Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

14. prosinca 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 11. dio A stavak 1. točka (a) – Porezna osnovica – Članak 17. – Pravo na odbitak – Članak 27. – Posebne mjere za odstupanje – Odluka 89/534/EEZ – Tržišna struktura koja se temelji na isporuci robe preko osoba koje nisu porezni obveznici – Oporezivanje tržišne vrijednosti robe određene u posljednjoj fazi prodaje – Uključivanje troškova koje imaju te osobe”

U predmetu C-305/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 25. svibnja 2016., koju je Sud zaprimio 30. svibnja 2016., u postupku

Avon Cosmetics Ltd

protiv

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby i M. Vilaras (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 31. svibnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Avon Cosmetics Ltd, D. Scorey *QC* i R. Cordara, *QC*, koje su ovlastili A. Cook, I. Hyde i S. P. Porter, *solicitors*,

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Kraehling, G. Brown i D. Robertson, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Hall, *QC*,

– za Vijeće Europske unije, J. Bauerschmidt, E. Moro i E. Chatziioakeimidou, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios,R. Lyal i A. Lewis, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: engleski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/7/EZ od 20. siječnja 2004. (SL 2004., L 27, str. 44.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), te načela kojima je uređena, s obzirom na odstupanje odobreno Odlukom Vijeća 89/534/EEZ od 24. svibnja 1989. kojom se Ujedinjenoj Kraljevini u pogledu određenih isporuka preprodavačima koji nisu porezni obveznici odobrava primjena odstupanja od članka 11. [dijela A stavka 1. točke (a)] Šeste direktive (SL 1989., L 280, str. 54.) i na valjanost te odluke.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Avon Cosmetics Ltd (u daljnjem tekstu: Avon) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uprava Ujedinjene Kraljevine za poreze i carine, u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi osobito s neuzimanjem u obzir određenih troškova koje imaju preprodavači koji nisu porezni obveznici za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji Avon duguje na temelju Odluke 89/534.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena od 1. siječnja 2007. Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

4 Članak 2. Šeste direktive propisivao je:

„Sljedeće transakcije podliježu porezu na dodanu vrijednost:

1. isporuka robe i usluga unutar teritorija države koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav u zamjenu za plaćanje;

[…]" [neslužbeni prijevod]

5 Člankom 4. stavkom 1. te direktive predviđalo se:

„Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti." [neslužbeni prijevod]

6 U skladu s člankom 11. spomenute direktive:

„A. Unutar države

1. Porezna osnovica sastoji se:

(a) u pogledu isporuka robe ili usluga, osim isporuka iz točaka (b), (c) i (d) u nastavku, sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač ili pružatelj usluge u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

[…]" [neslužbeni prijevod]

7 Članak 17. te direktive, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak", određivao je:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koju je za njega izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]" [neslužbeni prijevod]

8 Članak 27. Šeste direktive glasio je:

„1. Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Mjere namijenjene pojednostavljenju postupka naplate PDV-a ne smiju, osim u zanemarivom opsegu, utjecati na ukupni iznos poreznog prihoda države članice, koji je naplaćen u fazi konačne potrošnje.

2. Država članica koja želi uvesti mjeru navedenu u stavku 1. upućuje zahtjev Komisiji i dostavlja joj sve potrebne informacije. […]

[…]" [neslužbeni prijevod]

9 Druga, treća, četvrta, peta, deveta i deseta uvodna izjava Odluke 89/534 glase:

„budući da je Ujedinjenoj Kraljevini Odlukom 85/369 […], koja se smatra donesenom 13. lipnja 1985., u skladu s postupkom predviđenim u članku 27. stavku 4. Šeste direktive, bilo dopušteno uvesti na razdoblje od dvije godine mjeru za odstupanje od Šeste direktive radi borbe protiv izbjegavanja poreza;

budući da određene tržišne strukture koje se temelje na prodaji robe poreznih obveznika osobama koje nisu porezni obveznici, s ciljem njezine maloprodaje, rezultiraju izbjegavanjem poreza u fazi konačne potrošnje;

budući da Ujedinjena Kraljevina, kako bi spriječila takvo izbjegavanje poreza, primjenjuje mjeru koja poreznim tijelima omogućuje usvajanje upravnih odluka čiji je učinak taj da se isporuke koje obavljaju porezni obveznici koji vode takve tržišne strukture oporezuju na temelju otvorene tržišne vrijednosti robe u fazi maloprodaje;

budući da ta mjera čini odstupanje od članka 11. [dijela A stavka 1. točke (a)] Šeste direktive, kojim je predviđeno da na državnom području oporezivi iznos u pogledu isporuka robe uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za takvu isporuku od kupca ili neke treće strane;

