Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 14. decembra 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 11 A ods. 1 písm. a) – Základ dane – Článok 17 – Právo na odpočet – Článok 27 – Osobitné odchylné opatrenia – Rozhodnutie 89/534/EHS – Obchodná štruktúra, ktorá je založená na dodávaní tovaru prostredníctvom nezdaniteľných osôb – Daň z obvyklej trhovej ceny tovaru určená na stupni konečnej spotreby – Zahrnutie nákladov, ktoré vznikli uvedeným osobám“

Vo veci C-305/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo)] z 25. mája 2016 a doručený Súdnemu dvoru 30. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

Avon Cosmetics Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, sudcovia J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby a M. Vilaras (spravodajca),

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. mája 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Avon Cosmetics Ltd, v zastúpení: D. Scorey, QC a R. Cordara, QC, ktorých poverila A. Cook, ako aj v zastúpení: I. Hyde a S. P. Porter, solicitors,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Kraehling, G. Brown a D. Robertson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci M. Hall, QC,

– Rada Európskej únie, v zastúpení: J. Bauerschmidt, E. Moro a E. Chatziioakeimidou, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: angličtina.

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, R. Lyal a A. Lewis, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. septembra 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, 2004, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7) (ďalej len „šiesta smernica“), a zásad, ktorými sa riadi, vzhľadom na výnimku povolenú rozhodnutím Rady 89/534/EHS z 24. mája 1989, ktorým sa Spojenému kráľovstvu povoľuje uplatňovať, pokiaľ ide o určité dodania neregistrovaným maloobchodným predajcom, opatrenie odchyľujúce sa od článku 11 [A bodu 1 písm. a)] šiestej smernice [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 280, 1989, s. 54), a platnosti tohto rozhodnutia.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Avon Cosmetics Ltd (ďalej len „Avon“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva, ďalej len „daňová správa“) najmä vo veci nezohľadnenia niektorých nákladov, ktoré vznikli neregistrovaným maloobchodným predajcom, aby sa určil základ dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú má zaplatiť Avon podľa rozhodnutia 89/534.

Právny rámec

Právo Únie

3 Šiesta smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

4 Článok 2 šiestej smernice stanovoval:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka [dodanie – *neoficiálny preklad*] tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou [za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká – *neoficiálny preklad*]“,

…“

5 Článok 4 ods. 1 tejto smernice stanovoval:

„Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.“

6 Podľa článku 11 uvedenej smernice:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom [Základom dane – *neoficiálny preklad*] je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb [dodania tovaru a poskytovania služieb – *neoficiálny preklad*], ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb [ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa, zákazníka alebo tretej osoby vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií – *neoficiálny preklad*].

…“

7 Článok 17 tej istej smernice nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpočet“ stanoval:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iná zdaniteľná osoba,

…“

8 Článok 27 šiestej smernice znel takto:

„1. Rada konajúc jednomyseľne na návrh Komisie môže povoliť každému členskému štátu zaviesť osobitné opatrenia pre výnimku z ustanovení tejto smernice [osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice – *neoficiálny preklad*], aby zjednodušila postup účtovania [výberu – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabránila určitým typom daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam. Opatrenia na zjednodušenie postupu pre vyberanie dane, [s] výnimkou zanedbateľného rozsahu, nemôžu ovplyvniť celkové množstvo zisku [celkovú výšku príjmov – *neoficiálny preklad*] z dane členského štátu vybratého [vybratých – *neoficiálny preklad*] na stupni konečnej spotreby.

2. Členský štát, ktorý si želá zaviesť opatrenie uvedené v odseku 1, pošle žiadosť Komisii a poskytne jej všetky nevyhnutné informácie. …

…“

9 Druhé až piate, ako aj deviate a desiate odôvodnenie rozhodnutia 89/534 znie:

„keďže Spojené kráľovstvo bolo oprávnené rozhodnutím…85/369 považovaným za prijaté 13. júna 1985, v súlade s postupom stanoveným v článku 27 ods. 4 šiestej smernice, zaviesť na obdobie dvoch rokov opatrenie odchyľujúce sa od šiestej smernice na účely boja proti daňovým únikom;

keďže určité obchodné štruktúry založené na tom, že zdaniteľné osoby predávajú tovar nezdaniteľným osobám na účely jeho ďalšieho predaja na maloobchodnom stupni, vedú k vyhýbaniu sa dani na stupni konečnej spotreby;

keďže na zabránenie takému vyhýbaniu sa dani uplatňuje Spojené kráľovstvo opatrenie umožňujúce daňovým orgánom prijať administratívne rozhodnutia, na základe ktorých sa dodania uskutočnené zdaniteľnými osobami, ktoré prevádzkujú také obchodné štruktúry, zdaňujú na základe obvyklej trhovej ceny tovaru na maloobchodnom stupni;

keďže toto opatrenie predstavuje odchýlku od článku 11 [A bodu 1 písm. a)] šiestej smernice, ktorý stanovuje, že na území štátu je základom dane v prípade dodania tovaru všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ od odberateľa alebo tretej osoby za toto dodanie;

