

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2017 m. rugsėjo 7 d.(1)

Byla C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„PVM – Nukrypti leidžianti nuostata – Pardavimas per tarpininkus, kurie nėra apmokestinami PVM – Atsižvelgimas į tariamą pirkimo mokestį“

I. Pavadas

1. *Avon Cosmetics Limited* (toliau – *Avon*) Jungtinėje Karalystėje parduoda kosmetikos priemones atstovams, kurios vadinamos „*Avon* merginomis“ (angl. *Avon ladies*), o šios savo ruožtu parduoda tokius produktus mažmeninėje prekyboje savo klientams (toliau – tiesioginio pardavimo modelis). Daugelis *Avon* merginų nėra registruotos kaip PVM mokėtojos. Todėl jų pelno marža paprastai nėra apmokestinama PVM.
2. Ši „prarasto PVM“ arba „PVM vengimo“ problema tiekimo grandinės paskutiniame etape būdinga tiesioginio pardavimo modeliams. Siekdama išspręsti šią problemą, Jungtinė Karalystė kreipėsi dėl leidimo taikyti nuostatą, leidžiantį nukrypti nuo bendros taisyklės, pagal kurią PVM skaičiuojamas nuo faktinės pardavimo kainos, ir gavo šį leidimą. *Avon* atveju pagal šį nukrypti leidžiantį nuostatą Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius *Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – HMRC) iš esmės gali skaičiuoti *Avon* mokėtiną PVM ne nuo kaip PVM mokėtojos neregistruotų *Avon* merginų mokamos *didmeninės kainos*, o nuo *mažmeninės kainos*, už kurią *Avon* merginos parduoda produktus galutiniams vartotojams.
3. Tačiau taikant nukrypti leidžiantį nuostatą neatsižvelgiama į sėnaudas, kurias neregistruotos atstovės patiria vykdydamos mažmeninės prekybos veiklą, ir į pirkimo mokestį, kurį jos paprastai galėtų atskaityti, jeigu būtų registruotos kaip PVM mokėtojos (toliau – tariamas pirkimo mokestis). Visų pirma, kai *Avon* merginos perka prekes demonstravimo tikslais (ne tam, kad jas perparduotų, o tam, kad jas panaudotų kaip pardavimo priemonę), jos negali atskaityti

PVM nuo už tokias prekes sumokėtos sumos kaip pirkimo mokesčio.

4. Todėl su tokiomis sąnaudomis susijęs tariamas pirkimo mokestis, kurį neatsižvelgiama, „stringa“ tiekimo grandinėje ir dėl jo bendra PVM, taikomo tiesioginio pardavimo modeliui, suma tampa didesnė už PVM, taikomo pardavimui per prastas mažmeninės prekybos vietas, suma.

5. Atsižvelgdamas į Avon skundą, kuriuo ginėjamas jai nustatytas PVM, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda kelis klausimus, susijusius su nukrypti leidžiančios nuostatos aiškinimu ir galiojimu. Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia: i) ar privaloma atsižvelgti į tiesioginį perpardavimą, kaip antai Avon merginų, tariamą pirkimo mokestį; ii) ar Jungtinė Karalystė privalo atkreipti Europos Komisijos dėmesį į tariamo pirkimo mokesčio klausimą, kai ji pateikė prašymą leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, ir iii) kokios būtų / yra kiekvienos iš šių pareigų nesilaikymo pasekmės.

II. Teisinis pagrindas

A. ES teisė

1. PVM direktyvos 77/388 ir 2006/112

6. Šiai bylai svarbios ES teisės aktų nuostatos, kurios buvo taikomos joje nagrinėjamai situacijai laikotarpiu iki 2007 m. sausio 1 d., pateiktos PVM direktyvoje 77/388/EEB(2) (toliau – Šeštoji PVM direktyva). Po minėtos datos taikytinos nuostatos pateiktos PVM direktyvoje 2006/112/EB(3) (toliau – Pagrindinė PVM direktyva).

7. Išskyrus kai kuriuos toliau nurodytus nedidelius skirtumus, šiai bylai svarbios Šeštosios PVM direktyvos ir Pagrindinės PVM direktyvos nuostatos yra tapačios. Šiame skirsnyje toliau cituojamos Šeštosios PVM direktyvos nuostatos, o jas atitinkančios Pagrindinės PVM direktyvos nuostatos nurodomos išnašose. Siekiant patogumo, likusioje šios išvados dalyje cituojamos tik reikšmingos Šeštosios PVM direktyvos nuostatos, o atitinkamos Pagrindinės PVM direktyvos nuostatos taikomos *mutatis mutandis*.

8. Pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnį(4):

„Pridėtinasis vertės mokestis apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

9. Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnyje(5) nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“

10. Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte(6) nurodyta:

„A. Šalies teritorijoje

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.“

11. Pagal Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnį(7):

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialią priemonę, leidžiančią taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, bendroms mokestinams pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.

2. Valstybės narės, norinti imtis 1 dalyje nurodytą priemonę, siunčia paraišką Komisijai ir jai suteikia visą būtina informaciją. <...>

<...>

5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

2. Tarybos sprendimas 89/534/EEB (toliau – sprendimas leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą)

12. Sprendimo leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą(8) trečioje–penktoje konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„kadangi taikant tam tikras prekybos struktūras, grindžiamas apmokestinamųjų asmenų vykdomu prekių pardavimu neapmokestinamiesiems asmenims, kad šie jas perparduotų mažmeniniame rinkoje, išvengiama mokesčių galutinio vartojimo etape;

kadangi, siekdama užkirsti kelią tokiam mokesčių vengimui, Jungtinė Karalystė taiko priemonę, kuria mokesčių administratoriui leidžiama priimti administracinius sprendimus, pagal kuriuos tokias prekybos struktūras taikančių apmokestinamųjų asmenų vykdomas prekių tiekimas apmokestinamas atsižvelgiant į prekių atviros rinkos kainų mažmeninės prekybos etape;

kadangi ši priemonė yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, kuriame numatyta, kad šalies teritorijoje tiekiamų prekių apmokestinamųjų vertė sudaro viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo arba trečiosios šalies už tokias prekes.“

13. Devintoje ir dešimtoje konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„kadangi 1988 m. liepos 12 d. sprendime Teisingumo Teismas, be kita ko, konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsniu leidžiama priimti tokie kaip aptariama nukrypti leidžiančią nuostatą, su sąlyga, kad skirtinga apmokestinimo tvarka būtų objektyviai pateisinama;

kadangi tam, kad Komisija įsitikintų, jog šios sąlygos būtų vykdytos, jai būtina pranešti apie visus mokesčių administratorių priimtus administracinius sprendimus, susijusius su aptariama nukrypti leidžiančia nuostata.“

14. Sprendimo leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą 1 punkte numatyta:

„Jungtinei Karalystei leidžiama, nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1

dalies a punkto, numatyti, kad, kai dėl prekybos struktūros, kuri grindžiama prekių tiekimu per neapmokestinamuosius asmenis, galutinio vartojimo etapas neapmokestinamas, prekių tiekimo tokiems asmenims apmokestinama, jeigu vertė laikoma tame etape nustatyta prekių atviros rinkos kaina.“

B. Nacionalinė teisė

1. *Value Added Tax Act 1994 (1994 m. Pridėtinės vertės mokestis įstatymas)*

15. Šeštoji PVM direktyva, o dabar – Pagrindinė PVM direktyva, Jungtinės Karalystės nacionalinė teisė perkeltos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokestis įstatymas, toliau – VATA 1994), kurio 1 straipsnyje numatyta:

„Pagal šio įstatymo nuostatas pridėtinės vertės mokestis apmokestinamas:

a) prekių tiekimas arba paslaugų teikimas Jungtinėje Karalystėje <...>“

16. Tiekiamų prekių vertė, nuo kurios skaičiuojamas PVM, nustatoma pagal VATA 1994 19 straipsnį ir 6 priedą. 19 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Jeigu prekės tiekiamos arba paslaugos teikiamos už atlygą pinigais, tokios prekės arba paslaugos vertė turi būti laikoma tokia suma, kuri, pridėjus mokėtiną PVM, lygi atlygiui.“

17. Pagal sprendimą leisti taikyti nukrypti leidžiančius nuostatus dabar galiojančio VATA 1994 6 priedo 2 punkte numatyta, kad HMRC gali nuspręsti, jog apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių vertė turi būti nustatoma kaip į atviros rinkos mažmeninės prekybos kaina (o būtų – didesnė vertė nei ta, kuri būtų nustatyta pagal Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą), kai tokias prekes parduoda neapmokestinamieji asmenys, jeigu:

a) visų apmokestinamojo asmens veiklų arba jos dalį sudaro prekių tiekimas tam tikram skaičiui asmenų, kurie patys arba kiti asmenys parduoda tokias prekes mažmeninėje rinkoje, ir

b) tokie asmenys nėra apmokestinamieji asmenys,

Commissioners gali apmokestinamajam asmeniui raštu nurodyti, kad po tokio pranešimo arba nuo vėlesnės pranešime nurodytos dienos tokios jo tiekiamų prekių vertė laikoma į atviros rinkos mažmeninės prekybos kaina.“ (toliau – nurodymas).

