

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 13. septembrī (1)

Lieta C-310/11

Grattan plc

pret

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesības – Pievienotās vērtības nodoklis – Otrās direktīvas 67/228/EEK 8. panta a) punkts – Summa, kurai uzliek nodokli, atmaksājot atlīdzības daļu pārc tam, kad ir notikusi piegāde

I – Ievads

1. Britu uzņēmumi ir atjautīgi. To izdomas bagātība attiecībā uz sarežģītu pārdošanas metodēm pievienotās vērtības nodokļa ziņā ir Tiesu nodarbinātusi arvien no jauna un novedusi pie nozīmīgiem lēmumiem ar tādām skanīgiem nosaukumiem kā, piemēram, “Naturally Yours”, “Elida Gibbs” vai pavisam nesen – “Loyalty Management” (2).

2. Ar šo līguma sniegt prejudiciālu nolikumu priekšmets ir sarežģīts britu uzņēmumu mārketinga paņēmiena, kurš tika izgudrots jau pirms vairākiem gadu desmitiem. Tomēr pamatlietā šo mārketinga paņēmiena ietekme uz summu, kurai uzliek pievienotās vērtības nodokli, laikposmā no 1973. gada līdz 1977. gadam vēl joprojām nav noskaidrota. Tāpēc Tiesai izskatāmā lietā atkal būs jāatgriežas pie Savienības pievienotās vērtības nodokļa tiesību pirmsākumiem un jāpievēršas tādai tiesību normu interpretācijai, kuras bija spēkā pirms vairākiem 30 gadiem.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

1) Otrā PVN direktīva 67/228/EEK

3. Pamatlietā aplūkotajā laikposmā pievienotās vērtības nodokli Savienības tiesību regulēja Direktīva 67/228/EEK (turpmāk tekstā – “Otrā direktīva”) (3).

4. Saskaņā ar Otrās direktīvas 2. panta a) punktu PVN ir jāmaksā par “tādu preču piegādi un pakalpojumu piegādi, kuras nodokļu maksātājs veic par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā”.

5. Šis nodokļa iekasējamās gadījums Otrās direktīvas 5. pantā ir sīkāk skaidrots šādi:

“1. “Preces pieg?de” ir ties?bu r?koties k? ?pašniekam ar materi?lu ?pašumu nodošana.

2. Pieg?des 1. punkta izpratn? ir ar?:

[..]

c) “preces nodošana, pamatojoties uz l?gumu, saska?? ar kuru par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas nauda;

[..]

[..]

5. Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas dien?, kad tiek veikta pieg?de [..].”

6. Otr?s direkt?vas 8. pant? ir ietverti noteikumi par summu, kurai uzliek nodokli, un to saturs izvilkumu veid? ir š?ds:

“Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) pre?u pieg?žu un pakalpojumu sniegšanas gad?jum? – viss, kas veido atl?dz?bu par preces pieg?di vai pakalpojuma sniegšanu, ieskaitot visas izmaksas un nodok?us, iz?emot pašu pievienot?s v?rt?bas nodokli;

[..]”

7. Attiec?b? uz Otr?s direkt?vas 8. panta a) punktu A pielikuma, kas saska?? ar t?s 20. pantu ir direkt?vas neat?emama sast?vda?a, 13. panta pirmaj? da?? izvilkumu veid? ir š?ds skaidrojums:

“J?dziens “atl?dz?ba” noz?m? visu, kas k? atl?dz?ba tiek sa?emts par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu [..].”

8. Visbeidzot Otr?s direkt?vas 9. pant? attiec?b? uz nodok?a likmes piem?rošanu summai, kurai uzliek nodokli, izvilkumu veid? ir noteikts š?di:

“1. Pievienot?s v?rt?bas nodok?a standartlikmi katra dal?bvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli, procentu likme pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai ir vien?da.

[..]”

2) Sest? PVN direkt?va 77/388/EEK

9. 1978. gada 1. janv?r? Otr? direkt?va Apvienotaj? Karalist? tika aizst?ta ar Direkt?vu 77/388/EEK (4) (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”) (5).

10. Sal?dzinot ar Otr?s direkt?vas 8. pantu, Sestaj? direkt?v? ir ietverti s?k?ki noteikumi attiec?b? uz summu, kurai uzliek nodokli. Direkt?vas preambulas 9. apsv?rum? ir izkl?st?ts š?ds pamatojums:

“Ir j?saska?o nodok?u b?ze, lai Kopienas likmes piem?rošana dar?jumiem, par ko uzliek nodok?us, rad?tu l?dzv?rt?gas sekas vis?s dal?bvalst?s.”

11. Turklīt Sestās direktīvas 11. panta A daļā izvērtumu veido ir noteikts šādi:

“1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču iegādēm un pakalpojumu sniegšanai [...] visa summa, kas veido atlīdzību, kuru preces iegādētājs vai pakalpojuma sniedzējs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja vai pakalpojuma saņēmēja, vai trešās personas par darījumiem [...].

[..]”

12. Turklīt Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts ir noteikums, kas regulē gadījumus, kuros summu, kurai uzliek nodokli, samazina pēc tam, kad notikusi iegāde.

“Anulēšanas, atteikuma vai pilnības vai daļas nemaksēšanas gadījums vai arī, ja cenu samazina pēc tam, kad ir notikusi iegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

Tomēr pilnības vai daļas nemaksēšanas gadījums dalībvalstīs var atkāpties no šā noteikuma.”