…

keďže Súdny dvor vo svojom rozsudku z 12. júla 1988 [, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383)], okrem iného rozhodol, že článok 27 šiestej smernice dovoľuje prijať odchyľujúce sa opatrenie, o aké ide v tomto prípade, pod podmienkou, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré toto opatrenie spôsobí, je odôvodnené objektívnymi okolnosťami;

keďže na to, aby sa Komisia presvedčila, či je táto podmienka splnená, musí byť informovaná o prípadných administratívnych rozhodnutiach prijatých daňovými orgánmi v súvislosti s predmetnou odchýlkou;

… [*neoficiálny preklad*]“

10 Článok 1 tohto rozhodnutia stanovuje:

„Odchylne od článku 11 [A bodu 1 písm. a)] šiestej smernice je Spojené kráľovstvo týmto oprávnené v prípadoch, keď v dôsledku obchodnej štruktúry, ktorá je založená na dodávaní tovaru prostredníctvom nezdaniteľných osôb, nedochádza na stupni konečnej spotreby ku zdaneniu, stanoviť, že základom dane pre dodania takýmto osobám je obvyklá trhová cena tohto tovaru určená na tomto stupni. [*neoficiálny preklad*]“

Právo Spojeného kráľovstva

11 § 1 ods. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o DPH, ďalej len „zákon z roku 1994“) stanovuje:

„DPH sa v súlade s ustanoveniami tohto zákona vyberá

a) z dodania tovaru alebo poskytnutia služieb v Spojenom kráľovstve…“

12 § 4 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„DPH sa vyberá zo všetkých dodávok tovarov alebo poskytnutí služieb vykonaných v Spojenom kráľovstve, ak ide o zdaniteľnú dodávku alebo poskytnutie, ktoré vykonáva zdaniteľná osoba v rámci svojej hospodárskej činnosti.

…“

13 Podľa § 19 ods. 2 uvedeného zákona:

„Ak sa dodanie uskutočňuje za protihodnotu v peniazoch, jeho hodnota sa rovná protihodnote po pripočítaní odpočítateľnej DPH.“

…“

14 Odsek dva prílohy 6 toho istého zákona:

„Ak:

a) celá podnikateľská činnosť vykonávaná zdaniteľnou osobou alebo jej časť spočíva v dodaní tovaru viacerým osobám na účely ďalšieho maloobchodného predaja, ktorý majú uskutočniť tieto alebo iné osoby, a

b) tieto osoby nie sú zdaniteľnými osobami,

[daňová správa] môže písomným oznámením zdaniteľnej osobe prikázať, aby za hodnotu každého takéhoto dodania, ktoré uskutoční po doručení takéhoto oznámenia alebo po neskoršom dátume, ktorý bude prípadne uvedený v oznámení, považovala jeho obvyklú maloobchodnú trhovú cenu.“

15 Na základe odchýlky uvedenej v predchádzajúcom bode daňová správa zaslala spoločnosti Avon písomné oznámenie (*Notice of Direction*) (ďalej len „individuálne oznámenie“), ktoré znie:

Na základe [prílohy 6 ods. 2 zákona z roku 1994] [daňová správa] týmto nariaďuje, aby sa od 1. júla 1985 za referenčnú hodnotu, z ktorej sa vyberie DPH, v prípade každého zdaniteľného dodania tovaru:

a) od Vašej spoločnosti osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami…

b) na účely maloobchodného predaja, a to buď osobami uvedenými vyššie v písmene a), alebo inými osobami

považovala obvyklá maloobchodná trhová cena tohto tovaru.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Avon pôsobí v oblasti výroby a predaja výrobkov, predovšetkým na kozmetické účely. Ich maloobchodný predaj sa uskutočňuje prostredníctvom nezávislých obchodných zástupcov (ďalej len „obchodní zástupcovia“), z ktorých takmer ani jeden pôsobiaci v Spojenom kráľovstve nepodlieha DPH z dôvodu, že nie sú registrovaní pre túto daň a nemajú dostatočný obrat, aby boli povinne zdaňovaní.

17 K predaju výrobkov spoločnosti Avon týmto obchodným zástupcom dochádza za zníženú cenu v porovnaní s maloobchodnou cenou stanovenou spoločnosťou Avon a tento predaj podlieha DPH. Naopak, z dôvodu nezdaňovania uvedených obchodných zástupcov nepodlieha maloobchodný predaj, ktorý uskutočňujú, DPH.

18 Tento systém znamená, že rozdiel medzi maloobchodnou cenou a cenou zaplatenou obchodnými zástupcami spoločnosti Avon nepodlieha DPH.

19 Na nápravu tejto situácie Spojené kráľovstvo najmä prostredníctvom Finance Act 1977 (finančný zákon z roku 1977) zveril daňovej správe právomoc doručiť osobám povinným zaplatiť DPH pokyny, aby bola daň, ktorú majú zaplatiť, vypočítaná pri zohľadnení maloobchodnej ceny.

20 Spojené kráľovstvo v súlade s článkom 27 ods. 5 šiestej smernice oznámilo toto opatrenie Komisii Európskych spoločenstiev ako osobitné odchyľujúce sa opatrenie v zmysle odseku 1 uvedeného článku, ktoré malo v úmysle zachovať po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice 1. januára 1978.

21 Rozhodnutím Rady 85/369/EHS z 13. júna 1985 s názvom „Uplatňovanie článku 27 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o [DPH] (Povolenie výnimky, o ktorú požiadalo Spojené kráľovstvo, na zabránenie určitým druhom daňových únikov)“ [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 199, 1985, s. 60), bolo odchyľujúce sa opatrenie povolené na obdobie dvoch rokov, neskôr predĺžené o ďalšie dva roky.