[…]

budući da je Sud u presudi od 12. srpnja 1988. [Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383)], među ostalim, utvrdio da članak 27. Šeste direktive dopušta usvajanje mjere o odstupanju poput predmetne, pod uvjetom da je posljedična razlika u postupanju opravdana objektivnim okolnostima;

budući da Komisija, kako bi taj uvjet smatrala ispunjenim, mora biti obaviještena o svim upravnim odlukama koje porezna tijela usvoje u vezi s dotičnim odstupanjem;

[…]” [neslužbeni prijevod]

10 Članak 1. te odluke navodi:

„Odstupajući od članka 11. [dijela A stavka 1. točke (a)] Šeste direktive, Ujedinjena Kraljevina ovlašćuje se da, u slučajevima kada tržišna struktura temeljena na isporuci robe preko osoba koje nisu porezni obveznici rezultira neoporezivanjem u fazi konačne potrošnje, propiše da se oporezivim iznosom za isporuke takvim osobama smatra otvorena tržišna vrijednost robe u toj fazi.”

Pravo Ujedinjene Kraljevine

11 Člankom 1. stavkom 1. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o PDV-u iz 1994., u daljnjem tekstu: Zakon iz 1994.) propisuje se:

„PDV se naplaćuje, u skladu s odredbama ovog zakona,

(a) na isporuke robe i usluga u Ujedinjenoj Kraljevini […]”

12 Člankom 4. stavkom 1. tog zakona određuje se:

„PDV se naplaćuje za svaku isporuku robe ili pružanje usluga u Ujedinjenoj Kraljevini ako je riječ o oporezivoj isporuci ili pružanju usluga koje porezni obveznik izvršava u okviru svoje gospodarske djelatnosti.

[…]”

13 U skladu s člankom 19. stavkom 2. tog zakona:

„Vrijednošću isporuke za koju se dobiva novčana naknada smatra se iznos te naknade umanjen za primjenjivi PDV.

[…]”

14 Točka 2. Priloga 6. tom zakonu propisuje:

„Ako:

(a) se cjelokupna djelatnost poreznog obveznika ili njezin dio sastoji u isporuci robe drugim osobama, koju potom te ili neke druge osobe prodaju na malo, i ako

(b) te osobe nisu porezni obveznici,

[porezna uprava] može pisano obavijestiti poreznog obveznika da će se vrijednošću svake takve isporuke koju on izvrši nakon dostave obavijesti ili kasnijeg datuma predviđenog u toj obavijesti smatrati otvorena tržišna vrijednost robe u maloprodaji.”

15 Na temelju odstupanja iz prethodne točke, porezna uprava izdala je Avonu pisanu obavijest (*Notice of Direction*) (u daljnjem tekstu: pojedinačna obavijest) koja glasi:

„U skladu s [točkom 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994.], [porezna uprava] određuje da će se od 1. srpnja 1985. vrijednošću na temelju koje se PDV naplaćuje na svaku oporezivu isporuku robe:

(a) koju izvršite osobama koje nisu porezni obveznici […]

(b) s ciljem da osobe iz točke (a) ili druge osobe tu robu prodaju na malo,

smatrati otvorena tržišna vrijednost te robe u maloprodaji."

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Avon obavlja djelatnost proizvodnje i prodaje uglavnom kozmetičkih proizvoda. Njegovu prodaju na malo obavljaju neovisni zastupnici (u daljnjem tekstu: zastupnici) od kojih gotovo nijedan koji obavlja djelatnost u Ujedinjenoj Kraljevini ne podliježe PDV-u jer nisu upisani u registar obveznika tog poreza i ne ostvaruju dovoljan prihod da bi takav upis bio obvezan.

17 Avonove prodaje tim zastupnicima obavljaju se po nižoj cijeni u odnosu na maloprodajnu cijenu koju Avon predviđa i podliježu PDV-u. S druge strane, zbog toga što navedeni zastupnici nisu porezni obveznici, maloprodaje koje oni ostvaruju ne podliježu PDV-u.

18 Taj sustav znači da razlika između maloprodajne cijene i cijene koju Avonu plaćaju zastupnici ne podliježe PDV-u.

19 Radi rješenja tog problema, Ujedinjena Kraljevina je, među ostalim, Finance Actom iz 1977. (Zakon o financijama iz 1977.) poreznu upravu ovlastila da osobama koje su dužne plaćati PDV-a izda naloge da se porez koji duguju izračuna s obzirom na maloprodajnu cijenu.

20 U skladu s člankom 27. stavkom 5. Šeste direktive, Ujedinjena Kraljevina obavijestila je Komisiju Europskih zajednica o toj mjeri, kao o posebnoj mjeri za odstupanje u smislu stavka 1. tog članka, koju je namjeravala zadržati nakon stupanja na snagu Šeste direktive 1. siječnja 1978.

21 Odlukom Vijeća 85/369/EEZ od 13. lipnja 1985. naslovljenom „Primjena članka 27. Šeste direktive Vijeća od 17. svibnja 1977. o [PDV-u] (odobrenje odstupanja koje je Ujedinjena Kraljevina zatražila radi sprečavanja određenih oblika izbjegavanja poreza)" (SL 1985., L 199, str. 60.), mjera za odstupanje odobrena je na razdoblje od dvije godine, koje se kasnije može produžiti za dvije dodatne godine.

