

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2012 m. rugsėjo 13 d.(1)

Byla C-310/11

Grattan plc

prieš

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(*First-Tier Tribunal, Tax Chamber* (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Antrosios direktyvos 67/228/EEB 8 straipsnio a punktas – Apmokestinamoji vertė grąžinant dalį atlygio įvykdžius sandorą“

I – **Žanga**

1. Britų monės išradingos. Jų išmonė taikant sudėtingus rinkodaros metodus suteikė Teisingumo Teismui nemažai darbo nagrinėjant su pridėtinės vertės mokesčiu susijusias bylas ir privertė priimti nemažai sprendimų skambiais pavadinimais – pvz., *Naturally Yours*, *Elida Gibbs* arba (visai neseniai) *Loyalty Management*(2).

2. Ir šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas – specialus britų monių prekybos metodas, tiesa, išrastas jau prieš kelis dešimtmečius. Tačiau pagrindinėje byloje šio prekybos metodo padariniai PVM apmokestinamajai vertei 1973–1977 m. vis dar nėra aiškūs. Todėl Teisingumo Teismas per šį procesą turės sugrąžti prie Sąjungos PVM teisės aktų ištakų ir aiškinti teisės normas, galiojusias daugiau nei prieš 30 metų.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

1. Antroji PVM direktyva 67/228/EEB

3. Pagrindinėje byloje reikšmingu laikotarpiu pridėtinės vertės mokestį Sąjungos teisėje, be kita ko, reglamentavo Direktyva 67/228/EEB(3) (toliau – Antroji direktyva).

4. Antrosios direktyvos 2 straipsnio a punkte nustatyta, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo“.

5. Antrosios direktyvos 5 straipsnyje šios apmokestinimo sąlygos paaiškintos plačiau:

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

2. Tiekimu pagal 1 dalies apibrėžimą 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. <...>“

6. Apmokestinamoji vertė reglamentuojama Antrosios PVM direktyvos 8 straipsnyje, kuris apima šias nuostatas:

„Apmokestinamąją vertę 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 pridėtinąs vertės mokestį;

<...>“

7. Antrosios direktyvos 8 straipsnio a dalis paaiškinama A priedo, kuris pagal šios direktyvos 20 straipsnį yra sudedamoji jos dalis, 13 punkto 1 dalyje:

„Žodis „atlygis“ reiškia viską, kas gaunama už tiekiamas prekes arba suteiktas paslaugas <...>“

8. Galiausiai Antrosios direktyvos 9 straipsnyje taip reglamentuojamas apmokestinamajai vertei taikomas mokesčio tarifas:

„1. Standartinį pridėtinąs vertės mokesčio tarifą kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms.

<...>“

2. Šeštoji PVM direktyva 77/388/EEB

9. Direktyva 77/388/EEB(4) (toliau – Šeštoji direktyva) Jungtinėje Karalystėje Antrąją direktyvą pakeitė nuo 1978 m. sausio 1 d.(5)

10. Apmokestinamoji vertė Šeštojoje direktyvoje, palyginti su Antrosios direktyvos 8 straipsniu, reglamentuota detaliau. 9 konstatuojamojoje dalyje pagrindžiant nurodyta:

„kadangi mokesčio bazė turi būti suderinta, kad, taikant Bendrijos tarifą apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse narėse būtų gauti palyginami rezultatai;“

11. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamąjį vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojo gautas iš pirktojo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas <...>

<...>“

12. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje reglamentuojami apmokestinamosios vertės sumažinimo įvykdžius sandorų atvejai:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorą, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybiniai nustatytais sąlygomis.

Tačiau visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės šios taisyklės gali netaikyti.“

B – Nacionalinė teisė

13. Pagrindinėje byloje reikšmingu laikotarpiu 1972 m. Finansų įstatymo (*Finance Act 1972*) 10 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta, kad apmokestinamoji vertė skaičiuojama taip:

„Jeigu prekės tiekiamos už atlygą pinigais, tokie prekių vertė turi būti laikoma atlygio suma pridėjus mokėtiną mokestį.“

14. Tačiau nacionalinėje teisėje nebuvo reglamentuojami apmokestinamosios vertės sumažinimo įvykdžius prekių tiekimą atvejai.

