Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 14 grudnia 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 11 część A pkt 1 lit. a) – Podstawa opodatkowania – Artykuł 17 – Prawo do odliczenia – Artykuł 27 – Szczególne środki stanowiące odstępstwo – Decyzja 89/534/EWG – System sprzedaży oparty na dostawie towarów za pośrednictwem osób niepodlegających opodatkowaniu – Opodatkowanie na podstawie wartości wolnorynkowej towaru ustalonej na ostatnim etapie sprzedaży – Włączenie kosztów poniesionych przez te osoby

W sprawie C-305/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo)] postanowieniem z dnia 25 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 maja 2016 r., w postępowaniu:

Avon Cosmetics Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby i M. Vilaras (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 maja 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Avon Cosmetics Ltd przez D. Scoreya, QC, oraz R. Cordarę, QC, upoważnionych przez A. Cook, I. Hyde'a i S.P. Portera, solicitors,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling, G. Brown i D. Robertsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez M. Hall, QC,

– w imieniu Rady Unii Europejskiej przez J. Bauerschmidta, E. Moro i E. Chatziioakeimidou, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: angielski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, R. Lyala i A. Lewisa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 27, s. 44) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") i rządzących nią zasad w świetle odstępstwa przyznanego decyzją Rady 89/534/EWG z dnia 24 maja 1989 r. upoważniającą Zjednoczone Królestwo do zastosowania w odniesieniu do niektórych dostaw na rzecz sprzedawców niezarejestrowanych jako podatnicy środka stanowiącego odstępstwo od art. 11 [część A pkt 1 lit. a)] szóstej dyrektywy (Dz.U. 1989, L 280, s. 54) oraz ważności tej decyzji.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Avon Cosmetics Ltd (zwaną dalej „Avonem") a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem ds. podatków i ceł, Zjednoczone Królestwo, zwanym dalej „organem podatkowym"), w przedmiocie między innymi nieuwzględnienia niektórych kosztów poniesionych przez sprzedawców niebędących podatnikami do celów ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) należnym od Avonu na podstawie decyzji 89/534.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowił:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[…]".

5 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy stanowił:

„»Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

6 Zgodnie z art. 11 wspomnianej dyrektywy:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[…]".

7 Artykuł 17 tejże dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń", stanowił:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[…]".

8 Artykuł 27 szóstej dyrektywy miał następujące brzmienie:

„1. Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania [unikania] opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji.

2. Państwo członkowskie chcące wprowadzić środki wymienione w ust. 1 informuje o nich Komisję oraz dostarcza Komisji wszelkich stosownych informacji […].

[…]".

9 Motywy od drugiego do piątego, dziewiąty i dziesiąty decyzji 89/534 stanowią:

„Zjednoczone Królestwo zostało upoważnione decyzją 85/369[…], uznaną za przyjętą w dniu 13 czerwca 1985 r., zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 ust. 4 szóstej dyrektywy, do wprowadzenia, na okres dwóch lat, odstępstwa od szóstej dyrektywy w celu zwalczania unikania opodatkowania;

niektóre struktury sprzedaży oparte na sprzedaży towarów przez osoby podlegające opodatkowaniu osobom niepodlegającym opodatkowaniu w celu sprzedaży detalicznej prowadzą do unikania opodatkowania na końcowym etapie konsumpcji;

w celu zapobieżenia takiemu unikaniu opodatkowania Zjednoczone Królestwo stosuje środek pozwalający organom podatkowym na wydawanie decyzji administracyjnych, w wyniku których następuje opodatkowanie dostaw dokonanych przez podatników działających w ramach takich struktur sprzedaży na podstawie wartości wolnorynkowej na etapie sprzedaży detalicznej;

środek ten stanowi odstępstwo od art. 11[część A pkt 1 lit. a)] szóstej dyrektywy, zgodnie z którym w systemie wewnętrznym podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów i usług jest wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego lub osoby trzeciej;

[…]

w wyroku z dnia 12 lipca 1988 r. [Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383)] Trybunał Sprawiedliwości orzekł między innymi, że art. 27 szóstej dyrektywy umożliwia przyjęcie środka stanowiącego odstępstwo takiego jak sporny w tej sprawie, pod warunkiem że wynikające z tego odmienne traktowanie jest uzasadnione obiektywnymi okolicznościami;

aby mieć pewność, iż warunek ten został spełniony, Komisja musi być informowana o wszelkich decyzjach administracyjnych wydanych przez organy podatkowe w związku z odnośnym odstępstwem;

[…] [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej decyzji poniżej]".

10 Artykuł 1 tej decyzji stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 11 [część A pkt 1 lit. a)] szóstej dyrektywy upoważnia się Zjednoczone Królestwo do wprowadzenia, w przypadkach gdy struktura sprzedaży oparta na dostawach towarów za pośrednictwem osób niepodlegających opodatkowaniu skutkuje brakiem poboru podatku na końcowym etapie konsumpcji, środka określającego, że podstawą wymiaru podatku dla dostaw na rzecz takich osób powinna być wolnorynkowa wartość towarów określona na tym etapie".