22 Odlučujući povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku koji se odnose na provedbu mjere za odstupanje odobrene Odlukom 85/369, Sud nije pronašao elemente koji mogu utjecati na valjanost te odluke (presuda od 12. srpnja 1988., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383).

23 Odlukom Vijeća 89/534 Vijeće je produžilo odobrenje dano Ujedinjenoj Kraljevini za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) Šeste direktive s ciljem izbjegavanja neoporezivanja u fazi konačne potrošnje.

24 Na temelju točke 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994., donesenom na temelju te odluke i pojedinačne obavijesti, Avonova porezna osnovica za PDV odgovara prodajnoj vrijednosti u fazi konačne potrošnje robe koju je on isporučio osobama koje nisu porezni obveznici. Drugim riječima, na temelju tog sustava PDV na proizvode koje Avon prodaje zastupnicima ne izračunava se na temelju cijene bez poreza po kojoj im Avon prodaje te proizvode, nego na temelju cijene po kojoj ih ti zastupnici

preprodaju svojim klijentima, pri čemu je taj višak PDV-a na Avonov teret. Međutim, u praksi porezna uprava prilikom tog izračuna provodi dvije prilagodbe s obzirom na činjenicu da određene proizvode kupuju zastupnici koji nisu porezni obveznici za svoju osobnu uporabu i da oni prodaju određene proizvode s popustom.

25 Avon je sudu koji je uputio zahtjev podnio tužbu radi povrata viška naplaćenog PDV-a u ukupnom iznosu od oko 14 milijuna funti (GBP) (približno 15 792 000 eura) zbog toga što sustav oporezivanja koji se na njega primjenjuje na temelju pojedinačne obavijesti ne uzima u obzir porez koji se odnosi trošak što ga zastupnici imaju prilikom kupnje prezentacijskih proizvoda, namijenjenih povećanju njihova opsega prodaje, i koje im Avon prodaje s popustom većim od onoga koji vrijedi za druge proizvode. Naime, prema Avonovu mišljenju, s obzirom na to da kupnje tih proizvoda čine troškove poslovanja, kad bi navedeni zastupnici imali svojstvo poreznih obveznika, oni bi mogli odbiti PDV koji se odnosi na te kupnje.

26 Stoga pojedinačna obavijest prekoračuje ono što je nužno za postizanje zadanog cilja i znači plaćanje viška PDV-a zbog nepostojanja prilagodbe radi uzimanja u obzir PDV-a koji snose zastupnici prilikom kupnje prezentacijskih proizvoda. Prema tome, riječ je o povredi načela proporcionalnosti, jednakog postupanja i porezne neutralnosti te o nepovoljnom konkurentskom položaju između Avona i subjekata koji se koriste tradicionalnim metodama prodaje, a koji ne snose taj teret PDV-a.

27 Avon je u svojem zahtjevu za primjenu odstupanja Komisiji istaknuo i da Ujedinjena Kraljevina nije dostavila sve korisne podatke u smislu članka 27. stavka 2. Šeste direktive, iako je problem razlike u postupanju u području PDV-a primjenjivog na prezentacijske proizvode otprije poznat. Stoga cilj zahtjeva koji je on podnio sudu koji je uputio zahtjev jest ponajprije to da se PDV koji se duguje prilagodi tako da se uzme u obzir porez koji se primjenjuje na te prezentacijske proizvode ili, podredno, da se Odluka 89/534, točka 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994. i pojedinačna obavijest proglase nevaljanima.

28 Porezna uprava podsjeća da je cilj te odredbe spriječiti gubitak prihoda od prodaja u slučaju kojih se PDV ne primjenjuje na njihovu maloprodajnu cijenu. Prema njezinu mišljenju, neuzimanje u obzir PDV-a koji plaćaju zastupnici pri kupnji prezentacijskih proizvoda ne povređuje načela proporcionalnosti, jednakog postupanja i neutralnosti te ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja, s obzirom na to da je Avon odabrao strukturu poslovanja i pristup tržištu koji su različiti od onih tradicionalnih preprodavača te da Avon i ti preprodavači obavljaju svoju djelatnost na različitim tržištima, iako su proizvodi koji se prodaju slični. Te okolnosti opravdavaju različit porezni tretman.

29 Osim toga, prema mišljenju te uprave, poreznim obveznicima ili poreznim tijelima ne treba nepotrebno otežavati izračun ili naplatu PDV-a. Međutim, ako bi se prihvatili Avonovi argumenti, to bi dovelo do toga zastupnici koji nisu porezni obveznici snose velik upravni teret.

30 Porezna uprava ističe da se točka 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994. ne može tumačiti u smislu da Avon može odbiti PDV koji plaćaju zastupnici za kupnju prezentacijskih proizvoda, osim ako ne prekorači odobrenje koje je dalo Vijeće glede svojih propisa i načela, prema kojem iznimku od uobičajenog mehanizma PDV-a treba usko tumačiti.