B – *Valsts tiesību akti*

13. Attiecībā uz pamatlīdz aplūkoto laikposmu *Finance Act 1972* [1972. gada Finanšu likuma] 10. nodaļas 2. punkts ir paredzēts šāds regulējums par summu, kurai uzliek nodokli:

“Ja iegāde tiek veikta par atlīdzību naudas izteiksmē, par tās vērtību jāuzskata apmērs, kas, pievienojot iekasējamo nodokli, ir vienlīdzīgs ar atlīdzību.”

14. Valsts tiesību aktos turpretim nav noteikuma, kas regulētu gadījumu, kurā pēc tam, kad ir notikusi iegāde, tiek samazināta summa, kurai uzliek nodokli.

III – Pamatlīdz un prejudiciālais jautājums

15. Prasītāja pamatlīdz ir sabiedrība *Grattan plc* (turpmāk tekstā – “*Grattan*”). Pamatlīdz tās, pamatojoties uz savām un tai deleģētajām tiesībām, ceļ prasības pret Apvienotās Karalistes nodokļu administrāciju par pievienotās vērtības nodokļa atmaksu. Šīs prasības attiecas uz pievienotās vērtības nodokli, kas par laikposmu no 1973. līdz 1977. gadam tika samaksāts, pamatojoties uz vairāku sabiedrību darbību tirdzniecības (turpmāk tekstā – “attālinātais tirgotājs”).

16. Attālinātie tirgotāji uzturēja speciālu pārdošanas sistēmu. Šajā sistēmā bija iekasētas personas, kuras tika dēvētas par “pārdevējiem” un kuras pie attiecīgajiem attālinātajiem tirgotājiem turēja pašu kontu. Šajā kontā pārdevēji gan par saviem pašu pirkumiem atbilstoši tirdzniecības katalogam (turpmāk tekstā – “pārdevēja paša pirkumi”), gan arī par pirkumiem, kurus ar viņu starpniecību bija veikuši klienti, kuri ir trešās personas (turpmāk tekstā – “trešās personas pirkumi”), kā “komisijas naudu” saņēma kredīta summu 10 % apmērā no pārskaitītās summas.

17. Parasti vienam pārdevējam bija nedaudz klientu, kuras bija “trešās personas”, un tas nodrošināja trešo personu pirkumu veikšanu, respektīvi, tas nodeva katalogus trešajai personai – klientiem, kuri savus pasūtījumus nodeva attālinātajiem tirgotājiem, kas pasūtītās preces nosūtīja trešajam personam un no šiem klientiem iekasēja maksu saskaņā ar kataloga cenu.

18. Pamatojoties uz pārdevēja paša pirkumiem un trešo personu pirkumiem, pārdevēja kontā kredītētās summas pārdevējam jāpieprasīt cita starpā kā bankas ēku vai ieskaitītās tās kā

att?lin?tajiem tirgot?jiem nesamaks?t?s summas.

19. Par trešo personu pirkumiem kredit?t?s summas, kuras š?d? veid? tika izmantotas, Apvienot?s Karalistes nodok?u administr?cija uzskat?ja par samaksu, kas veikta par p?rst?vja pakalpojumiem dar?jumos ar klientiem – trešaj?m person?m.

20. Pamatliet? *Grattan* v?ršas pret šo attieksmi. P?rst?vjiem paredz?tie kredit?jumi samazin?ja vien?gi p?rdošanas cenu, kuru p?rst?vis ir samaks?jis par pre?u pirkumiem. Tie attiecas ne tikai uz p?rst?vja paša pirkumiem, par ko liet? nav str?da, bet ar? uz trešo personu pirkumiem. T?d?j?di ar “komisijas naudu” v?l?k tika samazin?ts atl?dz?bas apjoms un l?dz ar to summa, kurai par att?lin?to tirgot?ju pieg?d?m, kuras ir paredz?tas p?rst?vjiem, tika uzlikts nodoklis, tikl?dz to [p?rst?vju] r?c?b? bija kredit?t?s summas. T?d?? att?lin?tie tirgot?ji no 1973. gada l?dz 1977. gadam attiec?g? apm?r? ir p?rmaks?juši pievienot?s v?rt?bas nodokli.

21. *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirm?s instances tiesa (Nodok?u pal?ta)], kas izskata pras?bu par maks?jumu atg?šanu, ir j?interpret? taj? laik? sp?k? esoš? Otr?s direkt?va, un t? apšaubā, vai Savien?bas ties?b?s bija paredz?ts saska?? ar šo direkt?vu v?l?k samazin?t summu, kurai uzliek nodokli. ?emot v?r? iepriekš min?to, t? Tiesai uzdod š?du jaut?jumu:

Vai attiec?b? uz laikposmu l?dz 1978. gada 1. janv?rim nodok?u maks?t?jam ir tiešas iedarb?bas ties?bas saska?? ar Otr?s direkt?vas 8. panta a) punktu un/vai nodok?u neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principiēm uzskat?t, ka summa, kurai par pre?u pieg?d?m uzliek nodokli, v?l?k tiek samazin?ta, ja p?c tam, kad ir notikusi šo pre?u pieg?de, pieg?des sa??m?js ir sa??mis pieg?d?t?ja kredit?jumu, kuru tad pieg?des sa??m?js p?c savas izv?les ir piepras?jis vai nu k? skaidras naudas izmaksu vai k? kredit?jumu par pieg?d?t?jam maks?jam?m summ?m par jau veikt?m pre?u pieg?d?m sa??m?jam?