Prawo Zjednoczonego Królestwa

11 Artykuł 1 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą z 1994 r.") przewiduje:

„VAT pobierany jest zgodnie z przepisami niniejszej ustawy od

(a) dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w Zjednoczonym Królestwie […]".

12 Artykuł 1 ust. 4 tej ustawy stanowi:

„VAT pobierany jest od każdej dostawy towarów lub każdego świadczenia usług dokonanych w Zjednoczonym Królestwie w przypadku podlegających opodatkowaniu dostaw lub świadczeń dokonywanych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej.

[…]".

13 Artykuł 19 ust. 2 omawianej ustawy stanowi:

„Jeżeli dostawa dokonywana jest za zapłatą ceny w pieniądzu, wartość dostawy powiększonej o należny VAT odpowiada tej cenie.

[…]".

14 Ustęp 2 załącznika 6 do tej ustawy przewiduje:

„Jeżeli:

(a) całość lub część działalności gospodarczej wykonywanej przez osobę podlegającą opodatkowaniu polega na zaopatrywaniu danej liczby osób w towary przeznaczone do dalszej sprzedaży detalicznej przez te lub inne osoby; oraz

(b) osoby te nie podlegają opodatkowaniu,

[organ podatkowy] w drodze pisemnych wytycznych wydanych osobie podlegającej opodatkowaniu może określić, by będąca podstawą opodatkowania wartość każdej takiej dostawy dokonanej przez tę osobę po otrzymaniu wytycznych lub po upływie późniejszego terminu wskazanego w treści wytycznych stanowiła wartość wolnorynkową sprzedaży detalicznej".

15 Na podstawie odstępstwa, o którym mowa w poprzednim punkcie, organ podatkowy wydał pisemne wytyczne dla Avonu („Notice of Direction", zwane dalej „instrukcją"), sformułowane w następujący sposób:

„Na mocy [pkt 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r.] [organ podatkowy] niniejszym wskazuj[e], że po dniu 1 lipca 1985 r. wartością podstawy wymiaru VAT od wszelkich podlegających opodatkowaniu dostaw towarów:

(a) dokonywanych przez spółkę na rzecz osób niebędących podatnikami […]

(b) przeznaczonych do sprzedaży detalicznej prowadzonej przez osoby, o których mowa w lit. a) powyżej, lub inne osoby,

winna być wartość wolnorynkowa sprzedaży detalicznej".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Avon prowadzi działalność w zakresie produkcji i sprzedaży wyrobów głównie do użytku kosmetycznego. Ich sprzedaż detaliczna jest prowadzona za pośrednictwem niezależnych przedstawicielek (zwanych dalej „konsultantkami"), z których niemal żadna z dokonujących sprzedaży w Zjednoczonym Królestwie nie jest podatnikiem VAT, ponieważ nie są one zarejestrowane do celów VAT i nie osiągają obrotu wystarczającego do objęcia ich obowiązkiem w zakresie tego podatku.

17 Sprzedaż przez Avon produktów tym konsultantkom odbywa się po cenie obniżonej w stosunku do ceny sprzedaży detalicznej przewidzianej przez Avon i podlega opodatkowaniu VAT. Natomiast ze względu na brak opodatkowania konsultantek prowadzona przez nie sprzedaż detaliczna nie podlega opodatkowaniu VAT.

18 System ten powoduje, że różnica między ceną sprzedaży detalicznej a ceną uiszczaną przez konsultantki na rzecz Avonu nie jest objęta VAT.

19 W celu rozwiązania tej sytuacji Zjednoczone Królestwo, w szczególności poprzez Finance Act z 1977 r. (ustawę finansową z 1977 r.), przyznało organowi podatkowemu kompetencje do wydawania osobom zobowiązanym do zapłaty VAT wytycznych, aby należny od nich podatek był obliczany z uwzględnieniem ceny sprzedaży detalicznej.

20 Zgodnie z art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy Zjednoczone Królestwo poinformowało o tym środku Komisję Wspólnot Europejskich jako o specjalnym środku stanowiącym odstępstwo w rozumieniu ust. 1 wspomnianego artykułu, który zamierzało stosować po wejściu w życie szóstej dyrektywy w dniu 1 stycznia 1978 r.

21 Decyzją Rady 85/369/EWG z dnia 13 czerwca 1985 r., zatytułowaną „Zastosowanie art. 27 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w dziedzinie [VAT] (Zezwolenie na środek stanowiący odstępstwo, żądany przez Zjednoczone Królestwo i mający na celu zapobieganie określonym rodzajom unikania opodatkowania)" (Dz.U. 1985, L 1999, s. 60) środek stanowiący odstępstwo został dopuszczony na okres dwóch lat i następnie przedłużony na dwa kolejne lata.

22 Rozpatrując wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczące zastosowania środka stanowiącego odstępstwo dopuszczonego decyzją 85/369, Trybunał nie dopatrzył się elementów mogących podważyć ważność owej decyzji (wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383).