31 Djelomičnom presudom od 19. veljače 2014. sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da na temelju izraza iz Odluke 89/534, koji su preuzeti u točki 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994., nije moguće uzeti u obzir porez koji su plaćali zastupnici za kupnju prezentacijskih proizvoda jer bi to dovelo do nastanka „preostalog” poreza, to jest pretporeza koji nije moguće povratiti. Na temelju toga zaključio je da se tom potonjom odredbom stvara nepošteno tržišno natjecanje između Avona i subjekata koji prodaju preko zastupnika koji jesu porezni obveznici. Stoga točka 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994. prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja sprečavanja svih izbjegavanja poreza.

32 Smatrajući da ta odredba preuzima izraze upotrijebljene u Odluci 89/534 i sumnjajući u valjanost te odluke, među ostalim, s obzirom na načelo porezne neutralnosti, sud koji je uputio zahtjev smatra da s tim u vezi treba upitati Sud.

33 U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. U slučajevima kada izravni prodavatelj prodaje robu (u daljnjem tekstu: pomagala u prodaji) neregistriranim preprodavačima ili neregistrirani preprodavač kupuje robu i usluge od trećih osoba (u daljnjem tekstu: roba i usluge treće strane) koje neregistrirani preprodavači u obama slučajevima koriste radi podupiranja svoje gospodarske djelatnosti prodavanja druge robe koja je također kupljena od izravnog prodavatelja te je predmet upravnih mjera određenih u skladu s odstupanjem koje je posljednji put utvrđeno u Odluci [89/534] […], povređuju li se relevantnim odobrenjima, provedbenim zakonodavstvom i/ili upravnim mjerama relevantne odredbe i/ili načela prava Europske unije, u dijelu u kojem zahtijevaju da izravni prodavatelj obračuna izlazni porez na prodajnu cijenu druge robe neregistriranih preprodavača bez sniženja za iznos PDV, a koji je neregistrirani preprodavač platio na takva pomagala u prodaji i/ili robu i usluge treće strane?

2. Je li Ujedinjena Kraljevina, kada je od Vijeća tražila odobrenje za odstupanje [iz točke 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994.], na bilo koji način bila obvezna obavijestiti Komisiju da neregistrirani preprodavači plaćaju PDV u okviru cijene pomagala u prodaji i/ili robe i usluga treće strane koje kupuju i koriste za potrebe svoje gospodarske djelatnosti te da, u skladu s time, odstupanje treba prilagoditi tako da odražava taj nepovrativi pretporez ili preplaćeni izlazni porez?

3. U slučaju da je odgovor na prvo i drugo pitanje potvrdan:
   a) Mogu li se i trebaju li se relevantna odobrenja, provedbeno zakonodavstvo ili upravne mjere tumačiti na način da se u obzir uzme bilo i.) nepovrativi PDV na pomagala u prodaji ili robu i usluge treće strane koje neregistrirani preprodavači kupuju i koriste za potrebe svoje gospodarske djelatnosti; ili ii.) to da [porezna uprava] ubire PDV koji premašuje neplaćeni porez ili iii.) moguće nepošteno tržišno natjecanje između izravnih prodavatelja, njihovih neregistriranih preprodavača i poduzetnika koji se bave neizravnom prodajom.
   b) Je li:
      i.) odobrenje odstupanja Ujedinjene Kraljevine od članka 11. […] dijela A stavka 1. točke (a) Šeste direktive nezakonito?
      ii.) uz odstupanje od članka 11. […] dijela A stavka 1. točke (a) Šeste direktive [iz točke 2. Priloga 6. Zakona iz 1994.], nužno odstupanje od njezina članka 17.? Ako jest, je li Ujedinjena Kraljevina postupila nezakonito zbog toga što nije tražila odobrenje Komisije ili Vijeća da odstupi od [tog] članka 17.?
      iii.) Ujedinjena Kraljevina postupila nezakonito zbog toga što PDV nije primijenila tako da dopusti izravnim prodavateljima da traže olakšicu za PDV koji neregistrirani preprodavači plaćaju na kupnju pomagala u prodaji ili robe i usluga treće strane koje koriste za potrebe svoje gospodarske djelatnosti?
      iv.) ukupnost ili dio relevantnih odobrenja, provedbenog zakonodavstva ili upravnih mjera zbog toga nevaljan i/ili nezakonit?
   c) Predstavlja li odgovarajuću popravnu mjeru Suda […] ili nacionalnog suda:
      i.) nalog kojim se od države članice zahtijeva da odstupanje [iz točke 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994.] u nacionalno pravo prenese tako da provede odgovarajuću prilagodbu za a) nepovrativi PDV na pomagala u prodaji ili robu i usluge treće strane koje neregistrirani preprodavači kupuju i koriste za potrebe svoje gospodarske djelatnosti; ili b) to da [porezna uprava] ubire PDV koji premašuje neplaćeni porez ili c) moguće nepošteno tržišno natjecanje između izravnih prodavatelja, njihovih neregistriranih preprodavača i poduzetnika koji se bave neizravnom prodajom?
      ii.) utvrđenje da je odobrenje odstupanja [iz točke 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994.], a time i [to] odstupanje, nevaljano?

