Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. decembra 2017 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 11(A)(1)(a) – Davčna osnova – Člen 17 – Pravica do odbitka – Člen 27 – Posebni ukrepi za odstopanje – Sklep 89/534/EGS – Trženjska struktura, ki temelji na dobavi blaga prek oseb, ki niso davčni zavezanci – Obdavčitev tržne vrednosti blaga, določene v zadnji fazi trženja – Vključitev stroškov, ki jih imajo navedene osebe“

V zadevi C-305/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 25. maja 2016, ki je na Sodišče prispela 30. maja 2016, v postopku

Avon Cosmetics Ltd

proti

Commisioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby in M. Vilaras (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. maja 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Avon Cosmetics Ltd D. Scorey, QC, in R. Cordara, QC, ki so ju pooblastili A. Cook, I. Hyde in S. P. Porter, solicitors,

– za vlado Združenega kraljestva J. Kraehling, G. Brown in D. Robertson, agenti, skupaj z M. Hall, QC,

– za Svet Evropske unije J. Bauerschmidt, E. Moro in E. Chatziioakeimidou, agenti,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, R. Lyal in A. Lewis, agenti,

* Jezik postopka: angleščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 7) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ter načel, ki jo urejajo in se nanašajo na odstopanje, dovoljeno s Sklepom Sveta 89/534/EGS z dne 24. maja 1989, s katerim je Združenemu kraljestvu dovoljeno, da za nekatere dobave preprodajalcem, ki niso davčni zavezanci, uporabi ukrep, ki odstopa od člena 11[(A), točka (1)(a),] Šeste direktive (UL 1989, L 280, str. 54), in na veljavnost tega sklepa.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Avon Cosmetics Ltd (v nadaljevanju: Avon) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo, v nadaljevanju: davčna uprava) med drugim glede neupoštevanja nekaterih stroškov, ki jih imajo preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, pri določitvi davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV), ki ga družba Avon dolguje na podlagi Sklepa 89/534.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je bila od 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

4 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[…]“

5 Člen 4(1) te direktive je določal:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

6 Člen 11 navedene direktive je določal:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova je enaka:

(a) pri dobavah blaga in [opravljanju] storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[…]“

7 Člen 17 iste direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, je določal:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]“

8 Člen 27 Šeste direktive je določal:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, o njih obvesti Komisijo in ji da na razpolago vse potrebne informacije. […]

[…]“

9 V drugi, tretji, četrti, peti, deveti in deseti uvodni izjavi Sklepa 89/534 je navedeno:

„ker je bilo Združenemu kraljestvu s Sklepom 85/369[…], ki se šteje za sprejetega 13. junija 1985, v skladu s postopkom iz člena 27(4) Šeste direktive dovoljeno, da za obdobje dveh let uvede ukrep, ki odstopa od Šeste direktive, za preprečevanje izogibanja davkom;

ker je posledica nekaterih trženjskih struktur, temelječih na prodaji blaga s strani davčnih zavezancev osebam, ki niso davčni zavezanci, zaradi prodaje na drobno, izognitev davku v fazi končne potrošnje;

ker zaradi preprečevanja takega izogibanja davka Združeno kraljestvo uporablja ukrep, ki davčnim organom omogoča sprejetje upravnih odločb, katerih učinek je obdavčitev dobav s strani davčnih zavezancev, ki uporabljajo take trženjske strukture, na podlagi tržne vrednosti blaga pri prodaji na drobno;

ker pomeni ta ukrep odstopanje od člena 11[(A)(1)(a)] Šeste direktive, ki določa, da je na ozemlju države davčna osnova pri dobavah blaga vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj od kupca ali tretje osebe za te dobave;

[…]

ker je Sodišče v sodbi z dne 12. julija 1988[, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383)], med drugim odločilo, da je na podlagi člena 27 Šeste direktive mogoče sprejeti ukrep, ki odstopa, kakršen je ta v obravnavani zadevi, če je različno obravnavanje, ki izhaja iz njega, upravičeno z objektivnimi okoliščinami;

ker mora biti Komisija za to, da preveri, ali je ta pogoj izpolnjen, obveščena o vseh upravnih odločbah, ki jih sprejmejo davčni organi v povezavi z zadevnim odstopanjem;

[…]“

10 Člen 1 tega sklepa določa:

„Z odstopanjem od člena 11[(A), točka (1)(a),] Šeste direktive se Združenemu kraljestvu dovoli, da v primerih, v katerih je posledica trženjske strukture, ki temelji na dobavi blaga s posredovanjem oseb, ki niso davčni zavezanci, neobdavčenje v fazi končne potrošnje, določi, da je davčna osnova za dobave tem osebam tržna vrednost blaga, kot se ugotovi v tej fazi.“

Pravo Združenega kraljestva

11 Člen 1(1) Value Added Tax Act 1994 (zakon o DDV iz leta 1994, v nadaljevanju: zakon iz leta 1994) določa:

„DDV se v skladu z določbami tega zakona obračuna:

(a) na dobavo blaga ali opravljanje storitev v Združenem kraljestvu […]“.