23 Decyzją 89/534 Rada przedłużyła wydane Zjednoczonemu Królestwu upoważnienie do zastosowania odstępstwa od art. 11 część A pkt 1 lit. a) szóstej dyrektywy w celu uniknięcia braku opodatkowania na końcowym etapie konsumpcji.

24 Na podstawie pkt 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r., przyjętego na podstawie tej decyzji oraz instrukcji, podstawa opodatkowania Avonu w zakresie VAT odpowiada wartości sprzedaży na końcowym etapie konsumpcji towarów dostarczonych przez Avon osobom niebędącym podatnikami. Innymi słowy, na podstawie tego systemu VAT od produktów sprzedawanych przez Avon konsultantkom jest obliczany na podstawie nie ceny netto, po jakiej Avon sprzedaje im te produkty, lecz ceny, po jakiej konsultantki powinny je sprzedawać klientom, przy czym tę nadwyżkę VAT pokrywa Avon. Jednakże w praktyce organ podatkowy dokonuje w tym obliczeniu dwóch dostosowań, aby uwzględnić fakt, iż niektóre produkty są kupowane przez konsultantki niebędące podatnikami na użytek osobisty oraz iż niektóre produkty są przez nie sprzedawane ze zniżką.

25 Avon złożył do sądu odsyłającego skargę o zwrot nadpłaty VAT w łącznej kwocie blisko 14 mln funtów (GBP) (około 15 792 000 EUR) na tej podstawie, że system opodatkowania mający do niego zastosowanie na podstawie instrukcji nie uwzględniał podatku dotyczącego kosztu nabycia przez konsultantki artykułów demonstracyjnych, przeznaczonych do zwiększenia sprzedaży, które to artykuły są im sprzedawane przez Avon ze zniżką większą niż stosowana do innych artykułów. Zatem zdaniem Avonu, ponieważ zakup tych artykułów stanowi koszty sprzedaży, to gdyby konsultantki miały status podatnika, mogłyby odliczyć VAT od tych zakupów.

26 W konsekwencji instrukcja wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu, i skutkuje zapłatą nadwyżki VAT ze względu na brak dostosowania w celu uwzględnienia VAT ponoszonego przez konsultantki od zakupu artykułów demonstracyjnych. Stanowi to więc naruszenie zasad proporcjonalności, równego traktowania i neutralności podatkowej, a także niekorzystną sytuację konkurencyjną między Avonem a przedsiębiorcami stosującymi tradycyjne metody sprzedaży, którzy nie ponoszą tego obciążenia VAT.

27 Avon podnosi również, że we wniosku do Komisji o przyznanie odstępstwa Zjednoczone Królestwo nie dostarczyło wszelkich stosownych informacji w rozumieniu art. 27 ust. 2 szóstej dyrektywy, podczas gdy problem rozbieżności w traktowaniu w zakresie VAT mającego zastosowanie do artykułów demonstracyjnych był już znany. Zatem wniosek, jaki formułuje on przed sądem odsyłającym, zasadniczo ma na celu dostosowanie należnego VAT, tak aby uwzględnić VAT mający zastosowanie do tych artykułów demonstracyjnych, a pomocniczo – stwierdzenie nieważności decyzji 89/534, pkt 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r. oraz instrukcji.

28 Organ podatkowy przypomina, że przepis ten ma na celu zapobieżenie utracie wpływów ze sprzedaży, które nie są objęte VAT od ceny detalicznej. Jest on zdania, że nieuwzględnienie VAT zapłaconego przez konsultantki od nabycia artykułów demonstracyjnych nie stanowi zagrożenia zasad proporcjonalności, równego traktowania i neutralności ani nie powoduje zakłócenia konkurencji, ponieważ Avon wybrał strukturę działania i podejście rynkowe inne niż tradycyjni sprzedawcy oraz że Avon i owi sprzedawcy prowadzą działalność na różnych rynkach, nawet jeśli sprzedawane produkty są podobne. Okoliczności te uzasadniają odmienne traktowanie podatkowe.

29 Ponadto zdaniem tego organu nie należy niepotrzebnie komplikować obliczania i poboru VAT dla podatników i władz podatkowych. Przyjęcie argumentów Avonu prowadziłoby do tego, że konsultantki niebędące podatnikami ponosiłyby znaczne obciążenie administracyjne.

30 Organ podatkowy podnosi, że nie można interpretować ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r. w ten sposób, że Avon mógłby odliczyć VAT zapłacony przez konsultantki od nabycia artykułów demonstracyjnych, chyba że wykraczając poza zezwolenie udzielone przez Radę, poza własne przepisy oraz zasadę, zgodnie z którą wyjątek od standardowego mechanizmu VAT należy interpretować ściśle.