2. *Nurodymas*

18. 1985 m. birželio 27 d. HMRC pateiktą *Avon* nurodymą, kuris tebegalioja iki šiol. Jame numatyta:

„Pagal [VATA 1994 6 priedo 2 punktą] *Commissioners of Customs & Excise* (Jungtinės Karalystės muitų ir akcizų institucija) NURODO, kad po 1985 m. liepos 1 d. vertė, kuri atsižvelgiant skaičiuojamas pridėtinės vertės mokestis nuo apmokestinamo prekių tiekimo:

a) kurį įs vykdote asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys <...>

c) kai a punkte nurodyti asmenys arba kiti asmenys parduoda tokias prekes mažmeninėje rinkoje,

laikoma atviros rinkos mažmeninės prekybos kaina.“

III. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

19. *Avon* Jungtin?je Karalyst?je taiko tiesioginio pardavimo model?. Pagal š? model? *Avon* parduoda produktus savo atstov?ms, *Avon* merginoms, kurios juos su antkainiu parduoda savo klientams mažmenin?je prekyboje. Pavyzdžiui, jeigu *Avon* parduoda produkt? *Avon* merginoms už 75 svarus sterling? (GBP), šios gali j? perparduoti už 100 GBP.

20. Jungtin?je Karalyst?je nustatyta pajam? suma, nuo kurios *privaloma* registruotis PVM mok?toju, didel? – 100 000 GBP. Kai kurios *Avon* merginos yra ?siregistravusios kaip PVM mok?tojos. Tačiau daugelis gauna mažiau pajam?, nei suma, nuo kurios *privaloma* registruotis PVM mok?toju, ir yra nusprendusios nesiregistruoti.

21. Tod?l nuo toki? kaip PVM mok?tojos ne?siregistravusi? *Avon* mergin? gauto pelno maržos PVM paprastai neskaičiuojamas. Taigi pirmiau nurodytu pavyzdiniu atveju PVM skaičiuojamas nuo 75 GBP „didmenin?s“ kainos, bet ne nuo 25 GBP „mažmenin?s prekybos pelno maržos“, kuri? gauna neregistruotos *Avon* merginos. Tokia paskutiniame tiekimo grandin?s etape „prarasto“ PVM problema gali kilti ir taikant kitus tiesioginio pardavimo modelius (pavyzdžiui, kai kuriais išnešiojamosios prekybos atvejais).

22. Siekdama išspręsti taikant tiesioginio pardavimo model? kylan?i? prarasto PVM problem?, Jungtin? Karalyst? gavo leidim? taikyti nuostat?, leidžian?i? nukrypti nuo bendros taisykl?s, pagal kuri? PVM skaičiuojamas nuo faktin?s pardavimo kainos (Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas).

23. Nukrypti leidžian?ia nuostata tais atvejais, kai taikomas tiesioginio pardavimo modelis, HMRC iš esm?s leidžiama PVM skaičiuoti ne nuo *didmenin?s kainos* (kuri nagrin?jamu atveju yra bendrovei *Avon* mokama kaina), o nuo *mažmenin?s kainos* (arba tiksliausiai apskaičiuotos apytikr?s mažmenin?s kainos), kuri? galutinis vartotojas sumoka perpardav?jui, o b?tent – *Avon* merginoms.

24. Nukrypti leidžianti nuostata buvo perkelta ? nacionalin? teis? ir ji ?gyvendinama priimant nurodymus. Jungtin?s Karalyst?s valdžios institucijos yra pateikusios nurodymus apie 40 bendrovi?, ?skaitant *Avon*.

25. Nukrypti leidžianti nuostata netaikoma visai *Avon* vykdomai pardavimo veiklai nediskriminuojant.

26. Nedidelis skaičius *Avon* mergin? yra ?registruotos kaip PVM mok?tojos. J? pardavimo veikla apmokestinama PVM ?prasta tvarka. Taigi *Avon* privalo apskaičiuoti pardavimo PVM nuo kaip PVM mok?tojos ?registruot? *Avon* mergin? jai mokamos kainos. Tokios *Avon* merginos privalo apskaičiuoti pardavimo PVM nuo pardavimo kainos, kuri? sumoka galutinis vartotojas. Tačiau jos gali atskaityti pirkimo PVM, apskaičiuot? nuo atitinkam? prekio pirkimo iš *Avon*.

27. HMRC ir *Avon* taip pat yra susitarusios dėl dviej? nukrypti leidžian?ios nuostatos taikymo korekci?. Pirmą, kai kurios *Avon* merginos pasilieka (kai kuriuos) iš *Avon* ?sigytus produktus sau. Taigi jos pačios tampa toki? produkt? galutin?mis vartotojomis. Antra, kartais *Avon* merginos taiko nedideles nuolaidas. Abiem šiais atvejais taikant nukrypti leidžian?i? nuostat? b?t? apskaičiuotas per didelis PVM. Tod?l *Avon* ir HMRC kartkartėmis atsižvelgia ? t? dviej? kategorij? preki? pardavimo dal?. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad apskaičiuojamos labai tikslios abiej? ši? kategorij? sumos.

28. Pirmiau nurodyti atvejai, kuriais iš esm?s nekyla gin?? dėl nukrypti leidžian?ios nuostatos

netaikymo arba jos patikslinimo, kai ji taikoma *Avon* vykdomai pardavimo veiklai. Ši byla susijusi su nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo aspektu, dėl kurio kyla ginčas, o bent – dėl ekspozicinių prekių pardavimo.

29. *Avon* kai kuriuos produktus *Avon* merginoms parduoda kaip ekspozicines prekes. Tokios prekės paprastai parduodamos su didesne nei įprasta nuolaida. Kai kurios ekspozicinių prekių naudojamos pagal paskirtį, pavyzdžiui, kaip pardavimo priemonė. Kai kurias iš jų *Avon* merginos pasilieka sau. *Avon* ir HMRC sutaria, kad apie 50 % nupirktų ekspozicinių prekių *Avon* merginos įsigys naudoti sau. Ko gero, bent todėl *Avon* nedalija ekspozicinių prekių nemokamai. Tokiais atvejais *Avon* merginos tampa galutinėmis vartotojomis ir PVM nuo bendrovei *Avon* sumokėtos kainos apskaičiuojamas pagal bendrąją nuostatą, numatytą Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte. Dėl šių ekspozicinių prekių ginčas nekyla.

30. Ginčas kyla dėl apie 50 % ekspozicinių prekių, kurios faktiškai panaudojamos pagal paskirtį: jos neperparduodamos, tačiau naudojamos kaip verslo priemonė, skirta kitiems pardavimams didinti. Jeigu kaip PVM mokėtojai registruoti mažmenininkai sumokėtų PVM už šiuos nupirktus produktus, jie paprastai galėtų atskaityti pirkimo mokestį. Tačiau šias sąnaudas neatsižvelgiama tais atvejais, kai taikoma nukrypti leidžianti nuostata. Todėl PVM suma tais atvejais, kai prekės parduodamos per neregistruotas *Avon* merginas, yra didesnė nei PVM suma tais retais atvejais, kai prekės parduodamos per kaip PVM mokėtojos registruotas *Avon* merginas. Be to, ji didesnė ir už apmokestinimo lygį tais atvejais, kai prekes galutiniais vartotojams parduoda registruoti pardavėjai.

31. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, jog dėl to, kad nebuvo atsižvelgiama į šias sąnaudas, 1997–2013 m. laikotarpiu PVM padidintas apie 16 mln. GBP.