12 Člen 4(1) tega zakona določa:

„DDV se obračuna od vseh dobav blaga ali storitev, opravljenih v Združenem kraljestvu, če gre za obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, ki jo zavezanec opravi v okviru svoje gospodarske dejavnosti.

[…]“

13 Člen 19(2) navedenega zakona določa:

„Če se dobava opravi za denarno plačilo, je njena vrednost znesek, ki je enak plačilu, skupaj z obračunanim DDV.

[…]“

14 Člen 6(2) istega zakona določa:

„Če

(a) celotna gospodarska dejavnost davčnega zavezanca ali njen del zajema dobavo blaga določenemu številu oseb, da ga same ali kdo drug proda na drobno in

(b) te osebe niso davčni zavezanci,

lahko [davčna uprava] davčnemu zavezancu s pisno razlago odredi, da je vrednost njegove dobave blaga po prejemu razlage ali po poznejšem datumu, kot je naveden v razlagi, njena tržna maloprodajna vrednost.“

15 Davčna uprava je na podlagi odstopanja iz prejšnje točke na družbo Avon naslovila pisno razlago (*Notice of Direction*) (v nadaljevanju: razlaga v posamičnem primeru), ki se glasi:

„Davčna uprava v skladu s [členom 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994] odreja, da je po 1. juliju 1985 vrednost, na podlagi katere se obračuna DDV od vsake obdavčljive dobave blaga,

(a) ki jo opravite osebam, ki niso davčni zavezanci, […]

(b) glede na prodajo na drobno s strani oseb iz točke (a) ali drugih oseb

maloprodajna vrednost tega blaga na trgu.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Družba Avon opravlja dejavnost proizvodnje in prodaje v glavnem kozmetičnih izdelkov. Njeno trženje na drobno opravljajo neodvisne zastopnice (v nadaljevanju: zastopnice), od katerih skoraj nobena od teh, ki to delo opravljajo v Združenem kraljestvu, ni zavezanka za plačilo DDV, če niso vpisane v register zavezancev za ta davek in če ne ustvarijo takega prometa, da bi se zahteval njihov vpis.

17 Družba Avon je tem zastopnicam prodajala po nižji ceni glede na maloprodajno ceno družbe Avon, pri čemer je ta prodaja predmet DDV. Zaradi nezavezanosti navedenih zastopnic pa, nasprotno, prodaja na drobno, ki jo opravljajo, ni predmet DDV.

18 Ta struktura pomeni, da razlika med maloprodajno ceno in ceno, ki jo zastopnice plačajo družbi Avon, ni predmet DDV.

19 Združeno kraljestvo je, da bi ta položaj odpravilo, med drugim s Finance Act iz leta 1977 (zakon o financah iz leta 1977) davčni upravi podelilo pooblastilo, da na osebe, ki so dolžne plačati DDV, naslovi odredbe, da se davek, ki ga dolgujejo, izračuna glede na maloprodajno ceno.

20 Združeno kraljestvo je v skladu s členom 27(5) Šeste direktive Komisijo Evropskih skupnosti obvestilo o tem ukrepu kot o posebnem ukrepu, ki odstopa, v smislu prvega odstavka navedenega člena in ki ga je nameravalo ohraniti po začetku veljavnosti Šeste direktive 1. januarja 1978.

21 S Sklepom Sveta 85/369/EGS z dne 13. junija 1985, naslovljenim „Uporaba člena 27 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 na področju [DDV] (Dovoljenje za ukrep, ki odstopa, za katerega je zaprosilo Združeno kraljestvo in je namenjen preprečevanju nekaterih oblik izogibanja davkom)“ (UL 1985, L 199, str. 60), je bil ukrep, ki odstopa, odobren za dve leti in je bil pozneje podaljšan za dodatni dve leti.

22 Sodišče ob obravnavi predlogov za sprejetje predhodne odločbe, ki so se nanašali na izvedbo ukrepa, ki odstopa, odobrenega s Sklepom 85/369, ni ugotovilo nobenega dejavnika, ki bil lahko vplival na veljavnost tega sklepa (sodba z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs, 138/86 in 139/86, EU:C:1988:383).

23 Svet je s Sklepom 89/534 podaljšal dovoljenje Združenemu kraljestvu za odstopanje od člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive s ciljem preprečitve neobdavčenja v fazi končne potrošnje.

