Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. prosince 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň 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 plátci daně – Daň 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,

* Jednací jazyk: angličtina.

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 prodejcům neregistrovaným k dani opatření odchylující se od čl. 11 [bodu 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 plátci daně, pro účely určení základu daně 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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1).

4 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

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

6 Článek 11 uvedené směrnice zněl:

„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 odpočet daně“, stanovil:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích 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 zněl takto:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí 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 odůvodnění, jakož i devátý a desátý bod odůvodnění 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 odchylující se 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 správní rozhodnutí, 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 Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383)] mimo jiné rozhodl, že článek 27 šesté směrnice umožňuje přijmout takové odchylující se 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 Článek 4 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„DPH se vybírá ze všech dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněných ve Spojeném království, pokud se jedná o zdanitelné dodání nebo poskytnutí, která osoba povinná k dani uskutečňuje v rámci své hospodářské činnosti.

[…]“

13 Článek 19 odst. 2 uvedeného zákona zní:

„Je-li dodání uskutečňováno 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 přílohy 6 téhož zákona stanoví:

„Pokud

a) veškerá hospodářská činnost osoby povinné 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 povinné k dani nařídit, aby za hodnotu každého takového dodání, které uskuteční po přijetí tohoto oznámení nebo po pozdějším datu, které může být stanoveno v oznámení, považovala jeho maloobchodní tržní cenu.“

15 Na základě odchylné úpravy uvedené v předcházejícím bodě zaslala daňová správa společnosti Avon písemné oznámení (*Notice of Direction*) (dále jen „individuální oznámení“), které zní takto:

„Na základě [přílohy 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 každého zdanitelného 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 původním řízení a předběžné otázky

16 Společnost Avon vykonává činnost v oblasti výroby a prodeje výrobků, které se používají především pro kosmetické účely. Jejich maloobchodní prodej se uskutečňuje prostřednictvím nezávislých zástupců (dále jen „zástupci“), z nichž téměř všichni, kteří působí ve Spojeném království, nepodléhají DPH, jelikož nejsou k této dani registrováni a nedosahují dostatečného obratu, aby byli povinně plátci DPH.

17 Společnost Avon prodává výrobky svým zástupcům za sníženou cenu ve srovnání s maloobchodní cenou stanovenou společností Avon a tento prodej podléhá DPH. Naproti tomu z důvodu, že uvedení zástupci nejsou povinni k dani, nepodléhá maloobchodní prodej, který uskutečňují, DPH.

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

19 Za účelem nápravy této situace svěřilo Spojené království zejména prostřednictvím Finance Act 1977 (finanční zákon z roku 1977) daňové správě pravomoc nařídit osobám povinným k DPH, aby daň, kterou mají zaplatit, byla vypočítána na základě maloobchodní ceny.

20 V souladu s čl. 27 odst. 5 šesté směrnice uvědomilo Spojené království o tomto opatření Komisi Evropských společenství jako zvláštní odchylné opatření ve smyslu odstavce 1 uvedeného článku, které hodlalo zachovat po vstupu šesté směrnice v platnost dne 1. ledna 1978.

21 Rozhodnutím Rady 85/369/EHS ze dne 13. června 1985, nazvaným „Použití článku 27 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o DPH (Povolení výjimky požadované Spojeným královstvím za účelem zabránění určitým druhům daňových úniků) (*neoficiální překlad*)“ (Úř. věst. 1985, L 199, s. 60), bylo odchylné opatření povoleno na období dvou let a poté byla jeho platnost prodloužena o další dva roky.

22 Soudní dvůr, kterému byly předloženy žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se uplatňování odchylného opatření povoleného rozhodnutím 85/369, neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost tohoto rozhodnutí (rozsudek ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs, 138/86 a 139/86, EU:C:1988:383).

23 Rozhodnutím 89/534 Rada prodloužila platnost povolení uděleného 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 plátci daně. Jinými slovy, podle této struktury se DPH z výrobků prodávaných společností Avon zástupcům 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 přeplatek 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 plátci daně, pro osobní potřebu a že tito zástupci prodávají určité výrobky se slevou.

25 Společnost Avon podala k předkládajícímu soudu žalobu na vrácení přeplatku na DPH v celkové výši přibližně 14 milionů liber šterlinků (GBP) (přibližně 15 792 000 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 objemů 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, odpočíst.

26 Individuální oznámení proto překročilo rámec toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle a vede k přeplatku 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 společností 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 podpůrně aby byla prohlášena neplatnost rozhodnutí 89/534, přílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994 a individuálního oznámení.

