

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 19 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Antroji direktyva 67/228/EEB – 8 straipsnio a punktas – Šeštoji direktyva 77/388/EEB ? Preki? tiekimas – Apmokestinamoji vert? – Prekyb? paštu vykdan?ios bendrov?s savo agentui mokamas komisinis atlyginimas – Klient?, tre?i?j? asmen?, pirkimai – Kainos sumažinimas ?vykus apmokestinimo momentui – Tiesioginis veikimas“

Byloje C-310/11

d?l *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Jungtin? Karalyst?) 2011 m. geguž?s 26 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 20 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Grattan plc

prieš

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Rosas, teis?jai U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (praneš?jas), C. G. Fernlund,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. liepos 12 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Grattan plc*, atstovaujamos solisiter?s H. Stone ir QC P. Lasok, padedam? barister?s R. Haynes,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos C. Murrell ir E. Jenkinson bei L. Seeboruth,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir C. Soulay,

susipažin?s su 2012 m. rugs?jo 13 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB d?l valstybi? narį? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir taikymo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303, toliau – Antroji direktyva) 8 straipsnio a punkto ir A priedo 13 punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Grattan plc* (toliau – *Grattan*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) nuo komisinių atlyginimų, išmokėtų asmenims, vadinamiems „agentais“, už jiems tarpininkaujant užsakytas prekes 1973–1977 m. laikotarpiu, grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Antrosios direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Tiekimu, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, taip pat laikoma:

<...>

c) prekių perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis;

<...>

5. Apmokestinimo momentas vyksta tada, kai atliekamas prekių tiekimas. <...>“

4 Antrosios direktyvos A priedo 8 punkte pažymima, kad „apmokestinimo momentas“ reiškia mokestinės skolos atsiradimą“.

5 Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkte nustatyta:

„Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju – visa tai, kas sudaro atlygą už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas, įskaitant visas išlaidas ir mokesčius, išskyrus patį [PVM].“

6 Šios direktyvos A priedo 13 punkto formuluotą „atlygis“ reiškia:

„<...> viskas, kas gaunama už tiekiamas prekes arba suteiktas paslaugas, įskaitant papildomas išlaidas (pakuotės, gabenimas, draudimas ir t. t.), t. y. ne tik gautos sumos, bet ir, pavyzdžiui, mainais gautų prekių vertė <...>.“

7 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva), kuri nuo 1978 m. pakeitė Antrąją direktyvą, 11 straipsnio A skirsnio šiai bylai svarbioje dalyje nustatyta:

„1. Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šiomis prekėmis ar paslaugomis kaina.

<...>

3. ? apmokestinam?j? vert? ne?eina:

- a) kainos sumažinimas taikant nuolaid? už greit? apmok?jim?;
- b) kainos nuolaidos klientui, suteikiamos tiekimo metu;

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atsisakymo, gr?žinimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju arba kai kaina sumažinama tiekimui jau ?vykus, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama laikantis valstybi? nari? nustatyt? s?lyg?.

Ta?iau visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s šios taisykl?s gali netaikyti.“

Jungtin?s Karalyst?s teis?

9 Pagrindin?je byloje reikšmingu laikotarpiu aptariama nacionalin?s teis?s nuostata buvo 1972 m. Finans? ?statymo (*Finance Act 1972*) 10 straipsnio 2 dalis, kurioje buvo nustatyta:

„Jeigu prek?s tiekiamos už atlyg? pinigais, toki? prek? verte turi b?ti laikoma atlygio suma prid?jus mok?tin? mokest?.“

10 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* mano, kad nacionalin?s teis?s aktuose n?ra nuostat?, kuriose b?t? numatytas tiekimo vert?s sumažinimas atgaline data d?l kainos sumažinimo ar nuolaid?, padaryt? atlikus tiekim?.

11 1978 m. sausio 1 d. valstyb?s nar?s tur?jo pakeisti „esamas [PVM] sistemas“ pagal Šeštosios direktyvos nuostatas.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 *Grattan* yra PVM mok?toj? grup?s, kuri? sudaro bendrov?s, pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu vykdžiusios prekyb? paštu (toliau – bendrov?s), atstov?. Šios bendrov?s naudojo agent?, kurie gaudavo komisinius atlyginimus, be kita ko, už tre?i?j? asmen? (toliau – tre?i?j? asmen? pirkimai), t. y. galutini? vartotoj? (toliau – netiesioginiai klientai), kuriems agentai perduodavo atitinkamos bendrov?s katalogus, pirkimus, paslaugomis. Agentas perduodavo netiesiogini? klient? užsakymus telefonu atitinkamos bendrov?s skambu?i? centrui arba išsi?sdamas užsakymo form?. Paprastai užsakytos prek?s b?davo pristatomos agentui, kad šis jas paskirstyt? netiesioginiams klientams. Iš netiesiogini? klient? mok?jim? gaudavo agentas, kuris periodiškai darydavo pavedimus prekyb? paštu vykdan?iai bendrovei.

