?lena 27 Šeste direktive o DDV

37.

?len 27(1) Šeste direktive o DDV dolo?a odobritev „odstopa[nj] od dolo?b te direktive [...] za prepre?evanje nekaterih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom“.

38.

Ta zadeva se nanaša na odstopanje od ?lena 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV, v katerem je opredeljena „dav?na osnova“. V zvezi s preostalimi dolo?bami Šeste direktive o DDV ali njenimi splošnimi na?eli ni predvideno nobeno odstopanje. Tako se oboji v celoti uporabljajo. (9)

39.

Odstopanje od splošno uporabnih pravil praviloma odstopa od teh pravil. Tako je edino logi?no, da bo kon?ni rezultat verjetno druga?en od rezultata, do katerega bi prišlo, ?e bi se ta splošna pravila uporabljala v celoti. (10)

40.

Vendar je treba odstopanja, odobrena na podlagi ?lena 27(1), tako kot vse izjeme razlagati ozko. Odobrena so v zvezi s posebnimi dolo?bami Direktive (11) in le zaradi poenostavitve pobiranja DDV ali za prepre?itev dav?nih utaj ali izogibanja davkom. Poleg tega „smejo odstopati od dav?ne osnove za DDV iz ?lena 11 Direktive le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega cilja“. (12) Prav tako morajo biti potrebna in primerna za doseganje posebnega cilja, ki mu sledijo, ter ?im manj vplivati na cilje in na?ela Šeste direktive o DDV. (13)

41.

V ?lenu 27(1) je tudi navedeno, da odstopanja „ne smejo [...] vplivati na skupni znesek dav?nih prihodkov države ?lanice v fazi kon?ne potrošnje“, „razen v zanemarljivi meri“ (moj poudarek). ?len 27(1) izrecno dolo?a, da se te omejitve glede „skupnega zneska“ in „zanemarljive mere“ nanašajo na ukrepe za poenostavitve. V sodni praksi Sodiš?a je dolo?eno, da so te omejitve „v skladu s temeljnimi na?eli Šeste direktive“ in da se uporabljajo enako za odstopanja, namenjena prepre?evanju dav?nih utaj ali izogibanja davkom. (14)

b) Temeljni pomislek glede neupoštevanja „fiktivnega“ vstopnega davka

42.

V tej zadevi je Združeno kraljestvo pridobilo odstopanje od ?lena 11(A)(1)(a) zaradi prepre?evanja dav?nih utaj ali izogibanja davkom. Pri tem je skušalo odgovoriti na posebnost poslovnega modela neposredne prodaje, ki ga uporabljajo družba Avon in drugi, namre? to, da se DDV v zadnji fazi

dobavne verige ne obračuna, posledica česar je relativno znižanje izstopnega davka.

43.

Družba Avon je v pisnih stališjih in ustnih navedbah vztrajala pri tem, da je bilo odstopanje namenjeno tudi preprečevanju izkrivljanja konkurence. Ker pa je s členom 27(1) Šeste direktive o DDV predvidena le odobritev odstopanja zaradi sledenja ciljem preprečevanja davčnih utaj in izogibanja davkom (pri čemer se ne omenja poenostavitev), ga je treba presoјati zlasti glede na ta cilj.

44.

Ni sporno, da je lahko posledica modela neposredne prodaje, ki ga uporabljajo družba Avon in drugi, izogibanje davkom v fazi končne potrošnje. Tako je mogoče na celoma upravičiti odstopanje na podlagi člena 27(1).

45.

Vendar družba Avon meni, da se odstopanje ne uporablja pravilno. HMRC upošteva samo izstopni davek, ki bi ga Avonove gospe sicer plačale na svoj pribitek, če bi bile registrirane za DDV. HMRC tudi ne upošteva vstopnega davka, ki bi ga Avonove gospe sicer lahko odbile, če bi bile registrirane za DDV (konkretno vstopni davek na prodajne pripomočke). Družba Avon trdi, da je posledica te opustitve „pretirani popravek“ osnovnega problema (namreč tega, da se DDV v končni fazi dobavne verige ne obračuna). Ta pretirani popravek vodi h kršitvi načela sorazmernosti. Prav tako krši načelo davčne nevtralnosti, ker je posledica prevelikega obračunanja podrejen konkurenčni položaj v primerjavi z drugimi prodajalci na drobno. Nazadnje, presega meje, postavljene s členom 27(1) Šeste direktive o DDV.

46.

S trditvijo družbe Avon, da je to, da HMRC ni upošteval fiktivnega vstopnega davka, nujno problematično, se ne strinjam iz v nadaljevanju navedenih razlogov.

47.

Prvič, z odstopanjem enostavno ni predvideno ali dovoljeno upoštevanje fiktivnega vstopnega davka. Tako v tem smislu odstopanja ni mogoče uporabiti v „spremenjeni“ obliki, tako da bi se upošteval tak fiktivni vstopni davek (del (c)).

48.