iii.) utvrđenje da je nacionalno zakonodavstvo nevaljano?
iv.) utvrđenje da je [pojedinačna obavijest] nevaljana?
v.) utvrđenje da je Ujedinjena Kraljevina obvezna zatražiti odobrenje za daljnje odstupanje kako bi se osigurala odgovarajuća prilagodba za a) nepovrativi PDV na pomagala u prodaji ili robu i usluge treće strane koje neregistrirani preprodavači kupuju i koriste za potrebe svoje gospodarske djelatnosti; ili b) to da [porezna uprava] ubire PDV koji premašuje neplaćeni porez ili c) moguće nepošteno tržišno natjecanje između izravnih prodavatelja, njihovih neregistriranih preprodavača i poduzetnika koji se bave neizravnom prodajom?

4. Čini li ‚utajen ili izbjegnut porez' u smislu članka 27. Šeste direktive (članak 395. […] Direktive [2006/112]) neto gubitak poreza (u smislu da se u strukturi koja rezultira utajenim ili izbjegnutim porezom u obzir uzima i plaćeni izlazni porez i povrativi pretporez) za državu članicu ili bruto gubitak poreza (u smislu da se u strukturi koja rezultira utajenim ili izbjegnutim porezom u obzir uzima samo izlazni porez) za državu članicu?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

34 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li članke 17. i 27. Šeste direktive tumačiti na način da im se protivi mjera za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) navedene direktive kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, odobrena Odlukom 89/534 na temelju članka 27. te direktive – na temelju koje je porezna osnovica za PDV društva izravnog prodavatelja tržišna vrijednost robe prodane u fazi konačne potrošnje, ako navedenu robu prodaju preprodavači koji nisu obveznici PDV-a, a da se ne uzima u obzir, na bilo koji način, pretporez koji je plaćen u vezi s prezentacijskim proizvodima koje su ti preprodavači kupili od navedenog društva – i, s druge strane, je li Odluka 89/534 nevaljana zbog toga što Ujedinjenoj Kraljevini ne dopušta da uzme u obzir pretporez koji plaćaju ti preprodavači i koji se odnosi na te iste prezentacijske proizvode, tako da povređuje načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

35 Kad je riječ, konkretno, o tumačenju članaka 17. i 27. Šeste direktive, prethodno valja utvrditi da je, u skladu s Odlukom 89/534, cilj odstupanja odobrenog Ujedinjenoj Kraljevini na temelju članka 27. Šeste direktive i koje je u njezino zakonodavstvo preneseno točkom 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994. sprečavanje izbjegavanja poreza.

36 Kao što je to Sud već presudio, nacionalne mjere za odstupanje kojima se nastoje spriječiti utaje i izbjegavanja poreza tumače se usko i mogu odstupati od poštovanja porezne osnovice PDV-a iz članka 11. Šeste direktive samo u strogo određenim granicama nužnima za postizanje tog cilja (presude od 10. travnja 1984., Komisija/Belgija, 324/82, EU:C:1984:152, t. 29. i od 29. svibnja 1997., Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, t. 24.).

37 S tim u vezi, prema temeljnom načelu svojstvenom sustavu PDV-a i koje proizlazi iz članka 2. Šeste direktive, PDV se primjenjuje na sve transakcije proizvodnje ili distribucije, pri čemu se odbitak obračunava od PDV-a koji se neposredno obračunao od ulaznih transakcija jer je pravo na odbitak sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu se ne može ograničiti (vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 1995., BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, t. 16. i 18. i od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi, C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, t. 34.).

38 U ovom slučaju, u skladu s člankom 1. Odluke 89/534 i u njemu sličnim izrazima, točka 2. Priloga 6. Zakonu iz 1994. odstupa od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) Šeste direktive jer poreznoj upravi dopušta da utvrdi poreznu osnovicu obveznika PDV-a za proizvode koje isporučuje preprodavačima

koji nisu porezni obveznici pozivajući se na maloprodajnu vrijednost tih proizvoda na tržištu. Iz toga proizlazi da se u situaciji kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku obveznik PDV-a na neki način oporezuje umjesto preprodavača koji nisu porezni obveznici.

39 Mjera za odstupanje odobrena Odlukom 89/534 ne odnosi se, međutim, na pravila koja uređuju pravo na odbitak, koja se nalaze u člancima 17. do 20. te direktive i koja, dakle, u ovom slučaju ostaju primjenjiva.