III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15. Pagrindinės bylos ieškovė – bendrovė *Grattan plc* (toliau – *Grattan*). Ji pagrindinėje byloje iš Didžiosios Britanijos mokesčių administratoriaus siekia susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, remdamasi nuosavomis ir perleistomis teisėmis. Reikalavimai susiję su PVM, kurį 1973–1977 m. sumokėjo kelios bendrovės, kurios vertėsi prekyba paštu (toliau – prekiautojai paštu).

16. Prekiautojai paštu taikė specialią prekybos sistemą. Šiai sistemai priklausė asmenys, vadinami agentais, kurie pas atitinkamą prekiautoją paštu turėjo specialias sąskaitas. Šias sąskaitas agentams tiek už jų patį iš užsakymų paštu katalogo nupirktas prekes (toliau – agento nupirktos prekės), tiek už trečiųjų asmenų per agentą iš katalogo nupirktas prekes (toliau – trečiųjų asmenų nupirktos prekės) būdavo pervedamas „komisinis atlyginimas“ – 10 % nuo pervestos sumos.

17. Paprastai agentas turėdavo ribotą skaičių klientų „trečiųjų asmenų“ ir organizuodavo jų pirkimus, siųsdamas jiems katalogus, persiųsdamas jų užsakymus prekiautojams paštu, persiųsdamas klientams užsakytas prekes ir surinkdamas iš jų mokėjimus už užsakytas prekes.

18. Jo sąskaitą už paties ir trečiųjų asmenų nupirktas prekes pervestas sumas agentas galėdavo reikalauti išmokėti jam įkeiu arba užskaityti už įsiskolinimus prekiautojui paštu.

19. Už trečiųjų asmenų nupirktas prekes sąskaitą įskaitytas sumas, kurios būdavo taip panaudojamos, Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius laikė atlygiu už agento paslaugas ir (arba) pagalbą klientams tretiesiems asmenims.

20. Pagrindinėje byloje *Grattan* nesutinka su tokiu vertinimu. Jos teigimu, ? agento s?skait? ?skaitytos sumos sumažindavo tik agento už nupirktas prekes sumok?t? kain?. Tai, jos manymu, taikytina ne tik paties agento, kas yra negin?ytina, bet ir tre?i?j? asmen? nupirktoms prek?ms. Tod?l d?l „komisinio atlyginimo“ v?liau sumaž?davo atlygis už prekiautoj? paštu agentams patiektas prekes, o kartu ir ši? preki? apmokestinamoji vert?, kai tik agentai gaudavo šias sumas. Tod?l prekiautojai paštu 1973–1977 m. sumok?jo per daug PVM.

21. Reikalavim? gr?žinti nagrin?jantis *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)* mano, kad turi b?ti išaiškinta anuomet galiojusi Antroji direktyva, ir abejoja, ar, vadovaujantis šia direktyva, S?jungos teis?je nustatytas apmokestinamosios vert?s sumaž?jimas atgaline data. Tod?l jis Teisingumo Teismui užduoda š? klausim?:

Ar už laikotarp? iki 1978 m. sausio 1 d. apmokestinamasis asmuo pagal Antrosios Tarybos direktyvos Nr. 67/228/EEB 8 straipsnio a punkt? ir (arba) pagal mokes?i? neutralumo ir vienodo poži?rio principus turi tiesioginio poveikio teis? patiekt? preki? apmokestinam?j? vert? laikyti atgaline data sumažinta, jeigu, patiekus šias prekes, preki? 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?

IV – Teisinis vertinimas

22. Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? paaiškino, kad pagrindinėje byloje gin?ijamasi tik d?l PVM, kuris buvo sumok?tas nuo už tre?i?j? asmen? nupirktas prekes ? agento s?skait? ?skaityt? sum?, gr?žinimo, prejudicinis klausimas turi b?ti aiškinamas siaurai. Tod?l toliau nenagrin?siu „komisini? atlyginim?“ už paties agento nupirktas prekes mok?jimo mokestinin? padarini?.