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje *Avon* ginčija tvarką, kuria HMRC taiko nukrypti leidžiančią nuostatą. Ji teigia, kad nukrypti leidžianti nuostata turėtų būti taikoma taip, kad būtų užtikrinta, jog *Avon* nesumokėtų per daug mokesčio ir kad pagal nukrypti leidžiančią nuostatą surinkta mokesčio suma labiau atitiktų „išvengto“ PVM sumą. *Avon* teigia, kad, jeigu nukrypti leidžiančios nuostatos negalima taip aiškinti, ji negalioja. Galiausiai *Avon* taip pat iš esmės teigia, kad, kai Jungtinė Karalystė paprašė leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, ji privalėjo iškelti klausimą dėl negalėjimo atskaityti pirkimo mokestį ir dėl poveikio „išvengto“ mokesčio dydžiui. Aplinkybė, kad Jungtinė Karalystė to nepadarė, taip pat yra nukrypti leidžiančios nuostatos negaliojimo pagrindas.

33. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes *First tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) užduoda Teisingumo Teismui tokius klausimus:

„1. Ar tais atvejais, kai tiesioginis pardavėjas parduoda prekes (toliau – pardavimo priemonės) neregistruotiems perpardavėjams arba neregistruotas perpardavėjas perka prekes ir paslaugas iš trečiųjų šalių (toliau – trečiųjų šalių prekių ir paslaugos) – abi šias priemones neregistruoti perpardavėjai naudoja kaip pagalbą savo ekonominei veiklai, susijusiai su prekėmis, kurios taip pat perkamos iš tiesioginio pardavėjo, pardavimu, ir joms abiem taikomos administracinės priemonės, priimtose pagal nukrypti leidžiančią nuostatą, kuri pastarąją kartą leista taikyti 1989 m. gegužės 24 d. Tarybos sprendimu 89/534/EEB (toliau – nukrypti leidžianti nuostata) – atitinkamais leidimais, gyvendinimo teisės aktais ir (arba) administracinėmis priemonėmis pažeidžiamos kurios nors Europos Sąjungos teisės nuostatos ir (arba) principai, jeigu pagal juos reikalaujama, kad tiesioginis pardavėjas mokėtų pardavimo mokestį nuo neregistruotų perpardavėjų kitų prekių pardavimo kainos, neatsižvelgdamas į PVM, kurį neregistruotas perpardavėjas sumoka už tokias pardavimo priemones ir (arba) trečiųjų šalių prekes ir paslaugas?

2. Ar, kai Jungtinė Karalystė prašė Tarybos leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, ji

privalo pranešti Komisijai, kad neregistruoti perpardavėjai mokėjo PVM už perkamas pardavimo priemones ir (arba) trečiųjų šalių prekes bei paslaugas, naudojamą jo ekonominėje veikloje, ir kad todėl nukrypti leidžiančių nuostatų turėtų būti trauktas patikslinimas, kuris atspindėtų toką negrąžinamą pirkimo mokestį arba pardavimo mokesčio permoką?

3. Jeigu pirmas ir (ar) antrasis klausimas būtų atsakyta teigiamai:

a) ar kur nors iš atitinkamų leidimų, įgyvendinimo teisės aktų arba administracinių priemonių galima aiškinti ir jie turėtų būti aiškinami atsižvelgiant arba i) neregistruotų perpardavėjų sumokamą negrąžinamą PVM už pardavimo priemones arba trečiųjų šalių prekes ir paslaugas, kurias tokie neregistruoti perpardavėjai naudoja savo ekonominėje veikloje; ARBA ii) PVM, kuris viršija išvengtą mokestį ir kurį renka *Her Majesty's Revenue & Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų institucija); ARBA iii) galimą nesąžiningą konkurenciją, kuri atsiranda tarp tiesioginių pardavėjų, jų neregistruotų perpardavėjų ir netiesiogiai prekiaujančių kito subjektų;

b) ar:

i) leidimas Jungtinei Karalystei nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto buvo neteisėtas;

ii) kartu su nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto nukrypti leidžiančia nuostata būtų taikyti ir nuo 17 straipsnio nukrypti leidžiančių nuostatų? Jeigu taip, ar Jungtinė Karalystė veikė neteisėtai, kai nepaprašė Komisijos arba Tarybos leisti jai nukrypti nuo 17 straipsnio;

iii) Jungtinė Karalystė veikia neteisėtai, nes neadministruoja PVM taip, kad tiesioginiai pardavėjai galėtų reikalauti už pardavimo priemones arba už trečiųjų šalių prekes ir paslaugas skaituojamo PVM, kurį neregistruoti perpardavėjai sumoka vykdydami ekonominę veiklą, kredito;

iv) todėl visi atitinkami leidimai, įgyvendinimo teisės aktai arba administracinės priemonės, arba kuri nors jų dalis negalioja ir (arba) yra neteisėti;

c) ar tinkama teisių gynimo priemonė, kuri turėtų būti priimti Europos Sąjungos Teisingumo Teismas arba nacionalinis teismas, yra:

i) pareigojimas valstybei narei, kad įgyvendindama nukrypti leidžiančių nuostatų nacionalinę teisę ji numatytų tinkamą patikslinimą, susijusį su a) neregistruotų perpardavėjų sumokamu negrąžinamu PVM nuo pardavimo priemonių arba trečiųjų šalių prekių ir paslaugų, kurias naudojamą jo ekonominėje veikloje; ARBA b) PVM, kuris viršija išvengtą mokestį ir kurį renka *Her Majesty's Revenue & Customs*; ARBA iii) galima nesąžininga konkurencija, kuri kyla tarp tiesioginių pardavėjų, jų neregistruotų perpardavėjų ir netiesiogiai prekiaujančių kito subjektų; arba

ii) leidimo taikyti nukrypti leidžiančių nuostatų ir kartu pačių nukrypti leidžiančių nuostatų pripažinimas negaliojančiais; arba

iii) nacionalinės teisės akto pripažinimas negaliojančiu; arba

iv) nurodymo pripažinimas negaliojančiu; arba

v) pripažinimas, kad Jungtinė Karalystė privalo prašyti leidimo dėl papildomos nukrypti leidžiančios nuostatos, kad galėtų numatyti tinkamą patikslinimą dėl bet kurio iš šių klausimų: a) neregistruotų perpardavėjų mokamo negrąžinamo PVM už pardavimo priemones arba trečiųjų šalių prekes ir paslaugas, kurias tokie neregistruoti perpardavėjai naudoja savo ekonominėje veikloje; ARBA b) PVM, kuris viršija išvengtą mokestį ir kurį renka *Her Majesty's Revenue & Customs*

; ARBA iii) galimos nesąžiningos konkurencijos, kuri atsiranda tarp tiesioginių pardavėjų, jų neregistruotų perpardavėjų ir netiesiogiai prekiaujančių šio subjekto.

4. Ar pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį (Pagrindinės PVM direktyvos 395 straipsnis) dėl „mokesčių vengimo ar išsisukinėjimo“ („mokesčių vengimo ar sukčiavimo“) nesumokėti mokesčiai apskaičiuojami atsižvelgiant į valstybės narės grynąsias negautas mokestines pajamas (atsižvelgiant ir į sumokėtą pardavimo mokestį, ir į grąžintiną pirkimo mokestį struktūroje, dėl kurios atsirado galimybė vengti mokesčių arba sukčiauti mokesčių srityje), ar į valstybės narės bendrąsias negautas mokestines pajamas (atsižvelgiant tik į pardavimo mokestį struktūroje, dėl kurios atsirado galimybė vengti mokesčių arba sukčiauti mokesčių srityje)?“

34. Rašytines pastabas pateikė Avon, Jungtinės Karalystės vyriausybė, Komisija ir Europos Sąjungos Taryba. Suinteresuotosios šalys, kurios dalyvavo rašytiniame proceso dalyje, pateikė pastabas žodžiu per 2017 m. gegužės 31 d. vykusį posūdį.

IV. Vertinimas

35. Šios išvados struktūra yra tokia: pirmiausia išnagrinėsiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotus pirmąjį ir ketvirtąjį klausimus. Kadangi mano Teisingumo Teismui siūlomas atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas (1 skirsnis), todėl nereikia nagrinėti nacionalinio teismo užduoto ketvirtąjį klausimą (2 skirsnis). Be to, mano siūlomas atsakymas į nacionalinio teismo užduotą antrąjį klausimą taip pat yra neigiamas (3 skirsnis). Taigi nebūtina nagrinėti ir trečiojo klausimo (4 skirsnis).