13 Agentai gaudavo 10 % nuo atitinkamai bendrovei pervestos sumos komisinius atlyginimus tiek už j? pa?i? iš užsakym? paštu katalogo nupirkta prekes (toliau – agento nupirkta prek?s), tiek už tre?i?j? asmen? pirkimus. Komisiniai atlyginimai buvo ?skaitomi ? s?skait? bendrov?s buhalterijoje, o agentas juos gal?jo gauti ?vairiais b?dais:

– agentas gal?davo reikalauti juos sumok?ti ?ekiu,

- agentas gal?davo šiuo ?skaitymu padengti savo s?skaitos likut?, taip sumažindamas savo ?siskolinim? bendrovei už iš bendrov?s nupirkta prekes,
- agentas gal?davo panaudoti š? ?skaitym? kaip vis? arba dalin? apmok?jim? už iš naujo ?sigyjamą prekes.

14 Jeigu komisinis atlyginimas b?davo imamas kaip apmok?jimas ?ekiu arba kaip ?skaitymas, kuriuo padengiamas agento s?skaitos likutis, b?davo laikoma, kad komisinis atlyginimas paimtas „pinigais“. Jeigu komisinis atlyginimas b?davo imamas kaip apmok?jimas už iš naujo ?sigyjamą prekes, b?davo laikoma, kad jis paimtas „prek?mis“. Gin?as prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje susij?s tik su tais atvejais, kai komisinis atlyginimas b?davo imamas „pinigais“.

15 Bendrov?s sumok?jo PVM nuo vis? kataloge nurodyt? kain?, ?skaitant agentams sumok?tus komisinius atlyginimus. *Grattan* reikalauja, kad *Commissioners* gr?žint? PVM sumas už šiuos komisinius atlyginimus, nes jie sudaro nuolaid?, sumažinan?i? atlyg? už bendrovi? prek? tiekim? agentams ar ši? tiekim? apmokestinam?j? vert?. *Commissioners* gr?žino PVM už šiuos komisinius atlyginimus, išskyrus už gautus pinigus už tre?i?j? asmen? pirkimo sandorius per laikotarp? nuo 1973 m. iki 1978 m. sausio 1 d.

16 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme *Grattan* teig?, kad komisiniai atlyginimai pinigais už tre?i?j? asmen? pirkimus buvo agento už prekes, nusipirkta iš atitinkamos bendrov?s, sumok?tos kainos nuolaidos (jei šie komisiniai atlyginimai buvo gaunami tiekimo momentu) ar kainos sumažinimas (jei jie buvo gauti ?vykus tiekimui). Tod?l atlygis ar apmokestinamoji vert? tur?jo b?ti sumažinama. Tai matyti iš Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies, o iki 1978 m. – iš Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkto ir A priedo 13 punkto, taip pat (bet kuriuo atveju) iš mokes?i? neutralumo principo, kuris egzistavo iki 1978 m.

17 *Commissioners* teig?, kad pagal Antr?j? direktyv? nereikalaujama, jog valstyb?s nar?s nustatyt? priemones, numatan?ias apmokestinamosios vert?s sumažinim? atgaline data ?vykdžius tiekim?, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje. Be to, Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktas nebuvo pakankamai tikslus, kad b?t? taikomas tiesiogiai. *Commissioners* nusprend?, kad egzistavo svarbi? skirtum? tarp komisini? atlyginim? už tre?i?j? asmen? pirkimus ir komisini? atlyginim? už paties agento pirkimus, naudojant prekybos paštu katalogus.

