

62016CJ0305

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. prosince 2017 (*1)

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

Ve věci C-305/16,

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

Avon Cosmetics Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

–

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

–

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

–

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

–

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

Rozsudek

1

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

2

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

Právní rámec

Unijní právo

3

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

4

Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmetem daní z přidané hodnoty je:

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

[...]“

5

Článek 4 odst. 1 této směrnice stanovil:

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

„kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

6

Článek 11 uvedené směrnice zní:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

a)

při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]

7

Článek 17 téže směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpouštění daně“, stanovil:

„1. Nárok na odpouštění daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpouštitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a)

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

[...]

8

Článek 27 šesté směrnice zní takto:

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

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

[...]

9

Druhý až pátý bod odvodnění, jakož i devátý a desátý bod odvodnění rozhodnutí 89/534 stanoví:

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]“

10

Článek 1 tohoto rozhodnutí uvádí:

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

Právo Spojeného království

11

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

„DPH v souladu s ustanoveními tohoto zákona podléhá

a)

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

12

§lánek 4 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„DPH se vybírání ze všech dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnĚných ve SpojenĚm království, pokud se jedná o zdanitelnĚ dodání nebo poskytnutí, která osoba povinná k dani uskutečňuje v rámci své hospodářské činnosti.

[...]

13

§lánek 19 odst. 2 uvedenĚho zákona zní:

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

[...]

14

Bod 2 pĚílohy 6 tĚhož zákona stanoví:

„Pokud

a)

veškerá hospodářská činnost osoby povinnĚ k dani nebo její část spočívá v dodávání zboží nĚkolika osobám za účelem jeho maloobchodního prodeje tĚmito nebo jinými osobami a

b)

tyto osoby nejsou osobami povinnými k dani,

může [daňová správa] písemným oznámením osobĚ povinnĚ k dani nařídít, aby za hodnotu každĚho takovĚho dodání, které uskuteční po pĚijetí tohoto oznámení nebo po pozdějším datu, které může být stanoveno v oznámení, považovala jeho maloobchodní tržní cenu.“

15

Na základĚ odchylnĚ úpravy uvedené v pĚedcházejícím bodĚ zaslala daňová správa společnosti Avon písemné oznámení (Notice of Direction) (dále jen „individuální oznámení“), které zní takto:

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

a)

vaší společností osobám nepovinným k dani [...]

b)

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

považuje jeho maloobchodní tržní cena.“

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

16

Společnost Avon vykonává ?innost v oblasti výroby a prodeje výrobk?, které se používají p?edevším pro kosmetické ú?ely. Jejich maloobchodní prodej se uskute?uje prost?ednictvím nezávislých zástupc? (dále jen „zástupci“), z nichž tém?? všichni, kte?í p?sobí ve Spojeném království, nepodléhají DPH, jelikož nejsou k této dani registrováni a nedosahují dostate?ného obratu, aby byli povinn? plátcí DPH.

17

Společnost Avon prodává výrobky svým zástupc?m za sníženou cenu ve srovnání s maloobchodní cenou stanovenou společností Avon a tento prodej podléhá DPH. Naproti tomu z d?vodu, že uvedení zástupci nejsou povinni k dani, nepodléhá maloobchodní prodej, který uskute?ují, DPH.

18

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

19

Za ú?elem nápravy této situace sv??ilo Spojené království zejména prost?ednictvím Finance Act 1977 (finan?ní zákon z roku 1977) da?ové správ? pravomoc na?ídit osobám povinným k DPH, aby da?, kterou mají zaplatit, byla vypo?ítána na základ? maloobchodní ceny.

20

V souladu s ?l. 27 odst. 5 šesté sm?rnice uv?domilo Spojené království o tomto opat?ení Komisi Evropských společenství jako zvláštní odchylné opat?ení ve smyslu odstavce 1 uvedeného ?lánku, které hodlalo zachovat po vstupu šesté sm?rnice v platnost dne 1. ledna 1978.

21

Rozhodnutím Rady 85/369/EHS ze dne 13. ?ervna 1985, nazvaným „Použití ?lánku 27 šesté sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o DPH (Povolení výjimky požadované Spojeným království za ú?elem zabrán?ní ur?itým druh?m da?ových únik?) (neoficiální p?eklad)“ (Ú?. v?st. 1985, L 199, s. 60), bylo odchylné opat?ení povoleno na období dvou let a poté byla jeho platnost prodloužena o další dva roky.

22

Soudní dv?r, kterému byly p?edloženy žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce týkající se uplat?ování odchylného opat?ení povoleného rozhodnutím 85/369, neodhalil žádnou skute?nost, kterou by mohla být dot?ena platnost tohoto rozhodnutí (rozsudek ze dne 12. ?ervence 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs, 138/86 a 139/86, EU:C:1988:383).