24 Na podlagi člena 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994, sprejetega na podlagi tega sklepa, in razlage v posamičnem primeru davčna osnova za DDV družbe Avon ustreza prodajni vrednosti v fazi končne potrošnje blaga, ki ga ta dobavi osebam, ki niso davčni zavezanci. Z drugimi besedami, v skladu s to strukturo se DDV na izdelke, ki jih družba Avon proda zastopnicam, ne izračuna na podlagi cene brez davka, po kateri jim družba Avon prodaja te izdelke, ampak na podlagi cene, po kateri jih navedene

zastopnice preprodajajo svojim strankam, ta presežek DDV pa se naloži družbi Avon. V praksi pa davčna uprava izvede dve prilagoditvi tega izračuna glede na dejstvo, da so nekatere izdelke kupile zastopnice, ki niso davčne zavezanke, za svojo osebno uporabo in da te zastopnice nekatere izdelke prodajajo s popustom.

25 Družba Avon je pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za vračilo presežka pobranega DDV v skupni vrednosti približno 14 milijonov britanskih funtov (GBP) (približno 15.792.000 EUR), ker sistem obdavčenja, ki velja zanjo, na podlagi razlage v posamičnem primeru ne upošteva davka, povezanega s stroškom, ki ga imajo zastopnice z nakupom predstavitvenih izdelkov, katerih namen je povečanje prodaje in ki jim jih je družba Avon prodala s popustom, večjim od tistega, ki velja za druge izdelke. Ker bi šlo po mnenju družbe Avon pri nakupih teh izdelkov za poslovne stroške, če bi imele navedene zastopnice status davčnih zavezank, bi lahko te odbile DDV, ki se nanaša na te nakupe.

26 Zato naj bi razlaga v posamičnem primeru presegala to, kar je nujno za uresničitev želenega cilja, in naj bi pomenila plačilo presežka DDV zaradi neprilagoditve za upoštevanje DDV, ki je naložen zastopnicam za nakup predstavitvenih izdelkov. Zato naj bi šlo za kršitev načel sorazmernosti, enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti ter za neenak konkurenčni položaj med družbo Avon in gospodarskimi subjekti, ki uporabljajo tradicionalne metode prodaje in jim tega DDV ni treba plačati.

27 Družba Avon tudi trdi, da Združeno kraljestvo v prošnji za odstopanje pri Komisiji ni predložilo vseh potrebnih informacij v smislu člena 27(2) Šeste direktive, čeprav je bila problematika neenakega obravnavanja na področju DDV na predstavitvene izdelke že poznana. Zato s predlogom, ki ga je vložila pri predložitvenem sodišču, želi, da se dolgovani DDV iz postopka v glavni stvari prilagodi tako, da se upošteva DDV na te predstavitvene izdelke, in podredno, da se Sklep 89/534, člen 2, priloge 6 k zakonu iz leta 1994 in razlaga v posamičnem primeru razglasijo za neveljavne.

28 Davčna uprava opozarja, da je namen te določbe preprečiti izgubo prihodkov od prodaje, pri kateri se ne plača DDV na njeno maloprodajno ceno. Meni, da neupoštevanje DDV, ki ga plačajo zastopnice ob nakupu predstavitvenih izdelkov, ne krši načel sorazmernosti, enakega obravnavanja in nevtralnosti ter ne izkrivlja konkurence, ker je družba Avon izbrala strukturo poslovanja in tržni pristop, ki sta drugačna od teh, ki jih imajo tradicionalni preprodajalci, in ker družba Avon in ti preprodajalci opravljajo svojo dejavnost na različnih trgih, tudi če prodajajo podobne izdelke. Te okoliščine naj bi upravičevale neenako davčno obravnavanje.

29 Poleg tega ta uprava meni, da davčnim zavezancem ali davčnim organom ni treba po nepotrebnem oteževati izračuna in pobiranja DDV. S sprejetjem trditev družbe Avon pa bi prišlo do naložitve velikega upravnega bremena zastopnicam, ki niso davčne zavezanke.

30 Davčna uprava dodaja, da člena 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994 ni mogoče razlagati tako, da bi družba Avon lahko odbila DDV, ki ga plačajo zastopnice za nakup predstavitvenih izdelkov, razen če bi prekoračila dovoljenje, ki ga je dal Svet glede svojih predpisov in načela, po katerem je treba odstopanje od običajnega mehanizma DDV razlagati ozko.