18 Šiomis aplinkyb?mis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar už laikotarp? iki 1978 m. sausio 1 d. apmokestinamasis asmuo tiesiogiai taikant [Antrosios direktyvos] 8 straipsnio a punkt? ir (arba) pagal mokes?i? neutralumo ir vienodo poži?rio principus turi teis? patiekt? prek? apmokestinam?j? vert? laikyti atgaline data sumažinta, jeigu, patiekus šias prekes, prek? gav?jas gavo iš tiek?jo ?skaitym?, kur? gav?jas nutar? arba paimti pinigais, arba juo padengti tiek?jui mok?tinas sumas už gav?jui jau patiektas prekes?“

D?l prejudicinio klausimo

19 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad juo apmokestinamajam asmeniui suteikiama teis? atgaline data nuspr?sti d?l preki? tiekimo apmokestinamosios vert?s sumažinimo, jei ?vykdžius š? preki? tiekim? agentas iš tiek?jo gauna ?skaitym? ir pasirenka j? pasiimti pinigais arba juo padengti tiek?jui mok?tinas sumas už jau atliktus preki? tiekimus.

20 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia priminti, kad Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkte numatyta, jog apmokestinam?j? vert? sudaro „preki? tiekimo ir paslaug? teikimo atveju – visa tai, kas sudaro atlyg? už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas, ?skaitant visas išlaidas ir mokes?ius, išskyrus pat? [PVM]“.

21 Šios direktyvos 8 straipsnio a punkte vartota formuluot? „atlygis“ buvo apibr?žta A priedo 13 punkte kaip „viskas, kas gaunama už tiekiamas prekes arba suteiktas paslaugas, ?skaitant papildomas išlaidas (pakuot?s, gabenimas, draudimas ir t. t.), t. y. ne tik gautos sumos, bet ir, pavyzdžiui, mainais gaut? preki? vert? <...>“.

22 Primintina, kad terminas „atlygis“ pavartotas S?jungos teis?s nuostatoje, kurios prasm?s ir taikymo srities valstyb?s nar?s negali nustatyti; iš to aišku, kad bendrosios šio termino prasm?s išaiškinimas nepriklauso kiekvienos valstyb?s nar?s diskrecijai. Šis atlygis yra subjektyvi vert?, kadangi paslaug? teikimo apmokestinamoji vert? yra realiai gautas atlygis, o ne objektyviais kriterijais nustatoma vert? (1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rink. p. 445, 9 ir 13 punktai).

23 Siekiant nustatyti, ar pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkt? valstyb?ms nar?ms suteikiama teis? leisti pakeisti š? atlyg? ir taip patikslinti apmokestinam?j? vert? ?vykus apmokestinimo momentui, taip pat reikia išnagrin?ti šios direktyvos nuostatas, susijusias su PVM apskai?iavimu, deklaravimu ir mok?jimu. Iš ties? apmokestinamosios vert?s nustatymas reiškia vert? ir apmokestinimo moment?.

24 Šiuo klausimu primintina, kad Antrosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad „apmokestinimo momentas ?vyksta tada, kai atliekamas preki? tiekimas“. Šioje nuostatoje vartojama formuluot? „apmokestinimo momentas“ apibr?žta šios direktyvos A priedo 8 punkte kaip „mokestin?s skolos atsiradimas“.

25 Konstatuotina, kad jokioje Antrosios direktyvos nuostatoje nenumatytas nustatymas atgaline data bet kuriuo momentu ?vykus apmokestinimo momentui ar jo atid?jimas kitokiu b?du. Be to, šioje direktyvoje n?ra nuostatos, kurioje b?t? numatytas atsiradusios mokestin?s skolos pakeitimas.

26 Šiomis aplinkyb?mis nuspr?stina, kad, kaip teigia generalin? advokat? išvados 41 punkte, b?tent pagal Antrosios direktyvos 5 straipsnio 5 dal? apmokestinamojo asmens mokestin? skola yra tokio dydžio, kokia yra apmokestinamoji vert?, nustatyta preki? tiekimo momentu.

27 Taigi, primintina, kad nei Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktas, nei kita jos nuostata negali b?ti aiškinami taip, kad buvo reikalaujama patikslinti apmokestinam?j? vert? ar pirkimo mokest? ?vykus tiekimui, kuris yra apmokestinimo momentas.

28 Antra, kalbant apie mokes?i? neutralumo princip? svarbu priminti, kad šis principas, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, PVM srityje reiškia vienodo poži?rio princip? (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 47 punkt?). D?l šio principo, be kita ko, apmokestinamieji asmenys neturi b?ti vertinami skirtingai panaši? paslaug?, kurios konkuruoja tarpusavyje, atveju (šiuo klausimu žr. 2006 m.

balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 ir C-444/04, Rink. p. I-3617, 39 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

29 Mokes?i? neutralumo principas n?ra pirmin?s teis?s taisykl?, savaime leidžianti nustatyti apmokestinam?j? vert?, kaip tai suprantama pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkt? (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmerman*, C-174/11, 50 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Juo taip pat nekompensuojama tai, kad Antrojoje direktyvoje n?ra nuostatos, panašios ? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dal?.