31 Wyrokiem wstępnym z dnia 19 lutego 2014 r. sąd odsyłający uznał, że treść decyzji 89/534, powtórzona w ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r., nie pozwala na uwzględnienie podatku zapłaconego przez konsultantki od nabycia artykułów demonstracyjnych, co prowadzi do powstania podatku „resztkowego”, czyli podatku naliczonego, którego nie można odzyskać. Wywnioskował on z tego, że ten ostatni przepis tworzy nieuczciwą konkurencję między Avonem a podmiotami sprzedającymi za pośrednictwem detalistów będących podatnikami. Zatem ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r. wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

32 Uznając, że przepis ten powtarza brzmienie użyte w decyzji 89/534 i żywiąc wątpliwości co do ważności tej decyzji w szczególności w świetle zasady neutralności podatkowej, sąd odsyłający uznał za stosowne zwrócić się do Trybunału z pytaniem dotyczącym tej kwestii.

33 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w razie sprzedaży towarów (»materiałów wspierających sprzedaż«) przez sprzedawcę bezpośredniego na rzecz detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy bądź w razie zakupu towarów i usług przez detalistę niezarejestrowanego jako podatnik od stron trzecich (»towary i usługi osób trzecich«), które w obu przypadkach są wykorzystywane przez detalistę niezarejestrowanego jako podatnik pomocniczo w działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży innych towarów, również nabywanych od sprzedawcy bezpośredniego oraz stanowiącej przedmiot środków administracyjnych wprowadzonych na podstawie odstępstwa ostatnio dopuszczonego decyzją [89/534] […] (zwanego dalej »odstępstwem«), odpowiednie upoważnienia, przepisy wykonawcze lub środki administracyjne naruszają odpowiednie przepisy lub zasady prawa Unii Europejskiej w zakresie, w jakim wymagają od sprzedawcy bezpośredniego obliczania podatku należnego na podstawie cen sprzedaży innych towarów stosowanych przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy bez odliczenia kwot VAT zapłaconych przez detalistę niezarejestrowanego jako podatnik w związku z zakupem materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich?

2) Czy Zjednoczone Królestwo, występując z wnioskiem o udzielenie przez Radę upoważnienia do odstępstwa [o którym mowa w ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r.], było zobowiązane do powiadomienia Komisji o tym, że detaliści niezarejestrowani jako podatnicy VAT są obciążani podatkiem VAT od zakupu materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich,

wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej, oraz odpowiednio o tym, że konieczne było wprowadzenie korekty do tego odstępstwa uwzględniającej ów niepodlegający zwrotowi naliczony lub nadpłacony podatek?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze lub drugie powyżej:
   a) Czy którekolwiek z odpowiednich upoważnień, przepisów wykonawczych lub środków administracyjnych mogą i powinny być interpretowane w sposób dopuszczający odliczenie w odniesieniu do (i) niepodlegającego zwrotowi poniesionego przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT podatku od materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, które zostały przez nich wykorzystane do celów działalności gospodarczej; lub (ii) VAT pobranego przez [organ podatkowy] w wysokości nadmiernej do podatku, którego poboru uniknięto; lub (iii) potencjalnej nieuczciwej konkurencji między sprzedawcami bezpośrednimi, ich detalistami niezarejestrowanymi jako podatnicy VAT oraz przedsiębiorstwami nieprowadzącymi sprzedaży bezpośredniej?
   b) Czy
      (i) upoważnienie Zjednoczonego Królestwa do odstępstwa od przepisów art. 11 część A pkt 1 lit. a) szóstej dyrektywy było niezgodne z prawem?
      (ii) odstępstwo od przepisów art. 17 szóstej dyrektywy jest konieczne jednocześnie z odstępstwem od przepisów art. 11 część A pkt 1 lit. a) [o którym mowa w ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r.]? Jeżeli tak, to czy Zjednoczone Królestwo naruszyło prawo poprzez zaniechanie zwrócenia się do Komisji z wnioskiem o upoważnienie do wprowadzenia odstępstwa od przepisów [tego] art. 17?
      (iii) Zjednoczone Królestwo narusza prawo poprzez brak regulacji mechanizmu poboru VAT w sposób dopuszczający możliwość ubiegania się przez sprzedawców bezpośrednich o odliczenie VAT poniesionego przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy w związku z zakupem materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich do celów działalności gospodarczej?
      (iv) całość lub część odpowiednich upoważnień, przepisów wykonawczych lub środków administracyjnych pozostaje w związku z tym nieważna lub sprzeczna z prawem?
   c) Czy odpowiednie środki zaskarżenia przed Trybunałem […] albo trybunałem lub sądem krajowym winny skutkować:
      (i) stwierdzeniem, że państwo członkowskie zobowiązane jest do wprowadzenia w ramach odstępstwa [o którym mowa w ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r.] na gruncie prawa krajowego odpowiedniego dostosowania uwzględniającego: a) niepodlegający zwrotowi poniesiony przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT od materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, które zostały przez nich wykorzystane do celów działalności gospodarczej; lub b) VAT pobrany przez [organ podatkowy] w wysokości nadmiernej do podatku, którego zapłaty uniknięto; lub c) potencjalną nieuczciwą konkurencję między sprzedawcami bezpośrednimi, ich detalistami niezarejestrowanymi jako podatnicy VAT oraz przedsiębiorstwami nieprowadzącymi sprzedaży bezpośredniej; lub
      (ii) stwierdzeniem nieważności upoważnienia do odstępstwa [o którym mowa w ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r.], a co za tym idzie, samego [tego] odstępstwa; lub
      (iii) stwierdzeniem nieważności przepisów prawa krajowego; lub
      (iv) stwierdzeniem nieważności instrukcji; lub
      (v) stwierdzeniem, że Zjednoczone Królestwo jest zobowiązane do złożenia wniosku o dalsze odstępstwo przewidujące odpowiednie dostosowanie uwzględniające: a) niepodlegający zwrotowi poniesiony przez detalistów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT od materiałów wspierających sprzedaż lub towarów i usług osób trzecich, które zostały przez nich wykorzystane do celów działalności gospodarczej; lub b) VAT pobrany przez [organ podatkowy] w wysokości nadmiernej do uniknięty podatku; lub c) potencjalną nieuczciwą konkurencję między sprzedawcami bezpośrednimi, ich detalistami niezarejestrowanymi jako podatnicy VAT oraz przedsiębiorstwami nieprowadzącymi sprzedaży bezpośredniej?