31 Predložitveno sodišče je z vmesno sodbo z dne 19. februarja 2014 ugotovilo, da na podlagi besedila Sklepa 89/534, povzetega v členu 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994, ni mogoče upoštevati davka, ki so ga plačale zastopnice za nakup predstavitvenih izdelkov, saj bi to pripeljalo do nastanka „preostalega“ davka, to je vstopnega davka, ki ga ni mogoče povrniti. Na podlagi tega je ugotovilo, da je zadnjenavedena določba povzročila nelojalno konkurenco med družbo Avon in subjekti, ki prodajajo prek prodajalcev na drobno, ki so davčni zavezanci. Zato naj bi člen 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994 presegal to, kar je nujno za uresničitev njegovega cilja, to je preprečitev vsakršnega izogibanja plačila davkov.

32 Glede na ugotovitev, da ta določba povzema besedilo iz Sklepa 89/534, in ob dvomu o veljavnosti tega sklepa med drugim glede na načelo davčne nevtralnosti je predložitveno sodišče presodilo, da je treba Sodišču v zvezi s tem postaviti vprašanja.

33 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se, kadar neposredni prodajalec prodaja blago (v nadaljevanju: prodajni pripomočki) preprodajalcem, ki niso davčni zavezanci, ali pa preprodajalec, ki ni davčni zavezanec, od tretjih oseb kupuje blago in storitve (v nadaljevanju: blago in storitve tretjih oseb), ki jih v obeh primerih preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, uporabljajo kot pomoč pri svoji gospodarski dejavnosti prodaje drugega blaga, ki se tudi kupuje od neposrednega prodajalca in je predmet upravne prakse na podlagi odstopanja, ki je bilo nazadnje odobreno s Sklepom [89/534] […], z upoštevnimi dovoljenji, izvedbeno zakonodajo in/ali upravno prakso kršijo katere koli upoštevne določbe in/ali načela prava Unije, če mora neposredni prodajalec na njihovi podlagi obračunati izstopni davek od prodajne cene drugega blaga preprodajalca, ki ni davčni zavezanec, brez kakršnega koli zmanjšanja DDV, ki ga mora plačati preprodajalec, ki ni davčni zavezanec, od takih pripomočkov pri prodaji ali blaga in storitev tretjih oseb?

2. Ali bi moralo Združeno kraljestvo, ko je zaprosilo Svet za odstopanje [iz člena 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994], obvestiti Komisijo o tem, da preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, plačajo DDV od nakupa prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih uporabljajo pri svoji gospodarski dejavnosti, in da bi bilo treba v skladu s tem pri odstopanju določiti prilagoditev zaradi upoštevanja tega nevračljivega vstopnega davka ali preplačanega izstopnega davka?

3. Če sta odgovora na prvo in drugo vprašanje pritrdilna:
   (a) Ali je mogoče oziroma ali je treba upoštevna dovoljenja, izvedbeno zakonodajo ali upravno prakso razlagati tako, da dovoljuje bodisi (i) nevračljiv DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih ti preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, bodisi (ii) to, da [davčna uprava] pobere DDV, ki presega neplačani davek, bodisi (iii) morebitno nelojalno konkurenco med neposrednimi prodajalci, njihovimi preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, in tistimi prodajalci, ki niso neposredni?
   (b) (i) Ali je bilo dovoljenje, da Združeno kraljestvo odstopa od člena 11(A), točka (1)(a), Šeste direktive, protipravno?
   (ii) Je poleg odstopanja od člena 11(A), točka (1)(a)[, navedenega v členu 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994,] nujno tudi odstopanje od člena 17 Šeste direktive? Če je tako, ali je Združeno kraljestvo ravnalo protipravno, ker niti Komisije niti Sveta ni zaprosilo za dovoljenje, ki odstopa od [tega] člena 17?
   (iii) Ali Združeno kraljestvo ravna protipravno, ker ni uredilo DDV tako, da bi neposrednim prodajalcem dovolilo uveljavljanje vračunanja DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki ga morajo plačati preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, pri svoji gospodarski dejavnosti?
   (iv) So vsa upoštevna dovoljenja, izvedbena zakonodaja ali upravna praksa oziroma kateri koli njihov del zato neveljavni in/ali protipravni?
   (c) Ali je primerno, če Sodišče […] ali nacionalno sodišče:
   (i) odredi, da mora država članica izvesti odstopanje [iz člena 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994] v nacionalnem pravu tako, da določi ustrezno prilagoditev za (a) nevračljiv DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih ti preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost; (b) za DDV, ki presega neplačani davek in ga pobere [davčna uprava]; (c) za morebitno nelojalno konkurenco med neposrednimi prodajalci, njihovimi preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, in tistimi prodajalci, ki niso neposredni; ali