22 Súdny dvor, na ktorý boli podané návrhy na začatie prejudiciálnych konaní o uplatnení odchyľujúcich sa opatrení povolených rozhodnutím 85/369, neuviedol skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na platnosť tohto rozhodnutia (rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383).

23 Rozhodnutím 89/534 Rada predĺžila povolenie udelené Spojenému kráľovstvu na odchýlenie sa od článku 11 A bodu 1 písm. a) šiestej smernice, aby sa zabránilo nezdaňovaniu na stupni konečnej spotreby.

24 Podľa prílohy 6 ods. 2 zákona z roku 1994 prijatého na základe tohto rozhodnutia a individuálneho oznámenia zodpovedá základ DPH spoločnosti Avon hodnote predaja na stupni konečnej spotreby tovarov, ktoré dodala nezdaniteľným osobám. Inými slovami, podľa tohto systému sa DPH z výrobkov predávaných spoločnosťou Avon obchodným zástupcom nevypočítava na základe ceny bez dane, za ktorú im Avon predáva tieto výrobky, ale z ceny, za ktorú ich majú uvedení obchodní zástupcovia ďalej predávať svojim klientom, pričom tento prebytok DPH je na ťarchu spoločnosti Avon. V praxi však daňová správa vykonáva dve úpravy tohto výpočtu, aby sa zohľadnila skutočnosť, že niektoré výrobky kupujú nezdaňovaní obchodní zástupcovia pre svoju osobnú spotrebu a že títo obchodní zástupcovia predávajú niektoré výrobky so zľavou.

25 Avon podala na vnútroštátny súd žalobu o vrátenie preplatku DPH v celkovej hodnote približne 14 miliónov libier šterlingov (GBP) (približne 15 792 000 eur) z dôvodu, že daňový systém, ktorý sa na ňu uplatňuje na základe individuálneho oznámenia, nezohľadnil daň týkajúcu sa nákupnej ceny predvádzacích výrobkov obchodných zástupcov, ktoré im majú pomôcť zvýšiť objem predaja a ktoré im Avon predá s väčšou zľavou, ako je zľava uplatnená na iné výrobky. Keďže totiž podľa spoločnosti Avon kúpa týchto výrobkov predstavuje obchodné náklady, ak by boli uvedení obchodní zástupcovia zdaniteľnými osobami, DPH týkajúca sa tejto kúpy by bola pre nich odpočítateľná.

26 V dôsledku toho individuálne oznámenie išlo nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa, a viedlo k úhrade preplatku DPH z dôvodu absencie úpravy s cieľom zohľadnenia DPH zaplatenej obchodnými zástupcami za kúpu predvádzacích výrobkov. Došlo teda k porušeniu zásady proporcionality, zásady rovnosti zaobchádzania a zásady daňovej neutrality, ako aj ku konkurenčnej nevýhode medzi spoločnosťou Avon a subjektmi používajúcimi tradičné metódy predaja, ktorí neplatia túto DPH.

27 Avon taktiež tvrdí, že Spojené kráľovstvo vo svojej žiadosti o povolenie výnimky predloženej Komisii neuviedlo všetky potrebné údaje v zmysle článku 27 ods. 2 šiestej smernice, hoci bol už problém rozdielneho zaobchádzania v oblasti DPH uplatniteľný na predvádzacie výrobky známy. Cieľom návrhu, ktorý Avon predkladá vnútroštátnemu súdu, je preto v prvom rade dosiahnuť to, aby bola splatná DPH upravená so zreteľom na daň uplatniteľnú na tieto predvádzacie výrobky a subsidiárne, aby bola vyhlásená neplatnosť rozhodnutia 89/534, prílohy 6 ods. 2 zákona z roku 1994 a individuálneho oznámenia.

28 Daňová správa pripomína, že cieľom tohto ustanovenia je zabrániť strate príjmov z predaja tovarov, na ktorý sa nevzťahuje DPH z ich maloobchodnej ceny. Zastáva názor, že nezohľadnenie DPH zaplatenej obchodnými zástupcami za kúpu predvádzacích výrobkov neporušuje zásadu proporcionality, zásadu rovnosti zaobchádzania, ako ani zásadu neutrality a nespôsobuje skreslenie hospodárskej súťaže vzhľadom na to, že Avon zvolila odlišnú štruktúru fungovania a prístup k trhu ako tradiční

maloobchodní predajcovia a že Avon a maloobchoní predajcovia vykonávali svoju činnosť na odlišných trhoch, aj keď sú predávané výrobky podobné. Tieto okolnosti odôvodňujú odlišné daňové zaobchádzanie.

29 Okrem toho podľa tejto daňovej správy netreba zbytočne komplikovať výpočet a vyberanie DPH daňovým poplatníkom alebo daňovým orgánom. Prijatie tvrdení spoločnosti Avon by viedlo k veľkej administratívnej záťaži nezdaňovaných obchodných zástupcov.

30 Daňová správa tvrdí, že nemôže vykladať prílohu 6 ods. 2 zákona z roku 1994 v tom zmysle, že Avon mohla odpočítať DPH zaplatenú obchodnými zástupcami za kúpu predvádzacích výrobkov, pretože by išla nad rámec povolenia udeleného Radou, vlastnej právnej úpravy a zásady, podľa ktorej musí byť výnimka z bežného mechanizmu DPH vykladaná reštriktívne.