4) Czy zgodnie z art. 27 [szóstej dyrektywy] (art. 395 [dyrektywy 2006/112]), podatek, od którego podmiot »uchyla się« lub którego »unika«, należy obliczać jako utratę dochodu podatkowego netto (uwzględniając zarówno pobrany podatek należny, jak i podatek naliczony podlegający zwrotowi w konstrukcji umożliwiającej uchylenie się od opodatkowania lub jego uniknięcie) przez państwo członkowskie, czy też jako utratę dochodu podatkowego brutto (uwzględniając wyłącznie podatek należny w konstrukcji umożliwiającej uchylenie się od opodatkowania lub jego uniknięcie) przez państwo członkowskie?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

34 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, po pierwsze, czy art. 17 i 27 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one środkowi takiemu jak środek będący przedmiotem postępowania głównego, dopuszczonemu decyzją 89/534 na podstawie art. 27 tej dyrektywy, stanowiącemu odstępstwo od art. 11 część A pkt 1 lit. a) rzeczonej dyrektywy, na mocy którego podstawę opodatkowania VAT spółki prowadzącej sprzedaż bezpośrednią stanowi wartość wolnorynkowa towarów sprzedawanych na końcowym etapie konsumpcji, jeżeli owe towary są sprzedawane za pośrednictwem sprzedawców niebędących podatnikami VAT, przy czym w żaden sposób nie uwzględnia się VAT naliczonego od artykułów demonstracyjnych nabytych przez tych sprzedawców od wskazanej spółki, a po drugie, czy decyzja 89/534 jest nieważna z tego względu, że nie zezwala ona Zjednoczonemu Królestwu na uwzględnienie VAT naliczonego przez takich sprzedawców i dotyczącego tych samych artykułów demonstracyjnych, tak iż narusza ona zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej.

35 W odniesieniu w szczególności do wykładni art. 17 i 27 szóstej dyrektywy należy na wstępie stwierdzić, że zgodnie z decyzją 89/534 odstępstwo przyznane Zjednoczonemu Królestwu na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy, które w jego ustawodawstwie przybiera formę ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r., ma na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania.

36 Jak już orzekł Trybunał, krajowe środki stanowiące odstępstwo, które służą zapobieganiu oszustwom i unikaniu opodatkowania, należy interpretować ściśle, a jeśli chodzi o zdefiniowaną w art. 11 szóstej dyrektywy podstawę opodatkowania VAT, odstępstwa dopuszczalne są tylko w zakresie absolutnie niezbędnym do osiągnięcia powyższego celu (wyroki: z dnia 10 kwietnia 1984 r., Komisja/Belgia, 324/82, EU:C:1984:152, pkt 29; z dnia 29 maja 1997 r., Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, pkt 24).

37 W tym względzie, zgodnie z wynikającą z art. 2 szóstej dyrektywy podstawową zasadą, na której zasadza się VAT, podatek ten stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub dystrybucji, po odliczeniu VAT, który obciążał bezpośrednio czynności dokonane na wcześniejszych etapach obrotu, a prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r., BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, pkt 16, 18; a także z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi, C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 34).

38 W niniejszej sprawie, zgodnie z art. 1 decyzji 89/534 i w podobnym brzmieniu, ust. 2 załącznika 6 do ustawy z 1994 r. wprowadza odstępstwo od art. 11 część A pkt 1 lit. a) szóstej dyrektywy, upoważniając organ podatkowy do ustalenia podstawy opodatkowania podatnika w zakresie VAT w odniesieniu do produktów, jakie dostarcza on sprzedawcom niebędącym podatnikami, poprzez odniesienie do wartości sprzedaży detalicznej tych wyrobów na rynku. Wynika z tego, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego podatnik VAT jest w pewien sposób opodatkowany zamiast sprzedawców niebędących podatnikami.