IV – Juridiskais v?rt?jums

22. Iesniedz?jtiesa l?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu ir paskaidrojusi, ka pamatliet? tiek apstr?d?ta tikai pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaksa attiec?b? uz kredit?taj?m summ?m par treš?s personas pirkumiem, t?p?c prejudici?lais jaut?jums šaj? zi?? ir j?interpret? sašaurin?ti. L?dz ar to turpm?k tekst? pievienot?s v?rt?bas nodok?a vajadz?b?m netiks p?t?tas sekas, ko izraisa komisijas naudas maks?jumi attiec?b? uz p?rst?vju pašu pirkumiem.

23. L?dz ar to ir j?p?rbauda, vai saska?? ar Savien?bas ties?b?m ar summ?m, kuras no 1973. gada l?dz 1977. gadam p?rst?vjiem vispirms tika kredit?tas un p?c tam tika samaks?tas ar bankas ?ekiem vai ieskaita veid?, tika samazin?ta summa, kurai uzliek pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas bija j?maks? att?lin?tajiem tirgot?jiem, un vai šaj? zi?? att?lin?tajiem tirgot?jiem ir tiešas iedarb?bas ties?bas.

24. Otr?s direkt?vas 8. pants šaj? laik? regul?ja summu, kurai uzliek nodokli. Saska?? ar š? panta a) punktu, lasot to kop? ar direkt?vas A pielikuma 13. pantu, pamatliet? apl?koto pre?u pieg?žu gad?jum? summa, kurai uzliek nodokli, ir viss, kas tiek sa?emts k? atl?dz?ba par pre?u pieg?di.

25. Izskat?maj? liet? att?lin?tie tirgot?ji vispirms sa??ma p?rdošanas cenai atbilstošus maks?jumus. Ta?u p?c pre?u pieg?des vi?i paši p?rst?vjiem veica maks?jumus, kuri ir p?rst?vjiem kredit?t?s un v?l?k izmaks?t?s summas. Izskat?maj? liet? tiek apl?kots jaut?jums, vai saska?? ar Otro direkt?vu šie att?lin?to tirgot?ju maks?jumi samazina par vi?u pre?u pieg?d?m samaks?to summu, kurai uzliek nodokli, jo att?lin?tie tirgot?ji galu gal? ir sa??muši maz?k.

26. K? izriet no l?muma par prejudici?la jaut?juma uzdošanu, iesniedz?jtiesas skat?jum?

vien?gi ir j?noskaidro, vai saska?? ar Otr?s direkt?vas 8. panta a) punktu summu, kurai uzliek nodokli, ir iesp?jams samazin?t ar? p?c pieg?des dienas. Tom?r pirmais nosac?jums summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šanai saska?? ar šo noteikumu ir, ka aprakst?to att?lin?to tirgot?ju maks?jumu gad?jum? visp?r ir paredz?ta atl?dz?bas da?u atmaksa, kas ietekm? summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šanu. T?p?c vispirms ir j?apl?ko šis jaut?jums (A ieda?a), pirms es izp?t?šu, vai Otraj? direkt?v? ir paredz?ti noteikumi par summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šanu p?c tam, kad ir notikusi pieg?de (B ieda?a).

A – *Atl?dz?bas atmaksa, ko veic nodok?u maks?t?js*

27. Summa, kurai uzliek nodokli, saska?? ar Otr?s direkt?vas 8. panta a) punktu *a priori* var tikt samazin?ta, pamatojoties uz nodok?u maks?t?ja veiktu maks?jumu, tikai tad, ja šis maks?jums faktiski ir atl?dz?bas atmaksa, ko veic maks?juma sa??m?js. Ne katrs nodok?u maks?t?ja veiktais maks?jums personai, kura samaks? atl?dz?bu, ir j?uzskata par š?s atl?dz?bas atmaksu.

28. Iesniedz?jtiesai, pamatojoties uz faktiem, kuri tai ir j?konstat? pamatliet?, ir j?p?rbauda, vai att?lin?to tirgot?ju maks?jumi p?rst?vjiem ir atl?dz?bas atmaksas. L?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu izkl?st?tie fakti un lietas dal?bnieku apgalvojumi tom?r ir rad?juši zin?mas šaubas par to, vai iepriekš min?tie maks?jumi ir uzskat?mi par atl?dz?bas atmaks?m. It ?paši š?iet, ka tiesisk?s un dar?jumu attiec?bas starp att?lin?tajiem tirgot?jiem, p?rst?vjiem un klientiem, kuri ir treš?s personas, nav pietiekami noskaidrotas un pamatlietas dal?bnieku starp? ac?mredzami past?v str?ds par to.