40 Konkretnije, ona ne omogućuje odstupanje od članka 17. stavka 2. Šeste direktive, prema kojem je poreznom obvezniku dopušteno od poreza koji duguje odbiti PDV koji se duguje ili je plaćen za robu koja mu je isporučena ili će mu biti isporučena i za usluge koje mu je pružio ili će mu pružiti drugi porezni obveznik.

41 Na temelju te odredbe, porez koji se primjenjuje na prezentacijske proizvode ili drugu robu ili usluge koje kupuju ti preprodavači, neovisno o tome jesu li obveznici PDV-a ili nisu, ne može se odbiti od poreza koji duguje društvo izravni prodavatelj, kao što je Avon u glavnom postupku, koje nije od trećih kupilo nikakvu robu ili uslugu, nego je, naprotiv, kad je riječ o prezentacijskim proizvodima, potonje prodalo tim preprodavačima.

42 Osim toga, valja naglasiti da zastupnici o kojima je riječ u glavnom postupku, koji prodaju proizvode u okviru sustava izravne prodaje, nisu obveznici PDV-a i da stoga nemaju pravo na temelju članka 17. stavka 2. Šeste direktive povratiti cijeli porez koji im zaračunaju njihovi dobavljači robe i usluga ili samo njegov dio.

43 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 17. i 27. Šeste direktive treba tumačiti na način da im se ne protivi mjera za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) navedene direktive kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, odobrena Odlukom 89/534 na temelju članka 27. te direktive, na temelju koje je porezna osnovica PDV-a društva izravnog prodavatelja tržišna vrijednost robe koja se prodaje u fazi konačne potrošnje, ako navedenu robu prodaju preprodavači koji nisu obveznici PDV-a, čak i ako ta mjera za odstupanje ne uzima u obzir, na bilo koji način, pretporez koji je plaćen u vezi s prezentacijskim proizvodima koje su ti preprodavači kupili od navedenog društva.

44 Kad je riječ o valjanosti Odluke 89/534, kao prvo, valja podsjetiti da, kako bi akt Unije koji se odnosi na sustav PDV-a bio usklađen s načelom proporcionalnosti, odredbe koje sadržava trebaju se smatrati prikladnima i nužnima za ostvarenje ciljeva koje slijedi i moraju u najmanjoj mogućoj mjeri utjecati na ciljeve i načela Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi, C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, t. 60. i od 29. travnja 2004., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, t. 46.).

45 U ovom slučaju valja istaknuti da mjera za odstupanje iz Odluke 89/534, u skladu s njezinom drugom, trećom i četvrtom uvodnom izjavom, slijedi cilj sprečavanja izbjegavanja poreza i da je njezin predmet omogućavanje Ujedinjenoj Kraljevini ispravljanja određenih posebnih teškoća koje je prouzročio sustav izravne prodaje u području PDV-a. Naime, zbog toga što u posljednjoj fazi prodaje postoje preprodavači koji nisu porezni obveznici, taj sustav podrazumijeva da isporuke koje izvrše ti preprodavači krajnjem potrošaču ne podliježu tom porezu.

46 S tim u vezi, valja istaknuti da je Sud presudio da pojam „izbjegavanje poreza” u smislu članka 27. stavka 1. Šeste direktive odgovara posve objektivnoj pojavi i da ta odredba omogućuje donošenje mjere za odstupanje od temeljnog pravila navedenog u članku 11. dijelu A stavku 1. točki (a) te direktive, iako porezni obveznik te djelatnosti izvršava bez ikakve namjere dobivanja porezne pogodnosti, nego zbog poslovnih razloga (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 1988., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, t. 21. i 24.).

47 Međutim, mjera za odstupanje iz Odluke 89/534, time što Ujedinjenoj Kraljevini odobrava da PDV primijeni na prodaje proizvoda društva izravnog prodavatelja krajnjim potrošačima koje izvrše preprodavači koji nisu porezni obveznici, pri čemu poreznu osnovicu tog društva utvrđuje s obzirom na uobičajenu ili tržišnu vrijednost robe koju potonji prodaju, omogućuje da se izbjegne gubitak poreznih prihoda koji proizlaze iz takve tržišne strukture. Takva je mjera, dakle, prikladna za ostvarenje cilja borbe protiv izbjegavanja poreza.

48 Doduše, Odluka 89/534 ne omogućuje da se uzme u obzir, na bilo koji način, plaćeni pretporez koji se odnosi na prezentacijske proizvode koje kupuju preprodavači koji nisu porezni obveznici od društva izravnog prodavatelja.

49 Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 40. i 41. ove presude, uključivanje tog plaćenog pretporeza u poreznu osnovicu isporuka iz članka 1. Odluke 89/534 činilo bi nedopušteno odstupanje od članka 17. stavka 2. Šeste direktive.

50 Osim toga, uključivanje navedenog pretporeza u poreznu osnovicu učinilo bi naplatu PDV-a složenijom kad je riječ o tržišnim strukturama obuhvaćenima tom odlukom.

51 Stoga valja smatrati da Odluka 89/534 ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja borbe protiv izbjegavanja poreza.