39 Dopuszczony decyzją 89/534 środek stanowiący odstępstwo nie dotyczy jednak zasad regulujących prawo do odliczenia, które są zawarte w art. 17–20 tej dyrektywy, a zatem pozostają stosowane w niniejszym wypadku.

40 Dokładniej nie zezwala on na odstępstwo od art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, należnego lub zapłaconego VAT od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika.

41 Na podstawie tego przepisu podatek dotyczący artykułów demonstracyjnych lub innych towarów i usług nabytych przez sprzedawców, niezależnie od tego, czy są oni podatnikami VAT, nie może zostać odliczony od podatku należnego od spółki sprzedaży bezpośredniej, takiej jak Avon w postępowaniu głównym, która nie nabyła żadnego towaru lub usługi od osoby trzeciej, lecz przeciwnie – w przypadku artykułów demonstracyjnych sprzedała je tym sprzedawcom.

42 Należy ponadto podkreślić, że konsultantki z postępowania głównego, sprzedające produkty w ramach systemu sprzedaży bezpośredniej, nie są podatnikami VAT, a zatem na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy nie są uprawnione do odzyskania całości lub części podatku, jaki został im wykazany na fakturze przez dostawców towarów i usług.

43 Z powyższych rozważań wynika, że na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 17 i 27 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one środkowi takiemu jak środek będący przedmiotem postępowania głównego, dopuszczonemu decyzją 89/534 na podstawie art. 27 tej dyrektywy, stanowiącemu odstępstwo od art. 11 część A pkt 1 lit. a) rzeczonej dyrektywy, na mocy którego podstawę opodatkowania VAT spółki prowadzącej sprzedaż bezpośrednią stanowi wartość wolnorynkowa towarów sprzedawanych na końcowym etapie konsumpcji, jeżeli owe towary są sprzedawane za pośrednictwem sprzedawców niebędących podatnikami VAT, nawet jeśli ten środek stanowiący odstępstwo w żaden sposób nie uwzględnia VAT naliczonego, dotyczącego artykułów demonstracyjnych nabytych przez tych sprzedawców od rzeczonej spółki.

44 W odniesieniu do ważności decyzji 89/534 należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że aby akt Unii dotyczący systemu VAT był zgodny z zasadą proporcjonalności, przepisy, jakie zawiera, muszą być uznane za odpowiednie i niezbędne z punktu widzenia realizacji szczególnego celu, któremu służą, wywierając jednocześnie jak najmniejszy wpływ na cele i zasady szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi, C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 60; z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 46).

45 W niniejszym wypadku należy zauważyć, że środek stanowiący odstępstwo zawarty w decyzji 89/534 zgodnie z jej motywami od drugiego do czwartego służy zapobieganiu unikaniu opodatkowania oraz ma na celu umożliwienie Zjednoczonemu Królestwu rozwiązania niektórych specyficznych problemów spowodowanych w dziedzinie VAT przez system sprzedaży bezpośredniej. Ze względu bowiem na obecność sprzedawców niebędących podatnikami na ostatnim etapie sprzedaży system ten powoduje, że dostawy dokonane przez tych sprzedawców na rzecz konsumenta końcowego nie są objęte tym podatkiem.

46 W tym względzie należy stwierdzić, że Trybunał orzekł, że pojęcie „omijania [unikania] opodatkowania” w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy odpowiada czysto obiektywnemu zjawisku oraz że przepis ten pozwala na przyjęcie środka stanowiącego odstępstwo od zasady podstawowej ustanowionej w art. 11 część A pkt 1 lit. a) tej dyrektywy, nawet jeśli działalność podatnika jest wykonywana bez żadnego zamiaru uzyskania korzyści podatkowej, lecz ze względów handlowych (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 21, 24).

47 Środek stanowiący odstępstwo zawarty w decyzji 89/534, w zakresie, w jakim upoważnia on Zjednoczone Królestwo do objęcia podatkiem VAT sprzedaży produktów spółki sprzedaży bezpośredniej konsumentom końcowym dokonywanej przez sprzedawców niebędących podatnikami poprzez ustalenie podstawy opodatkowania tej spółki w świetle wartości wolnorynkowej sprzedawanych przez nich towarów, pozwala na uniknięcie utraty wpływów podatkowych wynikającej z takiego systemu sprzedaży. Taki środek wydaje się zatem odpowiedni do realizacji celu polegającego na zwalczaniu unikania opodatkowania.

48 Prawdą jest, że decyzja 89/534 nie pozwala na uwzględnienie w jakikolwiek sposób VAT naliczonego dotyczącego artykułów demonstracyjnych nabytych przez sprzedawców niebędących podatnikami od spółki sprzedaży bezpośredniej.

49 Jednakże, jak wynika z pkt 40 i 41 niniejszego wyroku, uwzględnienie tego VAT naliczonego w podstawie opodatkowania dostaw, o których mowa w art. 1 decyzji 89/534, stanowiłoby niedopuszczalne odstępstwo od art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

50 Ponadto uwzględnienie tego VAT naliczonego w podstawie opodatkowania mogłoby skomplikować pobór VAT w odniesieniu do systemów sprzedaży, o których mowa w tej decyzji.