Drugič, ni mišljeno, da bi se odstopanje uporabljalo tako, da bi se posnemal davčni položaj, ki bi obstajal, če bi bile vse Avonove gospe registrirane (del (d)).

49.

Tretjič, dejstvo, da z odstopanjem ni predvideno ali dovoljeno upoštevanje fiktivnega vstopnega davka, samo po sebi ne krši načela davčne nevtralnosti ali sorazmernosti oziroma ne presega meje, določenih s členom 27 Šeste direktive o DDV. Zamisliti si je mogoče, da lahko uporaba odstopanja povzroči težave glede na ta načela in določbe, če bi neupoštevanje fiktivnega izstopnega DDV v nezanimljivi meri vplivalo na znesek DDV, pobran v zadnji fazi potrošnje. Vendar se mi zdi to v okoliščinah obravnavane zadeve precej teoretična možnost (del (e)), kar pa mora na koncu preveriti predložitveno sodišče.

c) Obseg odstopanja

50.

V skladu z besedilom ?lena 27(1) Šeste direktive o DDV in splošnim na?elom, da je treba izjeme razlagati ozko, (15) se v zvezi s posameznimi dolo?bami te direktive odobrijo odstopanja.

51.

V tem primeru je bilo odstopanje izrecno odobreno v zvezi s ?lenom 11(A)(1)(a) in je bil z njim odobren odklon od obi?ajnih pravil za izra?un „dav?ne osnove“, torej zneska, na katerega se naloži izstopni DDV. Tako je v besedilu ?lena 1 odstopanja navedeno, da „je dav?na osnova za dobave [preprodajalcem, ki niso dav?ni zavezanci,] tržna vrednost blaga, kot se ugotovi v tej fazi“.

52.

Kot je bilo pojasnjeno zgoraj v to?ki 27, poskuša HMRC prek dveh prilagoditev zagotoviti, da dav?na osnova, ki se izra?una ob uporabi odstopanja, kar najbolje odraža nakupno ceno, ki jo dejansko pla?a kon?ni potrošnik. To je v skladu z ugotovitvami Sodiš?a v zadevi Direct Cosmetics II glede predhodnega akta odstopanja, (16) da „je treba tržno vrednost za namene sistema, vzpostavljenega z zadevnim ukrepom odstopanja, razumeti kot vrednost, ki je najbližja [...] dejanski ceni, ki jo pla?a kon?ni potrošnik“. (17)

53.

Nasprotno pa ni bilo zaprošeno za odstopanje glede obi?ajnih pravil, ki se uporabljajo za odbitje vstopnega davka, med drugim na podlagi ?lena 17(1) Šeste direktive o DDV. (18) V odstopanju ni govora o upoštevanju stroškov, nastalih preprodajalcem, ki niso dav?ni zavezanci, pri izra?unu tržne cen prodajanih izdelkov. Ker Avonove gospe niso dav?ni zavezanci, ne obstaja pravica do odbitka. Ob uporabi obi?ajnih pravil vstopnega davka v zvezi s stroški, ki so jim nastali, kakršni so stroški prodajnih pripomo?kov, ni mogo?e povrniti. Dalje, v povezavi s prejšnjo to?ko je jasno, da obstoj in obseg kakršnega koli fiktivnega vstopnega davka, ki ga krijejo preprodajalci, ne more vplivati na dejansko ceno, ki jo pla?a kon?ni potrošnik.

54.

Zato glede na izrecno podro?je uporabe odstopanja menim, da z njim ni predvidena ali dovoljena kakršna koli prilagoditev glede fiktivnega vstopnega davka. Ta sklep izhaja iz same narave tega, da je izjema ozka. ?e se bi upoštevalo razmišljanje onkraj takega jezikovnega in sistemati?nega argumenta, bi lahko razširitev izjem na predlagani na?in porodila dvom o pravni varnosti, ?e bi bilo z odstopanjem, za katero je bilo zaprošeno in je bilo odobreno samo za bodisi vstopni bodisi izstopni davek, državam ?lanicam vendarle prepuš?ena dolo?itev, ali ga bodo upoštevale tudi za drugega.

55.

Glede na navedeno menim, da uporabe odstopanja ni mogo?e spremeniti tako, da bi se upošteval fiktivni vstopni davek, ki nastane preprodajalcem, ki niso dav?ni zavezanci.

d) Prilagoditev alternativnih poslovnih modelov in neobstoj popolnih rešitev

56.

Stališče družbe Avon je v bistvu, da bi bilo mogoče trenutne prilagoditve „davčne osnove“ pri uporabi odstopanja nadalje izboljšati. Ta izboljšava bi bila upoštevanje fiktivnega vstopnega davka, ki nastane Avonovim gospem, ki niso registrirane za davčne namene in niso davčne zavezanke (zlasti glede prodajnih pripomočkov). Z besedami družbe Avon bi ga to „kar najbolj približalo polni obdavčitvi dobavne verige“. Ker so take prilagoditve možne, jih je treba opraviti zaradi spoštovanja načel sorazmernosti in davčne nevtralnosti ter meja, vzpostavljenih s členom 27(1) Šeste direktive o DDV.