23. Taigi reikia ?vertinti, ar pagal S?jungos teis? d?l sum?, kurios 1973–1977 m. už tre?i?j? asmen? nupirktas prekes iš pradži? buvo ?skaitytos ? agent? s?skaitas, o paskui išmok?tos ?ekiais arba užskaitytos, sumaž?jo prekiautoj? paštu mok?tino PVM apmokestinamoji vert? ir ar prekiautojai paštu šiuo atžvilgiu turi tiesioginio poveikio teis?.

24. Minim? laikotarpiu apmokestinam?j? vert? reglamentavo Antrosios direktyvos 8 straipsnis. Pagal jo a punkt?, skaitom? kartu su direktyvos A priedo 13 punktu, pagrindinėje byloje aptart? patiekt? preki? apmokestinam?j? vert? sudaro visa tai, kas sudaro atlyg? už tiekiamas prekes.

25. Nagrin?jamu atveju prekiautojams paštu pirmiausia sumok?davo preki? kain?. Ta?iau, patiek? prekes, jie patys mok?davo agentams, ?skaitydami ? j? s?skaitas tam tikras sumas ir v?liau jas išmok?dami. Nagrin?jamu atveju kyla klausimas, ar šie prekiautoj? paštu atlikti mok?jimai pagal Antr?j? direktyv? mažina patiekt? preki? apmokestinam?j? vert?, nes prekiautojai paštu galiausiai gavo mažiau pinig?.

26. Kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, tereikia išsiaiškinti, ar pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkt? apmokestinamoji vert? gali sumaž?ti ir po preki? patiekimo momento. Tiesa, pagal ši? nuostat? apmokestinamoji vert? gali b?ti sumažinta tik jei min?ti prekiautoj? paštu mok?jimai apskritai yra dalies atlygio, mažinan?io apmokestinam?j? vert?, gr?žinimas. Tod?l š? klausim? reikia išsiaiškinti pirmiausia (žr. A skirsn?), prieš vertinant, ar Antrojoje direktyvoje numatytas apmokestinamosios vert?s sumažinimas patiekus prekes (žr. B skirsn?).

A – Mokesčių mokėtojo atliekamas atlygio grąžinimas

27. Pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą apmokestinamųjų vertė iš principo gali sumažinti tik tie mokesčių mokėtojo atliekami mokėjimai, kurie yra mokėjimo gavėjo gauto atlygio grąžinimas. Ne kiekvienas mokesčių mokėtojo atliekamas mokėjimas asmeniui, kuris yra sumokėjęs jam atlygą, galima laikyti šio atlygio grąžinimu.

28. Vertinti, ar prekyautojų pašto agentams atlikti mokėjimai yra atlygio grąžinimas, turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas, remdamasis pagrindinėje byloje nustatytomis aplinkybėmis. Tačiau sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytos aplinkybės ir proceso dalyvių argumentai sukyla šiuokių tokių abejonių, ar aprašytus mokėjimus galima laikyti atlygio grąžinimu. Ypač nėra iki galo aiškūs teisiniai ir verslo santykiai tarp prekyautojų pašto, agentų ir trečiųjų asmenų; dėl jų nesutaria ir pagrindinės bylos šalys.

29. Todėl, mano manymu, tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas pagrindinėje byloje galėtų priimti sprendimą, neprieštaraujant Sąjungos teisės aktams, reglamentuojantiems pridėtinės vertės mokestį, reikėtų atkreipti dėmesį į šiuo atžvilgiu reikšmingą Teisingumo Teismo praktiką. Net jei toliau minima teismo praktika ir nesusijusi su Antrąja direktyva, manau, kad dėl joje aiškinant teisės normų panašumo ją galima remtis ir taikant Antrąją direktyvą(6).

30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas pagrindinėje byloje pirmiausia turėtų išsiaiškinti, ar prekyautojai pašto, parduodami prekes tretiesiems asmenims, parduodavo jas tiesiogiai tretiesiems asmenims, o gal egzistavo tiekimo grandinė, kai agentai pirmiausia patys įsigydavo tretiesiems asmenims skirtas prekes, o paskui perparduodavo jas jiems savarankiškai arba už komisinį atlyginimą už pardavimą. Sąlygos daryti prielaidą dėl atlygio grąžinimo abiem šiais atvejais yra skirtingos.