31 Medzitýmnym rozsudkom z 19. februára 2014 vnútroštátny súd konštatoval, že znenie rozhodnutia 89/534, prebraté v prílohe 6 ods. 2 zákona z roku 1994, neumožňuje zohľadniť daň zaplatenú obchodnými zástupcami za kúpu predvádzacích výrobkov, čím vzniká „neodpočítateľná“ daň, to znamená daň zaplatená na vstupe, ktorá nemôže byť získaná späť. Z toho vyvodil, že toto posledné uvedené ustanovenie vedie k nekalej súťaži medzi spoločnosťou Avon a subjektmi, ktorí predávajú tovar prostredníctvom maloobchodných predajcov, ktorí sú zdaniteľnými osobami. Príloha 6 ods. 2 zákona z roku 1994 ide preto nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie jeho cieľa, ktorým je zabrániť akýmkoľvek daňovým únikom.

32 Vzhľadom na to, že toto ustanovenie zodpovedá zneniu rozhodnutia 89/534 a vzhľadom na pochybnosť o platnosti tohto rozhodnutia najmä z hľadiska zásady daňovej neutrality považuje vnútroštátny súd za vhodné obrátiť sa v tejto súvislosti na Súdny dvor.

33 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd, (oddelenie pre daňové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Sú príslušné povolenia, vykonávacie právne predpisy alebo administratívne opatrenia v rozpore s niektorými príslušnými právnymi predpismi alebo zásadami práva Únie, ak – v prípade, keď priamy predajca predáva tovar (ďalej len ‚propagačný tovar‘) neregistrovaným maloobchodným predajcom alebo keď neregistrovaný maloobchodný predajca nakupuje tovar a služby od tretích osôb (ďalej len ‚tovar a služby od tretích osôb‘), ktoré neregistrovaní maloobchodní predajcovia v oboch prípadoch využívajú na podporu svojej ekonomickej činnosti spočívajúcej v predaji iného tovaru, ktorý sa tiež kupuje od priameho predajcu a na ktorý sa vzťahujú administratívne opatrenia prijaté na základe odchýlky, naposledy povolenej rozhodnutím [89/534] – priamemu predajcovi ukladajú povinnosť účtovať daň na výstupe z ceny, za ktorú neregistrovaný maloobchodný predajca predáva ostatný tovar, a to bez odpočtu DPH, ktorú zaplatil neregistrovaný maloobchodný predajca v súvislosti s týmto propagačným tovarom alebo tovarom a službami od tretích osôb?

2. Malo Spojené kráľovstvo pri požiadaní Rady o povolenie výnimky [uvedenej v prílohe 6 ods. 2 zákona z roku 1994] povinnosť informovať Komisiu o tom, že táto odchýlka by mala zahrňovať DPH zaplatenú neregistrovanými maloobchodnými predajcami v súvislosti so zakúpením propagačného tovaru a/alebo tovaru a služieb od tretích osôb, ktoré použili na účely svojej ekonomickej činnosti, a z toho vyplývajúcu úpravu dane, ktorá odrážala túto neodpočítateľnú daň zaplatenú na vstupe alebo preplatok dane zaplatenej na výstupe?

3. Pre prípad, že odpovede na prvú a/alebo druhú otázku sú kladné:
   a) Môžu a majú sa príslušné povolenia, vykonávacie právne predpisy alebo administratívne opatrenia vykladať tak, že umožňujú zohľadniť i) neodpočítateľnú DPH zaplatenú neregistrovanými maloobchodnými predajcami v súvislosti s propagačným tovarom alebo tovarom a službami od tretích osôb, ktoré títo neregistrovaní maloobchodní predajcovia použili na účely svojej ekonomickej činnosti, alebo ii) DPH prevyšujúcu nezaplatenú daň, vybranú

[daňovou správou], alebo iii) potenciálnu nekalú súťaž medzi priamymi predajcami, ich neregistrovanými maloobchodnými predajcami a podnikmi, ktoré sa nezaoberajú priamym predajom?

b) Či:
   i) Bolo povolenie Spojeného kráľovstva odchýliť sa od článku 11…A bodu 1 písm. a) [šiestej smernice] protiprávne?
   ii) Je okrem odchýlky od článku 11…A bodu 1 písm. a) šiestej smernice [uvedenej v prílohe 6 ods. 2 zákona z roku 1994] nevyhnutná aj odchýlka od článku 17 šiestej smernice? Ak áno, konalo Spojené kráľovstvo protiprávne, keď nepožiadalo Komisiu alebo Radu o povolenie odchýliť sa od [tohto] článku 17?
   iii) Koná Spojené kráľovstvo protiprávne, ak neupravilo DPH takým spôsobom, ktorý by priamym predajcom umožňoval uplatniť započítanie DPH z propagačného tovaru alebo z tovarov a služieb od tretích osôb, ktorú zaplatili neregistrovaní maloobchodní predajcovia v rámci svojej ekonomickej činnosti?
   iv) Sú z týchto dôvodov neplatné a/alebo protiprávne všetky príslušné povolenia, vykonávacie právne predpisy a/alebo administratívne opatrenia alebo ich časti?

