Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

14 декември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 11, A, параграф 1, буква а) — Данъчна основа — Член 17 — Право на приспадане — Член 27 — Специални мерки за дерогация — Решение 89/534/ЕИО — Схема за търговия, при която доставката на стоки се извършва посредством лица, които не са данъчнозадължени — Облагане на пазарната стойност на стоката, определена на последния етап от предлагането на пазара — Включване на понесените от тези лица разходи“

По дело C-305/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (отделение по данъчни дела), Обединено кралство) с акт от 25 май 2016 г., постъпил в Съда на 30 май 2016 г., в рамките на производство по дело

Avon Cosmetics Ltd

срещу

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby и M. Vilaras (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 31 май 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Avon Cosmetics Ltd, от D. Scorey, QC, и R. Cordara, QC, упълномощени от A. Cook, както и от I. Hyde и S. P. Porter, solicitors,

– за правителството на Обединеното кралство, от J. Kraehling, G. Brown и D. Robertson, в качеството на представители, подпомагани от M. Hall, QC,

* Език на производството: английски.

– за Съвета на Европейския съюз, от J. Bauerschmidt, E. Moro и E. Chatziioakeimidou, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, R. Lyal и A. Lewis, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 септември 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 2004/7/ЕО на Съвета от 20 януари 2004 г. (ОВ L 27, 2004 г., стр. 44) (наричана по-нататък „Шеста директива“), и принципите, на които тя се основава, предвид дерогацията, разрешена с Решение 89/534/ЕИО на Съвета от 24 май 1989 година за предоставяне на разрешение на Обединеното кралство да прилага по отношение на определени доставки за нерегистрирани дистрибутори мярка за дерогация от член 11, [A, параграф 1, буква a)] от Шеста директива (ОВ L 280, 1989 г., стр. 54), както и до валидността на това решение.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Avon Cosmetics Ltd (наричано по-нататък „Avon“) и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация, Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по-специално по повод факта, че някои разходи, направени от данъчно нерегистрирани дистрибутори, не се отчитат при определянето на данъчната основа на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим от Avon в приложение на Решение 89/534.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

4 Член 2 от Шеста директива гласи:

„С данък върху добавената стойност се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“. [неофициален превод]

5 Член 4, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност“. [неофициален превод]

6 Съгласно член 11 от посочената директива:

„А. На територията на страната

1. Данъчната основа е:

а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;

[…]“. [неофициален превод]

7 Член 17 от същата директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласи:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[…]“. [неофициален превод]

8 Член 27 от Шеста директива предвижда следното:

„1. Съветът, като взема решение с единодушие по предложение на Комисията, може да разреши на всяка държава членка да въведе специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, с цел да се опрости механизма на начисляване на данъка или да се предотврати отклонението от данъчно облагане и избягване на плащането на данък. Мерките, които имат за цел да опростят механизма на начисляване [на] данъка, не могат да влияят, освен [в незначителна степен], на общата сума на приходите от данъци на държавата членка, събирани на етапа на крайното потребление.

2. Държавата членка, която желае да въведе мерките съгласно параграф 1, изпраща искане до Комисията и ѝ предоставя всички необходими данни. […]

[…]“. [неофициален превод]

9 Съображения от второ до пето, а освен това девето и десето съображение на Решение 89/534 гласят:

„като се има предвид, че Решение 85/369[…] — което се счита прието на 13 юни 1985 г. — в съответствие с предвидената в член 27, параграф 4 от Шеста директива процедура разрешава на Обединеното кралство да въведе за срок от две години мярка за дерогация от Шеста директива с цел борба с избягването на данъци;

като има предвид, че при определени схеми за търговия се извършват продажби на стоки чрез данъчнозадължени лица на данъчно незадължени лица с цел препродажба на дребно и това води до избягване на данъци на етапа на крайно потребление;

като има предвид, че с цел предотвратяване на подобно избягване на данъци Обединеното кралство прилага мярка, позволяваща на данъчните органи да приемат административни решения, по силата на които доставките, извършени от данъчнозадължените лица, прилагащи такива схеми за търговия, се облагат въз основа на пазарната стойност на стоките на при търговия на дребно;

като има предвид, че тази мярка представлява дерогация от член 11[, A, параграф 1, буква а)] от Шеста директива, който предвижда, че на територията на страната по отношение на доставката на стоки данъчната основа включва всичко, което представлява възнаграждение, получено или дължимо на доставчика срещу доставката, от купувача или трето лице.