1. Prekyautojų pašto tiesiogiai tretiesiems asmenims parduodamos prekės

31. Jei prekyautojai pašto prekes parduodavo tiesiogiai tretiesiems asmenims, kaip teigė Jungtinės Karalystės vyriausybė, tokiu atveju būtų aišku, kad agentui už trečiųjų asmenų nupirktas prekes sumokėtas „komisinis atlyginimas“ negali būti atlygio už prekyautojų pašto tretiesiems asmenims parduotas prekes grąžinimas. Tokiu atveju neturėtų reikšmės, kad prekyautojai pašto galiausiai gaudavo tik trečiųjų asmenų už prekes mokamą kainą, iš kurios atimti agentams mokami „komisiniai atlyginimai“. Juk Teisingumo Teismas daug kartų yra nustatęs, kad tokiu atveju, jei mokėjimo procesas traukiamas trečiasis asmuo, pasiliekančias dalį pirkėjo mokamos sumos, apmokestinamųjų vertė vis vien sudaro visa pardavėjo pirkėjui atliekamo tiekimo kaina(7). Tokia pat situacija gali būti ir nagrinėjamo atveju, net jei agentas ir nepasiliko sau dalies trečiojo asmens sumokėtos sumos iš karto, o ji jam buvo išmokėta vėliau.

32. Jei prekyautojai pašto prekes parduodavo tiesiogiai tretiesiems asmenims, abejotina, kad agentui už trečiųjų asmenų nupirktas prekes kaip sumokėtas „komisinis atlyginimas“ buvo grąžinama dalis atlygio už kitus sandorius – paties agento nupirktas prekes. Tam iš esmės reikėtų, kad teisinis santykių atveju būtų nustatytas atlygis už paties agento nupirktas prekes. Tiesa, Teisingumo Teismas pirmą kartą byloje *Elida Gibbs* nustatė, kad tam tikromis aplinkybėmis laikytina, jog apmokestinamoji vertė sumažėja ir tuomet, jei sutartyje numatytas atlygis nesikeičia(8). Bet pagal šią teismo praktiką bent jau mokesčių mokėtojo mokėjimas turi būti nulemtas to, kad mokėjimo gavėjui buvo atliktas tam tikras tiekimas. Tačiau pagrindinėje byloje kyla abejonių, ar ši sąlyga, kalbant apie pačių agentų nupirktas prekes apmokestinamųjų vertę, vykdyta, nes neatrodo, kad sąskaitų skaitytos sumos būtų susijusios su tam tikromis paties agento nupirktomis prekėmis, kadangi, be kita ko, buvo galimi su tuo visiškai nesusiję išmokėjimai

žekiais.

33. Tačiau jei vis dėlto paaiškėtų, kad nagrinėjami mokėjimai buvo atlygio už pačią agentą nupirktas prekes grąžinimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turėtų įvertinti, ar apmokestinamoji vertė negali sumažėti dėl to, kad „komisiniai atlyginimai“ buvo atlygis už agento tiekimus prekiautojams paštu. Juk jei pats grąžinimas yra atlygis, jis negali sumažinti apmokestinamosios vertės, nes, nustatant apmokestinamąją vertę grąžintą atlygio dalį pakeičia atlikto tiekimo apmokestinamoji vertė. Teisingumo Teismas, nagrinėdamas nuolaidas, taip yra nusprendęs dar byloje *Naturally Yours Cosmetics*(9).

34. Laikyti, kad „komisinis atlyginimas“ buvo atlygis už agento atliktą tiekimą, pagal nusistovėjusio teismo praktiką galima, pirma, tuomet, jei agentas ir prekiautojus paštu siejo teisiniai santykiai, kuriais remiantis nustatyti abipusiai įsipareigojimai(10). Antra, atliktą tiekimą ir gautą atlygą turi sieti tiesioginis ryšys(11). Šis ryšys pagal Teisingumo Teismo praktiką suprastinas taip, kad, atsižvelgiant į teisinius santykius, tiekimas ir atlygis lemia vienas kitą(12). Taigi nagrinėjamu atveju prekiautojai paštu ir agentai turėjo būti sudarę susitarimą, kuriuo remiantis „komisini atlyginimą“ mokėjimas buvo susijęs su agento atliekamu tiekimu. Kitą sąlygą, pvz., agento įsipareigojimas veikti(13), teismo praktikoje nustatyta nėra.