c) Je primeraným prostriedkom nápravy zo strany Súdneho dvora… alebo vnútroštátneho súdu:
   i) stanovenie, že členský štát má povinnosť uplatniť vo vnútroštátnom práve odchýlku [uvedenú v prílohe 6 ods. 2 zákona z roku 1994] tým, že uskutoční primeranú úpravu týkajúcu sa buď a) neodpočítateľnej DPH z propagačného tovaru alebo tovaru a služieb od tretích osôb, ktorú zaplatili neregistrovaní maloobchodní predajcovia v rámci svojej ekonomickej činnosti, alebo b) DPH prevyšujúcej nezaplatenú daň, vybranej [daňovou správou], alebo iii) potenciálnej nekalej súťaže medzi priamymi predajcami, ich neregistrovanými maloobchodnými predajcami a podnikmi, ktoré sa zaoberajú nepriamym predajom, alebo
   ii) vyhlásenie povolenia odchýlky [uvedenej v prílohe 6 ods. 2 zákona z roku 1994] a prípadne aj samotnej odchýlky za neplatné, alebo
   iii) vyhlásenie vnútroštátnych právnych predpisov za neplatné, alebo
   iv) vyhlásenie [individuálneho oznámenia] za neplatné, alebo
   v) rozhodnutie, že Spojené kráľovstvo musí požiadať o povolenie ďalšej odchýlky na účely vykonania vhodnej úpravy týkajúcej sa buď a) neodpočítateľnej DPH z propagačného tovaru alebo tovaru a služieb od tretích osôb, ktorú zaplatili neregistrovaní maloobchodní predajcovia v rámci svojej ekonomickej činnosti, alebo b) DPH prevyšujúcej nezaplatenú daň, vybranej [daňovou správou], alebo iii) potenciálnej nekalej súťaže medzi priamymi predajcami, ich neregistrovanými maloobchodnými predajcami a podnikmi, ktoré sa zaoberajú nepriamym predajom?

4. Má byť podľa článku 27 [šiestej smernice] (článok 395…smernice [2006/112]) suma dane neodvedená z dôvodu ‚daňov[ého] únik[u] alebo vyhýbani[a] sa daniam' kvalifikovaná ako čistá daňová strata (zohľadňujúca tak daň zaplatenú na výstupe, ako aj daň zaplatenú na vstupe odpočítateľnú v rámci štruktúry, ktorá vedie k nezaplateniu dane v dôsledku daňového úniku alebo vyhýbania sa daniam) členského štátu, alebo ako hrubá daňová strata (zohľadňujúca len daň zaplatenú na výstupe v rámci štruktúry, ktorá vedie k nezaplateniu dane v dôsledku daňového úniku alebo vyhýbania sa dani) členského štátu?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

34 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú na jednej strane články 17 a 27 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia opatreniu – o aké ide v konaní vo veci samej, ktoré povolilo rozhodnutie 89/534 podľa článku 27 tejto smernice –, ktoré sa odchyľuje od

článku 11 A bod 1 písm. a) uvedenej smernice, podľa ktorého je základom DPH spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj obvyklá trhová cena tovaru predávaného na stupni konečnej spotreby, ak sú uvedené tovary predávané prostredníctvom maloobchodných predajcov nezdaniteľných na účely DPH, pričom sa nijako nezohľadňuje DPH zaplatená na vstupe týkajúca sa predvádzacích výrobkov, ktoré kúpili títo maloobchodní predajcovia od uvedenej spoločnosti, a na druhej strane, či je rozhodnutie 89/534 neplatné z dôvodu, že neumožňuje Spojenému kráľovstvu zohľadniť DPH zaplatenú na vstupe takýmito maloobchodnými predajcami, pokiaľ ide o tie isté predvádzacie výrobky, takže porušuje zásadu proporcionality a zásadu daňovej neutrality.

35 Pokiaľ ide konkrétne o výklad článkov 17 a 27 šiestej smernice, treba v prvom rade konštatovať, že v súlade s rozhodnutím 89/534 má odchýlka povolená Spojenému kráľovstvu podľa článku 27 šiestej smernice a ktorá sa premieta do jeho právnych predpisov prostredníctvom prílohy 6 ods. 2 zákona z roku 1994, za cieľ zabrániť daňovým únikom.

36 Ako už Súdny dvor rozhodol, vnútroštátne odchylné opatrenia, ktoré sú takej povahy, že zabraňujú daňovým únikom a vyhýbaniu sa daniam, sa vykladajú doslovne a môžu sa odchýliť od základu DPH stanoveného v článku 11 šiestej smernice iba v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto cieľa (rozsudky z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, EU:C:1984:152, bod 29, a z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, bod 24).

37 V tejto súvislosti podľa základnej zásady, ktorá je vlastná systému DPH a ktorá vyplýva z článku 2 šiestej smernice, sa DPH uplatňuje na všetky transakcie výroby alebo distribúcie po odpočítaní DPH, ktorou boli priamo zaťažené transakcie uskutočnené na vstupe, pričom právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, body 16 a 18, ako aj z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 34).

38 V prejednávanej veci podľa článku 1 rozhodnutia 89/534 a za podmienok podobným tomuto článku sa príloha 6 ods. 2 zákona z roku 1994 odchyľuje od článku 11 A bod 1 písm. a) šiestej smernice tým, že umožňuje daňovej správe určiť základ dane zdaniteľnej osobe na účely DPH za výrobky, ktoré dodáva nezdaniteľným maloobchodným predajcom, pričom odkazuje na hodnotu maloobchodného predaja týchto výrobkov na trhu. Z uvedeného vyplýva, že v situácii, o akú ide vo veci samej, sa určitým spôsobom zdaňuje zdaniteľná osoba na účely DPH namiesto nezdaniteľných maloobchodných predajcov.