29. ?emot v?r? iepriekš min?to, uzskatu, ka šaj? zi?? ir j?izdara dažas atsauces uz Tiesas judikat?ru, kura ir j?iev?ro, lai iesniedz?jtiesai b?tu iesp?jams pamatliet? pie?emt nol?mumu, kurš ir saskan?gs ar Savien?bas ties?b?m pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom?. Tikt?l, cikt?l turpm?k min?t? judikat?ra neattiecas uz Otro direkt?vu, es uzskatu, ka t? ir piem?rojama ar? attiec?b? uz Otro direkt?vu, pamatojoties uz attiec?gi interpret?to Sest?s direkt?vas noteikumu sal?dzin?m?bu (6).

30. Iesniedz?jtiesai pamatliet? vispirms b?tu j?noskaidro, vai att?lin?tie tirgot?ji trešo personu pirkumu gad?jum? veica p?rdevumus tieši klientiem, kuri ir treš?s personas, vai ar? past?v?ja pieg?des ??de, kur? trešo personu pirkumu gad?jum? p?rst?vji paši bija pirc?ji un vai nu patst?v?gi vai, past?vot komisijas naudai par p?rdevumiem, t?l?kp?rdeva preces klientiem, kuri ir treš?s personas. Nosac?jumi pie??mumam par atl?dz?bas atmaksas esam?bu šaj?s ab?s situ?cij?s ir atš?ir?gi.

1) Att?lin?to tirgot?ju veikta tieša pre?u p?rdošana klientiem, kuri ir treš?s personas

31. Ja att?lin?tie tirgot?ji b?tu p?rdevuši tieši klientiem, kuri ir treš?s personas, k? to ir apgalvojusi Apvienot?s Karalistes vald?ba, tad vispirms b?tu skaidrs, ka p?rst?vim pieš?irt?s “komisijas naudas” par p?rdevumiem klientiem, kuri ir treš?s personas, nevar?tu b?t atl?dz?bas atmaksa. Šaj? gad?jum? neb?tu noz?mes faktam, ka att?lin?tie tirgot?ji galu gal? sa??ma tikai kataloga cenu, kas bija j?maks? klientiem, kuri bija treš?s personas, atskaitot p?rst?vjiem samaks?t?s “komisijas naudas”. Tiesa vair?kk?rt ir atzinusi, ka situ?cij?, kur? treš? persona ir iesaist?ta maks?šanas oper?cij? un, pamatojoties uz to, patur sev da?u no pirc?ja samaks?t?s pirkuma cenas, piln? pirkuma cena, p?rdev?jam veicot pieg?di pirc?jam, tom?r veido summu, kurai uzliek nodokli (7). Situ?cija izskat?maj? liet? nevar b?t cit?da, ja p?rst?vis gan uzreiz nepatur sev da?u no p?rdošanas cenas, kuru ir samaks?jis klients, kurš ir treš? persona, bet sa?em to v?l?k.

32. Ja att?lin?tie tirgot?ji ir p?rdevuši tieši klientiem, kuri ir treš?s personas, tad nav ar? skaidrs, vai da?a no atl?dz?bas par citu dar?jumu, respekt?vi, par p?rst?vja paša pirkumiem, tika

atmaks?ta, izmantojot p?rst?vim par klientu, kuri ir treš?s personas, pirkumiem pieš?irt?s “komisijas naudas”. Princip? var?tu b?t nepieciešams, ka šaj? zi?? past?v?tu atbilstošs regul?jums t?d? juridisk? kontekst?, kur? ir paredz?ta atl?dz?ba par p?rst?vja paša pirkumiem. Liet? *Elida Gibbs* Tiesa gan pirmo reizi ir atzinusi, ka summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šana zin?mos apst?k?os ir j?pie?em ar? tad, ja l?gum? noteikt? atl?dz?ba visp?r nemain?s (8). Saska?? ar šo judikat?ru tom?r nosac?jums nodok?u maks?t?ja maks?jumam ir vismaz konkr?tas pieg?des, ko veic maks?juma sa??m?js, sa?emšana. Tom?r nav skaidrs, vai pamatliet? bija izpild?ts šis nosac?jums attiec?b? uz summu, kurai par p?rst?vju pašu pirkumiem uzliek nodokli, jo š?iet, ka kredit?t?s summas nav atkar?gas no konkr?ta p?rst?vja paša pirkuma, it ?paši t?d??, ka bija iesp?jama ar? no t?m neatkar?ga izmaksa ar bankas ?eku.

33. Tom?r, ja b?tu j?konstat? par p?rst?vju pašu pirkumiem paredz?t?s atl?dz?bas atmaksas fakts, tad iesniedz?jtiesai p?c tam b?tu j?p?rbauda, vai summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šana nav izsl?gta t?d??, ka “komisijas nauda” ir atl?dz?ba par p?rst?vju veiktu pieg?di att?lin?tajiem tirgot?jiem. Respekt?vi, ja atmaksa pati par sevi ir atl?dz?ba, tad galu gal? nav iesp?jams non?kt pie summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šanas. Summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanas m?r?iem atmaks?t?s atl?dz?bas da?a tiek aizst?ta ar attiec?g?s veikt?s pieg?des v?rt?bu. Visbeidzot attiec?b? uz atlaides gad?jumu Tiesa t? ir jau l?musi liet? *Naturally Yours Cosmetics* (9).