52 Kao drugo, valja imati na umu da se načelu porezne neutralnosti osobito protivi to da se sa sličnom robom i uslugama, a koji su stoga međusobno konkurentni, različito postupka u svrhe PDV-a (presuda od 10. studenoga 2011., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 32. i navedena sudska praksa).

53 S tim u vezi, valja istaknuti da to što se Odlukom 89/534 ne uzima u obzir pretporez koji se odnosi na prezentacijske proizvode koje su preprodavači koji nisu porezni obveznici kupili od društva izravnog prodavatelja, kao što je to Avon u glavnom postupku, dovodi do toga da distribucijski lanac proizvoda tog društva snosi znatno veći teret PDV-a od onog koji snose proizvodi njegovih konkurenata. Međutim, valja utvrditi da je takva okolnost samo posljedica činjenice da je takvo društvo odabralo sustav izravne prodaje za prodaju svojih proizvoda.

54 Prema tome i s obzirom na razmatranja izložena u točkama 47. i 48. ove presude, načelo porezne neutralnosti ne može se tumačiti tako da odobrava uzimanje u obzir tog PDV-a u poreznu osnovicu za isporuke iz članka 1. Odluke 89/534.

55 Stoga valja smatrati da Odluka 89/534 u najmanjoj mogućoj mjeri utječe na načelo neutralnosti.

56 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da ispitivanje prvog pitanja nije otkrilo nijedan element koji može utjecati na valjanost Odluke 89/534.

Drugo pitanje

57 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 27. Šeste direktive tumačiti na način da zahtijeva da država članica koja traži odobrenje za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) te direktive obavijesti Komisiju da preprodavači koji nisu porezni obveznici plaćaju PDV za kupnje prezentacijskih proizvoda koje kupuju od društva izravnog prodavatelja i upotrebljavaju ih za potrebe svoje gospodarske djelatnosti, kako bi se, na bilo koji način, uzeo u obzir taj pretporez u pravilima te mjere za odstupanje.

Dopuštenost

58 Vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da je drugo pitanje nedopušteno zbog toga što, kao prvo, ono nema nikakve veze s predmetom spora u glavnom postupku, kao drugo, Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim podacima potrebnima kako bi korisno odgovorio na to pitanje i, kao treće, ono je potpuno hipotetsko, s obzirom na to da se zahtjev za odstupanje odnosi na članak 11. dio A stavak 1. točku (a) Šeste direktive, a ne na članak 17. te direktive, koji se odnosi na pravo na odbitak PDV-a.

59 U tom pogledu valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pitanja koja se tiču tumačenja prava Unije koja je uputio nacionalni sud u pravnom i činjeničnom okviru koji određuje pod vlastitom odgovornošću i za koji nije na Sudu da provjerava njegovu točnost uživaju presumpciju relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očito da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na postavljena pitanja pružio koristan odgovor (presuda od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 31. i navedena sudska praksa).

60 Kad je riječ o prvom i trećem razlogu za nedopuštenost koje je istaknula vlada Ujedinjene Kraljevine, dovoljno je podsjetiti, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 97. svojeg mišljenja, da bi – ako bi Sud protumačio članak 27. Šeste direktive tako da od države članice koja traži odstupanje od te direktive zahtijeva da u prilog svojem zahtjevu dostavi konkretne informacije, koje u ovom slučaju nedostaju – takav odgovor mogao imati utjecaj na valjanost Odluke 89/534 i stoga na rješenje spora u glavnom postupku.

61 Kad je riječ o drugom razlogu za nedopuštenost koji je istaknula vlada Ujedinjene Kraljevine, valja utvrditi da je sud koji je uputio zahtjev u ovom slučaju dovoljno precizno izložio pravni i činjenični okvir spora u glavnom postupku kako bi zainteresiranim osobama iz članka 23. Statuta Suda Europske unije omogućio da podnesu svoja očitovanja i Sudu da na koristan način odgovori na pitanja koja su mu postavljena.

62 S obzirom na navedeno, drugo pitanje valja smatrati dopuštenim.

Meritum

63 Uvodno valja podsjetiti da je Ujedinjena Kraljevina na temelju članka 27. Šeste direktive zatražila odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) te direktive, koji uređuje pravila za utvrđivanje porezne osnovice za PDV, radi sprečavanja izbjegavanja poreza koji se duguje zbog prodaje proizvoda u fazi konačne potrošnje od preprodavača koji nisu obveznici tog poreza.

64 Međutim, na temelju članka 27. stavka 2. te direktive, država članica koja želi uvesti mjere za odstupanje od direktive mora dostaviti Komisiji sve potrebne informacije.