23

Rozhodnutím 89/534 Rada prodloužila platnost povolení ud?leného Spojenému království odchýlit

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

24

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

25

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

26

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

27

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

28

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

29

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

30

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

31

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

32

Vzhľadom k tomu, že toto ustanovenie preberá známi rozhodnutia 89/534 a vzhľadom k pochybnosťami o platnosti tohoto rozhodnutia s ohľadom zejména na zásadu daťovej neutrality považuje predkladajúci súd za nezbytné obrátiť sa v tejto súvislosti na Súdny dvor.

33

Za týchto podmienok se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [súd prvého stupňa (daťový senát)] rozhodl prerušiť činnosť a položiť Súdny dvor nasledujúce predbežné otázky:

„1)

Jsou příslušná povolenia, prováděcí právní předpisy anebo správní ujednání v rozporu s nějakými ustanoveními nebo zásadami unijního práva, jestliže v případě, kdy primární prodejce prodává zboží (dále jen „prodejní pomůcky“) prodejcem neregistrovaným k dani nebo kdy prodejce neregistrovaný k dani nakupuje zboží a služby od třetích osob (dále jen „zboží a služby od třetí osoby“), které prodejci neregistrovaní k dani v obou případech využívají na podporu své hospodárské činnosti spočívající v prodeji jiného zboží, které je rovněž nakupováno od primárního prodejce a vztahuje se na něj správní ujednání prijaté na základě odchýlené úpravy naposledy povolené rozhodnutím

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

2)

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

3)

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

a)

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

b)

Zda:

i)

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

ii)

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

iii)

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

iv)

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

c)

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

i)

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

ii)

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

iii)

prohlásil, že vnitrostátní právní předpisy jsou neplatné, nebo

iv)

prohlásil, že [individuální oznámení] je neplatné, nebo

v)

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

4)

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

K předložným otázkám

K první otázce

34

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

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

35

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

36

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

37

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

38

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

39

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

40

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

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

41

Podle tohoto ustanovení nelze dať související s p?edvád?cími vzorky nebo jiným zbožím a službami nakoupenými prodejci, a to bez ohledu na skute?nost, zda mají ?i nikoli povinnost k DPH, ode?íst od dan? splatné spole?ností uskute??ující p?ímý prodej, jako je spole?nost Avon ve sporu v p?vodním ?ízení, která nekoupila žádné zboží nebo službu od t?etí osoby, ale která je naopak, pokud jde o p?edvád?cí vzorky, prodala t?mto prodejcem.

42

Mimoto je t?eba zd?raznit, že zástupci, o n?ž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, kte?í prodávají výrobky v rámci struktury p?ímého prodeje, nejsou povinni k DPH, a tudíž nemají podle ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice nárok na vrácení celé nebo ?ásti dan?, kterou jim fakturují dodavatelé zboží nebo služeb.

43

Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je t?eba odpov?d?t tak, že ?lánky 17 a 27 šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému opat?ení, jako je opat?ení dot?ené v p?vodním ?ízení, které bylo povoleno rozhodnutím 89/534 na základ? ?látku 27 této sm?rnice a odchyluje se od ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) uvedené sm?rnice, podle kterého je základem DPH spole?nosti uskute??ující p?ímý prodej obvyklá cena zboží prodávaného ve fázi kone?né spot?eby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kte?í nejsou plátcí DPH, i když toto odchylné opat?ení nikterak nezohled?uje DPH zaplacenou na vstupu týkající se p?edvád?cích vzork?, které koupili tito prodejci od uvedené spole?nosti.

44

Pokud jde o platnost rozhodnutí 89/534, zaprvé je t?eba p?ipomenout, že aby byl unijní akt týkající se systému DPH v souladu se zásadou proporcionality, musí být ustanovení, která obsahuje, považována za vhodná a nezbytná k uskute?n?ní cíl?, které sleduje, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady šesté sm?rnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. zá?í 2000, Ampafrance a Sanofi, C?177/99 et C?181/99, EU:C:2000:470, bod 60, a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C?17/01, EU:C:2004:242, bod 46).

45

V projednávaném p?ípad? je t?eba poukázat na to, že odchylné opat?ení obsažené v rozhodnutí 89/534 sleduje v souladu s druhým až ?tvrtým bodem od?vodn?ní tohoto rozhodnutí cíl zabránit vyhýbání se da?ovým povinnostem a na dále to, že jeho p?edm?tem je umožnit Spojenému království napravit ur?ité specifické problémy, které zp?sobuje struktura p?ímého prodeje v oblasti DPH. Z d?vodu p?ítomnosti prodejce, kte?í nejsou plátcí dan?, v poslední fázi uvád?ní výrobky na trh s sebou totiž tato struktura nese, že dodání uskute??ovaná t?mito prodejci kone?nému spot?ebiteli nepodléhají této dani.