[…]

като има предвид, че в решението си от 12 юли 1988 г. [Direct Cosmetics и Laughtons Photographs (138/86 и 139/86, EU:C:1988:383)] Съдът на ЕС е постановил по-специално, че член 27 от Шеста директива позволява приемането на мярка за дерогация като разглежданата, при условие че произтичащата разлика в третирането е обективно обоснована;

като има предвид, че за да се увери, че това условие е изпълнено Комисията трябва да се уведомява за всяко административно решение, прието от данъчните органи във връзка с разглежданата дерогация;

[…]“. [неофициален превод]

10 Член 1 от посоченото решение гласи:

„Чрез дерогация от член 11, [A, параграф 1, буква а) от Шеста директива с настоящото на Обединеното кралство се разрешава да предвиди, че в случаите, когато съгласно схема за търговия се извършва доставка на стоки посредством данъчно незадължени лица и това води до необлагане на етапа на крайното потребление, данъчната основа при доставки на такива лица е пазарната стойност на стоките, определена на този етап“. [неофициален превод]

Правото на Обединеното кралство

11 Член 1, параграф 1 от Value Added Tax Act 1994 (Закон от 1994 г. относно ДДС, наричан по-нататък „Законът от 1994 г.“) предвижда:

„В съответствие с разпоредбите на този закон ДДС се начислява:

(a) за доставките на стоки или услуги в Обединеното кралство […]“.

12 Член 4, параграф 1 от този закон гласи следното:

„ДДС се начислява по всички извършени в Обединеното кралство доставки на стоки или услуги, когато това са облагаеми доставки на стоки или услуги, извършвани от данъчнозадължено лице в рамките на неговата икономическа дейност.

[…]“.

13 Съгласно член 19, параграф 2 от посочения закон:

„Ако доставката се осъществява срещу определена парична сума, за нейна стойност се приема размерът на тази сума, увеличен с дължимия данък“.

[…]“.

14 Параграф 2 от приложение 6 към същия закон предвижда:

„Доколкото:

(a) цялата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице или част от нея се състои в доставката на стоки за продажба на дребно на определени лица, независимо дали те или други лица осъществяват продажбата, и

(b) когато тези лица не са данъчнозадължени,

[данъчната администрация] може с писмено указание до данъчнозадълженото лице да разпореди, че стойността на такава доставка, осъществена от него след изпращането на уведомлението или след посочена в уведомлението по-късна дата, е нейната пазарна стойност при продажба на дребно“.

15 Въз основа на дерогацията, посочена в предходната точка, данъчната администрация изпраща до Avon писмено указание (*Notice of Direction*) (наричано по-нататък „индивидуално указание“), което предвижда следното:

„В изпълнение на [параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г.] с настоящото [данъчната администрация] указва, че от 1 юли 1985 г. основата, върху която се начислява ДДС за всички облагаеми доставки на стоки:

(a) които извършвате към данъчно незадължени лица […]

(b) за продажба на дребно от лицата, посочени в буква а) по-горе, или от други лица,

е нейната пазарна стойност при продажба на дребно“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 Avon произвежда и продава продукти, предназначени главно за козметична употреба. То осъществява своята търговия на дребно чрез независими представители (наричани по-нататък „представителите“), като почти никой от представителите, извършващи такава дейност в Обединеното кралство, не е данъчнозадължено по ДДС лице, освен ако не е вписано в регистъра на този данък и не реализира оборот, достатъчен, за да направи такова регистриране задължително.

17 Продажбите на представителите Avon извършва на цена, по-ниска от предвидената от него за продажба на дребно, и те подлежат на облагане с ДДС. При положение обаче че тези представители не са данъчнозадължени за ДДС лица, извършваните от тях продажби на дребно не подлежат на облагане с ДДС.

18 Тази схема предполага, че разликата между продажната цена на дребно и цената, платена от представителите на Avon, не подлежи на облагане с ДДС.

19 За да преодолее този проблем, Обединеното кралство предоставя на данъчната администрация, по-специално с Finance Act de 1977 (Закон за финансите от 1977 г.), правомощието да издава разпореждания до данъчнозадължените за ДДС лица, така че дължимият от тях данък да бъде изчислен, като се вземе предвид продажната цена на дребно.

20 В съответствие с член 27, параграф 5 от Шеста директива Обединеното кралство уведомява за тази мярка Комисията на Европейските общности като специална мярка за дерогация по смисъла на параграф 1 на този член, която то възнамерява да запази след влизането в сила на Шеста директива на 1 януари 1978 г.