2. Tiekimo grandinė

35. Priešingai, jei egzistavo tiekimo grandinė, paties agento ir trečiųjų asmenų nupirktos prekės iš esmės būtų vertinamos taip pat. Daryti prielaidą, kad egzistavo tiekimo grandinė, galima būtų dėl to, kad visų prekiautojų paštu prekės pirkėjai būdavo tik agentai, kurie savo ruožtu savarankiškai perparduodavo prekes tretiesiems asmenims, kaip tai tvirtina *Grattan*. Be to, pagal Antrosios direktyvos 5 straipsnio 2 dalies c punktą būtų laikytina, kad egzistavo tiekimo grandinė(14), jei agentai veikę prekiautojų paštu naudai už komisinį atlyginimą; tai teisingai atkreipė dėmesį Komisija.

36. Pačią agentą ir trečiųjų asmenų pirkimus vertinant vienodai, tiekimo grandinės atveju nekiltų klausimų, ar sumos įskaitą buvo įskaitytos už trečiųjų asmenų pirkimus, ar už ar pačią agentą pirkimus. Tokiu atveju „komisiniai atlyginimai“ galėtų būti tik netiksliai pavadinta bendra nuolaida, tiesa, taikoma įskaitant tam tikras sumas į agento įskaitą ir vėliau išmokant įekiu arba užskaitant už kitus pirkimus.

37. Tačiau ir tokiu atveju reikėtų įvertinti, ar „komisiniai atlyginimai“ buvo atlygis už agentą prekiautojams paštu patiektas prekes. Kaip jau minėjau(15), tokiu atveju netgi atlygio grąžinimas negalėtų sumažinti apmokestinamosios vertės.

3. Tarpinė išvada

38. Jei šie paaiškinti teismo praktikos principai nesuteiktų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pakankamai informacijos, reikalingos įvertinti, ar pagrindinėje byloje atlygis iš tikrųjų buvo grąžintas, galima būtų pateikti dar vieną prejudicinį klausimą. Tačiau toliau, atsakydama į šį prejudicinį klausimą, darysiu prielaidą, kad prekiautojų paštu agentams mokėtas „komisinis atlyginimas“ už trečiųjų asmenų pirkimus laikytinas atlygio už agentą įgytas prekes grąžinimu ir kad šis grąžinimas savo ruožtu nebuvo atlygis už prekiautojams paštu atliktus tiekimus.

B – Apmokestinamosios vertės sumažėjimas patiekus prekes

39. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas klausia, ar mokesčių mokėtojas aprašytu atveju pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą arba pagal mokesčio neutralumo

ir vienodo požiūrio principus turi tiesioginio poveikio teis? patiekt? prekį? apmokestinamą?j? vert? laikyti atgaline data sumažinta. Ši atgaline data d?l išmok?t? „komisini? atlyginim?“ sumaž?jusi apmokestinamoji vert? sumažint? mokes?io skol? ir pagr?st? pagrindin?je byloje *Grattan* gin?ijamus reikalavimus gr?žinti PVM.

1. Antrosios direktyvos aiškinimas

40. Mokes?i? mok?tojo mokes?io skola – tai ?vykusio apmokestinimo momento padarinys. Jo s?lygos šiuo atveju išplaukia iš Antrosios direktyvos 2 straipsnio a punkto, pagal kurį atlygintinas prekį? tiekimas apmokestinamas PVM. Mokestin?s prievol?s dydis, kaip nustatyta Antrosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, nustatomas apmokestinamajai vertei taikant mokes?io tarif?. Pagal Antrosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalį apmokestinimo momentas ?vyksta tada, kai atliekamas prekį? tiekimas.

41. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? teisingai pažym?jo, kad tokiomis aplinkyb?mis apmokestinamoji vert? turi b?ti nustatoma prekį? tiekimo momentu. Teisingumo Teismas t? pat? yra nustat?s nagrin?damas panaši? Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos nuostat?(16). Taigi pagal Antrąj? direktyv? mokes?i? mok?tojo mokestin?s skolos dydis nustatomas pagal apmokestinamąj? vert?, kuri savo ruožtu nustatoma prekį? tiekimo momentu.