1. Pirmasis klausimas

36. Ar nukrypti leidžiančia nuostata arba nacionalinėmis jos įgyvendinimo priemonėmis pažeidžiama Šeštoji PVM direktyva ir (arba) bendrieji principai, pagal kuriuos ji taikoma, nes jose numatytas PVM apskaičiuojamas nuo per kaip PVM mokėtojai neįregistruotus perpardavėjus parduodamų produktų atviros rinkos kainos, neatsižvelgiant į tariamą pirkimo PVM, kurį tokie perpardavėjai sumoka tretiesiems asmenims už ekspozicines prekes arba kitas prekes ir paslaugas? Tai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmojo klausimo esmė.

a) *Bendrosios nuostatos, taikomos pagal Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnį leidžiamoms taikyti nukrypti leidžiančioms nuostatoms*

37. Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatytas leidimas „nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų <...> užkirstas kelias tam tikriems mokesčių vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams“.

38. Ši byla susijusi su nuo Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, kuriuo apibrėžta sąvoka „apmokestinamoji vertė“, nukrypti leidžiančia nuostata. Nėra numatyta nuo likusių Šeštosios PVM direktyvos nuostatų arba nuo joje numatytų bendrųjų principų nukrypti leidžiančių nuostatų. Todėl jie visi ir toliau taikomi(9).

39. Nuo bendrai taikytinų nuostatų nukrypti leidžiančia nuostata pagal jos pobūdį nukrypstama nuo tokių nuostatų. Tokiu atveju tikėtina, kad vienintelis logiškai išplaukiantis galutinis rezultatas skirsis nuo to, kuris būtų gautas, jeigu būtų visiškai taikomos tokios bendrosios nuostatos(10).

40. Tačiau, kaip ir bet kuri išimtis, pagal 27 straipsnio 1 dalį numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos griežtai. Jos taikomos konkrečių direktyvos nuostatų atžvilgiu(11) ir tik tam, kad būtų supaprastintas PVM surinkimas arba užkirstas kelias mokesčių vengimo, išsisukinėjimo arba piktnaudžiavimo atvejams. Be to, „jomis negalima nukrypti nuo 11 straipsnio

nuostat? d?l apmokestinamosios vert?s, išskyrus tiksliai tiek, kiek b?tina tam tikslui pasiekti“(12). Be to, jos turi b?ti b?tinios ir tinkamos konkre?iam tikslui, kuriam jos skirtos, pasiekti, jos taip pat turi daryti kuo mažesn? poveik? Šeštosios PVM direktyvos tikslams ir principams(13).

41. 27 straipsnio 1 dalyje taip pat numatyta, kad nukrypti leidžian?ios nuostatos „neturi daryti ?takos <...> bendroms mokestin?ms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape“, „nebent labai ne?ymiai“ (išskirta mano). 27 straipsnio 1 dalyje aiškiai nurodyta, kad su „bendromis <...> pajamomis“ ir „labai ne?ymia“ ?taka susij? apribojimai taikomi supaprastinimo priemon?ms. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad tokie apribojimai „atitinka Šeštosios direktyvos pagrindinius principus“ ir vienodai taikomi nukrypti leidžian?ioms nuostatoms, kuriomis siekiama užkirsti keli? mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo arba piktnaudžiavimo atvejams(14).

b) *Pagrindin? problema, kylanti, kai neatsižvelgiama ? „tariam?“ pirkimo mokest?*

42. Šioje byloje nagrin?jamu atveju Jungtinei Karalystei leista taikyti nuo 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto nukrypti leidžian?i? nuostat?, kad b?t? užkirstas kelias mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo arba piktnaudžiavimo atvejams. Šia nuostata ji siek? reaguoti ? Avon ir kit? subjekt?taikomo tiesioginio pardavimo verslo modelio specifik?, o b?tent ? atvejus, kai paskutiniame tiekimo grandin?s etape neskai?iuojamas PVM ir tod?l atitinkamai sumaž?ja pardavimo mokestis.

43. Avon raštu ir žodžiu nurod?, kad taikyti nukrypti leidžian?i? nuostat? siekta ir tam, kad b?t? užkirstas kelias konkurencijos iškraipymui. Ta?iau, kadangi Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatytas nukrypti leidžian?i? nuostat? taikymas tik siekiant užkirsti keli? mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo arba piktnaudžiavimo atvejams (supaprastinimu nesiremiam), jos iš esm?s turi b?ti vertinamos atsižvelgiant ? š? tiksl?.

44. Negin?ijama, kad d?l tiesioginio pardavimo modelio, kur? taiko Avon ir kiti subjektai, galutinio vartojimo etape gali b?ti išvengta mokes?i?. Tod?l pagal 27 straipsnio 1 dal? numatyta nukrypti leidžianti nuostata iš esm?s gali b?ti pateisinama.

45. Ta?iau, Avon manymu, nukrypti leidžianti nuostata taikoma neteisingai. HMRC atsižvelgia tik ? *pardavimo mokest?*, kur? Avon merginos paprastai sumok?t? nuo taikomo antkainio, *jeigu* jos b?t? ?registruotos kaip PVM mok?tojos. HMRC neatsižvelgia ? *pirkimo mokest?*, kur? Avon merginos paprastai gal?t? atskaityti, *jeigu* jos b?t? ?registruotos kaip PVM mok?tojos (konkre?iai kalbant – nuo pardavimo priemoni? priskai?iuot? pirkimo mokest?). Avon teigia, kad d?l to pirmin? problema (o b?tent – susijusi su PVM neskai?iavimu galutiniame tiekimo grandin?s etape) sprendžiama koreguojant pernelyg daug. D?l tokio pernelyg didelio koregavimo pažeidžiamas proporcingumo principas. Be to, pažeidžiamas mokes?i? neutralumo principas, nes d?l per didelio apmokestinimo konkurencijos poži?riu pad?tis tampa mažiau palanki nei mažmenin?s prekybos parduotuvi?. Galiausiai taip peržengiamos ribos, numatytos Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje.

46. Nesutinku su Avon teiginiu, kad d?l HMRC atsisakymo atsižvelgti ? *tariam? pirkimo mokest?* neišvengiamai kyla problem?, d?l toliau nurodyt? priežas?i?.

47. Pirma, nukrypti leidžian?ioje nuostatoje tiesiog nenumatyta, kad reikia atsižvelgti ? *tariam? pirkimo mokest?*, ar ja neleidžiama ? j? atsižvelgti. Taigi šiuo poži?riu *negalima* taikyti „pakoreguotos“ nukrypti leidžian?ios nuostatos, kad b?t? atsižvelgta ? tok? *tariam? pirkimo mokest?* (c dalis).

48. Antra, nukrypti leidžianti nuostata n?ra skirta taikyti taip, kad b?t? atspind?ta apmokestinimo tvarka, kuri b?t? taikoma, jeigu visos Avon merginos b?t? ?registruotos kaip PVM

mokėtojos (d dalis).

49. Trečia, aplinkybė, kad nukrypti leidžiančioje nuostatoje nenumatyta ar ja neleidžiama atsižvelgti į tariamą pirkimo mokestį, savaime nepažeidžiamas mokestis neutralumo arba proporcingumo principas, arba neperžengiami Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnyje numatyti apribojimai. Atsižvelgiant į šiuos principus ir nuostatas, dėl nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo galėtų kilti keblumų, jeigu dėl to, kad neatsižvelgiama į tariamą pardavimo PVM, būtų daroma ne labai nežymi įtaka PVM sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape. Tačiau manau (bet tai dar turi galutinai įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad šios bylos aplinkybėmis tai yra gana teorinis galimybų (e dalis).

c) *Nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritis*

50. Atsižvelgiant į Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies tekstą ir į bendrąjį nuostatą, pagal kurį išimties turi būti aiškinamos siaurai(15), nukrypti leidžiančias nuostatas leidžiama taikyti dėl konkrečių šios direktyvos nuostatų.

51. Šioje byloje nagrinėjamu atveju leista taikyti nuo 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto nukrypti leidžiančią nuostatą, kuria leidžiama nukrypti nuo įprastų „apmokestinamosios vertės“, t. y. vertės, nuo kurios skaičiuojamas pardavimo PVM, skaičiavimo taisyklės. Todėl sprendimo leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą 1 straipsnyje numatyta, kad „[neapmokestinamiesiems perpardavėjams] tiekiamų prekių apmokestinamoji vertė yra tame etape nustatyta tokių prekių atviros rinkos kaina“.