57.

Pravilno je, da bi upoštevanje stroškov prodajnih pripomočkov rezultat približalo izognjenemu fiktivnemu „neto“ davku, če bi si predstavljali, da so Avonove gospe dejansko registrirane za namene davka. Vendar iz razlogov, navedenih zgoraj v delu (c), menim, da z besedilom odstopanja take spremembe enostavno niso dovoljene.

58.

Poleg tega tudi ni namen odstopanja, da bi se skušalo vzpostaviti neke vrste navidezno, vzporedno resničnost, ki je kar najbližje tisti, ki bi obstajala, če bi bile neregistrirane Avonove gospe dejansko registrirane, in nato ugotoviti, kakšen bi bil položaj glede DDV. Namen odstopanja je preprečiti izogibanje davkom ob polnem priznavanju, da se pravila o DDV uporabijo na neobičajen način za določen položaj.

59.

Družba Avon navaja, da se pri poskusu reševanja enega problema (neobdavčitev na zadnji stopnji dobavne verige in kršitev načela davčne nevtralnosti v škodo njenih konkurentov) z odstopanjem (19) ustvarja drug problem (kršitev načela davčne nevtralnosti v škodo družbe Avon, ki utrpí „pretirani popravek“ svojega obračuna DDV).

60.

Res je, da so z odstopanjem povezani nekateri problemi. Vendar se z njim skušajo rešiti tisti, ki nastanejo zaradi modela neposredne prodaje, zlasti to, da je DDV davek na potrošnjo, da pa prodaja končnim potrošnikom s strani oseb, ki niso davčni zavezanci, ni zajeta v sistem DDV. Poleg tega je prednost odstopanja, da se omogoči, da je model neposredne prodaje urejen v okviru sistema DDV in da se še vedno uporablja. Kot je izbrano prikazala družba Avon, rezultat ni „popoln“ v tem smislu, da bi natančno odseval položaj, kakršen bi obstajal, če bi bile Avonove gospe registrirane. Vendar so take razlike neizbežno povezane s soobstojem dveh alternativnih in precej različnih poslovnih modelov. Čeprav je mogoče v okviru sistema DDV zagotoviti različne sisteme, tega ni mogoče razširiti na dejansko ustvarjanje podrobnih vzporednih sistemov.

61.

S tem se premaknem do naslednje točke, ki se mi zdi za to zadevo ključna: izbira poslovnega modela. Avonove gospe se lahko odločijo, ali se bodo registrirale. Čeprav je prag za obvezno registracijo za DDV v Združenem kraljestvu visok, se lahko Avonove gospe registrirajo tudi pod tem pragom. Družba Avon prav tako lahko izbere, ali bo uporabljala registrirane ali neregistrirane preprodajalce. Družba Avon in Avonove gospe bodo imele svoje razloge za eno ali drugo odločitev, na primer, da želijo slediti najbolj konkurenčnemu poslovnemu modelu ali se izogniti nadležnemu upravnemu bremenu, ki je posledica registracije za namene DDV.

62.

Vendar ima dejstvo, da oseba ni davčni zavezanec, tudi druge posledice, vključno z nemožnostjo odbitja vstopnega davka. Kot je večkrat potrdilo Sodišče, imajo gospodarski subjekti glede DDV pravico, da svoje dejavnosti organizirajo tako, da omejijo izpostavljenost davku. (20) Vendar ta svoboda izbire ne vsebuje tega, da se izbere določen poslovni model in se nato ima omogočen à la carte dostop do pravil o DDV, ki se običajno uporabljajo za druge modele.

63.

Družba Avon je na obravnavi spomnila, da se bi se pravila za njene prodaje uporabljala na standarden način, sploh ne bi bilo nobenih prilagoditev izstopnega davka. Odstopanje dejansko služi povečanju davčnega bremena družbe Avon. Povedano drugače, družba Avon ne prosi za à la carte uporabo pravil o DDV. Kot je bilo navedeno na obravnavi, družba Avon ne zahteva „prednosti obeh sistemov“. Pač pa je HMRC tisti, ki si prizadeva za selektivno uporabo pravil o DDV prek specifičnega odstopanja. HMRC je tisti, ki si želi dvojno ugodnost.

64.

Spor o tem, kdo pravzaprav v obravnavani zadevi zahteva prednosti obeh sistemov, kaže na globlje nesoglasje: odgovor na čigavo ravnanje je sploh sprožil razmišljanje, da običajni sistem DDV potrebuje prilagoditve? Družba Avon navaja, da je treba težave pripisati odstopanju in/ali njegovi nepravilni uporabi. Če Združeno kraljestvo ne bi zaprosilo za odstopanje, bi se uporabljala običajna pravila o DDV. Prišlo ne bi do nobenih težav. Stališče Združenega kraljestva pa je, da je bilo za odstopanje zaproseno le kot odgovor na model neposredne prodaje, torej zaradi odpravljanja problema, ki je že obstajal in je bil znani za delovanje tega modela. Tako je bila temeljna logika ta, da se lahko model ohrani, vendar ob prilagoditvah, omogočenih z odstopanjem.