65 S tim u vezi, valja naglasiti da u svojoj presudi od 12. srpnja 1988., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383) – koja se, među ostalim, odnosi na valjanost Odluke 85/369, koja je u međuvremenu zamijenjena Odlukom 89/534, a koja je sadržajno istovjetna – Sud nije pronašao elemente koji mogu utjecati na valjanost te prve odluke, nakon što je, među ostalim, u točki 36. te presude utvrdio da obavijest Komisiji dovoljno upućuje na potrebe koje tražena mjera zadovoljava i da ona sadržava sve elemente potrebne za utvrđivanje zadanog cilja.

66 U tom kontekstu, najprije valja istaknuti da činjenica da preprodavači koji nisu porezni obveznici snose PDV na kupnje prezentacijskih proizvoda kupljenih od društva izravnog prodavatelja, kao što je to Avon u glavnom postupku, a da ga ne mogu odbiti, nije informacija koja se kao takva odnosi na cilj koji slijedi traženo odstupanje ili na temeljni mehanizam odstupanja, to jest utvrđivanje vrijednosti porezne osnovice.

67 Nadalje, potrebno je utvrditi da je ta okolnost svojstvena sustavu PDV-a, s obzirom na to da, kao što je to već navedeno u točkama 42. i 48. ove presude, preprodavači koji nisu porezni obveznici ne mogu ostvariti nikakvo pravo na odbitak poreza koji im je naplaćen. Stoga se ne može smatrati da je o toj okolnosti Komisiju trebalo obavijestiti sa zahtjevom za odstupanje koji joj je uputila Ujedinjena Kraljevina.

68 Naposljetku, od države članice ne može se zahtijevati da, kada na temelju članka 27. Šeste direktive traži odstupanje od te direktive, točno navede sve činjenične i pravne aspekte koji imaju određenu vezu sa situacijom koju ona nastoji ispraviti, ali koji iz nje ne proizlaze.

69 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 27. Šeste direktive treba tumačiti na način da ne zahtijeva da država članica koja traži odobrenje za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) te direktive obavijesti Komisiju da preprodavači koji nisu porezni obveznici plaćaju PDV prilikom kupnje prezentacijskih proizvoda koje kupuju od društva izravnog prodavatelja i upotrebljavaju ih za potrebe svoje gospodarske djelatnosti, kako bi se, na bilo koji način, uzeo u obzir taj pretporez u pravilima te mjere za odstupanje.

Treće pitanje

70 Uzimajući u obzir odgovore na prvo i drugo pitanje, na treće pitanje nije potrebno odgovoriti.

Četvrto pitanje

71 Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita odgovara li porez koji nije naplaćen zbog postojanja utaje ili izbjegavanja poreza u smislu članka 27. Šeste direktive neto gubitku poreza za državu članicu ili bruto gubitku poreza za državu članicu.

72 S tim u vezi valja navesti da sud koji je uputio zahtjev ne upućuje ni na jedan razlog za nevaljanost Odluke 89/534 koji bi bio povezan s načinom utvrđivanja iznosa poreza koji nije naplaćen zbog postojanja utaje ili izbjegavanja poreza u smislu članka 27. Šeste direktive. On ne navodi ni razloge zbog kojih bi tumačenje tog članka u dijelu u kojem se odnosi na „utaje ili izbjegavanje poreza” bilo relevantno za rješenje spora u kojem odlučuje.

73 Budući da nema takvih naznaka, Sud ne može dati koristan odgovor na četvrto postavljeno pitanje, koje, slijedom toga, treba proglasiti nedopuštenim.

Troškovi

74 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članke 17. i 27. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/7/EZ od 20. siječnja 2004., treba tumačiti na način da im se ne protivi mjera za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) navedene direktive kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, odobrena Odlukom 89/534 od 24. svibnja 1989. kojom se Ujedinjenoj Kraljevini u pogledu određenih isporuka preprodavačima koji nisu koji nisu porezni obveznici odobrava primjena odstupanja od članka 11. [dijela A stavka 1. točke (a)] Šeste direktive na temelju članka 27. te direktive, na temelju koje je porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost (PDV) društva izravnog prodavatelja tržišna vrijednost robe koja se prodaje u fazi konačne potrošnje, ako navedenu robu prodaju preprodavači koji nisu obveznici PDV-a, čak i ako ta mjera za odstupanje ne uzima u obzir, na bilo koji način, pretporez koji je plaćen u vezi s prezentacijskim proizvodima koje su ti preprodavači kupili od navedenog društva.**

2. **Ispitivanje prvog pitanja nije otkrilo nijedan element koji može utjecati na valjanost Odluke Vijeća 89/534.**

3. **Članak 27. Šeste direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2004/7, treba tumačiti na način da ne zahtijeva da država članica koja traži odobrenje za odstupanje od članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) te direktive obavijesti Europsku komisiju da preprodavači koji nisu porezni obveznici plaćaju PDV na kupnje prezentacijskih proizvoda koje kupuju od društva izravnog prodavatelja i upotrebljavaju ih za potrebe svoje gospodarske djelatnosti, kako bi se, na bilo koji način, uzeo u obzir taj pretporez u pravilima te mjere za odstupanje.**

Potpisi