(ii) ugotovi, da je dovolitev odstopanja [iz člena 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994] neveljavna in torej tudi samo [to] odstopanje neveljavno?
(iii) ugotovi, da je nacionalna zakonodaja neveljavna?
(iv) ugotovi, da je [razlaga v posamičnem primeru] neveljavna?
(v) ugotovi, da mora Združeno kraljestvo zaprositi za dovolitev še enega odstopanja, da bi lahko določilo ustrezno prilagoditev (a) za nevračljiv DDV od prodajnih pripomočkov ali blaga in storitev tretjih oseb, ki jih ti preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost; (b) za DDV, ki presega neplačani davek in ga pobere [davčna uprava]; (c) za morebitno nelojalno konkurenco med neposrednimi prodajalci, njihovimi preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, in tistimi prodajalci, ki niso neposredni?

(4) Ali je treba ‚davčne utaje ali izogibanje davkom' v smislu člena 27 Šeste direktive (člen 395 Direktive [2006/112]) razlagati kot neto izgubo davčnega prihodka (ob upoštevanju plačanega izstopnega davka in dolgovanega vstopnega davka v strukturi, v kateri pride do davčnih utaj ali izogibanja davkom) za državo članico ali bruto izgubo davčnega prihodka (ob upoštevanju samo izstopnega davka v strukturi, v kateri pride do davčnih utaj ali izogibanja davkom)?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

34 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, prvič, ali je treba člena 17 in 27 Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta ukrepu, ki kot ta v postopku v glavni stvari, dovoljen s Sklepom 89/534 na podlagi člena 27 te direktive, odstopa od člena 11(A), točka (1)(a), navedene direktive, v skladu s katerim je davčna osnova za DDV družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, tržna vrednost blaga, prodanega v fazi končne potrošnje, kadar navedeno blago tržijo preprodajalci, ki niso zavezani za DDV, ne da bi se na kakršen koli način upošteval vstopni DDV na predstavitvene izdelke, ki jih ti preprodajalci kupujejo od navedene družbe, ter drugič, ali je Sklep 89/534 neveljaven, ker Združeno kraljestvo na njegovi podlagi ne more upoštevati vstopnega DDV, ki ga plačajo taki preprodajalci in ki zadeva iste predstavitvene izdelke, tako da krši načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

35 Natančneje v zvezi z razlago členov 17 in 27 Šeste direktive je treba uvodoma ugotoviti, da je v skladu s Sklepom 89/534 cilj odstopanja, dovoljenega Združenemu kraljestvu na podlagi člena 27 Šeste direktive in ki je v njegovi zakonodaji določen s členom 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994, preprečevanje izogibanja davkom.

36 Kot je Sodišče že razsodilo, je treba nacionalne ukrepe, ki odstopajo in s katerimi se želijo preprečiti davčne utaje in izogibanje davkom, razlagati ozko in smejo odstopati od davčne osnove za DDV iz člena 11 Šeste direktive le v mejah, nujno potrebnih za uresničitev tega cilja (sodbi z dne 10. aprila 1984, Komisija/Belgija, 324/82, EU:C:1984:152, točka 29, in z dne 29. maja 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, točka 24).

37 V zvezi s tem se DDV v skladu s temeljnim načelom, ki je neločljivo povezano s sistemom DDV in ki izhaja iz člena 2 Šeste direktive, uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbitek obračuna od DDV, ki se je neposredno obračunal od vstopnih transakcij, saj je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, točki 16 in 18, ter z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470, točka 34).

38 V tej zadevi v skladu s členom 1 Sklepa 89/534 člen 2 priloge 6 k zakonu iz leta 1994, katerega besedilo je podobno prvonavedenemu členu, odstopa od člena 11A, točka (1)(a), Šeste direktive, saj davčno upravo pooblašča, da določi davčno osnovo zavezanca za DDV za izdelke, ki jih dobavi preprodajalcem, ki niso davčni zavezanci, s sklicevanjem na maloprodajno vrednost teh izdelkov na trgu. Iz tega sledi, da je v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, zavezanec za DDV na nek način obdavčen namesto preprodajalcev, ki niso davčni zavezanci.

39 Ukrep, ki odstopa in je dovoljen s Sklepom 89/534, pa se ne nanaša na pravila, ki urejajo pravico do odbitka iz členov od 17 do 20 te direktive in ki se v obravnavanem primeru torej uporabljajo.

40 Natančneje, navedeni ukrep ne omogoča odstopanja od člena 17(2) Šeste direktive, v skladu s katerim lahko davčni zavezanec od davka, ki ga dolguje, odbije dolgovani ali plačani DDV za blago, ki mu je bilo ali mu bo dobavljeno, in za storitve, ki jih je ali jih bo zanj opravil drug davčni zavezanec.