51 W konsekwencji należy uznać, że decyzja 89/534 nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu zwalczania unikania opodatkowania.

52 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności odmiennemu traktowaniu w zakresie VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W tym względzie należy stwierdzić, że nieuwzględnienie przez decyzję 89/534 VAT naliczonego dotyczącego artykułów demonstracyjnych nabytych przez sprzedawców niebędących podatnikami od spółki sprzedaży bezpośredniej takiej jak Avon w postępowaniu głównym prowadzi do tego, że łańcuch dystrybucji wyrobów tej spółki ponosi większe obciążenie VAT niż obciążenie spoczywające na wyrobach jej konkurentów. Należy jednak stwierdzić, że taka okoliczność jest jedynie konsekwencją wyboru dokonanego przez taką spółkę systemu sprzedaży bezpośredniej w celu sprzedawania swoich wyrobów.

54 Zatem w świetle rozważań przedstawionych w pkt 47 i 48 niniejszego wyroku zasada neutralności podatkowej nie może być interpretowana jako zezwalająca na uwzględnienie tego VAT w podstawie opodatkowania dostaw, o których mowa w art. 1 decyzji 89/534.

55 W konsekwencji należy uznać, że decyzja 89/534 wywiera jak najmniejszy wpływ na zasadę neutralności.

56 Z całości powyższych rozważań wynika, że analiza pytania pierwszego nie wykazała niczego, co mogłoby podważyć ważność decyzji 89/534.

W przedmiocie pytania drugiego

57 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 27 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wymaga on od państwa członkowskiego, które wnosi o upoważnienie do odstępstwa od art. 11 część A pkt 1 lit. a) tej dyrektywy, aby informowało ono Komisję, że sprzedawcy niebędący podatnikami ponoszą VAT od zakupu artykułów demonstracyjnych nabytych

od spółki sprzedaży bezpośredniej wykorzystywanych do celów ich działalności gospodarczej, aby ten podatek naliczony został uwzględniony w jakikolwiek sposób w szczegółowych zasadach środka stanowiącego odstępstwo.

W przedmiocie dopuszczalności

58 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że pytanie drugie jest niedopuszczalne na tej podstawie, że po pierwsze, nie ma żadnego związku z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, po drugie, Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na to pytanie, a po trzecie, wniosek o odstępstwo dotyczył art. 11 część A pkt 1 lit. a) szóstej dyrektywy, a nie jej art. 17, dotyczącego prawa do odliczenia VAT.

59 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd odsyłający w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 W odniesieniu do pierwszego i trzeciego względu niedopuszczalności podniesionych przez rząd Zjednoczonego Królestwa wystarczy przypomnieć, że, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 97 opinii, gdyby Trybunał interpretował art. 27 szóstej dyrektywy jako wymagający od państwa członkowskiego, które składa wniosek o upoważnienie do odstępstwa od tej dyrektywy, konkretnych informacji, których brakowało w tej sytuacji, taka odpowiedź mogłaby mieć wpływ na ważność decyzji 89/534, a zatem na wynik sporu w postępowaniu głównym.

61 W odniesieniu do drugiego względu niedopuszczalności podniesionego przez rząd Zjednoczonego Królestwa należy stwierdzić, że w niniejszej sytuacji sąd odsyłający przedstawił ramy prawne i faktyczne, w jakie wpisuje się spór w postępowaniu głównym w sposób dostatecznie dokładny, aby umożliwić zainteresowanym, o których mowa w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, przedstawienie uwag, a Trybunałowi udzielenie użytecznej odpowiedzi na zadane mu pytania.

62 Wobec powyższego pytanie drugie należy uznać za dopuszczalne.

Co do istoty

63 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że Zjednoczone Królestwo zwróciło się z wnioskiem o odstępstwo na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy od jej art. 11 część A pkt 1 lit. a), który ustanawia zasady ustalania podstawy opodatkowania VAT, w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania wynikającego ze sprzedaży wyrobów na końcowym etapie konsumpcji przez sprzedawców niebędących podatnikami tego podatku.

64 Na podstawie art. 27 ust. 2 tej dyrektywy państwo członkowskie chcące wprowadzić środki stanowiące od niej odstępstwo dostarcza Komisji wszelkie stosowne informacje.

65 W tym względzie należy podkreślić, że w wyroku z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (138/86 i 139/86, EU:C:1988:383), dotyczącym w szczególności ważności decyzji 85/369, w międzyczasie zastąpionej decyzją 89/534, co do zasady identyczną, Trybunał nie wskazał elementów mogących mieć wpływ na ważność tej pierwszej decyzji, po stwierdzeniu w szczególności w pkt 36 tego wyroku, że informacja dla Komisji w wystarczającym stopniu odnosiła się do potrzeb, jakie zaspokajał żądany środek, oraz że zawierała ona wszystkie istotne elementy konieczne do identyfikacji zamierzonego celu.