34. Lai prezum?tu, ka “komisijas nauda” ir bijusi atl?dz?ba par p?rst?vju veiktu pieg?di, pirmk?rt, atbilstoši past?v?gajai judikat?rai nepieciešams nosac?jums ir starp p?rst?vi un att?lin?tajiem tirgot?jiem past?vošas tiesiskas attiec?bas, saska?? ar kur?m ir tikušas veiktas savstarp?jas pieg?des (10). Otrk?rt, starp veikto pieg?di un sa?emto atl?dz?bu ir j?past?v tiešai saiknei (11). Saska?? ar Tiesas judikat?ru š? saikne ir j?saprot k? pieg?des un atl?dz?bas savstarp?js izpild?jums saska?? ar tiesisk?m attiec?b?m (12). Ar? izskat?maj? liet? starp att?lin?tajiem tirgot?jiem un p?rst?vjiem, iesp?jams, ir bijusi vienošan?s, saska?? ar kuru “komisijas naudas” samaksas nosac?jums bija p?rst?vju veikta pieg?de. Savuk?rt no judikat?ras neizriet, ka b?tu k?di citi nosac?jumi, piem?ram, p?rst?vju pien?kums r?koties (13).

2) Pieg?des ??de

35. Turpretim, ja ir past?v?jusi pieg?des ??de, tad p?rst?vja paša pirkumi un treš?s personas pirkumi princip? b?tu j?apl?ko vien?di. Prezumpciju, ka ir past?v?jusi pieg?des ??de, var rad?t vai nu fakts, ka visu pre?u p?rdevumu, ko veica att?lin?tie tirgot?ji, sa??m?ji bija vien?gi p?rst?vji, kuri savuk?rt patst?v?gi veica t?l?kp?rdošanu klientiem, kas ir treš?s personas, k? tas atbilst *Grattan* apgalvojumam. Turkl?t pieg?des ??des esam?ba b?tu prezum?jama saska?? ar Otr?s direkt?vas 5. panta 2. punkta c) apakšpunktu (14), ja p?rst?vji, sa?emot komisijas naudu par p?rdevumiem, r?koj?s att?lin?to tirgot?ju lab?, uz ko ir pamatoti nor?d?jusi Komisija.

36. Pamatojoties uz vienl?dz?gu attieksmi pret p?rst?vja paša pirkumiem un klientu, kuri ir treš?s personas, pirkumiem, pieg?des ??des gad?jum? nerastos jaut?jumi attiec?b? uz kredit?jumu iedal?šanu par klientu, kuri ir treš?s personas, pirkumiem. Šaj? gad?jum? “komisijas nauda” var?tu b?t tikai nepareizi saprasta visp?r?ja cenas samazin?šana, kas tom?r vispirms tika veikta netieši, izmantojot kredit?jumu un samaksu ar bankas ?ekiem vai ieskaitu par turpm?kiem pirkumiem.

37. Tom?r ar? šaj? situ?cij? b?tu j?p?rbauda, vai “komisijas nauda” ir atl?dz?ba par pieg?di, kuru p?rst?vji veic att?lin?tajiem tirgot?jiem. K? jau es izkl?st?ju (15), šaj? gad?jum? pat atl?dz?bas atmaksas rezult?t? nevar tikt samazin?ta summa, kurai uzliek nodokli.

3) Starpsecin?jums

38. Ja izklāst tie judikatūras principi iesniedz jtiesai neautu novērtēt jautājumu, vai pamatliet b?tu j?pie?em faktiska atl?dz?bas atmaksas esam?ba, tad vajadz?bas gad?jum? past?v iesp?ja uzdot v?l vienu prejudici?lu jautājumu. Turpm?k tekst?, atbildot uz apl?kojamo jautājumu, es tom?r pie?emšu, ka “komisijas nauda”, kuru att?lin?tie tirgot?ji ir samaks?juši p?rst?vjiem par klientu, kas ir treš?s personas, pirkumiem, ir v?rt?jama k? atl?dz?bas atmaksa par p?rst?vju veiktajiem pre?u pirkumiem, un š? atmaksa savuk?rt nav atl?dz?ba par pieg?di att?lin?tajiem tirgot?jiem.

B – *Summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šana p?c tam, kad ir notikusi pieg?de*

39. Iesniedz jtiesa jaut?, vai nodok?u maks?t?jam aprakst?taj? situ?cij? saska?? ar Otr?s direkt?vas 8. panta a) punktu vai saska?? ar nodok?u neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principiem ir tiešas iedarb?bas ties?bas summu, kurai par pre?u pieg?d?m uzliek nodokli, apl?kot k? v?l?k samazin?tu. Š?das summas, kurai uzliek nodokli, v?l?k samazin?šanas, pamatojoties uz izmaks?to “komisijas naudu”, sekas tad b?tu samazin?ts nodok?a par?ds, kas pamatotu pamatliet? apstr?d?tos *Grattan* atmaksas pras?jumus.

1) Otr?s direkt?vas interpret?cija

40. Nodok?u maks?t?ja nodok?a par?ds ir nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šan?s sekas. Apl?kojamaj? gad?jum? saska?? ar Otr?s direkt?vas 2. panta a) punktu par pre?u pieg?di par samaksu tiek uzlikts pievienot?s v?rt?bas nodoklis. Nodok?a par?da apm?rs rodas, nodok?a likmi piem?rojot summai, kurai uzliek nodokli, k? noteikts Otr?s direkt?vas 9. panta 1. punkt?. Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums saska?? ar Otr?s direkt?vas 5. panta 5. punktu iest?jas pieg?des veikšanas br?d?.