21 С Решение 85/369/ЕИО на Съвета от 13 юни 1985 г., озаглавено „Прилагане на член 27 от Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно [ДДС] (Разрешение за прилагане на мярка за дерогация, поискана от Обединеното кралство, с цел да се предотвратят някои случаи на избягване на данъци)“ (ОВ L 199, 1985 г., стр. 60), мярката за дерогация е разрешена за срок от две години, който впоследствие е удължен с още две години.

22 Сезиран с преюдициални запитвания относно прилагането на разрешената с Решение 85/369 мярка за дерогация, Съдът не установява обстоятелства, които могат да засегнат валидността на това решение (решение от 12 юли 1988 г., Direct Cosmetics и Laughtons Photographs, 138/86 и 139/86, EU:C:1988:383).

23 С Решение 89/534 Съветът удължава срока на даденото на Обединеното кралство разрешение да дерогира член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, за да се избегне облагането с данък на етапа на крайното потребление.

24 В изпълнение на параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г., приет въз основа на това решение и на индивидуалното указание, данъчната основа на ДДС за Avon съответства на продажната стойност на етапа на крайното потребление на стоките, доставени от него на лица, които не са данъчно задължени за ДДС. С други думи, по тази схема ДДС върху стоките, продадени от Avon на представителите, се изчислява не въз основа на цената преди облагането с данък, по която Avon им ги продава, а въз основа на цената, по която се очаква представителите да ги препродадат на своите клиенти, като този допълнителен ДДС е за сметка на Avon. На практика обаче данъчната администрация извършва две корекции в това изчисление, за да отчете факта, че някои продукти представители, които не са данъчно задължени за ДДС, купуват за лична употреба, а други продукти те продават с отстъпка.

25 Avon предявява пред запитващата юрисдикция иск за възстановяване на надвзет ДДС на обща приблизителна стойност 14 милиона лири стерлинги (GBP) (около 15 792 000 EUR), с мотива че системата за данъчно облагане, приложима за него въз основа на индивидуално указание, не взема предвид данъка, свързан с разходите за материали за демонстрация, които представителите купуват, за да увеличат обема на продажбите, и които Avon им продавало с отстъпка, по-висока от прилаганата за другите артикули. Всъщност Avon счита, че тъй като покупките на тези артикули представляват търговски разходи, ако представителите бяха данъчнозадължени лица, те биха могли да приспадат свързания с тези покупки ДДС.

26 Поради това индивидуалното указание надхвърляло необходимото за постигане на преследваната цел и водело до надвземане на ДДС, тъй като липсвала корекция, която да отчете ДДС, платен от представителите върху покупката на материали за демонстрация. Следователно нарушени били принципите на пропорционалност, на равно третиране и на данъчен неутралитет и освен това Avon било поставено в неблагоприятно конкурентно положение в сравнение с операторите, използващи традиционни методи за продажба, които не плащат такъв ДДС.

27 Avon изтъква също, че в искането си за дерогация до Комисията, Обединеното кралство не е представило цялата информация по смисъла на член 27, параграф 2 от Шеста директива, макар вече да е бил известен проблемът с различното третиране в областта на ДДС, приложим към материалите за демонстрация. При това положение главното му искане до запитващата юрисдикция е дължимият ДДС да бъде коригиран така, че да се отчете данъкът върху тези материали за демонстрация или, при условията на евентуалност, да бъдат обявени за невалидни Решение 89/534, параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г. и индивидуалното указание.

28 Данъчната администрация припомня, че целта на тази разпоредба е да предотврати загубата на приходи от продажбите, които не се облагат с ДДС по тяхната цена на дребно. Според нея неотчитането на ДДС, платен от представителите за придобиването на материали за демонстрация, не засяга принципите на пропорционалност, на равно третиране и на данъчен неутралитет и не създава нарушение на конкуренцията, тъй като Avon е избрало оперативна структура и пазарен подход, които се различават от тези на традиционните дистрибутори, и Avon и тези дистрибутори извършват дейността си на различни пазари, макар продаваните продукти да са сходни. Тези обстоятелства обосновавали различно данъчно третиране.

29 По-нататък според тази администрация изчисляването и събирането на ДДС не трябвало да бъде излишно усложнено за данъчнозадължените лица или за данъчните органи. Приемането обаче на доводите на Avon би означавало на представителите, които не са данъчнозадължени за ДДС лица, да се възложат значителни административни разходи.