46

V této souvislosti je t?eba poukázat na to, že Soudní dv?r rozhodl, že pojem „vyhýbání se da?ovým povinnostem“ ve smyslu ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice odpovídá ?ist? objektivnímu jevu a že toto ustanovení umož?uje p?ijmout opat?ení odchylné se od základního pravidla stanoveného v ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této sm?rnice, i když ?innosti osoby povinné k dani

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

47

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

48

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

49

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

50

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

51

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

52

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

53

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

54

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

55

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

56

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

K druhé otázce

57

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

K přípustnosti

58

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

59

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

60

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

kteřé v daném pŕípadŕ chybŕly, takov odpovŕŕ by mohla mıt dŕsledky na platnost rozhodnutí 89/534, a tedy na rozhodnutí sporu v pŕvodnm řızen.

61

Pokud jde o druh dŕvod nepŕípustnosti vznesen vládou Spojeného království, je tŕeba konstatovat, Œe pŕedkldajc soud v projednávaném pŕípadŕ vylŕil právní a skutkov rámec sporu v pŕvodnm řızen zpŕsobem, kter je dostateĝn pŕesn na to, aby zŕastnn uvedení v řılnku 23 jedncho řádu Soudního dvora Evropsk unie mohli pŕedloŒit vyjdŕen a Soudní dvŕr mohl na otázky, kter mu jsou poloŒeny, uŒiteĝn odpovŕdŕt.

62

S ohledem na vŒe uveden je tŕeba konstatovat, Œe druh otázka je pŕípustn.

K vŕci sam

63

vodem je tŕeba pŕipomenout, Œe Spojen království poŒdalo o odchylku podle řılnku 27 Œest smŕnice od řıl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této smŕnice, kter stanoví pravidla pro urĝen základu DPH, aby se zabŕnilo vyhýbání se daŕovm povinnostem z dŕvodu prodeje vrobkŕ ve fázi koneĝn spotŕeby prodejci, kteŕ nejsou plátci této danŕ.

64

Podle řıl. 27 odst. 2 této smŕnice pŕitom řılensk stát, kter hodlá zavést opatŕen odchylující se od tohoto řılnku, musí Komisi poskytnout veŒker nezbytn údaje.

65

V této souvislosti je tŕeba zdŕraznit, Œe Soudní dvŕr v rozsudku ze dne 12. řervence 1988, *Direct Cosmetics a Laughtons Photographs* (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383), kter se týká zejména platnosti rozhodnutí 85/369, jeŒ bylo mezitím nahrazeno rozhodnutím 89/534, kter je v podstatŕ totoŒn, neodhalil Œdnou skuteĝnost, kterou by mohla být dotŕena platnost tohoto prvního rozhodnutí, poté, co zejména v bodŕ 36 uvedenho rozsudku konstatoval, Œe oznámení zaslan Komisi dostateĝn podrobn uvedlo potŕeby, kter mŕlo dotŕen opatŕen uspokojit, a obsahovalo veŒker podstatn skuteĝnosti umoŒŕujc urĝit sledovan cíl.

66

V tomto rámci je nejprve tŕeba poukázat na to, Œe skuteĝnost, Œe jsou prodejci, kteŕ nejsou plátci danŕ, zatŒeni DPH z nákupu pŕedvdŕcch vzorkŕ od spoleĝnosti uskuteĝujc pŕm prodej, jako je spoleĝnost Avon ve sporu v pŕvodnm řızen, aniŒ by ji mohli odeŕst, není informc, kter se jako takov vztahuje k cíli sledovanému poŒdovanou odchylkou nebo základnímu mechanismu odchylky, a sice urĝen hodnoty základu danŕ.

67

Dále je nutno konstatovat, Œe tato okolnost je vlastn systému DPH, jelikoŒ – jak bylo jŒ uvedeno v bodech 42 a 48 tohoto rozsudku – prodejci, kteŕ nejsou plátci této danŕ, nemohou uplatŕovat Œdn nárok na odpoŕet danŕ, kter je jim fakturována. Nelze tedy uŕinit zvŕr, Œe Komise mŕla být v Œdosti o odchylku, kterou j zaslalo Spojen království, o takov okolnosti informována.

68

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

69

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

K třetí otázce

70

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

Ke čtvrté otázce

71

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

72

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

73

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

K nákladům řízení

74

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

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

1)

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

2)

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

3)

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

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: angličtina.