42. Apmokestinamosios vert?s nustatymas reglamentuojamas Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkte. Pagal jį pagrindin?je byloje nagrin?jam? prekį? tiekimo atveju apmokestinamoji vert? yra „visa tai, kas sudaro atlyg? už tiekiamas prekes“. Šis „atlygis“ pagal Antrosios direktyvos A priedo 13 punkto 1 dalį reiškia „visk?, kas gaunama už patiektas prekes“.

43. Pirmiausia kyla klausimas, ar, nustatant apmokestinamąj? vert? prekį? tiekimo momentu, reikia prie atlygio priskaityti sumas, kurias mokes?i? mok?tojas gavo, ta?iau v?liau sutarties partneriui pareikalavus tur?s gr?žinti.

44. Min?t? nuostat?, reglamentuojan?i? apmokestinamosios vert?s nustatym?, formuluot? šiuo atžvilgiu jokios informacijos nesuteikia. Ta?iau, kaip teisingai pažym?jo Komisija, aiškinant Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkt?, galima remtis Teisingumo Teismo praktika, susijusia su Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu. Abiej? nuostat? formuluot? ir funkcija panaši.

45. D?l Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto Teisingumo Teismas dar byloje *Freemans*, kurios aplinkyb?s buvo panašios ? šios bylos aplinkybes, nusprend?, kad, nustatant apmokestinamąj? vert?, nereikia atsižvelgti ? sutartyje sutart?, ta?iau dar neatlikt? atlygio gr?žinim?(17). Kitokios taisykl?s pagal teismo praktik? taikomos tik ypatingu atveju(18), kai ?statymuose numatyta prievol? gr?žinti dalį atlygio laim?jimo atveju(19).

46. Teisingumo Teismas sprendim? byloje *Freemans* motyvavo nustov?jusioje praktikoje, susijusiose su Antrąja ir Šeštąja direktyvomis, ?tvirtintu principu(20), kad apmokestinamoji vert? yra „realiai gautas atlygis“(21). Tod?l Komisijos argumentai, kad pagal šį princip? v?lesnis atlygio gr?žinimas mažina apmokestinamąj? vert?, n?ra ?tikinami. Šio teismo praktikos principo reikšm? priklauso nuo apmokestinamosios vert?s nustatymo momento. Kitaip tariant, lemiam? reikšm? turi tai, kiek mokes?i? mok?tojas „realiai“ gavo apmokestinamosios vert?s nustatymo momentu. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto formuluot? tai yra suma, kuri? mokes?i? mok?tojas šiuo momentu gauna ar „turi“ gauti, b?tent suma, kuri turi b?ti jam sumok?ta. Tod?l yra skirtumas, ar pirk?jas iš pat pradži? moka sumažint? kain?, ar jis iš pradži? turi sumok?ti vis? kain?, bet v?liau tam tikromis s?lygomis gali atgauti dalį sumok?t? pinig?. Kaip Sprendime *Freemans* pabr?ž? Teisingumo Teismas, neaišku, ar v?liau dalis atlygio iš ties? bus gr?žinta(22).

47. Taigi tai, kad dalis atlygio patiekus prekes gali būti grąžinta, pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą neturi jokios įtakos nustatant apmokestinamąjį vertę, o kartu ir mokesčio skolos dydį.

48. Be to, Antrojoje direktyvoje nėra nuostatų, reglamentuojančių atsiradusios mokesčio skolos pokyčius. Kitaip yra mokesčio atskaitos atveju, kai pagal Antrosios direktyvos 11 straipsnio 3 dalies antrą ir trečią pastraipą numatyta tikslinimo procedūra. Kitaip yra ir galiojant Šeštajai direktyvai, kurios 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje numatyta, kad laikotarpiu po 1978 m. apmokestinamoji vertė, o kartu ir įvykus apmokestinimo momentui atsiradusi mokesčio skola vėliau gali būti sumažinta.