30 Данъчната администрация изтъква, че тя не може да тълкува параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г. в смисъл, че Avon би могло да приспадне ДДС, платен от представителите за закупуването на материали за демонстрация, освен ако не излезе извън пределите на даденото от Съвета разрешение, на собствената си правна уредба и на принципа, според който изключението от стандартния механизъм за облагане с ДДС трябва да се тълкува стриктно.

31 С междинно решение от 19 февруари 2014 г. запитващата юрисдикция приема, че текстът на Решение 89/534, възпроизведен в параграф 2 от приложение 6 към Закона за 1994 г., не позволява отчитането на данъка, платен от представителите за материалите за демонстрация, и по този начин води до „остатъчен“ данък, с други думи, данък, платен за получени доставки, който не може да бъде възстановен. От това тя стига до извода, че последната разпоредба създава нелоялна конкуренция между Avon и субектите, които продават посредством данъчнозадължени за ДДС търговци на дребно. Следователно параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г. надхвърлял необходимото за постигане на своята цел да предотврати всяко избягване на данъци.

32 Като има предвид, че тази разпоредба възпроизвежда формулировката, използвана в Решение 89/534, и тъй като се съмнява в неговата валидност, по-специално предвид принципа на данъчен неутралитет, запитващата юрисдикция счита за уместно да постави този въпрос на Съда.

33 При тези обстоятелства First-tier Tribunal (Tax Chamber) (първоинстанционен съд, отделение по данъчни дела) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли да се приеме, че когато директен продавач продава стоки (наричани по-нататък „помощните материали за продажбите“) на нерегистрирани дистрибутори или нерегистриран дистрибутор купува от трети лица стоки и услуги (наричани по-нататък „стоките и услугите на трето лице“) — които и в двата случая нерегистрираните дистрибутори използват за подпомагане на икономическата си дейност, състояща се в продажбата на други стоки, които също са закупени от директния продавач и са предмет на административни договорености, установени в съответствие с дерогация, последно предоставена с Решение [89/534] […] — релевантните разрешения, разпоредби за прилагане

и/или административни мерки нарушават съответни разпоредби и/или принципи на правото на Европейския съюз, доколкото задължават директния продавач да осчетоводи данъка по извършените доставки въз основа на цената, на която нерегистрираните дистрибутори продават другите стоки, без да може да се намали ДДС, платен от нерегистрирания дистрибутор за помощните материали за продажбите и/или стоките и услугите на трето лице?

2) Когато е поискало дерогация от Съвета, [посочена в параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г.], длъжно ли е било Обединеното кралство да уведоми Комисията, че нерегистрираните дистрибутори плащат ДДС за покупката на помощни материали за продажбите и/или стоките и услугите на трето лице, които използват за икономическата си дейност, и че при прилагането на дерогацията следва съответно да се отчете този неподлежащ на възстановяване данък по получени доставки или надвнесен данък по извършени доставки?

3) При утвърдителен отговор на първия и/или втория въпрос по-горе:
   а) Възможно ли е и трябва ли някои от релевантните разрешения, разпоредби за прилагане или административни мерки да се тълкуват по начин, който отчита i) неподлежащия на приспадане ДДС, дължим от нерегистрираните дистрибутори за помощните материали за продажбите или за стоките и услугите на трето лице, които тези дистрибутори използват за икономическата си дейност; или ii) ДДС, чийто размер надвишава избегнатия данък, събиран от [данъчната администрация]; или iii) потенциална нелоялна конкуренция, която възниква между директните продавачи, техните нерегистрирани дистрибутори и дружествата, които извършват непреки продажби.
   б) Може ли да се приеме, че:
      i) разрешената на Обединеното кралство дерогация от член 11[…] A, параграф 1, буква а) от [Ш]еста директива е незаконосъобразна?
      ii) заедно с дерогацията от член 11[…] A, параграф 1, буква а), [предвидена в параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г.], е необходима дерогация от член 17 от [Ш]еста директива? Ако това е така, може ли да се счита, че Обединеното кралство е действало незаконосъобразно, като не е поискало от Комисията или Съвета разрешаване на дерогация от член 17?
      iii) Обединеното кралство действа незаконосъобразно, като не прилага ДДС по такъв начин, че да позволява на директните продавачи да поискат данъчен кредит по отношение на платения от нерегистрираните дистрибутори ДДС върху помощните материали за продажбите или върху стоките и услугите на трето лице, използвани от тях за икономическата им дейност?
      iv) поради това всички или част от релевантните разрешения, разпоредби за прилагане или административни мерки са невалидни и/или незаконосъобразни?
   в) Представлява ли подходящо правно средство за защита, ако Съдът […]или националната юрисдикция:
      i) разпореди, че държавата членка следва да приложи дерогацията[, предвидена в параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г.,] във вътрешното си право, като предвиди подходяща корекция за а) неподлежащия на приспадане ДДС, дължим от нерегистрираните дистрибутори за помощните материали за продажбите или за стоките и услугите на трето лице, които тези дистрибутори използват за икономическата си дейност; или б) ДДС, чийто размер надвишава избегнатия данък, събиран от [данъчната администрация]; или в) потенциалната нелоялна конкуренция, която възниква между директните продавачи, техните нерегистрирани посредници и дружества, които извършват непреки продажби; или
      ii) обяви, че разрешаването на дерогацията[, предвидена в параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г.], а следователно и [тази] дерогация са невалидни; или
      iii) обяви, че националното законодателство е невалидно; или
      iv) обяви, че [индивидуалното указание] е невалидно; или