41. Apvienot?s Karalistes vald?ba ir pamatoti nor?d?jusi, ka, ?emot v?r? iepriekš min?to, summa, kurai uzliek nodokli, ir j?nosaka pieg?des veikšanas dien?. Tiesa to ir atzinusi ar attiec?b? uz l?dz?gu noteikumu, kas ietverts Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmaj? da?? (16). Saska?? ar Otro direkt?vu nodok?u maks?t?ja nodok?a par?ds t?d?j?di ir t?d? apm?rs, k?ds rodas no summas, kurai uzliek nodokli un kura ir j?nosaka pieg?des dien?.

42. Otr?s direkt?vas 8. panta a) punkts regul? summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanu. Saska?? ar to pamatliet? apl?kotajos pre?u pieg?žu gad?jumos summa, kurai uzliek nodokli, ir “viss, kas veido atl?dz?bu par preces pieg?di [..]”. L?dz ar to saska?? ar Otr?s direkt?vas A pielikuma 13. panta pirmo da?u izš?ir?g? “atl?dz?ba” ir “viss, kas k? atl?dz?ba tiek sa?emts par preces pieg?di [..]”.

43. L?dz ar to vispirms rodas jaut?jums, vai, pieg?des dien? nosakot summu, kurai uzliek nodokli, atl?dz?b? tiek ieskait?tas summas, kuras nodok?u maks?t?js gan ir sa??mis, ta?u kuras p?c otras l?gumsl?dz?jas puses piepras?juma tam atkal ir bijušas j?atmaks?.

44. Iepriekš min?to noteikumu par summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanu, formul?jum? šaj? zi?? nav inform?cijas. Ta?u, k? pamatoti ir apgalvojusi Komisija, Otr?s direkt?vas 8. panta a) punkta interpret?cij? var tikt izmantota Tiesas judikat?ra attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu. Abiem šiem noteikumiem ir l?dz?gs formul?jums un noz?me.

45. Attiecībā uz Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu Tiesa spriedumā lietā *Freemans*, kurā bija aplūkotas lietas apstākļiem līdzīga situācija, jau ir lūmusi, ka, nosakot summu, kurai uzliek nodokli, nav jāņem vērā līgumiski jau noteiktās, taču vēl neveiktās atlīdzības atmaksas (17). Saskaņā ar judikatūru situācija atšķiras vienīgi pašgadījumā (18), kad pastāv likumā noteikts pienākums atmaksāt atlīdzības daļas laimes spēles gadījumā (19).

46. Tiesa savu nolikumu lietā *Freemans* ir pamatojusi ar pastāvīgajai judikatūrai attiecībā uz Otro direktīvu un Sesto direktīvu atbilstoši minēto principu (20), ka summa, kurai uzliek nodokli, ir "faktiski saņemta atlīdzība" (21). Ēmot vērā iepriekš minēto, nav pārliecinoši, ja Komisija apgalvo, ka no šī principa ieviešanas izriet, ka ar vēlīk atlīdzības atmaksu būtu jāsamazina summa, kurai uzliek nodokli. Šī judikatūras principa nozīmība faktiski ir atkarīga no laikposma, kad tiek noteikta summa, kurai uzliek nodokli. Citiem vārdiem sakot, izšķirīgi ir tas, cik daudz nodokļu maksātājs ir "faktiski saņēmis" laikposmā, kurā ir jānosaka summa, kurai uzliek nodokli. Kā skaidrojams izklāstītās Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta formulājumā, tā ir summa, kuru nodokļu maksātājs šajā laikposmā "saņem vai kura tam ir jāsaņem", tātad – summa, kura ir jāsamaksā tam. Tādēļ ir atšķirība, vai pircējam *a priori* ir jāsamaksā samazinātā pirkuma cena, vai ar to tam vispirms ir jāsamaksā pilna pirkuma cena, bet vēlīk ar zināmiem nosacījumiem daļu naudas ir iespējams saņemt atpakaļ. Jo, kā Tiesa ir uzsvērusi spriedumā lietā *Freemans*, nav zināms, vai vēlīk daļa atlīdzības faktiski tiek atmaksāta (22).

47. Iespējama atlīdzības daļas atmaksāšana pēc tam, kad ir notikusi piegāde, saskaņā ar Otrās direktīvas 8. panta a) punktu neietekmē summas, kurai uzliek nodokli, aprēķināšanu un līdz ar to nodokļa parāda, kas radies, apmēru.

48. Turklāt Otrajai direktīvai nav paredzēts arī noteikums, kurš regulētu gadījumu, kurā tiek koriģēti jaureiz radies nodokļa parāds. Situācija ir atšķirīga priekšnodokļa atskaitēšanas gadījumā, kurā saskaņā ar Otrās direktīvas 11. panta 3. punkta otro un trešo daļu ir paredzēta koriģēšanas kārtība. Situācija ir atšķirīga arī gadījumos, uz kuriem attiecas Sestā direktīva, kuras 11. panta C daļas 1. punktā ir paredzēta kārtība, kādā, sākot no 1978. gada, tiek samazināta summa, kurai uzliek nodokli, un līdz ar to – nodokļa parāds, kas radies nodokļa iekasējamības gadījumā iestāšanās rezultātā.