49. Iš Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkto, kitaip, nei mano *Grattan* ir Komisija, nematyti, kad apmokestinamoji vertė vėliau gali būti koreguojama. Negalima daryti išvados, kad jei vėliau tokia procedūra buvo nustatyta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje, tai ji egzistavo dar galiojant ir Antrajai direktyvai. Antrosios ir Šeštosios direktyvų suderinimo laipsnio negalima lyginti.

50. Antroji direktyva kartu su Pirmąja direktyva 67/227/EEB(23) turėjo pakeisti įvairias valstybių narių apyvartos mokesčių sistemas viena bendra PVM sistema su vienodomis pagrindinėmis taisyklėmis. Pirmosios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje pabrėžiama būtinybė bendrą sistemą „įgyvendinti etapais“. Antrosios direktyvos 3 konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad laikinai valstybėse narėse gali būti leidžiami „tam tikri mokesčio taikymo sąlygų skirtumai“. Todėl ja įvestoje PVM sistemoje daugeliu atžvilgių dar nebuvo priimta galutinė nuostata, be kita ko, joje dar nebuvo nustatytas vienodas vertinimo pagrindas, kuris vėliau tapo Šeštosios direktyvos pavadinimo dalimi. Taigi tik Šeštąja direktyva buvo išsamiai suderinta apmokestinamoji vertė – tai rodo ir jos 9 konstatuojamoji dalis.

51. Todėl konstatuotina, jog Antrojoje direktyvoje nenumatyta, kad apmokestinamoji vertė gali mažėti atgaline data ir dėl atlygio grąžinimo patiekus prekes, t. y. po to, kai įvyko apmokestinimo momentas, sumažėti mokesčio skola. Todėl iš Antrosios direktyvos negalima kildinti mokesčių mokėtojo tiesioginio poveikio teisės.

2. Mokesčių neutralumo principas

52. Tokia pat išvada darytina ir vadovaujantis mokesčių neutralumo principu.

53. Šis principas nėra, kaip aiškino Jungtinės Karalystės vyriausybė, vien tik lygybės principo išraiška. Be šios reikšmės, Teisingumo Teismas neutralumo principą supranta ir kaip naštos neutralumą, kuriuo ginamas mokesčių mokėtojas, nes bendra PVM sistema siekiama, kad mokesčio našta tektų tik galutiniam vartotojui(24).

54. Tačiau šis neutralumo principo semantinis variantas neturi viršesnio už įstatymų autoriteto(25). Todėl, kilus abejonių, juo galima remtis aiškinant teisės aktus, tačiau jis negali išplėsti ar susiaurinti atitinkamos taikytinos PVM direktyvos nuostatų(26). Jis ypač negali kompensuoti to, kad Antrojoje direktyvoje nėra jokios Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį panašios nuostatos.

3. Vienodo požirio principas

55. Pateikdamas prejudicinį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas rėmėsi ir vienodo požiūrio principu. Tiesa, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaišku, kiek vienodo požiūrio principas yra svarbus nagrinjamu atveju.

56. Pagal šį principą tikrai nereikalaujama laikytis vienodo požiūrio skirtingais laikotarpiais. Skirtingas bendros PVM sistemos suderinimo laipsnis prieš ir po 1978 m. sausio 1 d. visiškai gali lemti skirtingai prieš ir po šios datos nustatytas apmokestinamųjų vertes. Juk vienodo požiūrio principas nereikalauja, kad tolesnis harmonizavimas, Šeštojoje direktyvoje išplaukiantis iš 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies, galėtų atgaline data.

V – Išvada

57. Todėl siūlau *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)* prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Antrosios direktyvos 67/228/EEB 8 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip: apmokestinamasis asmuo neturi tiesioginio poveikio teisės patiekti prekių apmokestinamųjų vertę laikyti atgaline data sumažinta, jeigu, tokias prekes patiekus, prekės gavėjas gavo iš tiekėjo įskaitymą, kurį gavėjas nutarė arba paimti pinigais, arba užskaityti už tiekėjui mokėtinas sumas už gavėjui jau patiektas prekes.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – Žr. 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365), 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339) ir 2010 m. spalio 7 d. Sprendimą *Loyalty Management UK* (C-53/09 ir C-55/09, Rink. p. I-9187).