39 Odchyľujúce sa opatrenie povolené rozhodnutím 89/534 sa však netýka pravidiel upravujúcich právo na odpočítanie dane, ktoré sú uvedené v článkoch 17 až 20 tejto smernice a ktoré sa teda v prejednávanej veci naďalej uplatňujú.

40 Presnejšie toto opatrenie neumožňuje odchýlenie sa od článku 17 ods. 2 šiestej smernice, podľa ktorého môže zdaniteľná osoba odpočítať z dane, z ktorej je povinná zaplatiť splatnú alebo zaplatenú DPH za tovary, ktoré sú jej alebo jej budú dodané alebo za služby, ktoré sú jej alebo jej budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

41 Podľa tohto ustanovenia nemožno daň za predvádzacie výrobky alebo iné tovary a služby kúpené maloobchodnými predajcami, ktorí sú alebo nie sú zdaňovaní na účely DPH, odpočítať od dane splatnej spoločnosťou uskutočňujúcou priamy predaj, akou je Avon v spore vo veci samej, ktorá nekúpila od tretej osoby žiadny tovar alebo službu, ale ktorá ich naopak, pokiaľ ide o predvádzacie výrobky, predala týmto maloobchodným predajcom.

42 Okrem toho treba zdôrazniť, že obchodní zástupcovia, o ktorých ide v konaní vo veci samej, ktorí predávajú výrobky v rámci systému priameho predaja, nie sú zdaňovaní na účely DPH a že nemôžu preto podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice požadovať vrátenie celej alebo časti dane, ktorú im účtovali ich dodávatelia tovarov a služieb.

43 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú otázku treba odpovedať tak, že články 17 a 27 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia opatreniu – o aké ide v konaní vo veci samej, ktoré povolilo rozhodnutie 89/534 podľa článku 27 tejto smernice –, ktoré sa odchyľuje od článku 11 A bod 1 písm. a) uvedenej smernice, podľa ktorého je základom DPH spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj obvyklá trhová cena tovaru predávaného na stupni konečnej spotreby, ak sú uvedené tovary predávané prostredníctvom nezdaniteľných maloobchodných predajcov na účely DPH, aj keď toto odchyľujúce sa opatrenie nijako nezohľadňuje DPH zaplatenú na vstupe týkajúcu sa predvádzacích výrobkov, ktoré kúpili títo maloobchodní predajcovia od uvedenej spoločnosti.

44 Pokiaľ ide o platnosť rozhodnutia 89/534, v prvom rade treba pripomenúť, že na to, aby bol akt Únie týkajúci sa systému DPH v súlade so zásadou proporcionality, musia byť ustanovenia, ktoré obsahuje, považované za primerané a potrebné na uskutočnenie cieľov, ktoré sleduje, a povahy, ktorá čo najmenej ovplyvňuje ciele a zásady šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, Rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 60, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, bod 46).

45 V prejednávanej veci treba uviesť, že odchyľujúce sa opatrenie uvedené v rozhodnutí 89/534 má podľa druhého až štvrtého odôvodnenia tohto rozhodnutia za cieľ zabrániť daňovým únikom a umožniť Spojenému kráľovstvu vyriešiť niektoré konkrétne problémy spôsobené systémom priameho predaja v oblasti DPH. Z dôvodu prítomnosti nezdaňovaných maloobchodných predajcov v poslednom stupni predaja totiž z tohto systému vyplýva, že dodania uskutočnené týmito maloobchodnými predajcami konečnému spotrebiteľovi nepodliehajú tejto dani.

46 V tejto súvislosti treba uviesť, že Súdny dvor rozhodol, že pojem „vyhýbanie sa daniam“ v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice zodpovedá čisto objektívnemu javu a že toto ustanovenie umožňuje prijatie opatrenia odchyľujúceho sa od základného pravidla uvedeného v článku 11 A bod 1 písm. a) tejto smernice, aj keď sa činnosti zdaniteľnej osoby nevykonávajú s úmyslom získať daňové zvýhodnenie, ale pre obchodné záujmy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs, 138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, body 21 a 24).

47 Odchyľujúce sa opatrenie uvedené v rozhodnutí 89/534 tým, že povoľuje Spojenému kráľovstvu uplatňovanie DPH na predaj výrobkov spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj konečným spotrebiteľom, uskutočnený nezdaniteľnými maloobchodnými predajcami, pričom určí základ dane tejto spoločnosti vzhľadom na obvyklú alebo trhovú cenu tovarov predávaných týmito predajcami, umožňuje zabrániť strate príjmov z daní vyplývajúcich z takýchto obchodných štruktúr. Takéto opatrenie sa preto zdá byť vhodným na dosiahnutie cieľa v oblasti boja proti daňovým únikom.

48 Je pravda, že rozhodnutie 89/534 neumožňuje nijako zohľadniť DPH zaplatenú na vstupe za predvádzacie výrobky kúpené nezdaniteľnými maloobchodnými predajcami od spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj.