v) обяви, че Обединеното кралство следва да поиска разрешение за допълнителна дерогация, за да предвиди подходяща корекция за а) неподлежащия на приспадане ДДС, дължим от нерегистрираните дистрибутори за помощните материали за продажбите или за стоките и услугите на трето лице, които тези дистрибутори използват за икономическата си дейност; или б) ДДС, чийто размер надвишава избегнатия данък, събиран от [данъчната администрация]; или в) потенциалната нелоялна конкуренция, която възниква между директните продавачи, техните нерегистрирани дистрибутори и дружества, които извършват непреки продажби?

4) Трябва ли съгласно член 27 от Шеста директива (член 395 от […] Директива [2006/112]) „непла[теният] или изб[егнат] данъ[к]“ да се измерва като нетна загуба на данъчни приходи (при отчитане както на платения данък по извършени доставки, така и на подлежащия на възстановяване данък по получени доставки по схемата, която води до неплащане или избягване на данъка), или като брутна загуба на данъчни приходи (при отчитане само на данъка по извършени доставки по схемата, която води до неплащане или избягване на данъка) за държавата членка?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

34 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи, от една страна, дали членове 17 и 27 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат мярка като разглежданата в главното производство — разрешена на основание член 27 от тази директива с Решение 89/534 — за дерогация от член 11, А, параграф 1, буква а) от същата директива, според която данъчната основа на ДДС на дружество за директна продажба е пазарната стойност на стоките, продавани на етапа на крайното потребление, когато тези стоки се предлагат на пазара чрез дистрибутори, които не са дънъчнозадължени за целите на ДДС, без по един или друг начин да се отчита платеният за получени доставки ДДС, свързан с материалите за демонстрация, закупени от тези дистрибутори от същото дружество, и от друга страна, дали Решение 89/534 е невалидно, тъй като не позволява на Обединеното кралство да отчита ДДС, платен за получени доставки от такива дистрибутори и свързан със същите материали за демонстрация, така че тази мярка за дерогация нарушава принципите на пропорционалност и на данъчен неутралитет.

35 Що се отнася в частност до тълкуването на членове 17 и 27 от Шеста директива, преди всичко следва да се констатира, че съгласно Решение 89/534 дерогацията, предоставена на Обединеното кралство на основание член 27 от Шеста директива и отразена в законодателството на тази държава в параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г., има за цел да се предотврати избягването на данъци.

36 Както Съдът вече е постановил, националните мерки за дерогация, с които се цели предотвратяване на измамите или избягването на данъци, трябва да се тълкуват стриктно и могат да се отклоняват от данъчната основа на ДДС, посочена в член 11 от Шеста директива, единствено в рамките на абсолютно необходимото за постигането на тази цел (решения от 10 април 1984 г., Комисия/Белгия, 324/82, EU:C:1984:152, т. 29 и от 29 май 1997 г., Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, т. 24).

37 В това отношение съгласно основния принцип, който е присъщ на системата за ДДС и който произтича от член 2 от Шеста директива, ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство или разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху сделките по получените доставки, тъй като правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС

и по принцип не може да се ограничава (вж. в този смисъл решения от 6 юли 1995 г., BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, т. 16 и 18 и от 19 септември 2000 г., Ampafrance и Sanofi, C-177/99 и C-181/99, EU:C:2000:470, т. 34).

38 В случая, в съответствие с член 1 от Решение 89/534 и със сходна на него формулировка, параграф 2 от приложение 6 към Закона от 1994 г. дерогира член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, като разрешава на данъчната администрация да определя данъчната основа на дънъчнозадължено за целите на ДДС лице за продуктите, които доставя на данъчно незадължени за ДДС дистрибутори, като използва стойността на тези продукти при тяхната продажба на дребно на пазара. От това следва, че в положение като това в главното производство вместо дистрибуторите, които не са данъчнозадължени за ДДС, в известен смисъл се облага данъчнозадълженото за ДДС лице.