49. Otrās direktīvas 8. panta a) punktā pretēji tam, ko ir apgalvojušas *Grattan* un Komisija, nav noteikuma par vēlīkas koriģēšanas kārtību. No šādas kārtības, kura vēlīk ir noteikta Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktā, nav iespējams secināt, ka tā tika piemērota jau saskaņā ar Otro direktīvu. Otrās un Sestās direktīvas saskaņošanas pakāpe nav salīdzināma.

50. Otrās direktīvas mērķis, to lasot kopā ar Pirmo direktīvu 67/227/EEK (23), bija atšķirīgās dalībvalstu apgrozījuma nodokļa sistēmas aizstāt ar kopēju pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā tiek ievēroti vienoti noteikumi. Pirmās direktīvas preambulas 7. apsvērumā ir uzsvērts nepieciešamais "pakāpeniskais process". Otrās direktīvas preambulas 3. apsvērumā ir izklāstīts, ka uz laiku dalībvalstīs var tikt "atautas zināmas nodokļu piemērošanas noteikumu atšķirības". Tāpēc sākotnēji ieviestajai pievienotās vērtības nodokļa sistēmā daudzējādā ziņā vēl nebija ietverti galīgi noteikumi un it pašā nebija definēta vienota nodokļa aprēķina bāze, uz kuru vēlīk būs atsauce Sestās direktīvas nosaukumā. Līdz ar to tikai Sestajai direktīvai, kā tas arī ir norādīts tās preambulas 9. apsvērumā, tika visaptveroši saskaņota summa, kurai uzliek nodokli.

51. Līdz ar to ir jākonstatē, ka Otrajai direktīvai nav paredzēta summas, kurai uzliek nodokli, vēlīka samazināšana un no tās izrietošā nodokļu parāda samazināšana tādēļ, ka atlīdzība ir atmaksāta pēc tam, kad, iestājoties nodokļa iekasējamības gadījumam, ir notikusi piegāde. Līdz

ar to šaj? zi?? nav ar? iespējams secināt, ka no Otrās direktīvas izriet tu nodokļu maksātāja tiešas iedarbības tiesības.

2) Nodokļu neitralitātes princips

52. Ar? nodokļu neitralitātes principa ieviešana nenoved pie cita secinājuma.

53. Šis princips, k? gan ir apgalvojusi Apvienotās Karalistes valdība, nav vienīgi vienlīdzības principa izpausme. Papildus šai nozīmei Tiesa neitralitātes principu izmanto ar? nodokļu sloga neitralitātes izpratnē, kura aizsarg? nodokļu maksātāju, jo ar kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā ir paredzēts aplikt ar nodokli tikai galapatērētāju (24).

54. Šādas nozīmes variant? neitralitātes princips tomēr nav p?r?ks par tiesisko regulējumu (25). T?pēc šaubu gadījum? tas var tikt izmantots interpretācijas nolūk?, taču ar to nevar tikt paplašināti vai sašaurināti attiecīg? gadījum? piemērojamās pievienotās vērtības nodokļa direktīvas noteikumi (26). Tādējādi it?paši tas nevar kompensēt faktu, ka Otrajā direktīvā nav ietverts noteikums, kas būtu līdzīgs Sesto direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta noteikumam.

3) Vienlīdzīgas attieksmes princips

55. Visbeidzot iesniedzītāja sav? prejudiciālaj? jautājum? atsaucas ar? uz vienlīdzīgas attieksmes principu. Tomēr no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu nav secināms, cik?l vienlīdzīgas attieksmes principam būtu nozīme izskatmāj? liet?.

56. Šis princips jebkur? gadījum? neparedz vienlīdzīgu attieksmi laika ziņā. Atšķirīgas kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas saskaņošanas intensitātes dēļ pirms un pēc 1978. gada 1. janvāra var būt tā, ka summa, kurai uzliek nodokli, pirms un pēc š? datuma tiek noteikta pilnīgi atšķirīgi. Vienlīdzīgas attieksmes princips neparedz, lai turpmākas saskaņošanas pasākumi, kuri tiek veikti ar Sesto direktīvu, izmantojot tās 11. panta C daļas 1. punktu, tiktu piemēroti ar atpakaļejošu spēku.

V – Secinājumi

57. Līdz ar to es iesaku uz *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Otrās direktīvas 67/228/EEK 8. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātjam nav tiešas iedarbības tiesību saskaņā ar Otrās direktīvas 8. panta a) punktu un/vai nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principiem uzskatīt, ka summa, kurai par preču piegādēm uzliek nodokli, v?l?k tiek samazināta, ja pēc tam, kad ir notikusi šo preču piegāde, piegādes saņēmējs ir saņēmis piegādētāja kredītojumu, kuru tad piegādes saņēmējs pēc savas izvēles ir pieprasījis vai nu k? skaidras naudas izmaksu vai k? kredītojumu par piegādētājam maksājamām summām par jau veiktām preču piegādēm saņēmējam.

1 – Oriģinālvārdā – v?cu.

2 – Skat. 1988. gada 23. novembra spriedumu liet? 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (Recueil, 6365. lpp.), 1996. gada 24. oktobra spriedumu liet? C-317/94 *Elida Gibbs* (Recueil, I-5339. lpp.) un 2010. gada 7. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-53/09 un C-55/09 *Loyalty Management UK* (Krājums, I-9187. lpp.).