65.

Ta razprava takoj privede do vprašanja, izpostavljenega zgoraj, namreč da so nekatere razlike v obravnavi za namene DDV nujne glede na soobstoj dveh alternativnih in precej različnih poslovnih modelov. Popolna rešitev ne obstaja. Dejstvo, da se z odstopanjem ne išče taka rešitev in da se uporablja z „nepopolnimi“ rezultati, samo po sebi ni problematično. (21)

66.

Ob upoštevanju teh splošnih ugotovitev se bom zdaj posvetil specifičnim vprašanjem, ki jih je izpostavila družba Avon: sorazmernosti, člena 27(1) Šeste direktive o DDV in davčni nevtralnosti.

e) Neobstoj kršitve načela sorazmernosti, člena 27 Šeste direktive o DDV ali načela davčne nevtralnosti

1) Sorazmernost in člen 27(1)

67.

Ukrepi morajo biti, če naj bo z njimi spoštovano načelo sorazmernosti, potrebni in primerni za doseganje posebnega cilja, ki mu sledijo, in čim manj vplivati na cilje in načela Šeste direktive o DDV. (22)

68.

Navedeno je že bilo, (23) da se z odstopanjem sledi legitimnemu cilju preprečevanja izogibanja davkom. (24) Prav tako odstopanje omogoča omejitev izkrivljanja konkurence v škodo podjetij, ki uporabljajo drugačen distribucijski model. (25)

69.

Poleg tega se opravijo prilagoditve davčne osnove, da se upoštevajo položaji, v katerih je cena, ki jo plača končni potrošnik, nižja od „kataloške cene“. (26) V tem smislu je naloženi izstopni davek sorazmeren. Ni ne več ne manj kot to, kar se običajno zahteva z naravo DDV kot davka na potrošnjo.

70.

Zgoraj sem pojasnil tudi, zakaj menim, da ni mogoče pričakovati, da se bo odstopanje uporabljalo tako, da se bo čim bolj približalo davčnemu položaju, kakršen bi obstajal v primeru polno obdavčljive dobavne verige. Tako zgolj dejstvo, da se „ne upošteva“ fiktivni vstopni davek, kar vodi do davčnega položaja, ki je drugačen od tistega, ki bi se uporabljal v primeru polno obdavčljive dobavne verige, samo po sebi ni v nasprotju z načelom sorazmernosti. (27)

71.

Ali je kljub temu mogoče, da je znesek fiktivnega vstopnega davka, ki se ne upošteva, tako pomemben, da bi uporaba odstopanja pomenila kršitev načela sorazmernosti?

72.

Menim, da je to teoretično mogoče, in če bi se ugotovila taka kršitev, bi bila rešitev, da se za družbo Avon odstopanje ne bi smelo uporabiti. Vendar se mi v obravnavani zadevi to zdi malo verjetno – kar pa bo moralo na koncu preveriti predložitveno sodišče. V zvezi s tem bom preučil naslednja vprašanja, ki se nanašajo na (i) tveganje in dokaze, (ii) zapletenost in upravno breme ter (iii) pomembnost.

73.

Prvič, v zvezi s tveganjem in dokazi je pomembno spomniti, da je namen odstopanja preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom. Avonove gospe niso davčni zavezanci in enostavno nimajo obveznosti dokumentiranja in upravičevanja, kakršne imajo davčni zavezanci, kar bi jim omogočilo prikazati, da bi imele pravico do odbitka (in obseg te pravice), če bi bile registrirane. Kakršno koli morebitno upoštevanje fiktivnega vstopnega davka bi se presojalo ob predložitvi sprejemljivih listinskih dokazov (28) s strani družbe Avon, ki bi prikazali, da so taki stroški nastali.

74.

Drugič, v zadevi Sudholz je Sodišče razsodilo, da lahko pretirana otežitev postopka za uporabo odstopanja izniči njegove prednosti. (29) Poskus obračuna fiktivnega vstopnega davka nedvomno vodi k večji zapletenosti uporabe odstopanja, zlasti zato, ker ne obstajajo popolne zabeležbe glede upoštevanih stroškov. Res je, da je šlo v zadevi Sudholz za odstopanje, namenjeno poenostavitvi. Vendar zaskrbljenost v zadevi Sudholz glede večje zapletenosti po mojem mnenju enako velja glede odstopanja v obravnavani zadevi. Ena od posebnih prednosti modela neposredne prodaje je zmanjšana zapletenost v upravnem smislu. To, da bi to zapletenost v praksi pripeljali nazaj „skozi zadnja vrata“, tako da bi (delno) naložili javni upravi upravno breme, za katero so se Avonove gospe odločile, da ga ne želijo prevzeti, (30) je po mojem mnenju prav

tako problematično kot v zadevi Sudholz.

75.