49 Ako vyplýva z bodov 40 a 41 tohto rozsudku, zohľadnenie tejto DPH zaplatenej na vstupe pri základe dane pre dodania uvedené v článku 1 rozhodnutia 89/534 by však predstavovalo nepovolenú odchýlku od článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

50 Okrem toho zohľadnenie uvedenej DPH zaplatenej na vstupe pri základe dane by komplikovalo výber DPH, pokiaľ ide o obchodné štruktúry uvedené v tomto rozhodnutí.

51 V dôsledku toho je potrebné domnievať sa, že rozhodnutie 89/534 nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa v oblasti boja proti daňovým únikom.

52 Po druhé treba pripomenúť, že zásada daňovej neutrality bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si teda navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH (rozsudok z 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32 a citovaná judikatúra).

53 V tejto súvislosti treba uviesť, že skutočnosť, že rozhodnutie 89/534 nezohľadňuje DPH zaplatenú na vstupe za predvádzacie výrobky kúpené nezdaniteľnými maloobchodnými predajcami od spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj, akou je Avon v spore vo veci samej, vedie k tomu, že distribučná reťaz výrobkov tejto spoločnosti je zaťažená vyššou DPH, akou je daň, ktorá zaťažuje konkurenčné výrobky tejto spoločnosti. Treba však konštatovať, že takáto okolnosť je len dôsledkom toho, že si takáto spoločnosť vybrala na účely uvedenia týchto výrobkov na trh systém priameho predaja.

54 V dôsledku toho a vzhľadom na úvahy vyjadrené v bodoch 47 a 48 tohto rozsudku nemožno zásadu daňovej neutrality vykladať tak, že povoľuje zohľadnenie tejto DPH pri základe dane pre dodania uvedené v článku 1 rozhodnutia 89/534.

55 Je potrebné sa preto domnievať, že rozhodnutie 89/534 je takej povahy, že čo najmenej ovplyvňuje zásadu neutrality.

56 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že preskúmanie prvej otázky neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla mať vplyv na platnosť rozhodnutia 89/534.

O druhej otázke

57 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 27 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že požaduje od členského štátu, ktorý žiada o povolenie odchýliť sa od článku 11 A bodu 1 písm. a) tejto smernice, aby informoval Komisiu, že nezdaniteľní maloobchodní predajcovia platia DPH za kúpu predvádzacích výrobkov od spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj, používaných na účely ich hospodárskej činnosti, aby sa nejakým spôsobom zohľadnila táto daň zaplatená na vstupe za podmienok odchyľujúceho sa opatrenia.

O prípustnosti

58 Vláda Spojeného kráľovstva sa domnieva, že druhá otázka je neprípustná po prvé z dôvodu, že nijako nesúvisí s predmetom sporu vo veci samej, po druhé Súdny dvor nedisponuje potrebnými dôkazmi a právnymi skutočnosťami, aby mohol užitočne odpovedať na túto otázku, a po tretie táto otázka je výlučne hypotetická, keďže žiadosť o výnimku sa týka článku 11 A bod 1 písm. a) šiestej smernice, a nie článku 17 tejto smernice týkajúcej sa práva na odpočítanie DPH.

59 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora platí pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočné zodpovedanie položených otázok (rozsudok zo 14. júna 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 31 a citovaná judikatúra).

60 Pokiaľ ide o prvý a tretí dôvod neprípustnosti predložený vládou Spojeného kráľovstva, stačí pripomenúť, že ako uviedol generálny advokát v bode 97 svojich návrhov, hoci Súdny dvor vyložil článok 27 šiestej smernice tak, že požaduje od členského štátu, ktorý žiada o udelenie povolenia odchýliť sa od tejto smernice, aby poskytol na podporu svojej žiadosti konkrétne informácie, ktoré chýbali v prejednávanej veci, takáto odpoveď by mohla mať vplyv na platnosť rozhodnutia 89/534, a teda na rozhodnutie sporu vo veci samej.

61 Pokiaľ ide o druhý dôvod neprípustnosti predložený vládou Spojeného kráľovstva, je namieste konštatovať, že vnútroštátny súd v prejednávanej veci opísal právny a skutkový rámec sporu vo veci samej dostatočne presne na to, aby umožnil dotknutým osobám uvedeným v článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie predložiť pripomienky a Súdnemu dvoru užitočne odpovedať na otázky, ktoré mu boli položené.

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba dospieť k záveru, že druhá otázka je prípustná.

O veci samej

63 Na úvod treba pripomenúť, že Spojené kráľovstvo žiadalo podľa článku 27 šiestej smernice o povolenie odchýliť sa od článku 11 A bodu 1 písm. a) tejto smernice, ktorý stanovuje pravidlá na určenie základu DPH, aby sa zabránilo vyhýbaniu sa daniam z dôvodu uvádzania výrobkov na trh na stupni konečnej spotreby maloobchodnými predajcami nezdaniteľnými na účely tejto dane.

64 Podľa článku 27 ods. 2 tejto smernice musí členský štát, ktorý chce zaviesť odkláňajúce sa opatrenia od tohto článku, poskytnúť Komisii všetky informácie.