- 3 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrā direktīva 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējais pievienotās vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas noteikumi (OV L 71, 1303. lpp.).
- 4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējais pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprīšņu bāze (OV L 145, 1. lpp.).
- 5 – Skat. Sestās direktīvas 37. pantu un 1. panta 2. punktu. Uz Apvienoto Karalisti neattiecas ar Padomes 1978. gada 26. jūnija Devīto direktīvu 78/583/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem (OV L 194, 16. lpp.) paredzētais transponēšanas termiņa pagarinājums.
- 6 – Šajā ziņā skat. arī 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council* (Recueil, 1443. lpp., 10. punkts) un spriedumu lietā *Naturally Yours Cosmetics* (iepriekš minēts 2. zemesvērtības piezīme, 10. punkts).
- 7 – Skat. 1993. gada 25. maija spriedumu lietā C-18/92 *Bally* (Recueil, I-2871. lpp., 14. punkts) un 2001. gada 15. maija spriedumu lietā C-34/99 *Primback* (Recueil, I-3833. lpp., 28. un nākamie punkti).
- 8 – Skat. spriedumu lietā *Elida Gibbs* (iepriekš minēts 2. zemesvērtības piezīme, 31. punkts).
- 9 – Skat. spriedumu lietā *Naturally Yours Cosmetics* (iepriekš minēts 2. zemesvērtības piezīme). Šajā lietā Tiesa uzskatīja, ka preču piegādes gadījumā atlaide, kuras priekšnosacījums ir piegādes saņēmēja pakalpojums un kura līdz ar to pati paredz piegādi par atlīdzību, rada situāciju, ka summu, kurai uzliek nodokli, veido samazināta apmēra maksājums skaidrā naudā un pakalpojuma vērtība. Turklāt šā pakalpojuma monetārā vērtība ir jāvērtē atlaides apmērā. Līdz ar to summa, kurai par preču piegādi uzliek nodokli, atbilst pārdotās cenas, neēmot vērtē atlaidi.
- 10 – Skat. cita starpā 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma* (Recueil, I-743. lpp., 14. punkts), 1999. gada 27. aprīļa spriedumu lietā C-48/97 *Kuwait Petroleum* (Recueil, I-2323. lpp., 26. punkts) un 2012. gada 3. maija spriedumu lietā C-520/10 *Lebara* (27. punkts).
- 11 – Skat. cita starpā 1981. gada 5. februāra spriedumu lietā 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (Recueil, 445. lpp., 12. punkts), spriedumu lietā *Naturally Yours Cosmetics* (iepriekš minēts 6. zemesvērtības piezīme, 11. un 12. punkts) un spriedumu lietā *Lebara* (iepriekš minēts 10. zemesvērtības piezīme, 27. punkts).
- 12 – Skat. ģenerālvokātes K. Štiksas-Haklas [C. Stix-Hackl] secinājums, kas 2001. gada 6. martā sniegti lietā C-380/99 *Bertelsmann* (Recueil, I-5163. lpp., 32. punkts).
- 13 – Skat. *Court of Appeal* [Apelācijas tiesas] 2001. gada 26. oktobra spriedumu lietā *EWCA* (Civ, 1542. lpp., 72. punkts).
- 14 – Skat. šajā ziņā manus secinājumus, kas 2005. gada 24. februārā sniegti lietā C-305/03 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-1213. lpp., 67. punkts) attiecībā uz Sestās direktīvas 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta identisko formulējumu.
- 15 – Skat. šo secinājumu 33. punktu.
- 16 – Skat. 1993. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-281/91 *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*

(*Recueil*, I-5405. lpp., 16. punkts).

17 – Skat. 2001. gada 29. maija spriedumu liet? *C-86/99 Freemans* (*Recueil*, I-4167. lpp., 27.?29. punkts).

18 – Turpat (30. punkts).

19 – Skat. citu starp? 2012. gada 19. j?lija spriedumu liet? *C-377/11 InternationalBingo Technology* (26.?29. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

20 – Skat. citu starp? spriedumu liet? *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (iepriekš min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 13. punkts), 1994. gada 2. j?nija spriedumu liet? *C-33/93* (*Recueil*, I-2329. lpp., 18. punkts) un spriedumu liet? *InternationalBingo Technology* (iepriekš min?ts 19. zemsv?tras piez?m?, 25. punkts).

21 – Skat. spriedumu liet? *Freemans* (min?ts iepriekš 17. zemsv?tras piez?m?, 27. punkts).

22 – Skat. spriedumu liet? *Freemans* (iepriekš min?ts 17. zemsv?tras piez?m?, 28. punkts).

23 – Padomes 1967.gada 11. apr??a Pirm? direkt?va 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV L 71, 1301. lpp.).

24 – Skat. cita starp? spriedumu liet? *Elida Gibbs* (iepriekš min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 19. un 23. punkts).

25 – Skat. ?ener?ladvok?ta Bota [Bot] secin?jumus, kas 2009. gada 18. j?nij? sniegti liet? *C-174/08 NCC Construction Danmark [A/S]* (Kr?jums, I-10567. lpp., 84.?86. punkts).

26 – Skat 2012. gada 19. j?lija spriedumu liet? *C-44/11 Deutsche Bank* (45. punkts) par neitralit?tes principu, kas izpaužas k? vienl?dz?gas attieksmes pras?ba.