30 Pagal t? pat? princip? suma, kuri? turi gauti mokes?i? administratorius PVM pavidalu, turi tiksliai atitikti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? ir galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumok?t? PVM sum? (2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Koninklijke Ahold*, C-484/06, Rink. p. I-5097, 36 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

31 Pagrindin?je byloje iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad netiesioginis klientas, kaip galutinis prek?s vartotojas, tur?jo mok?ti kataloge nurodyt? kain? už perkamas prekes ir negavo komisinio atlyginimo iš bendrov?s. Iš ties? buvo numatyta, kad šis komisinis atlyginimas turi b?ti gr?žintas agentui, o ne netiesioginiam klientui. Tokiomis aplinkyb?mis, atsižvelgiant ? ankstesniame punkte min?t? princip?, darytina išvada, kad atlygis už tiekim? atitiko vis? nesumažint? kataloge nurodyt? kain? ir apmokestinam?j? vert? sudar? ši kaina.

32 Tod?l reikia išnagrin?ti *Grattan* argument?, pagal kur? b?t? klaidinga atskirti situacij?, egzistavusią iki 1978 m. sausio 1 d., nuo egzistuojančios po šios datos, nes tokiu atskyrimu neatsižvelgiama ? PVM sistemos t?stinum?.

33 Šiuo klausimu pažym?tina, kaip tai padar? generalin? advokat? išvados 49 ir 50 punktuose, kad Antrosios ir Šeštosios direktyv? suderinimo laipsnio negalima lyginti. Konkrečiai kalbant, 1967 m. balandžio 11 d. Pirmojoje Tarybos direktyvoje dėl valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojančią apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, p. 1301) nustatytas bendros PVM sistemos principas daugeliu atvej? dar neapima išsamaus reglamentavimo ir, be kita ko, nenustato bendros apmokestinamosios vert?s.

34 Kaip Teisingumo Teismas nurod? 1982 m. geguž?s 5 d. Sprendimo *Schul Douane Expeditieur* (15/81, Rink. p. 1409) 12 punkte, Šeštojoje direktyvoje suderintos apmokestinimo momento ir prievol?s apskaičiuoti mokest? s?vokos ir suderinta apmokestinamoji vert?.

35 Šiomis aplinkyb?mis S?jungos teis?s akt? leid?jas pri?m? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dal?, kurioje valstyb?ms nar?ms ?tvirtinta pareiga nustatyti s?lygas, kuriomis apmokestinamoji vert? sumažinama atgaline data. Iš esm?s šia nuostata valstyb?s nar?s ?pareigojamos apmokestinam?j? vert? sumažinti kiekvien? kart?, kai sudarius sandor? apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, Rink. p. I-3801, 16–18 punktus ir 2001 m. geguž?s 29 d. *Freemans*, C-86/99, Rink. p. I-4167, 33 punkt?).

36 Kaip matyti iš šio sprendimo 25–27 punkt?, tokios nuostatos nebuvo Antrojoje direktyvoje. Be to, tai, kad Europos S?jungos Taryba, be 11 straipsnio A skirsnio, papildomai pri?m? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dal?, patvirtina aiškinim?, kad šis 11 straipsnio C skirsnis nebuvo neatskiriamas 11 straipsnio A skirsniai ar pastarojo pirmtakui – Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktui.

37 Atsižvelgiant ? visus min?tus argumentus, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad juo apmokestinamajam asmeniui

nesuteikiama teisė laikyti prekių tiekimo apmokestinamąjį vertę sumažinta atgaline data, jei po to, kai įvyko šis prekių tiekimas, agentas iš tiekėjo gavo įskaitymą ir pasirenka jį pasiimti pinigais arba juo padengti tiekėjui mokėtinas sumas už jau atliktus prekių tiekimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka 8 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad juo apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė laikyti prekių tiekimo apmokestinamąjį vertę sumažinta atgaline data, jei po to, kai įvyko šis prekių tiekimas, agentas iš tiekėjo gavo įskaitymą ir pasirenka jį pasiimti pinigais arba juo padengti tiekėjui mokėtinas sumas už jau atliktus prekių tiekimus.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.