52. Kaip jau paaiškinta šios išvados 27 punkte, dviem patikslinimais HMRC siekia užtikrinti, kad pagal nukrypti leidžiančią nuostatą apskaičiuota apmokestinamoji vertė kuo tiksliau atitiktų galutinio vartotojo faktiškai sumokėtą pirkimo kainą. Tai atitinka išvadą, Teisingumo Teismo padarytą Sprendime *Direct Cosmetics II*, dėl nuostatos, galiojusios iki tol, kol buvo priimta nukrypti leidžianti nuostata(16), pagal kurią: „atviros rinkos kaina, kaip tai suprantama pagal sistemą, sukurtą nagrinėjama nukrypti leidžiančia nuostata, turi būti suprantama taip, kad ji yra vertė, labiausiai atitinkanti <...> kainą, kurią faktiškai sumoka galutinis vartotojas“(17).

53. O dėl įprastų nuostatų, taikytinų pirkimo mokesčio atskaitai, visų pirma numatytą Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje(18), taikyti nukrypti leidžiančios nuostatos nebuvo prašoma. Nukrypti leidžiančioje nuostatoje neužsimenama apie atsižvelgimą į neapmokestinamųjų perpardavėjų sąnaudas, kai apskaičiuojama parduodamų prekių atviros rinkos kaina. Tais atvejais, kai Avon merginos nėra apmokestinamieji asmenys, teisė į atskaitą nesuteikta. Pagal įprastas nuostatas jos negali susigrąžinti pirkimo mokesčio, apskaičiuoto nuo patirtų sąnaudų, kaip antai nuo pardavimo priemonių savikainos. Be to, atsižvelgiant į ankstesnį punktą, akivaizdu, kad bet koks perpardavėjų sumokėtas tariamas pirkimo mokestis ir jo dydis negali turėti įtakos galutinio vartotojo faktiškai sumokėtai kainai.

54. Todėl, atsižvelgdamas į nukrypti leidžiančios nuostatos aiškų taikymo sritį, manau, kad joje nenumatytas tariamo pirkimo mokesčio patikslinimas ir ja neleidžiama jo patikslinti. Tokia išvada išplaukia iš paties siauro išimties pobūdžio. Šalia nurodytų lingvistinių ir sisteminių argumentų galima pridurti, kad, jeigu išimties taikymo sritis būtų plečiama taip, kaip siūloma, tais atvejais, kai pagal nukrypti leidžiančią nuostatą, paprašytų ir leistų taikyti vien dėl pirkimo arba vien dėl pardavimo mokesčio, valstyboms narėms vis dėlto būtų palikta galimybė nustatyti, ar atsižvelgti ir į kitą iš šių dviejų mokesčių, galėtų kilti klausimų dėl teisinio tikrumo.

55. Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes manau, kad nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo *negalima* koreguoti taip, kad būtų atsižvelgta į perpardavėjus, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, tariamai sumokėtų pirkimo mokesčių.

d) *Alternatyvi verslo modelių taikymas ir tobulų sprendimų nebuvimas*

56. Avon iš esmės laikosi požiūrio, kad šiuo metu numatytus pagal nukrypti leidžiančią nuostatą apskaičiuojamos „apmokestinamosios vertės“ patikslinimus galima toliau tobulinti. Toks patobulinimas būtų atsižvelgti į Avon merginų, kurios nėra registruotos mokesčio mokėtojomis ir nėra apmokestinamieji asmenys, tariamai mokamų pirkimo mokesčių (konkrečiai kalbant apie pardavimo priemones). Kaip teigia Avon, taip „ji būtų kiek mažanoma labiau suderinta su visiškai apmokestinama tiekimo grandine“. Kadangi tokie patikslinimai žmanomi, jie turi būti padaryti tam, kad būtų laikomasi proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų bei Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi numatytų apribojimų.

57. Tiesa, kad, jeigu būtų atsižvelgiama į pardavimo priemonių savikainą, rezultatas labiau atitiktų išvengtą tariamą „grynųjų“ mokesčių, jeigu įsivaizduotume, kad Avon merginos tikrai registruotos kaip mokesčio mokėtojos. Tačiau dėl šios išvados c dalyje išdėstytų priežasčių manau, kad atsižvelgiant į nukrypti leidžiančios nuostatos tekstą tokie pakeitimai tiesiog neleidžiami.

58. Be to, nukrypti leidžiančios nuostatos tikslas taip pat nėra atkurti tam tikrą virtualią paralelinę tikrovę, kuri yra kuo labiau panaši į situaciją, kuri susiklostytų tuo atveju, jeigu kaip PVM mokėtojos neregistruotos Avon merginos iš tiesų būtų registruotos, ir vėliau išsiaiškinti, kokia apmokestinimo PVM tvarka būtų taikoma. Nukrypti leidžiančios nuostatos tikslas – užkirsti kelią mokesčių vengimui, visiškai pripažįstant, kad PVM nuostatos specifiniu atveju taikomos neįprastai.

59. Avon pažymi, kad nukrypti leidžiančią nuostatą(19) siekta išspręsti vieną problemą (neapmokestinimo galutiniam tiekimo grandinės etape ir mokesčių neutralumo principo pažeidimo, žalingo Avon konkurentams), tačiau sukurta kita (pažeistas mokesčių neutralumo principas ir taip pakenkta Avon, kuri nukentėjo dėl pernelyg didelės jos mokėtinės PVM sumos korekcijos).

60. Tiesa, kad nukrypti leidžianti nuostata kelia savą problemą. Tačiau ja siekiama spręsti problemas, kylančias dėl tiesioginio pardavimo modelio taikymo, visų pirma susijusias su aplinkybe, kad PVM yra vartojimo mokesčių, tačiau tais atvejais, kai prekes galutiniam vartotojams parduoda neapmokestinamieji asmenys, toks pardavimas lieka neapmokestintas PVM. Be to, nukrypti leidžiančios nuostatos privalumas tas, kad ja sudarytos galimybės traukti tiesioginio pardavimo modelį į PVM sistemą ir jį toliau taikyti. Kaip pakankamai gerai parodė Avon, rezultatas nėra „tobulas“ tuo požiūriu, kad nėra tiksliai atspindima tokia situacija, kokia susiklostytų, jeigu visos Avon merginos būtų sregistruotos kaip PVM mokėtojos. Tačiau tokie skirtumai būdingi sistemoms, kuriose lygiagrečiai taikomi du alternatyvūs ir gana skirtingi verslo modeliai. Nors žmanoma sudaryti galimybes į PVM sistemą traukti skirtingus modelius, to negalima pasakyti apie veiksmingų detalių lygiagrečiai taikomų apmokestinimo tvarkų sukūrimą.

61. Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes pereinu prie kito klausimo, kuris, mano manymu, yra labai svarbus šiai bylai – prie verslo modelio pasirinkimo. Avon merginos gali pasirinkti, ar registruotis kaip PVM mokėtojos. Nors pajamų riba, kuri peržengus registracija PVM mokėtoju privaloma, Jungtinėje Karalystėje yra aukšta, Avon merginos gali registruotis kaip PVM mokėtojos ir tais atvejais, kai gauna mažiau pajamų. Avon taip pat gali pasirinkti, kokią perpardavėjų – sregistravusių kaip PVM mokėtojų ar ne – paslaugomis naudotis. Avon ir Avon merginos vieną

arba kitą variantą pasirenka dėl individualių priežasčių, pavyzdžiui, dėl galimybės taikyti labiausiai konkurencingą verslo modelį arba išvengti didelės administracinės naštos, kuri tenka registruotiems PVM mokėjtojams.

62. Tačiau kai asmuo yra neapmokestinamasis asmuo, kyla ir kitų pasekmių – be kita ko, jam negalima atskaityti pirkimo mokesčių. Kaip ne kartą patvirtino Teisingumo Teismas, kalbant apie PVM sistemą, kiek subjektai turi teisę savo veiklą organizuoti taip, kad sumažintų savo apmokestinimą(20). Vis dėlto, ši teisė rinktis nereiškia galimybės pasirinkti tam tikrą verslo modelį, o vėliau – savo pageidavimu taikyti PVM nuostatas, kurios paprastai taikomos kitiems modeliams.