28 Daňová správa připomíná, že toto ustanovení má za cíl zabránit ztrátě příjmů z prodeje výrobků, který nepodléhá DPH z jejich maloobchodní ceny. Je toho názoru, že nezohlednění DPH zaplacené zástupci za nákup předváděcích vzorků neporušuje zásady proporcionality, rovného zacházení ani neutrality, a nenarušuje hospodářskou soutěž, jelikož Avon si zvolila odlišnou strukturu fungování a odlišný tržní přístup, než je struktura fungování a tržní přístup tradičních maloobchodních prodejců, a že společnost Avon a tito prodejci vykonávají činnost na odlišných trzích, třebaže prodávané výrobky jsou podobné. Tyto okolnosti podle jejího názoru odůvodňují rozdílné daňové zacházení.

29 Mimoto podle této daňové správy není třeba zbytečně komplikovat výpočet a výběr DPH daňovým poplatníkům a daňovým orgánům. Přijmout argumenty společnosti Avon by přitom vedlo k významné administrativní zátěži zástupců, kteří nejsou plátci daně.

30 Daňová správa uvádí, že nemůže vykládat přílohu 6 bod 2 zákona z roku 1994 v tom smyslu, že Avon může odečíst DPH zaplacenou zástupci za nákup předváděcích vzorků, aniž by překročila povolení udělené Radou, vlastní právní úpravu a zásadu, podle které musí být výjimka z běžného mechanismu DPH vykládána restriktivně.

31 Mezitímním rozsudkem ze dne 19. února 2014 předkládající soud rozhodl, že znění rozhodnutí 89/534, převzaté do přílohy 6 bodu 2 zákona z roku 1994, neumožňuje zohlednit daň zaplacenou zástupci za nákup předváděcích vzorků, v důsledku čehož vzniká „nevratná“ daň, tzn. daň zaplacená na vstupu, která nemůže být získána nazpět. Předkládající soud z toho vyvodil, že posledně uvedené ustanovení vede k nekalé hospodářské soutěži mezi společností Avon a subjekty, které prodávají výrobky

prostřednictvím prodejců, kteří jsou plátci daně. Příloha 6 bod 2 zákona z roku 1994 tudíž překračuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení jeho cíle, kterým je zabránit jakémukoli vyhýbání se daňovým povinnostem.

32 Vzhledem k tomu, že toto ustanovení přebírá znění rozhodnutí 89/534 a vzhledem k pochybnostem o platnosti tohoto rozhodnutí s ohledem zejména na zásadu daňové neutrality považuje předkládající soud za nezbytné obrátit se v této souvislosti na Soudní dvůr.

33 Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou příslušná povolení, prováděcí právní předpisy anebo správní ujednání v rozporu s nějakými ustanoveními nebo zásadami unijního práva, jestliže v případě, kdy přímý prodejce prodává zboží (dále jen ‚prodejní pomůcky') prodejcům 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 hospodářské činnosti spočívající v prodeji jiného zboží, které je rovněž nakupováno od přímého prodejce a vztahuje se na něj správní ujednání přijaté na základě odchylné úpravy naposledy povolené rozhodnutím [89/534] […], vyžadují, aby přímý prodejce účtoval daň 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 těmito prodejními pomůckami anebo zbožím a službami od třetí osoby?

2) Když Spojené království žádalo Radu o povolení odchylné úpravy [uvedené v příloze 6 bodu 2 zákona z roku 1994], mělo povinnost informovat Komisi o tom, že prodejci neregistrovaní k dani nesou DPH z nákupu prodejních pomůcek anebo zboží a služeb od třetí osoby, které používají pro účely své ekonomické činnosti, a že odchylná úprava by měla být upravena tak, aby zohledňovala nevratnou daň zaplacenou na vstupu nebo přeplatek daně zaplacené na výstupu?