39 Мярката за дерогация, разрешена с Решение 89/534, обаче не визира правилата, уреждащи правото на приспадане, които се съдържат се в членове 17—20 от тази директива и които поради това в случая остават приложими.

40 По-конкретно, тази мярка не позволява отклоняване от член 17, параграф 2 от Шеста директива, според който данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък дължимия или платен ДДС за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави.

41 В приложение на тази разпоредба данъкът относно материалите за демонстрация или относно другите стоки и услуги, придобити от дистрибуторите, независимо дали са данъчнозадължени за ДДС лица или не, не може да бъде приспаднат от данъка, дължим от дружество за директна продажба каквото е Avon в спора по главното производство, което не е придобило никаква стока или услуга от трети лица, а напротив, що се отнася до материалите за демонстрация, то ги е продало на тези дистрибутори.

42 Освен това следва да се подчертае, че разглежданите в главното производство представители, които търгуват с продукти в рамките на схема за директна продажба, не са данъчнозадължени за ДДС лица и при това положение нямат право, съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива, да възстановяват изцяло или частично данъка, който им е начислен от техните доставчици на стоки и услуги.

43 Предвид изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 17 и 27 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат мярка като разглежданата в главното производство — разрешена на основание член 27 от тази директива с Решение 89/534 — за дерогация от член 11, A, параграф 1, буква а) от същата директива, според която данъчната основа на ДДС на дружество за директна продажба е пазарната стойност на стоките, продавани на етапа на крайното потребление, когато тези стоки се предлагат на пазара чрез дистрибутори, които не са дънъчнозадължени за целите на ДДС, дори тази мярка за дерогация да не отчита по един или друг начин платения за получени доставки ДДС, свързан с материалите за демонстрация, които тези дистрибутори са закупили от същото дружество.

44 Що се отнася до валидността на Решение 89/534, на първо място, следва да се припомни, че за да може акт на Съюза, свързан със системата на ДДС, да съответства на принципа на пропорционалност, съдържащите се в него разпоредби трябва да се считат за подходящи и необходими за постигането на преследваните от него цели и да са от такова естество, че да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Шеста директива (вж. в този смисъл решения от 19 септември 2000 г., Ampafrance и Sanofi, C-177/99 и C-181/99, EU:C:2000:470, т. 60 и от 29 април 2004 г., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, т. 46).

45 В случая следва да се отбележи, че мярката за дерогация, съдържаща се в Решение 89/534, в съответствие със съображения от второ до четвърто от това решение, има за цел да предотврати избягването на данъци и да даде възможност на Обединеното кралство да отстрани някои специфични проблеми в областта на ДДС, причинени от схемата за директна продажба. Всъщност, тъй като на последния етап от предлагането на пазара има дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, тази схема предполага, че доставките, извършени от тези дистрибутори на крайния потребител, не подлежат на облагане с такъв данък.

46 В това отношение следва да се отбележи, че Съдът е постановил, че понятието „избягване на данък“ по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива съответства на чисто обективно явление и че тази разпоредба позволява приемането на мярка за дерогиране на основното правило, прогласено в член 11, A, параграф 1, буква а) от тази директива, дори когато данъчнозадълженото лице изобщо не извършва дейността си с намерение да получи данъчно предимство, а по търговски причини (вж. в този смисъл решение от 12 юли 1988 г., Direct Cosmetics и Laughtons Photographs, 138/86 и139/86, EU:C:1988:383, т. 21 и 24).

47 Доколкото разрешава обаче на Обединеното кралство да облага с ДДС продажбите на продукти от дружество за директна продажба на крайните потребители, извършвани от дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, като определя данъчната основа за това дружество предвид нормалната или пазарната стойност на продаваните от тези дистрибутори стоки, съдържащата се в Решение 89/534 мярка за дерогация позволява да се избегне загубата на данъчни приходи, до която води подобна схема за търговия. Поради това подобна мярка изглежда подходяща за постигане на целта за борба с избягването на данъци.

48 Вярно е, че Решение 89/534 не позволява да се отчете по един или друг начин платеният за получени доставки ДДС, свързан с материалите за демонстрация, придобити от дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, от дружество за директна продажба.