63. Per posėdį *Avon* priminė, kad, jeigu jos vykdomai pardavimo veiklai nuostatos būtų taikomos kaip įprasta, nebūtų taikoma jokia su pardavimo mokesčių susijusi korekcija. Iš tiesų nukrypti leidžiančia nuostata padidinta *Avon* tenkanti mokesčių našta. Kitaip tariant, *Avon* neprašo, kad PVM nuostatos būtų taikomos pagal jos pageidavimą. Per posėdį buvo nurodyta, kad *Avon* neprašo „dviejų gerų dalykų, kurių abiejų vienu metu būtų negali“. Tai HMRC remiasi specifine nukrypti leidžiančia nuostata ir taip siekia selektyviai taikyti PVM nuostatas. Būtent HMRC siekia gauti „nemokamo pyrago“.

64. Ginčas dėl to, kas siekia gauti „nemokamo pyrago“ šioje byloje nagrinėjamu atveju, atspindi gilesnį nesutarimą: dėl kieno veiksmų prireiktų koreguoti įprastą PVM sistemą? *Avon* teigia, kad problemą kyla dėl nukrypti leidžiančios nuostatos ir (arba) neteisingo jos taikymo. Jeigu Jungtinė Karalystė nebūtų prašiusi leidimo ją taikyti, būtų taikomos įprastos PVM nuostatos. Nekiltų jokių problemų. O Jungtinė Karalystė laikosi pozicijos, kad leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą paprašyta tik dėl tiesioginio pardavimo modelio, o būtų tam, kad būtų išspręsta jau kilusi problema, būdinga to modelio taikymui. Taigi, buvo remiamasi logika, kad šis modelis galima ir toliau taikyti, tačiau su nukrypti leidžiančia nuostata padarytomis korekcijomis.

65. Ši diskusija mus grąžina tiesiai prie šioje išvadoje jau iškelto klausimo, o būtų prie aplinkybės, kad kai kurie apmokestinimo PVM skirtumai neišvengiami, kai lygiagrečiai taikomi du alternatyvūs ir gana skirtingi verslo modeliai. Tobulo sprendimo nėra. Aplinkybė, kad nukrypti leidžiančia nuostata tokio sprendimo neieškoma ir jos taikymo rezultatai „netobuli“, pati savaime problema nekelia(21).

66. Atsižvelgdamas į išdėstytas bendrąsias pastabas dabar pereisiu prie konkrečių *Avon* iškeltų klausimų: proporcingumo, Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies ir mokesčių neutralumo.

e) *Nepažeistas proporcingumo principas, Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnis ar mokesčių neutralumo principas*

1) *Proporcingumas ir 27 straipsnio 1 dalis*

67. Kad būtų laikomasi proporcingumo principo, priemonės privalo būti būtinos ir tinkamos konkrečiam jų tikslui pasiekti, be to, jos turi daryti kuo mažesnį poveikį. Šeštosios PVM direktyvos tikslams bei principams(22).

68. Kaip jau nurodyta(23), nukrypti leidžiančia nuostata siekiama teisėto tikslo užkirsti kelią mokesčių vengimui(24). Ja taip pat sudaryta galimybė sumažinti konkurencijos iškraipymą, dėl kurio galėtų nukentėti žmonės, taikančios kitokį platinimo modelį(25).

69. Be to, apmokestinamoji vertė tikslinama, kad būtų atsižvelgta į atvejus, kai galutinis vartotojas sumoka mažesnę kainą nei visa „katalogo kaina“(26). Šiuo pozicijai nustatytas *pardavimo mokestis* proporcingas. Jis nėra nei didesnis, nei mažesnis už tai, ko reikia,

atsižvelgiant ? PVM, kaip ? vartojimo mokes?io, pob?d?.

70. Šioje išvadoje taip pat jau paaiškinau, kod?l, mano manymu, negalima tik?tis tokio nukrypti leidžian?ios nuostatos taikymo, kad b?t? kuo tiksliau atspind?ta mokestin? situacija, kuri susiklostyt? esant visiškai apmokestinamai tiekimo grandinei. Taigi, vien aplinkyb?, kad „neatsižvelgiama“ ? tariam? pirkimo mokest?, tod?l mokestin? situacija skiriasi nuo tos, kuri susiklostyt? esant visiškai apmokestinamai tiekimo grandinei, pati savaime neprieštarauja proporcingumo principui(27).

71. Ar vis d?lto tariamo pirkimo mokes?io, ? kur? neatsižvelgiama, suma gali b?ti tokia didel?, kad taikant nukrypti leidžian?i? nuostat? b?t? pažeistas proporcingumo principas?

72. Manau, kad teoriškai tai ?manoma ir, jeigu b?t? nustatytas toks pažeidimas, norint išspr?sti susidariusi? situacij? reik?t? pripažinti, kad *Avon* negalima taikyti nukrypti leidžian?ios nuostatos. Tačiau (tai dar turi galutinai ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas) šioje byloje nagrin?jamu atveju tai atrodo mažai tik?tina. D?l to nurodau tokias pastabas, susijusias su i) rizika ir ?rodymais, ii) sud?tingumu ir administracine našta bei iii) reikšmingumu.

73. Pirmiausia, d?l rizikos ir ?rodym? svarbu priminti, kad nukrypti leidžian?ios nuostatos tikslas – užkirsti keli? mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo arba piktnaudžiavimo atvejams. *Avon* merginos n?ra apmokestinamieji asmenys ir tiesiog neturi su dokument? tvarkymu bei pagrindimu susijusi? ?sipareigojim?, kuriuos turi apmokestinamieji asmenys – jeigu jos vykdytu tokius ?sipareigojimus, gal?t? ?rodyti, kad jos b?t? *tur?jusios* teis? ? atskait? (ir tokios teis?s apimt?), *jeigu* jos b?t? ?registruotos kaip PVM mok?tojos. Jeigu b?t? svarstomas tariamo pirkimo mokes?io klausimas, gal?t? b?ti remiamasi *Avon* pateiktais priimtinais dokumentiniais ?rodymais(28), rodan?iais, kad patirtos tokios s?naudos.

74. Antra, byloje *Sudholz* Teisingumo Teismas konstatavo, kad d?l pernelyg sud?tingos nukrypti leidžian?ios nuostatos taikymo tvarkos gali nelikti jos teikiamos naudos(29). M?ginimas apskai?iuoti tariam? pirkimo mokest? neabejotinai didina nukrypti leidžian?ios nuostatos taikymo sud?tingum?, ypa? atsižvelgiant ? tai, kad n?ra vedama išsami atitinkam? s?naud? apskaita. Žinoma, byla *Sudholz* susijusi su nukrypti leidžian?ia nuostata, skirta supaprastinti proced?ras. Tačiau manau, kad byloje *Sudholz* r?pestis d?l padid?jusio sud?tingumo aktualus ir kalbant apie šioje byloje nagrin?jam? nukrypti leidžian?i? nuostat?. Vienas iš tiesioginio pardavimo modelio patrauklumo aspekt? yra aplinkyb?, kad j? taikant administravimas tampa ne toks sud?tingas. Mano manymu, kai praktikoje administravimo našta, kurios *Avon* merginos *nusprendžia* neprisiimti(30), (iš dalies) perkeliama valdžios institucijoms ir šis sud?tingumas niekur nedingsta, susiklos?iusi situacija kelia ne mažiau problem? nei byloje *Sudholz* nagrin?jamu atveju.

75. Tre?ia, atsižvelgiant ? du ankstesnius punktus, b?tini aišk?s ir nedviprasmiški s?naud?, nuo kuri? skai?iuojamas tariamas pirkimo mokestis, viršijantis *reikšming? rib?*, ?rodymai, kad b?t? galima konstatuoti, jog absoliutus atsisakymas atsižvelgi ? šias s?naudas yra neproporcingas.

76. Kokia yra reikšmingumo riba?

77. Norint atsakyti ? š? klausim?, kaip atskaitos tašku reik?t? remtis Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi, kurioje proporcingumo principas ?tvirtintas šios specifin?s nuostatos kontekste(31) ir nurodyta, kad nukrypti leidžian?ios nuostatos „neturi daryti ?takos, nebent labai nežymiai, bendroms mokestin?ms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape“.

78. Manau, kad bet kuri reikšmingumo riba turi b?ti *objektyvi*. Kad b?t? laikomasi vienodo apmokestinimo reikalavimo ir atsižvelgiant ? nurodyt? 27 straipsnio 1 dalies tekst?, ji negali skirtis d?l atitinkamo mokes?i? mok?tojo specifin?s pad?ties ir turi b?ti nustatoma atsižvelgiant ?

valstybės narės PVM pajamas.