Tretji?, glede na prejšnji točki so potrebni jasni in nedvoumni dokazi o stroških, zaradi katerih pride do fiktivnega vstopnega davka, ki presegajo prag pomembnosti, preden je mogoče šteti, da je absolutna zavrnitev upoštevanja teh stroškov nesorazmerna.

76.

Kaj je ta prag pomembnosti?

77.

Izhodišče za odgovor na to vprašanje je člen 27(1) Šeste direktive o DDV, v katerem je zaobjeto načelo sorazmernosti v okviru te konkretne določbe, (31) v kateri je določeno, da odstopanja „ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje“.

78.

Menim, da mora biti vsak prag pomembnosti objektivni. Da bi spoštoval enako davčno obravnavanje in da bi odseval zgornje besedilo člena 27(1), se ne more razlikovati glede na konkretne okoliščine danega davčnega zavezanca, ampak ga je treba presojati glede na dohodke države članice iz DDV.

79.

Vendar ni jasno, kaj je točka primerjave za ugotovitev, kaj je „zanemarljivo“. Tako bi lahko besedam „skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje“ potencialno pripisali zelo različne velikostne razrede.

80.

Zamisliti si je mogoče vsaj tri možnosti, odvisno od tega, ali se primerjava tega, kaj ni zanemarljivo, opravi glede na:

—

celoto lastnih prihodkov Unije, pridobljenih iz DDV. To razumevanje je podprto z uvodnimi izjavami Direktive 2004/7/ES (32), s katero je bila v člen 27(1) dodana beseda „skupni“ in v kateri je izrecno navedeno, da bi morala biti ta presoja „narejena globalno, s sklicevanjem na makroekonomske napovedi v zvezi z možnim vplivom ukrepa na lastna sredstva Skupnosti, pridobljena z DDV“; (33)

—

celoto lastnih prihodkov države članice, pridobljenih iz DDV. To razumevanje je bližje naravnemu pomenu [besed] „skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje“, ker je jasno navedeno, da se cilja na davčne prihodke države članice, ne pa davčne prihodke Skupnosti;

—

prihodke iz DDV iz konkretne dobavne verige ali od posameznih izdelkov ali transakcij. To razumevanje je delno podprto na primer s sodbo Sodišča v zadevi Vandoorne. (34) V tej zadevi

je Sodišče namreč razsodilo, da vračilo DDV ne bi bilo zanemarljivo, ker bi pomenilo 100 % DDV, plačnega na dobave enemu samemu kupcu. (35)

81.

Menim, da sta besedilo in logika člena 27(1) Šeste direktive o DDV ter Direktive 2004/7 bolj naklonjena makroekonomski primerjavi, namreč na ravni Unije ali na ravni posamezne države članice. Menim, da gre pristop „Vandoorne“ predaleč v nasprotno smer. Blizu je zahtevi po podrobnem pristopu, kakršen je bil zavržen zgoraj v točkah od 60 do 62. Dejansko bi lahko resno ogrozil uporabo vsakega odstopanja. Prav tako je pomembno poudariti, da so bile okoliščine v zadevi Vandoorne precej nenavadne, zlasti dejstvo, da je DDV vnaprej plačal dobavitelj.

82.

Vendar menim, da dejansko ni potrebe, da bi se Sodišče v obravnavani zadevi podrobno ukvarjalo s tem vprašanjem, saj očitno ni dosežen noben zgornji prag (glede česar mora dejansko stanje preveriti predložitveno sodišče). Tako so na makroekonomski ravni zadevni zneski izrazito majhni. Pa tudi na bolj mikroekonomski ravni posameznih transakcij se zdijo zadevni zneski glede na predložene številke še vedno precej neznatni.

83.

Glede na navedeno menim, da ni mogoče trditi, da bi neupoštevanje fiktivnega vstopnega davka v zvezi s prodajnimi pripomočki imelo nezamisljiv vpliv na „[skupni] znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje“. Zato menim, da ni kršitve načela sorazmernosti ali meja, določenih s členom 27(1) Šeste direktive o DDV – kar pa mora na koncu presoditi predložitveno sodišče.

2) Davčna nevtrálnost

84.

Načelo davčne nevtrálnosti nasprotuje temu, da bi se za namene DDV podobne dobave blaga in opravljanje storitev obravnavali različno. (36)

85.

Predpostavimo v ta namen, da je mogoče izdelke, ki se prodajajo prek neposrednih prodajnih kanalov, kakršen je ta družbe Avon, in prek bolj tradicionalnih drobnoprodajnih trgovin, dejansko šteti za „podobne“ v smislu sodne prakse Sodišča, kar po mojem mnenju ni tako zelo očitno.

86.

Pa tudi če bi bilo tako, ostaja z odstopanjem in brez njega potencialno vprašanje davčne nevtrálnosti, v prvem primeru v škodo družbe Avon, v drugem primeru pa v škodo njenih konkurentov. (37) Če uporabim besede družbe Avon, pri reševanju enega problema je bil ustvarjen drugi.

87.