41 Na podlagi te določbe davka na predstavitvene izdelke ali drugo blago in storitve, ki jih kupijo preprodajalci, bodisi da so zavezanci za DDV ali ne, ni mogoče odbiti od davka, ki ga dolguje družba, ki se ukvarja z neposredno prodajo, kot je družba Avon v sporu o glavni stvari, ki od tretje osebe ni kupila nobenega blaga ali storitve, temveč je, nasprotno, predstavitvene izdelke prodala tem preprodajalcem.

42 Poleg tega je treba poudariti, da zastopnice iz postopka v glavni stvari, ki tržijo proizvode v okviru sistema neposredne prodaje, niso zavezanke za plačilo DDV in da zato v skladu s členom 17(2) Šeste direktive niso upravičene do vračila celotnega ali dela davka, ki jim ga zaračunajo njihovi dobavitelji blaga in izvajalci storitev.

43 Iz zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 17 in 27 Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta ukrepu, ki kot ta v postopku v glavni stvari, dovoljen s Sklepom 89/534 na podlagi člena 27 te direktive, odstopa od člena 11(A), točka (1)(a), navedene direktive, v skladu s katerim je davčna osnova za DDV družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, tržna vrednost blaga, prodanega v fazi končne potrošnje, kadar se navedeno blago trži s posredovanjem preprodajalcev, ki niso zavezani za plačilo DDV, tudi če ta ukrep, ki odstopa, nikakor ne upošteva vstopnega DDV na predstavitvene izdelke, ki so jih ti preprodajalci kupili od navedene družbe.

44 Glede veljavnosti Sklepa 89/534 je treba najprej opozoriti, da morajo biti za to, da bi bil akt Unije v zvezi s sistemom DDV v skladu z načelom sorazmernosti, določbe, ki jih vsebuje, primerne in nujne za uresničitev ciljev, ki jim sledi, in morajo čim manj posegati v cilje in načela Šeste direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470, točka 60, in z dne 29. aprila 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, točka 46).

45 V tej zadevi je treba navesti, da ukrep, ki odstopa, iz Sklepa 89/534 v skladu s točkami od 2 do 4 obrazložitve tega sklepa sledi cilju preprečevanja izogibanja davkom in je njegov namen Združenemu kraljestvu omogočiti odpravo nekaterih posebnih težav, ki jih povzroča struktura neposredne prodaje na področju DDV. Zaradi prisotnosti preprodajalcev, ki niso davčni zavezanci, v zadnji fazi trženja ta struktura namreč pomeni, da dobave teh preprodajalcev končnemu potrošniku niso predmet tega davka.

46 V zvezi s tem je treba navesti, da je Sodišče odločilo, da pojem „izogibanje davkom“ v smislu člena 27(1) Šeste direktive ustreza povsem objektivnemu pojavu in da je na podlagi te določbe mogoče sprejeti ukrep, ki odstopa od osnovnega pravila iz člena 11(A), točka (1)(a), te direktive, tudi če davčni zavezanec dejavnosti opravlja brez namena pridobitve davčne ugodnosti, ampak iz poslovnih razlogov (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs, 138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točki 21 in 24).

47 Vendar je z ukrepom, ki odstopa, iz Sklepa 89/534 v delu, v katerem Združenemu kraljestvu dovoljuje, da na prodajo proizvodov družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo končnim potrošnikom, ki jo opravijo preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, zaračuna DDV, pri čemer davčno osnovo te družbe določi glede na običajno ali tržno vrednost blaga, ki ga zadnjenavedeni prodajo, mogoče preprečiti izgubo davčnih prihodkov, ki izhajajo iz take trženjske strukture. Tak ukrep je torej očitno primeren za uresničitev cilja preprečevanja izogibanja davkom.

48 Res je, da na podlagi Sklepa 89/534 nikakor ni mogoče upoštevati vstopnega DDV na predstavitvene izdelke, ki jih kupijo preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, od družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo.

49 Vendar kot je razvidno iz točk 40 in 41 te sodbe, bi upoštevanje tega vstopnega DDV v davčni osnovi dobav, na katere se nanaša člen 1 Sklepa 89/534, pomenilo nedovoljeno odstopanje od člena 17(2) Šeste direktive.

50 Poleg tega bi upoštevanje navedenega vstopnega DDV v davčni osnovi otežilo pobiranje DDV glede trženjskih struktur iz tega sklepa.

51 Zato je treba ugotoviti, da Sklep 89/534 ne presega tega, kar je nujno za uresničitev cilja preprečevanja izogibanja davkom.