49 Както обаче е видно от точки 40 и 41 от настоящото решение, отчитането на платения за получени доставки ДДС в данъчната основа на доставките, посочени в член 1 от Решение 89/534, би било неразрешена дерогация от член 17, параграф 2 от Шеста директива.

50 Освен това такова отчитане на този платен за получени доставки ДДС в данъчната основа може да усложни събирането на ДДС, що се отнася до схемите за търговия, посочени в това решение.

51 Ето защо трябва да се приеме, че Решение 89/534 не надхвърля необходимото за постигане на целта за борба с избягването на данъци.

52 На второ място, следва да се припомни, че принципът на данъчен неутралитет не допуска в частност сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 32 и цитираната съдебна практика).

53 В това отношение следва да се отбележи, че тъй като с Решение 89/534 не се отчита платеният за получени доставки ДДС, свързан с материалите за демонстрация, придобити от дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, от дружество за директна продажба, каквото е Avon в спора по главното производство, се стига до това, че във веригата за доставка на продуктите на това дружество се начислява по-голям ДДС, отколкото в тази на неговите конкуренти. Трябва обаче да се констатира, че подобно обстоятелство е само последица от избраната от такова дружество схема за директна продажба на неговите продукти.

54 При това положение и предвид съображенията, изложени в точки 47 и 48 от настоящото решение, принципът на данъчен неутралитет не може да се тълкува в смисъл, че разрешава този ДДС да бъде отчитан в данъчната основа на доставките, посочени в член 1 от Решение 89/534.

55 Следователно трябва да се приеме, че Решение 89/534 може да засегне във възможно най-малка степен принципа на неутралитет.

56 От всички изложени по-горе съображения следва, че при анализа на първия въпрос не се установяват никакви обстоятелства, които могат да засегнат валидността на Решение 89/534.

По втория въпрос

57 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 27 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че налага на държавата членка, която иска разрешение за дерогация от член 11, A, параграф 1, буква а) от тази директива, да информира Комисията, че дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, плащат ДДС върху покупката на материали за демонстрация, придобити от дружество за директна продажба, за да ги използват за целите на икономическата си дейност, така че по един или друг начин този платен за получени доставки данък да може да се отчете при условията на мярката за дерогация.

По допустимостта

58 Правителството на Обединеното кралство счита, че вторият въпрос е недопустим, тъй като, първо, няма никаква връзка с предмета на спора по главното производство, второ, Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа или правна страна, за да даде полезен отговор на този въпрос, и трето, въпросът е изцяло хипотетичен, тъй като искането за дерогация се отнася до член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, а не до член 17 от нея, който е свързан с правото на приспадане на ДДС.

59 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или също когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 14 юни 2017 г., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, т. 31 и цитираната съдебна практика).

60 Що се отнася до първото и третото основание за недопустимост, повдигнати от правителството на Обединеното кралство, достатъчно е да се припомни, че в точка 97 от своето заключение генералният адвокат посочва, че ако Съдът тълкува член 27 от Шеста директива в смисъл, че изисква от държавата членка, която иска разрешение за дерогация от тази директива, в подкрепа на искането си да предоставя конкретна информация, която в случая липсва, подобен отговор може да има последици за валидността Решение 89/534 и следователно за изхода на спора по главното производство.

61 Що се отнася до второто основание за недопустимост, повдигнато от правителството на Обединеното кралство, следва да се приеме, че в случая запитващата юрисдикция е изложила фактическата и правната обстановка, в която се вписва спорът по главното производство, достатъчно точно, за да позволи на заинтересованите лица, посочени в член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз, да представят своите становища, а на Съда — да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси.

62 Предвид изложеното по-горе следва да се приеме, че вторият въпрос е допустим.

По същество

63 В самото начало трябва да се припомни, че на основание член 27 от Шеста директива Обединеното кралство е поискало дерогация от член 11, А, параграф 1, буква а) от нея, който установява правилата за определяне на данъчната основа на ДДС, за да предотврати избягването на данъци, до което води търговията с продукти на етапа на крайното потребление от дистрибутори, които не са данъчнозадължени за този данък лица.

64 Съгласно член 27, параграф 2 от тази директива обаче държавата членка, която желае да въведе мерки за дерогация от същата директива, трябва да предостави на Комисията всички необходими данни.

65 В това отношение следва да се подчертае, че в своето решение от 12 юли 1988 г., Direct Cosmetics и Laughtons Photographs (138/86 и 139/86, EU:C:1988:383), което се отнася по-специално до валидността на Решение 85/369, междувременно заменено с Решение 89/534, което е по същество идентично, Съдът не е установил обстоятелства, които могат да засегнат валидността на първото решение, след като констатира, по-специално в точка 36 от съдебното решение, че уведомлението до Комисията описва в достатъчна степен нуждите, на които отговаря поисканата мярка, и съдържа цялата съществена информация, въз основа на която може да се установи преследваната цел.