Glede tega se sklicujem na navedbe zgoraj v točki 60 o tem, da v primerih, kakršen je obravnavani, ki vsebuje zelo različne poslovne modele, enakega obravnavanja enostavno ni mogoče doseči.

88.

Kljub temu bi bilo mogoče trditi, da je v tej zadevi možno „bolj enako“ obravnavanje. Vendar je to po mojem mnenju zgolj preoblikovanje argumenta o sorazmernosti, ki je že bil zavrnjen zgoraj.

89.

Glede na zgoraj navedeno odstopanje in na to, kako ga organi Združenega kraljestva uporabljajo, nista v nasprotju z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti ali členom 27(1) Šeste direktive o DDV v delu, v katerem se „fiktivni vstopni davek“ na splošno – in konkretno glede prodajnih pripomočkov – ne upošteva.

f) Sklep glede prvega vprašanja

90.

Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje predložitvenega sodišča odgovori:

Ne z odstopanjem ne z nacionalnimi ukrepi za izvajanje te odločbe – kar mora na koncu preveriti predložitveno sodišče – nista kršeni načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti ali člen 27(1) Šeste direktive o DDV oziroma člen 395 Direktive 2006/112 v delu, v katerem je posledica te odločbe in teh nacionalnih ukrepov naložitev DDV na tržno ceno izdelkov, ki jih prodajajo preprodajalci, ki niso registrirani za DDV, ne da bi se upošteval nevračljivi vstopni DDV na predstavljene izdelke ali drugo blago in storitve, ki so jih ti preprodajalci kupili od tretjih oseb.

2. Četrto vprašanje

91.

Bistvo četrtega vprašanja predložitvenega sodišča je, ali na podlagi člena 27 Šeste direktive o DDV „davčne utaje ali izogibanje davkom“ pomenijo (i) neto davek, pri čemer se upošteva izstopni in vstopni davek v sistemu, zaradi katerega je nastala utaja ali izogibanje, ali (ii) bruto davek, pri čemer se upošteva le izstopni davek.

92.

Ker je odgovor na prvo vprašanje nikalen, četrtega vprašanja ni treba preučiti.

3. Drugo vprašanje

93.

Člen 27(2) Šeste direktive o DDV določa, da države članice, ki želijo pridobiti odstopanje, „[Komisiji] daljajo vse potrebne informacije“. Z drugim vprašanjem nacionalnega sodišča se v bistvu sprašuje, ali je bilo s to določbo od Združenega kraljestva zahtevano, da izpostavi vprašanje nevračljivega vstopnega DDV v tej zadevi, tako da bi ga bilo mogoče vgraditi v odstopanje.

a) Dopustnost

94.

Združeno kraljestvo trdi, da drugo vprašanje ni dopustno. V zvezi s tem navaja, da ni jasno, zakaj se vprašanje postavlja, da Sodišče ne pozna potrebnega dejanskega in pravnega ozadja, da bi

lahko nanj odgovorilo, ter da je poleg tega vprašanje hipotetično.

95.

S tem se ne strinjam.

96.

V zvezi s tem najprej opozarjam, da za vprašanja, ki jih temu Sodišču postavijo nacionalna sodišča, velja domneva upoštevnosti. (38) V obravnavani zadevi se mi v nasprotju s trditvami vlade Združenega kraljestva zdi precej jasno, zakaj je predložitveno sodišče postavilo drugo vprašanje in zakaj bi odgovor lahko vplival na izid zadeve.

97.

Če bi bila s členom 27 Šeste direktive o DDV določena pravna obveznost, da država članica v okviru prošnje za odstopanje Komisiji zagotovi konkretne informacije, razumem, zakaj bi lahko opustitev takega ravnanja vplivala na veljavnost odstopanja, ki je bilo na koncu odobreno.

98.

V zvezi z nezadostnostjo elementov, ki bi Sodišču omogočili podati koristen odgovor, se vlada Združenega kraljestva sklicuje zlasti na dopis, ki ga je družba Avon poslala HMRC in v katerem je izpostavljeno vprašanje „izgubljenega vstopnega davka“, in trdi, da Sodišče ne more presoditi pomena, ki bi ga bilo treba pripisati temu dopisu. Vendar sam menim, da je drugo vprašanje predložitvenega sodišča precej naenotno in se z njim sprašuje, ali je obstajala obveznost, da je Komisija opozorjena na nekatere probleme, ne pa, katere konkretne dejanske informacije bi morale biti posredovane v obravnavani zadevi.

99.

Nazadnje, vlada Združenega kraljestva trdi, da je drugo vprašanje hipotetično, ker bi bili podatki o stroških neposrednih prodajalcev upoštevni samo v zvezi z odstopanjem od pravil, ki se običajno uporabljajo za odbitek vstopnega davka na podlagi člena 17 Šeste direktive o DDV. V tem primeru pa ni bilo zaproseno za tako odstopanje.

100.

V zvezi s tem je dovolj navesti, da ta trditev meša začetek s koncem. Za ugotovitev, ali obstaja pravna obveznost za zagotovitev nekaterih informacij na podlagi člena 27, je osrednje vprašanje prav to, ali je to dejansko upoštevno.