79. Tačiau palyginamasis kriterijus norint nustatyti, kas yra arba nėra „labai nežymu“, nėra aiškus. Taigi žodžiams „bendros mokestinės pajamos, surenkamos galutinio vartojimo etape“ galėtų būti suteikta ?vairi? *gana skirtinga masto atspindin?i?* reikšmė.

80. Yra bent trys galimi variantai, kurie priklauso nuo to, ar palyginimas, kas nėra labai nežymu, būtų atliekamas atsižvelgiant ?:

– *visus ES nuosavus išteklius, surenkamus iš PVM*. Toks aiškinimas patvirtina Direktyvos 2004/7/EB(32), kuria 27 straipsnio 1 dalis papildyta žodžiu „bendrums“ ir kurioje aiškiai nurodyta, kad ?vertinimas turėtų būti atliekamas „atsižvelgiant ? makroekonominės prognozės dėl galimo šios priemonės poveikio *Bendrijos nuosaviems ištekliams*, surenkamiems iš PVM“(33), preambul?;

– *visus valstybės narės išteklius, surenkamus iš PVM*. Toks aiškinimas labiau atitinka ?prast? žodži? „bendrums mokestin?ms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape“ reikšm?, nes aiškiai nurodyta, kad kalbama apie *valstybės narės mokes?i? pajamas*, o ne apie *Bendrijos mokes?i? pajamas*;

– *PVM pajamas, surenkamas iš konkre?ios tiekimo grandin?s arba iš konkre?i? produkt? ar sandori?*. Toks aiškinimas, ko gero, tam tikra prasme patvirtina, pavyzdžiui, Teisingumo Teismo sprendimas *Vandoorne*(34). Tame sprendime Teisingumo Teismas tikrai konstatavo, kad gr?žintina PVM suma nebūt? nežymi, nes ji sudaryt? 100 % PVM, sumok?to nuo *vienam klientui patiekt? prek? kainos*(35).

81. Manau, jog atsižvelgiant ? Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies ir Direktyvos 2004/7 formuluot? ir logik? labiau linkstama prie vieno iš makroekonomini? palyginimo kriterij?, o būtų prie S?jungos arba atskiros valstybės narės lygmens. Mano manymu, Sprendime *Vandoorne* išd?styta poži?ris pernelyg nutol?s priešinga kryptimi. Jis labai panašus ? reikalavim? taikyti tokio pob?džio detal? poži?r?, koks buvo atmetas šios išvados 60–62 punktuose. Jeigu jo būtų laikomasi, iš esm?s kilt? rimt? sunkum? taikyti bet kuri? nukrypti leidžian?i? nuostat?. Taip pat svarbu pažym?ti, kad Sprendime *Vandoorne* nagrin?jamos aplinkyb?s ir vis? pirma aplinkyb?, jog tiek?jas PVM mok?jo iš anksto, yra gana specifin?s.

82. Tačiau aš manau, kad faktiškai šioje byloje Teisingumo Teismui neb?tina šio klausimo nagrin?ti išsamiai, nes (su tuo susijusius faktus dar turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas) n? viena iš pirmiau nurodyt? rib? nėra pasiekta. Taigi makroekonominiu poži?riu nagrin?jami skai?iai yra labai maži. Kalbant apie labiau mikroekonomini? lygmen?, susijus? su atskirais sandoriais, nurodytos sumos vis tiek atrodo labai nežymios.

83. Atsižvelgdamas ? išd?styta aplinkybes manau, kad ne?manoma teigti, jog atsisakymas atsižvelgti ? tariam? pirkimo mokest?, susijus? su pardavimo priemon?mis, galėtų turėti ne labai nežymi? ?tak? „[bendrums] mokestin?ms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape“. Taigi, mano manymu (bet tai dar turi galutinai ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), proporcingumo principas ar Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatyti apribojimai nepažeisti.

2) *Mokes?i? neutralumas*

84. Kalbant apie mokes?i? neutralum?, šiuo principu draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ir paslaugas(36).

85. Dėl šio klausimo tarkime, kad taikant tokį kaip *Avon* taikomą tiesioginio pardavimo mechanizmą ir per labiau tradicines mažmeninės prekybos vietas parduodamos prekės iš tiesų gali būti laikomos „panašiomis“, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją – mano manymu, tai nėra taip akivaizdu.

86. Tačiau, net jeigu taip būtų, nepaisant to, ar būtų taikoma nukrypti leidžianti nuostata, ar ji nebūtų taikoma, galėtų kilti klausimų dėl mokesčių neutralumo: pirmuoju atveju *Avon* nenaudai, o pastaruoju – jos konkurentas nenaudai(37). Kaip nurodė *Avon*, sprendžiant vieną problemą, sukurtą kita.

87. Dėl šio klausimo remiuosi šios išvados 60 punkte išdėstytais pastabomis, pagal kurias tokiais kaip šioje byloje nagrinėjamas atvejis, susijusiais su labai skirtingais verslo modeliais, taikyti tobulai vienodą požiūrą tiesiog neįmanoma.

88. Vis dėlto būtų galima teigti, kad šiuo atveju įmanoma taikyti „labiau vienodą“ požiūrą. Tačiau manau, kad tai tik kitaip suformuluotas argumentas dėl proporcingumo, kuris šioje išvadoje jau atmestas.

89. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, nukrypti leidžianti nuostata ir tvarka, kuria ji taiko Jungtinės Karalystės institucijos, neprieštarauja proporcingumo ir mokesčių neutralumo principams bei Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 daliai tiek, kiek neatsižvelgiama į „tariamą pirkimo mokestį“ bendrai ir konkrečiai kalbant apie pardavimo priemones.

f) Išvada dėl pirmojo klausimo

90. Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes siūlau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotį pirmąjį klausimą atsakyti taip:

Nei sprendimu leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, nei (bet tai dar turi galutinai įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) nacionalinėmis priemonėmis, kuriomis šis sprendimas įgyvendintas – tiek, kiek pagal šį sprendimą ir nacionalines priemones PVM skaičiuojamas nuo per PVM mokėtojų neįregistruotus perpardavėjus parduodamų prekių atviros rinkos kainos, neatsižvelgiant į neįregistrinamą pirkimo PVM nuo ekspozicinių prekių arba kitų prekių ir paslaugų, kurias tokie perpardavėjai įsigyja iš trečiųjų šalių – nepažeidžiami proporcingumo ir mokesčių neutralumo principai ar Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalis arba Direktyvos 2006/112 395 straipsnis.

2. Ketvirtasis klausimas

91. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ketvirtuoju klausimu iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnį mokestis, kurio „vengiama ar [nuo jo] išsisukinėjama ar piktnaudžiaujama“ reiškia i) grynųjų mokestį, atsižvelgiant į pardavimo bei pirkimo mokestį sistemoje, kurioje vengiama mokėti mokestį, nuo jo išsisukinėjama arba piktnaudžiaujama, ar ii) bendrąjį mokestį, atsižvelgiant tik į pardavimo mokestį.

92. Atsižvelgiant į neigiamą atsakymą į pirmąjį klausimą, nėra reikalo atsakyti į ketvirtąjį klausimą.

3. Antrasis klausimas

93. Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad valstybės narės, norinti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, „Komisijai <...> suteikia visą būtina informaciją“. Nacionalinio teismo antrasis klausimas iš esmės susijęs su tuo, ar šia nuostata Jungtinės Karalystės buvo

reikalaujama išskelti šioje byloje aptariamo negrąžinamo pirkimo PVM klausimą, kad ? j? b?t? atsižvelgta rengiant nukrypti leidžiančią nuostatą.

a) *Priimtinumas*

94. Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad antrasis klausimas nepriimtinas. Ji mano, kad neaišku, kodėl šis klausimas užduotas, kad Teisingumo Teismas nežino faktinių ir teisinių aplinkybių, kurios būtų norint atsakyti į šį klausimą, be to, jis yra hipotetinis.

95. Nesutinku.

96. Dėl šio klausimo pirmiausia primenu, kad nacionalinių teismų Teisingumo Teismui pateiktiems klausimams paprastai taikoma reikšmingumo prezumpcija(38). Man atrodo, kad šioje byloje, priešingai nei nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, visiškai akivaizdu, kodėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduodė antrąjį klausimą ir kodėl atsakymas į jį galėtų turėti tokios bylos sprendimui.