3) V případě kladné odpovědi na první nebo druhou otázku:
   a) Mohou a mají být příslušná povolení, prováděcí právní předpisy nebo správní ujednání vykládány tak, že zohledňují i) nevratnou DPH zaplacenou prodejci neregistrovanými k dani v souvislosti s prodejními pomůckami nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tito prodejci neregistrovaní k dani použili pro účely své ekonomické činnosti, nebo ii) DPH, která převyšuje daň nezaplacenou z důvodu ‚vyhýbání se daňovým povinnostem' a kterou vybrala [daňová správa], nebo iii) potenciální nekalou hospodářskou soutěž mezi přímými prodejci, jejich prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují přímý prodej?
   b) Zda:
      i) povolení odchylné úpravy od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, udělené Spojenému království, bylo protiprávní;
      ii) je kromě odchylné úpravy od čl. 11 bodu A odst. 1) písm. a) šesté směrnice [uvedené v příloze 6 bodu 2 zákona z roku 1994] nezbytná odchylná úprava od článku 17 šesté směrnice. Pokud tomu tak je, zda jednalo Spojené království protiprávně, když nepožádalo Komisi nebo Radu o povolení odchýlit se od [tohoto] článku 17;
      iii) Spojené království jedná protiprávně, když DPH neuplatňuje takovým způsobem, aby přímí prodejci mohli uplatnit odpočet DPH u prodejních pomůcek nebo ze zboží a služeb od třetí osoby, které použili v rámci své ekonomické činnosti, kterou jsou zatíženi prodejci neregistrovaní k dani;
      iv) všechna příslušná povolení, prováděcí právní předpisy nebo správní ujednání či jejich části jsou v důsledku toho neplatné anebo protiprávní.
   c) Je vhodným prostředkem nápravy, aby Soudní dvůr […] či vnitrostátní soud:
      i) rozhodl, že členský 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 pomůckami nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tito 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 přímými prodejci, jejich prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují přímý 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 pomůckami nebo zbožím a službami od třetí osoby, jež tito 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 přímými prodejci, jejich prodejci neregistrovanými k dani a podniky, které neuskutečňují přímý prodej.

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

K předběžným 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 původním 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 přímý prodej obvyklá cena zboží prodávaného ve fázi konečné spotřeby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kteří nejsou plátci 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 těmito prodejci v souvislosti s týmiž 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, odchylná 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 odpočtu DPH přímo zatěžující plnění uskutečněná na vstupu, přičemž nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, 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 správě povoluje, aby určila základ daně osobě povinné k DPH pro výrobky, které dodává prodejcům, kteří nejsou plátci daně, podle maloobchodní ceny těchto výrobků na trhu. Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace v původním řízení, je jaksi zatížen daňovou povinností plátce DPH namísto prodejců, kteří nejsou plátci daně.

39 Odchylné opatření povolené rozhodnutím 89/534 se však netýká pravidel, kterými se řídí nárok na odpočet, 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 odpočíst 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 daň související s předváděcími vzorky nebo jiným zbožím a službami nakoupenými prodejci, a to bez ohledu na skutečnost, zda mají či nikoli povinnost k DPH, odečíst od daně splatné společností uskutečňující přímý prodej, jako je společnost Avon ve sporu v původním řízení, která nekoupila žádné zboží nebo službu od třetí osoby, ale která je naopak, pokud jde o předváděcí vzorky, prodala těmto prodejcům.

42 Mimoto je třeba zdůraznit, že zástupci, o něž se jedná ve věci v původním řízení, kteří prodávají výrobky v rámci struktury přímého prodeje, nejsou povinni k DPH, a tudíž nemají podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na vrácení celé nebo části daně, kterou jim fakturují dodavatelé zboží nebo služeb.

43 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že články 17 a 27 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, které bylo povoleno rozhodnutím 89/534 na základě článku 27 této směrnice a odchyluje se od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, podle kterého je základem DPH společnosti uskutečňující přímý prodej obvyklá cena zboží prodávaného ve fázi konečné spotřeby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kteří nejsou plátci DPH, i když toto odchylné opatření nikterak nezohledňuje DPH zaplacenou na vstupu týkající se předváděcích vzorků, které koupili tito prodejci od uvedené společnosti.

44 Pokud jde o platnost rozhodnutí 89/534, zaprvé je třeba připomenout, 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 uskutečnění cílů, které sleduje, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. září 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 případě je třeba poukázat na to, že odchylné opatření obsažené v rozhodnutí 89/534 sleduje v souladu s druhým až čtvrtým bodem odůvodnění tohoto rozhodnutí cíl zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem a na dále to, že jeho předmětem je umožnit Spojenému království napravit

určité specifické problémy, které způsobuje struktura přímého prodeje v oblasti DPH. Z důvodu přítomnosti prodejců, kteří nejsou plátci daně, v poslední fázi uvádění výrobků na trh s sebou totiž tato struktura nese, že dodání uskutečňovaná těmito prodejci konečnému spotřebiteli nepodléhají této dani.