66 При това положение следва пред всичко да се отбележи, че фактът, че дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС лица, плащат ДДС върху покупката на материали за демонстрация, придобити от дружество за директна продажба, каквото е Avon в спора по главното производство, без да могат да приспадат този данък, не изглежда информация, която сама по себе си се отнася до преследваната с поисканата с дерогация цел или до основния механизъм на дерогацията, а именно определянето на стойността на данъчната основа.

67 След това се налага изводът, че това обстоятелство е присъщо на режима на ДДС, при положение че както вече бе посочено в точки 42 и 48 от настоящото решение, дистрибуторите, които не са данъчнозадължени за този данък лица, не могат да упражняват право на приспадане на начисления им данък. Ето защо не може да се приеме, че подобно обстоятелство е трябвало да бъде доведено до знанието на Комисията с искането за дерогация, което Обединеното кралство е отправило до нея.

68 Накрая, когато в приложение на член 27 от Шеста директива държава членка иска дерогация от тази директива, от нея не може да се изисква тя да уточнява всички фактически и правни аспекти, които имат определена връзка с положението, което се стреми да коригира, но които не произтичат от него.

69 Предвид всички изложени по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 27 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не налага на държава членка, която иска разрешение за дерогация от член 11, А, параграф 1, буква а) от тази директива, да информира Комисията, че дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, плащат ДДС

върху покупката на материали за демонстрация, придобити от дружество за директна продажба, за да ги използват за целите на икономическата си дейност, така че по един или друг начин платеният за получени доставки данък да може да се отчете при условията на мярката за дерогация.

По третия въпрос

70 Предвид отговорите, дадени на първия и втория въпрос, не следва да се отговаря на третия въпрос.

По четвъртия въпрос

71 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали размерът на данъка, който не е платен поради наличието на данъчна измама или избягване на данъци по смисъла на член 27 от Шеста директива, съответства на нетната загуба на данъчни приходи за държавата членка или на брутната загуба на данъчни приходи за държавата членка.

72 В това отношение следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция не посочва основание за невалидност на Решение 89/534, свързано с начина на определяне на размера на данъка, който не е платен или е избегнат по смисъла на член 27 от Шеста директива. Тя не уточнява също така и причините, поради които тълкуването на този член, доколкото предвижда „неплатения или избегнат данък“, е от значение за изхода на спора, с който е сезирана.

73 При липсата на такава информация Съдът не е в състояние да даде полезен отговор на четвъртия поставен въпрос, който в резултат на това трябва да бъде обявен за недопустим.

По съдебните разноски

74 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Членове 17 и 27 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2004/7/ЕО на Съвета от 20 януари 2004 г., следва да се тълкуват в смисъл, че допускат мярка като разглежданата в главното производство — разрешена на основание член 27 от тази директива с Решение 89/534/ЕИО на Съвета от 24 май 1989 година за предоставяне на разрешение на Обединеното кралство да прилага по отношение на определени доставки за нерегистрирани дистрибутори мярка за дерогация от член 11, [A, параграф 1, буква a)] от Шеста директива — за дерогация от член 11, A, параграф 1, буква a) от същата, според която данъчната основа на данъка върху добавената стойност (ДДС) на дружество за директна продажба е пазарната стойност на стоките, продавани на етапа на крайното потребление, когато тези стоки се предлагат на пазара чрез дистрибутори, които не са дънъчнозадължени за целите на ДДС, дори тази мярка за дерогация да не отчита по един или друг начин платения за получени доставки ДДС, свързан с материалите за демонстрация, които тези дистрибутори са закупили от същото дружество.**

2) **При анализа на първия въпрос не се установяват никакви обстоятелства, които могат да засегнат валидността на Решение 89/534.**

3) **Член 27 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2004/7, трябва да се тълкува в смисъл, че не налага на държава членка, която иска разрешение за дерогация от член 11, A, параграф 1, буква а) от тази директива, да информира Европейската комисия, че дистрибутори, които не са данъчнозадължени за ДДС, плащат ДДС върху покупката на материали за демонстрация, придобити от дружество за директна продажба, за да ги използват за целите на икономическата си дейност, така че по един или друг начин платеният за получени доставки данък да може да се отчете при условията на мярката за дерогация.**

Подписи