3 – 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo sąlygos (OL L 71, p. 1303).

4 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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).

5 – Žr. Šeštosios direktyvos 37 straipsnį ir 1 straipsnio 2 dalį. 1978 m. birželio 26 d. Devintojoje Tarybos direktyvoje 78/583/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiu, suderinimo (OL L 194, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 69) nustatytas direktyvos perkėlimo į nacionalinį teisės termino pratęsimas Jungtinei Karalystei negaliojo.

6 – Žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rink. p. 1443, 10 punktas) bei Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (minėtas 2 išnašoje, 10 punktas).

7 – Žr. 1993 m. gegužės 25 d. Sprendimą *Bally* (C-18/92, Rink. p. I-2871, 14 punktas) bei 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, Rink. p. I-3833, 28 ir paskesni punktai).

8 – Sprendimas *Elida Gibbs* (minėtas 2 išnašoje, 31 punktas).

9 – Sprendimas *Naturally Yours Cosmetics* (minėtas 2 išnašoje). Jame Teisingumo Teismas laikė, kad tuo atveju, jei, tiekiant prekes, dėl paslaugos gavėjo suteiktos atlygintos paslaugos padaroma nuolaida, patiekti prekės apmokestinamųjų vertę sudaro sumažėjus piniginis mokėjimas ir paslaugos vertė. Šios paslaugos piniginę vertę laikytina lygia nuolaidai. Todėl patiekti prekės apmokestinamoji vertė atitinka pardavimo kainą be nuolaidos.

- 10 – Žr., be kita ko, 1994 m. kovo 3 d. Sprendim? *Tolsma* (C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktas), 1999 m. balandžio 27 d. Sprendim? *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Rink. p. I-2323, 26 punktas) bei 2012 m. gegužės 3 d. Sprendim? *Lebara* (C-520/10, 27 punktas).
- 11 – Žr., be kita ko, 1981 m. vasario 5 d. Sprendim? *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rink. p. 445, 12 punktas), Sprendim? *Naturally Yours Cosmetics* (min?tas 2 išnašoje, 11 ir 12 punktai) bei Sprendim? *Lebara* (min?tas 10 išnašoje, 27 punktas).
- 12 – Žr. 2001 m. kovo 6 d. generalin?s advokat?s C. Stix-Hackl išvad? byloje *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 32 punktas).
- 13 – Žr. 2001 m. spalio 26 d. *Court of Appeal* sprendim? byloje Nr. (2001) EWCA Civ 1542, 72 punktas.
- 14 – D?l identiško Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto žr. mano 2005 m. vasario 24 d. išvad? byloje *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?* (C-305/03, Rink. p. I-1213, 67 punktas).
- 15 – Žr. šios išvados 33 punkt?.
- 16 – Žr. 1993 m. spalio 27 d. Sprendim? *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, Rink. p. I-5405, 16 punktas).
- 17 – Žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendim? *Freemans* (C-86/99, Rink. p. I-4167, 27–29 punktai).
- 18 – Žr. Sprendim? *Freemans* (min?tas 17 išnašoje, 30 punktas).
- 19 – Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? *International Bingo Technology* (C-377/11, 26–29 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).
- 20 – Žr., be kita ko, 1981 m. vasario 5 d. Sprendim? *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (min?tas 11 išnašoje, 13 punktas), 1994 m. birželio 2 d. Sprendim? *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 18 punktas) bei Sprendim? *International Bingo Technology* (min?tas 19 išnašoje, 25 punktas).
- 21 – Žr. Sprendim? *Freemans* (min?tas 17 išnašoje, 27 punktas).
- 22 – Žr. Sprendim? *Freemans* (min?tas 17 išnašoje, 28 punktas).
- 23 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL L 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 3).
- 24 – Žr., be kita ko, Sprendim? *Elida Gibbs* (min?tas 2 išnašoje, 19 ir 23 punktai).
- 25 – Žr. 2009 m. birželio 18 d. generalinio advokato Y. Bot išvad? byloje *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567, 84–86 punktus).
- 26 – D?l neutralumo principo, išreikšto vienodo poži?rio reikalavimu, žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? *Deutsche Bank* (C-44/11, 45 punktas).