101.

Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj trditve vlade Združenega kraljestva o nedopustnosti zavrne in odloči, da je drugo vprašanje dopustno.

b) Vsebina

102.

Uvodna pripomba: Sodišče je v zadevi Direct Cosmetics II resda potrdilo veljavnost Odločbe Sveta 85/369 – začasne predhodnice odstopanja, ki se je uporabljala od leta 1985 do leta 1987 – in ob tem razsodilo, da „se je obvestilo Združenega kraljestva Komisiji dovolj podrobno sklicevalo na potrebe, katerih izpolnjevanju je bil namenjen zadevni ukrep, ter je vsebovalo vse elemente,

potrebne za ugotovitev zasledovanega cilja“. (39)

103.

Vendar s to odločbo ni dokončno rešeno vprašanje, postavljeno z drugim vprašanjem nacionalnega sodišča, ker se je v tehničnem smislu nanašalo na prejšnje – žeprav zelo podobno in povezano – odstopanje, za katerega je zaprosilo Združeno kraljestvo. Prav tako Sodišče ni, kot je pripomnila družba Avon, posebej upoštevalo zadostnosti informacij z vidika davčne nevtralnosti.

104.

Kakor koli že, menim, da s členom 27(2) ni vzpostavljena zahteva po zagotovitvi informacij, kakršne so navedene v drugem vprašanju predložitvenega sodišča.

105.

Člen 27(2) Šeste direktive o DDV ne določa izrecno takih posebnih zahtev. S Komisijo se strinjam tudi, da mora biti predlog za odstopanje po svojem značaju vsaj deloma oblikovan abstraktno.

106.

Res je, da ti elementi sami po sebi ne nasprotujejo implicitni zahtevi za zagotovitev posebnih informacij, ki bi na primer znatno vplivale na velikost stroškov, zajetih z odstopanjem. Vendar v končni fazi menim, da ni potrebna podrobna razprava o natančnih oblikah zahteve po informacijah iz člena 27(2).

107.

Družba Avon posebej trdi, da je bilo Združeno kraljestvo dolžno obvestiti Komisijo, bodisi da (i) je neregistriranim preprodajalcem nastal DDV na nakup prodajnih pripomočkov in/ali drugih upoštevni vložkov, uporabljenih za njihove gospodarske dejavnosti, bodisi da (ii) je bila razlaga odstopanja s strani Združenega kraljestva taka, da neposrednemu prodajalcu ni bilo mogoče dovoliti znižanja DDV, ki je neregistriranemu preprodajalcu nastal pri nakupu prodajnih pripomočkov in/ali drugih upoštevni vložkov, pri izračunu izstopnega davka, ki ga plača neposredni prodajalec na podlagi prodajne cene neregistriranega preprodajalca.

108.

Menim, da Združenemu kraljestvu ni bilo treba izrecno postaviti nobenega od teh vprašanj, da bi ravnalo v skladu z zahtevami iz člena 27(2) Šeste direktive o DDV, iz precej preprostega razloga: obe točki sta očitni, bodisi vgrajeni v sistem DDV (prva točka) ali popolnoma logični in predvidljivi glede na področje uporabe odstopanja, za katero je bilo zaproseno (druga točka).

109.

V zvezi s prvo točko si je težko predstavljati gospodarski subjekt – ne glede na to, kako neznatna je njegova dejavnost – ki mu v povezavi njegovim delovanjem ne nastanejo nobeni vstopni stroški. Poleg tega je pobotanje vstopnega davka z izstopnim davkom tako bistven element sistema DDV, da zagotovo ne pomeni vidika, ki bi ga bilo treba pred Komisijo izrecno izpostaviti.

110.

Kar zadeva drugo točko, za odstopanje je bilo zaproseno in je bilo to odobreno v zvezi s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV. Tako – in iz razlogov, navedenih zgoraj v točkah od 50 do 54 –

bi moralo biti Komisiji jasno, da je na podlagi odstopanja izključeno vsakršno upoštevanje fiktivnega vstopnega davka.

111.

Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori:

Združeno kraljestvo v času, ko je zaprosilo za odobritev odstopanja na podlagi Odločbe Sveta 89/534/EGS, ni bilo dolžno obvestiti Komisije, da je neregistriranim preprodajalcem nastal DDV na nakup blaga, ki so ga uporabljali za namene svoje gospodarske dejavnosti.

4. Tretje vprašanje

112.

Predložitveno sodišče tretje vprašanje postavlja le za primer, da je odgovor na prvo in/ali drugo vprašanje pritrdilen.

113.

Ker predlagam, naj se na prvo in drugo vprašanje odgovori nikalno, tretjega vprašanja ni treba preučiti.

V. Predlog

114.

Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) (Združeno kraljestvo) odgovori:

Prvo vprašanje

Ne z odstopanjem, odobrenim z Odločbo Sveta 89/534/EGS z dne 24. maja 1989, s katero je Združenemu kraljestvu dovoljeno, da za nekatere dobave neregistriranim preprodajalcem uporabi ukrep o odstopanju od člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), ne z nacionalnimi ukrepi za izvajanje te odločbe – kar mora na koncu preveriti predložitveno sodišče – nista kršeni načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti ali člen 27(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) oziroma člen 395 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v delu, v katerem je posledica te odločbe in teh nacionalnih ukrepov naložitev DDV na tržno ceno izdelkov, ki jih prodajajo preprodajalci, ki niso registrirani za DDV, ne da bi se upošteval nevračljivi vstopni DDV na predstavitvene izdelke ali drugo blago in storitve, ki so jih ti preprodajalci kupili od tretjih oseb.

Drugo vprašanje

Združeno kraljestvo v času, ko je zaprosilo za odobritev odstopanja na podlagi Odločbe Sveta 89/534, ni bilo dolžno obvestiti Komisije, da je neregistriranim preprodajalcem nastal DDV na nakup blaga, ki so ga uporabljali za namene svoje gospodarske dejavnosti.

Tretje in četrto vprašanje

Glede na odgovor na prvo in drugo vprašanje tretjega in četrtega vprašanja ni treba preučiti.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

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

(3) Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

(4) Člen 2 glavne direktive o DDV.

(5) Člen 9 glavne direktive o DDV.

(6) Člen 73 glavne direktive o DDV.

(7) Člen 395 glavne direktive o DDV. Besedilo člena 395(1) glavne direktive o DDV se nekoliko, vendar ne po vsebini, razlikuje od besedila člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

(8) Odločba Sveta z dne 24. maja 1989, s katero je Združenemu kraljestvu dovoljeno, da za nekatere dobave neregistriranim preprodajalcem uporabi ukrep o odstopanju od člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1989, L 280, str. 54).

(9) Glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470, točka 68), in z dne 27. januarja 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, točka 33).

(10) Za tak primer gre pri ukrepih za poenostavitve, kar je Sodišče že izrecno potrdilo. Glej na primer sodbi z dne 29. aprila 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, točka 62), in z dne 27. januarja 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, točka 31). Vendar to velja glede vseh odstopanj.

(11) Za pregled obstoječih odstopanj in določb, na katera se nanašajo, kot jih je zbrala Komisija, glej

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

(12) Sodba z dne 10. aprila 1984, Komisija/Belgija (324/82, EU:C:1984:152, točka 29). Glej tudi sodbo z dne 29. maja 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, točka 24).

(13) Sodbi z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470, točka 60), in z dne 29. aprila 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, točka 46).

(14) Sodba z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 52).

(15) Točki 40 in 41 teh sklepnih predlogov zgoraj.

(16) 85/369/EGS: Uporaba člena 27 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o davku na dodano vrednost (odobritev odstopanja, za katero je zaprosilo Združeno kraljestvo zaradi omogočanja preprečevanja nekaterih vrst davčnih utaj) (UL 1985, L 199, str. 60).

(17) Sodba z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86,

EU:C:1988:383, točka 53).

(18) člen 167 glavne direktive o DDV.

(19) Ali vsaj z načinom, kako ga Združeno kraljestvo uporablja.

(20) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 73).

(21) Glej tudi sodno prakso, navedeno zgoraj v opombi 10.

(22) Sodbi z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470, točka 60), in z dne 29. aprila 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, točka 46).

(23) Točka 44 teh sklepnih predlogov zgoraj.

(24) Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 48), v zvezi s predhodnikom odstopanja (Odločba Sveta 85/369).

(25) Glej sodbo z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 39).

(26) Glej točko 27 zgoraj.

(27) Glej opombo 10 zgoraj.

(28) Glej v tem smislu sklicevanje na „objektivna dejstva“ v sodbi z dne 29. maja 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, točka 26).

(29) Glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, točka 63).

(30) Glej točko 60 teh sklepnih predlogov zgoraj.

(31) Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 52).

(32) Direktiva Sveta z dne 20. januarja 2004 o spremembi Direktive 77/388 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede dodeljevanja pooblastil za izvajanje in glede postopka za sprejemanje odstopanj (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 7).

(33) Moj poudarek.

(34) Sodba z dne 27. januarja 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33).

(35) Zadeva se je nanašala na odstopanje, po katerem je DDV na cigarete proizvajalec plačal vnaprej na podlagi prižakovane končne prodajne cene (davčna znamka). Družba Vandoorne je po stežaju in nezmožnosti plačila s strani enega od svojih kupcev zahtevala vračilo denarja, ki ga je plačala svojemu dobavitelju, v višini DDV (tehnično ni šlo za DDV, ker je tega plačal že proizvajalec, je pa bil ta strošek v celoti prenesen navzdol po dobavni verigi do družbe Vandoorne).

(36) Sodba z dne 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točki 41 in 42).

(37) Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 49).

(38) Glej na primer sodbo z dne 11. novembra 2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, točka 20).

(39) Sodba z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 36).