65 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že v rozsudku z 12. júla 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383), ktorý sa týka najmä platnosti rozhodnutia 85/369, medzitým nahradeným v podstate rovnakým rozhodnutím 89/534, Súdny dvor neuviedol skutočnosti, ktoré by boli takej povahy, aby mohli mať vplyv na platnosť tohto prvého rozhodnutia najmä po tom, ako v bode 36 uvedeného rozsudku konštatoval, že oznámenie Komisii v dostatočnom rozsahu odkazovalo na požiadavky, ktoré uvedené opatrenie malo splniť, a že obsahovalo všetky potrebné skutočnosti na to, aby sa mohol sledovaný cieľ určiť.

66 V tomto rámci treba najprv určiť, že skutočnosť, že nezdaniteľní maloobchodní predajcovia podliehajú DPH z kúpy predvádzacích výrobkov kúpených od spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj, akou je Avon v spore vo veci samej, bez toho, aby mohla byť táto daň odpočítateľná, sa nejaví ako informácia, ktorá sa ako taká týka cieľa sledovaného požadovanou odchýlkou alebo základného mechanizmu odchýlky, konkrétne určenia hodnoty základu dane.

67 Ďalej je potrebné konštatovať, že táto okolnosť je vlastná režimu DPH, keďže, ako už bolo uvedené v bodoch 42 a 48 tohto rozsudku, nezdaniteľní maloobchodní predajcovia na účely tejto dane nemôžu uplatniť žiadne odpočítanie dane, ktorá im bola účtovaná. Nemožno sa teda domnievať, že takáto okolnosť mala byť oznámená Komisii spolu so žiadosťou o výnimku, ktorú jej doručilo Spojené kráľovstvo.

68 Napokon nemožno požadovať od členského štátu, keď žiada podľa článku 27 šiestej smernice povolenie odchýliť sa od tejto smernice, aby spresnil všetky praktické a právne aspekty, ktoré majú určitú súvislosť so situáciou, ktorú sa snaží napraviť, ale z nej nevyplývajú.

69 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať tak, že článok 27 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nepožaduje od členského štátu, ktorý žiada o povolenie odchýliť sa od článku 11 A bodu 1 písm. a) tejto smernice, aby informoval Komisiu, že

nezdaniteľní maloobchodní predajcovia platia DPH za kúpu predvádzacích výrobkov od spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj, používaných na účely ich hospodárskej činnosti, aby sa nejakým spôsobom zohľadnila táto daň zaplatená na vstupe za podmienok odchyľujúceho sa opatrenia.

O tretej otázke

70 Vzhľadom na odpovede na prvú a druhú otázku nie je potrebné na tretiu otázku odpovedať.

O štvrtej otázke

71 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či podľa článku 27 šiestej smernice sa má suma dane neodvedená z dôvodu existencie daňového úniku alebo vyhýbania sa daniam kvalifikovať ako čistá daňová strata členského štátu alebo ako hrubá daňová strata členského štátu.

72 V tejto súvislosti treba uviesť, že vnútroštátny súd neuvádza dôvod neplatnosť rozhodnutia 89/534, ktorý by sa viazal na spôsob určenia výšky nevybratej dane z dôvodu daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle článku 27 šiestej smernice. Nespresňuje ani dôvody, pre ktoré je výklad tohto článku v rozsahu, v akom sa týka „daňového úniku alebo vyhýbania sa daniam“ relevantný pre rozhodnutie sporu, ktorý prejednáva.

73 Z dôvodu absencie týchto informácií nemôže Súdny dvor poskytnúť užitočnú odpoveď na štvrtú položenú otázku, ktorá musí byť v dôsledku toho vyhlásená za neprípustnú.

O trovách

74 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Články 17 a 27 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takému opatreniu, o aké ide v konaní vo veci samej, ktoré povolilo rozhodnutie 89/534/EHS z 24. mája 1989, ktorým sa Spojenému kráľovstvu povoľuje uplatňovať, pokiaľ ide o určité dodania neregistrovaným maloobchodným predajcom, opatrenie odchyľujúce sa od článku 11 [A bodu 1 písm. a)] tejto smernice, podľa článku 27 šiestej smernice a ktoré sa odchyľuje od článku 11 A bod 1 písm. a) uvedenej smernice, podľa ktorého je základom dane z pridanej hodnoty (DPH) spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj obvyklá trhová cena tovaru predávaného na stupni konečnej spotreby, ak sú uvedené tovary predávané prostredníctvom maloobchodných predajcov nezdaniteľných na účely DPH, aj keď toto odchyľujúce sa opatrenie nijako nezohľadňuje DPH zaplatenú na vstupe týkajúcu sa predvádzacích výrobkov, ktoré kúpili títo maloobchodní predajcovia od uvedenej spoločnosti.**

2. **Preskúmanie prvej otázky neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla mať vplyv na platnosť rozhodnutia 89/534.**

3. **Článok 27 šiestej smernice 77/388, zmenenej smernicou 2004/7, sa má vykladať v tom zmysle, že nepožaduje od členského štátu, ktorý žiada o povolenie odchýliť sa od článku 11 A bodu 1 písm. a) tejto smernice, aby informoval Európsku komisiu, že nezdaniteľní maloobchodní predajcovia platia DPH za kúpu predvádzacích výrobkov od spoločnosti uskutočňujúcej priamy predaj, používaných na účely ich hospodárskej činnosti, aby sa nejakým spôsobom zohľadnila táto daň zaplatená na vstupe za podmienok odchyľujúceho sa opatrenia.**

Podpisy