46 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr rozhodl, že pojem „vyhýbání se daňovým povinnostem“ ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice odpovídá čistě objektivnímu jevu a že toto ustanovení umožňuje přijmout opatření odchylující se od základního pravidla stanoveného v čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této směrnice, i když činnosti 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 prodejců, kteří nejsou plátci daně, přičemž základ daně této společnosti se určuje s ohledem na obvyklou nebo tržní cenu zboží prodávaného těmito prodejci, zabránit ztrátě daňových příjmů vyplývající 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 plátci 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 učinit 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 plátci daně, od společnost uskutečňující přímý prodej, jako je společnost Avon ve sporu v původním řízení, vede k tomu, že dodavatelský řetězec 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 plátci daně, nesou DPH z nákupu předváděcích vzorků od společnosti uskutečňující přímý 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 zatřetí 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, které v daném případě chyběly, taková odpověď by mohla mít důsledky na platnost rozhodnutí 89/534, a tedy na rozhodnutí sporu v původním řízení.

61 Pokud jde o druhý důvod nepřípustnosti vznesený vládou Spojeného království, je třeba konstatovat, že předkládající soud v projednávaném případě vylíčil právní a skutkový rámec sporu v původním řízení způsobem, který je dostatečně přesný na to, aby zúčastnění uvedení v článku 23 jednacího řádu Soudního dvora Evropské unie mohli předložit vyjádření a Soudní dvůr mohl na otázky, které mu jsou položeny, užitečně odpovědět.

62 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že druhá otázka je přípustná.

K věci samé

63 Úvodem je třeba připomenout, že Spojené království požádalo o odchylku podle článku 27 šesté směrnice od čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) této směrnice, který stanoví pravidla pro určení základu DPH, aby se zabránilo vyhýbání se daňovým povinnostem z důvodu prodeje výrobků ve fázi konečné spotřeby prodejci, kteří nejsou plátci této daně.

64 Podle čl. 27 odst. 2 této směrnice přitom členský stát, který hodlá zavést opatření odchylující se od tohoto článku, musí Komisi poskytnout veškeré nezbytné údaje.

65 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383), který se týká zejména platnosti rozhodnutí 85/369, jež bylo mezitím nahrazeno rozhodnutím 89/534, které je v podstatě totožné, neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost tohoto prvního rozhodnutí, poté, co zejména v bodě 36 uvedeného rozsudku konstatoval, že oznámení zaslané Komisi dostatečně podrobně uvedlo potřeby, které mělo dotčené opatření uspokojit, a obsahovalo veškeré podstatné skutečnosti umožňující určit sledovaný cíl.

66 V tomto rámci je nejprve třeba poukázat na to, že skutečnost, že jsou prodejci, kteří nejsou plátci daně, zatíženi DPH z nákupu předváděcích vzorků od společnosti uskutečňující přímý prodej, jako je společnost Avon ve sporu v původním řízení, aniž by ji mohli odečíst, není informací, která se jako taková vztahuje k cíli sledovanému požadovanou odchylkou nebo základnímu mechanismu odchylky, a sice určení hodnoty základu daně.

67 Dále je nutno konstatovat, že tato okolnost je vlastní systému DPH, jelikož – jak bylo již uvedeno v bodech 42 a 48 tohoto rozsudku – prodejci, kteří nejsou plátci této daně, nemohou uplatňovat žádný nárok na odpočet daně, která je jim fakturována. Nelze tedy učinit závěr, že Komise měla být v žádosti o odchylku, kterou jí zaslalo Spojené království, o takové 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 plátci daně, nesou DPH z nákupu předváděcích vzorků od společnosti uskutečňující přímý prodej, které používají pro účely své ekonomické činnosti, aby se nějakým způsobem zohlednila tato daň zaplacená na vstupu v úpravě odchylného opatření.

K třetí otázce

70 S ohledem na odpověď na první a druhou otázku není důvodné 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 daně, 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 předložením 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, 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 prodejcům neregistrovaným k dani opatření odchylující se od čl. 11 [bodu 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 daně z přidané hodnoty (DPH) společnosti uskutečňující přímý prodej obvyklá cena zboží prodávaného ve fázi konečné spotřeby, pokud je uvedené zboží prodáváno prodejci, kteří nejsou plátci DPH, i když toto odchylné opatření nikterak nezohledňuje DPH zaplacenou na vstupu týkající se předváděcích vzorků, které koupili tito 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 přímý prodej, které používají pro účely své ekonomické činnosti, aby se nějakým způsobem zohlednila tato daň zaplacená na vstupu v úpravě odchylného opatření.**

Podpisy.