66 W tym kontekście należy najpierw stwierdzić, że fakt, iż sprzedawcy niebędący podatnikami ponoszą ciężar VAT od zakupu artykułów demonstracyjnych nabytych od spółki sprzedaży bezpośredniej, takiej jak Avon w sporze w postępowaniu głównym, bez możliwości jego odliczenia, nie wydaje się informacją, która jako taka odnosi się do celu zamierzonego przez żądane odstępstwo lub do istotnego mechanizmu odstępstwa, czyli ustalenia wartości podstawy opodatkowania.

67 Wreszcie należy stwierdzić, że okoliczność ta jest nieodłączną częścią systemu VAT, ponieważ, jak już stwierdzono w pkt 42 i 48 niniejszego wyroku, sprzedawcy niebędący podatnikami tego podatku nie mogą wykonywać żadnego prawa do odliczenia podatku, jaki został im wykazany na fakturze. Nie można więc uznać, że o takiej okoliczności należało poinformować Komisję wraz z wnioskiem o odstępstwo, jaki skierowało do niej Zjednoczone Królestwo.

68 Wreszcie nie można wymagać od państwa członkowskiego, gdy zwraca się ono z wnioskiem na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy o upoważnienie do odstępstwa, aby wyszczególniło wszystkie aspekty faktyczne i prawne, które mają określony związek z sytuacją, jaką zamierza ono naprawić, lecz które z niej nie wynikają.

69 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 27 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie wymaga on od państwa członkowskiego, które wnosi o upoważnienie do odstępstwa od art. 11 część A pkt 1 lit. a) tej dyrektywy, aby informowało ono Komisję, że sprzedawcy niebędący podatnikami ponoszą ciężar VAT od zakupu artykułów demonstracyjnych nabytych od spółki sprzedaży bezpośredniej wykorzystywanych do celów ich działalności gospodarczej, żeby ten podatek naliczony został uwzględniony w jakikolwiek sposób w szczegółowych zasadach środka stanowiącego odstępstwo.

W przedmiocie pytania trzeciego

70 W świetle odpowiedzi udzielonych na pytania pierwsze i drugie udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie stało się zbyteczne.

W przedmiocie pytania czwartego

71 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy kwota podatku niepobranego ze względu na istnienie oszustw lub unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 27 szóstej dyrektywy odpowiada utracie dochodu podatkowego netto przez państwo członkowskie, czy też utracie dochodu podatkowego brutto przez państwo członkowskie.

72 W tym względzie należy stwierdzić, że sąd odsyłający nie wskazuje przyczyny nieważności decyzji 89/534, jaka miałaby być związana ze sposobem ustalania kwoty podatku niepobranego ze względu na oszustwa podatkowe lub unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 27 szóstej dyrektywy. Nie wyjaśnia on też motywów, z jakich wykładnia tego artykułu, w zakresie, w jakim dotyczy „oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania", miałaby mieć znaczenie dla wyniku rozpatrywanego przez ów sąd sporu.

73 W braku tych informacji Trybunał nie jest w stanie udzielić użytecznej odpowiedzi na czwarte z przedstawionych pytań, które w związku z tym należy uznać za niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

74 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 17 i 27 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one środkowi takiemu jak środek będący przedmiotem postępowania głównego, dopuszczonemu decyzją Rady 89/534/EWG z dnia 24 maja 1989 r. upoważniającą Zjednoczone Królestwo do zastosowania w odniesieniu do niektórych dostaw na rzecz sprzedawców niezarejestrowanych jako podatnicy środka stanowiącego odstępstwo od art. 11 [część A pkt 1 lit. a)] szóstej dyrektywy na podstawie art. 27 tej dyrektywy, stanowiącemu odstępstwo od art. 11 część A pkt 1 lit. a) rzeczonej dyrektywy, na mocy którego podstawę opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) spółki prowadzącej sprzedaż bezpośrednią stanowi wartość wolnorynkowa towarów sprzedawanych na końcowym etapie konsumpcji, jeżeli owe towary są sprzedawane za pośrednictwem sprzedawców niebędących podatnikami VAT, nawet jeśli ten środek stanowiący odstępstwo w żaden sposób nie uwzględnia VAT naliczonego dotyczącego artykułów demonstracyjnych nabytych przez tych sprzedawców od rzeczonej spółki.**

2) **Analiza pytania pierwszego nie wykazała niczego, co mogłoby podważyć ważność decyzji 89/534.**

3) **Artykuł 27 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2004/7, należy interpretować w ten sposób, że nie wymaga on od państwa członkowskiego, które wnosi o upoważnienie do odstępstwa od art. 11 część A pkt 1 lit. a) tej dyrektywy, aby informowało ono Komisję Europejską, że sprzedawcy niebędący podatnikami ponoszą ciężar VAT od zakupu artykułów demonstracyjnych nabytych od spółki sprzedaży bezpośredniej wykorzystywanych do celów ich działalności gospodarczej, żeby ten podatek naliczony został uwzględniony w jakikolwiek sposób w szczegółowych zasadach środka stanowiącego odstępstwo.**

Podpisy