52 Drugič, opozoriti je treba, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje zlasti temu, da bi se podobne in zato med seboj konkurenčne vrste blaga ali storitev z vidika DDV obravnavale različno (sodba z dne 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 32 in navedena sodna praksa).

53 V zvezi s tem je treba navesti, da dejstvo, da se v Sklepu 89/534 ne upošteva vstopni DDV na predstavitvene izdelke, ki so jih preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, kupili od družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, kot je družba Avon v sporu o glavni stvari, vodi do tega, da distribucijska veriga proizvodov te družbe nosi breme višjega DDV od DDV na izdelke njenih konkurentov. Ugotoviti pa je treba, da je taka okoliščina le posledica dejstva, da je taka družba izbrala sistem neposredne prodaje za trženje svojih proizvodov.

54 Zato in glede na ugotovitve, navedene v točkah 47 in 48 te sodbe, načela davčne nevtralnosti ni mogoče razlagati tako, da dovoljuje upoštevanje tega DDV v davčni osnovi za dobave iz člena 1 Sklepa 89/534.

55 Zato je treba ugotoviti, da Sklep 89/534 kar najmanj posega v načelo nevtralnosti.

56 Iz vseh zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da na podlagi preučitve prvega vprašanja ni bil ugotovljen noben element, ki bi lahko vplival na veljavnost Sklepa 89/534.

Drugo vprašanje

57 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 27 Šeste direktive razlagati tako, da od države članice, ki prosi za dovoljenje za odstopanje od člena 11(A), točka (1)(a), te direktive, zahteva, da Komisijo obvesti, da preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, plačajo DDV na nakupe predstavitvenih izdelkov, ki jih kupijo od družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, in jih uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, da bi se ta vstopni davek na kakršen koli način upošteval v pravilih ukrepa, ki odstopa.

Dopustnost

58 Vlada Združenega kraljestva meni, da drugo vprašanje ni dopustno, ker, prvič, nima nikakršne povezave s predmetom spora o glavni stvari, drugič, Sodišče nima na voljo dejanskih ali pravnih podatkov, da bi lahko na to vprašanje podalo koristen odgovor, ter tretjič, je to vprašanje popolnoma hipotetično, saj se prošnja za odstopanje nanaša na člen 11(A), točka (1)(a), Šeste direktive, in ne na člen 17 te direktive v zvezi z odbitkom DDV.

59 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalno sodišče postavi v pravnem in dejanskem okviru, ki ga je pristojno opredeliti samo in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča lahko Sodišče zavrže samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja koristno odgovorilo (sodba z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točka 31 in navedena sodna praksa).

60 Glede prvega in tretjega razloga nedopustnosti, ki ju navaja vlada Združenega kraljestva, zadošča opozoriti, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 97 sklepnih predlogov, da če bi Sodišče člen 27 Šeste direktive razlagalo tako, da se od države članice, ki prosi za dovoljenje za odstopanje od te direktive, zahteva, da v utemeljitev svoje prošnje predloži posebne informacije, kar jih v obravnavani zadevi ni, bi tak odgovor lahko vplival na veljavnost Sklepa 89/534 in torej na izid spora o glavni stvari.

61 Glede drugega razloga nedopustnosti, ki ga navaja vlada Združenega kraljestva, je treba ugotoviti, da je predložitveno sodišče v obravnavani zadevi dovolj natančno navedlo pravni in dejanski okvir, v katerega se umešča spor o glavni stvari, da bi lahko zadevne stranke iz člena 23 Statuta Sodišča Evropske unije predložile stališča in bi lahko Sodišče na postavljena vprašanja podalo koristen odgovor.

62 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je drugo vprašanje dopustno.

Vsebinska presoja

63 Najprej je treba spomniti, da je Združeno kraljestvo na podlagi člena 27 Šeste direktive zaprosilo za odstopanje od člena 11(A), točka (1)(a), te direktive, ki določa pravila za določitev davčne osnove za DDV, za preprečevanje izogibanja davkom zaradi trženja proizvodov v fazi končne potrošnje s strani preprodajalcev, ki niso zavezani za plačilo tega davka.

64 V skladu s členom 27(2) te direktive pa mora država članica, ki želi uvesti ukrepe, ki od te direktive odstopajo, Komisiji predložiti vse potrebne informacije.

65 V zvezi s tem je treba poudariti, da Sodišče v sodbi z dne 12. julija 1988, Direct Cosmetics in Laughtons Photographs (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383), ki se med drugim nanaša na veljavnost Sklepa 85/369, medtem nadomeščenega z v bistvu enakim Sklepom 89/534, ni navedlo dejavnikov, ki bi lahko vplivali na veljavnost tega prvega sklepa, po tem, ko je v točki 36 te sodbe med drugim ugotovilo, da so bile v obvestilu Komisiji zadostno navedene potrebe, ki jim ustreza zaprošeni ukrep, in da je to vsebovalo vse bistvene elemente za opredelitev želenega cilja.

66 V tem okviru je treba najprej navesti, da dejstvo, da preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, plačajo DDV na nakup predstavitvenih izdelkov, kupljenih od družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, kot je družba Avon v sporu o glavni stvari, ne da bi bilo ta DDV mogoče odbiti, očitno ni informacija, ki se kot taka nanaša na cilj zaprošenega odstopanja ali na bistveni mehanizem odstopanja, in sicer na ugotovitev vrednosti davčne osnove.

67 Dalje, ugotoviti je treba, da je ta okoliščina neločljivo povezana z ureditvijo DDV, saj – kot je bilo navedeno že v točkah 42 in 48 te sodbe – preprodajalci, ki niso zavezani za plačilo tega davka, ne morejo uveljavljati nobene pravice do odbitka davka, ki jim je zaračunan. Zato ni mogoče šteti, da bi morala biti Komisija s tako okoliščino seznanjena v prošnji za odstopanje, ki jo je nanjo naslovilo Združeno kraljestvo.

68 Nazadnje, od države članice, kadar ta na podlagi člena 27 Šeste direktive zaprosi za odstopanje od te direktive, ni mogoče zahtevati, da navede vse dejanske in pravne vidike, ki imajo določeno povezavo s položajem, ki ga želi popraviti, vendar iz tega položaja niso razvidni.

69 Iz vseh zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 27 Šeste direktive razlagati tako, da od države članice, ki zaprosi za odstopanje od člena 11(A), točka (1)(a), te direktive, ne zahteva, da Komisijo obvesti, da preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, plačajo DDV na nakup predstavitvenih izdelkov, kupljenih od družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, in ki jih uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, da bi se ta vstopni davek kakor koli upošteval v pravilih ukrepa, ki odstopa.

Tretje vprašanje

70 Glede na odgovor na prvo in drugo vprašanje na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Četrto vprašanje

71 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem sprašuje, ali znesek davka, ki se zaradi davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27 Šeste direktive ni pobral, ustreza neto ali bruto izgubi davčnega prihodka države članice.

72 V zvezi s tem je treba navesti, da predložitveno sodišče ne navaja vzroka za neveljavnost Sklepa 89/534, ki naj bi bil povezan z načinom določanja zneska davka, ki se zaradi davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27 Šeste direktive ni pobral. Pojasnilo ni niti razlogov, zaradi katerih naj bi bila razlaga tega člena v delu, ki se nanaša na „davčne utaje ali izogibanja davkom“, upoštevna za rešitev spora, ki ga obravnava.

73 Brez teh informacij Sodišče ne more podati koristnega odgovora na četrto zastavljeno vprašanje, ki ga je zato treba razglasiti za nedopustno.

Stroški

74 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člena 17 in 27 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ukrepu, ki kot ta iz postopka v glavni stvari, dovoljen s Sklepom Sveta 89/534/EGS z dne 24. maja 1989, s katerim je Združenemu kraljestvu dovoljeno, da za nekatere dobave preprodajalcem, ki niso davčni zavezanci, uporabi ukrep, ki odstopa od člena 11[(A), točka (1)(a),] Šeste direktive, na podlagi člena 27 te direktive odstopa od člena 11(A), točka (1)(a), navedene direktive, v skladu s katerim je davčna osnova za davek na dodano vrednost (DDV) družbe, ki se ukvarja z neposredno prodajo, tržna vrednost blaga, prodanega v fazi končne potrošnje, kadar se navedeno blago trži s posredovanjem preprodajalcev, ki niso zavezani za plačilo DDV, tudi če ta ukrep, ki odstopa, nikakor ne upošteva vstopnega DDV na predstavitvene izdelke, ki so jih ti preprodajalci kupili od navedene družbe.**

2. **Na podlagi preučitve prvega vprašanja ni bil ugotovljen noben element, ki bi lahko vplival na veljavnost Sklepa 89/534.**

3. **Člen 27 Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/7, je treba razlagati tako, da od države članice, ki zaprosi za odstopanje od člena 11(A), točka (1)(a), te direktive, ne zahteva, da Evropsko komisijo obvesti, da preprodajalci, ki niso davčni zavezanci, plačajo DDV na nakup predstavitvenih izdelkov, kupljenih pri družbi, ki se ukvarja z neposredno prodajo, in ki jih uporabljajo za svojo gospodarsko dejavnost, da bi se ta vstopni davek kakor koli upošteval v pravilih ukrepa, ki odstopa.**

Podpisi