97. Jeigu Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsniu valstyboms narėms būtų numatyta teisinė pareiga pateikti Komisijai konkrečią informaciją, susijusią su prašymu leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, suprantu, kodėl to nepadarius tikrai galėtų atsirasti su nukrypti leidžiančios nuostatos, kuri taikyti galiausiai leista, galiojimu susijusių pasekmių.

98. Kalbėdama apie tai, kad nėra pakankamai duomenų, kuriais remdamasis Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą, Jungtinės Karalystės vyriausybė visą pirmą remiasi Avon HMRC nusiųstu raštu, kuriame keliamas „prarasto pirkimo mokesčio“ klausimas, ir teigia, kad Teisingumo Teismas neturi galimybių įvertinti, kokia reikšmė turėjo būtų teikiama šiam raštui. Tačiau aš manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo užduotas antrasis klausimas greičiau yra teorinio lygmens ir juo siekiama išsiaiškinti, ar buvo pareigojimas nurodyti Komisijai tam tikrus klausimus, o ne kokia konkreiti faktinė informacija turėjo būtų pateikta šioje byloje.

99. Galiausiai Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad antrasis klausimas yra hipotetinis, nes informacija apie tiesioginį pardavimą patirtas s?naudas būtų svarbi tik kalbant apie nuostatą, leidžiančią nukrypti nuo taisyklės, kurios prastai taikomos pirkimo mokesčio atskaitai pagal Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnį. Tačiau šioje byloje nagrinėjamu atveju nebuvo prašoma leisti taikyti tokios nukrypti leidžiančios nuostatos.

100. Dėl to pakanka nurodyti, kad šiuo argumentu „vežim? bandoma pastatyti prieš arkl?“. Siekiant nustatyti, ar yra teisinė pareiga pateikti tam tikrą informaciją pagal 27 straipsnį, svarbiausia išsiaiškinti, ar tai tikrai svarbu.

101. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, siūlau Teisingumo Teismui atmesti Jungtinės Karalystės vyriausybės išdėstytus argumentus dėl nepriimtino ir pripažinti antrąjį klausimą priimtinu.

b) *Dėl esmės*

102. Pirmiausia norėčiau nurodyti, kad Sprendime *Direct Cosmetics II* Teisingumo Teismas iš tiesų patvirtino Tarybos sprendimo 85/369 – laikinai galiojusio 1985–1987 m., kol buvo priimtas sprendimas leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą – galiojimą ir konstatavo, jog „Jungtinės Karalystės Komisijai pateiktame pranešime buvo pakankamai detaliai nurodyti poreikiai, kuriuos buvo siekiama patenkinti nagrinėjama priemone, ir jame buvo išdėstyta visa esminė informacija, kad būtų galima nustatyti siekiamą tikslą“(39).

103. Tačiau atsižvelgiant į tų sprendimų negalima aiškiai atsakyti į nacionalinio teismo antrąjį

klausim?, nes, formaliai kalbant, jis susijęs su ankstesne – nors ir labai panašia bei susijusia – nukrypti leidžiančia nuostata, kuri siekė taikyti Jungtinę Karalystę. Be to, kaip nurodo Avon, Teisingumo Teismas informacijos pakankamumo klausimo specialiai nenagrinėjo mokesčių neutralumo požiūriu.

104. Bet kuriuo atveju manau, kad 27 straipsnio 2 dalimi nenumatytas reikalavimas pateikti tokios informacijos, kokia nurodyta prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo užduotame antrajame klausime.

105. Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 2 dalyje aiškiai nenumatyti tokie konkretūs reikalavimai. Taip pat sutinku su Komisijos teiginiu, kad prašymas leisti taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą dėl savo pobūdžio bent jau tam tikru mastu turi būti suformuluotas abstrakčiai.

106. Žinoma, šios aplinkybės pačios savaime nereiškia, kad negali būti numanomo reikalavimo pateikti konkrečią informaciją, kuri, pavyzdžiui, turėtų reikšmingą poveikį su nukrypti leidžiančia nuostata susijusi sėnaudų dydžiui. Tačiau galiausiai nemanau, kad būtina išsamiai aptarti, kokiems tiksliai apima 27 straipsnio 2 dalyje numatytas reikalavimas pateikti informaciją.

107. Avon aiškiai nurodo, kad Jungtinę Karalystę privalėjo informuoti Komisiją arba kad i) neregistruoti perpardavėjai mokėjo PVM už perkamas pardavimo priemones ir (arba) kitas susijusias prekes, naudojamas jų ekonominėje veikloje; arba kad ii) Jungtinę Karalystę nukrypti leidžiančią nuostatą aiškina taip, kad neįmanoma leisti tiesioginiam pardavėjui atsižvelgti į PVM, kurį neregistruotas perpardavėjas sumoka už pardavimo priemones ir (arba) kitas susijusias prekes, kai apskaituojamas tiesioginio pardavėjo mokėtinas pardavimo mokestis nuo neregistruoto perpardavėjo taikomos pardavimo kainos.

108. Manau, jog tam, kad Jungtinę Karalystę vykdytų Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 2 dalies reikalavimus, jai nebuvo būtina aiškiai iškelti kurio nors iš šių dviejų klausimų dėl gana paprastos priežasties: abu šie klausimai akivaizdūs – jie arba būdingi PVM sistemai (pirmasis klausimas), arba visiškai logiškai ir nuspėjami, atsižvelgiant į nukrypti leidžiančios nuostatos, kuri leisti taikyti buvo prašoma, taikymo sritį (antrasis klausimas).

109. Kalbant apie pirmąjį klausimą, sunku įsivaizduoti kokio subjekto (nepaisant to, kokia nedidelė jo veiklos apimtis), kuris nepatiria su savo veikla susijusio pirkimo sėnaudų. Be to, pirkimo mokesčio įskaitymas į pardavimo mokestį yra toks esminis PVM sistemos elementas, kad jis tikrai nėra aspektas, apie kurį reikia aiškiai informuoti Komisiją.

110. Dėl antrojo klausimo pažymėtina, kad leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą buvo paprašyta ir ji leista taikyti dėl Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto. Dėl savo pobūdžio ir dėl šios išvados 50–54 punktuose nurodytą priežastį Komisijai turėjo būti aišku, kad pagal nukrypti leidžiančią nuostatą nebuvo galima atsižvelgti į tariamą pirkimo mokestį.

111. Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes, siūlau Teisingumo Teismui į antrąjį klausimą atsakyti taip:

Kai Jungtinę Karalystę prašė leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, kuri leista taikyti Tarybos sprendimu 89/534, ji neprivalėjo pranešti Komisijai, kad neregistruoti perpardavėjai mokėjo PVM už perkamas prekes, naudojamas jų ekonominėje veikloje.

4. Trečiasis klausimas

112. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda trečiąjį klausimą tik jeigu ?

pirmąjį ir (arba) antrąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai.

113. Kadangi ? pirmąjį ir antrąjį klausimus siūlau atsakyti neigiamai, trečiojo klausimo nagrinėti nebūtina.

V. Išvada

114. Atsižvelgdamas ? išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui ? *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktus klausimus atsakyti taip:

Pirmasis klausimas

Nei nukrypti leidžiančia nuostata, kuri? leista taikyti 1989 m. gegužės 24 d. Tarybos sprendimu 89/534/EEB leisti Jungtinei Karalystei tam tikram prekių tiekimui neregistruotiems perpardavėjams taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, nei (bet tai dar turi galutinai ?vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas) nacionalinėmis priemonėmis, kuriomis šis sprendimas ?gyvendintas – tiek, kiek pagal šį sprendimą ir nacionalines priemones PVM skaičiuojamas nuo per PVM mokėtojų ne?registruotus perpardavėjus parduodamų prekių atviros rinkos kainos, neatsižvelgiant ? negrąžinamų pirkimo PVM nuo ekspozicinių prekių arba kitų prekių ir paslaugų, kurias tokie perpardavėjai ?sigyja iš trečiųjų šalių – nepažeidžiami proporcingumo ir mokesčių neutralumo principai ar 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 27 straipsnio 1 dalis arba 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 395 straipsnis.

Antrasis klausimas

Kai Jungtinė Karalystė prašė leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, kuri? leista taikyti Tarybos sprendimu 89/534, ji neprivalėjo pranešti Komisijai, kad neregistruoti perpardavėjai mokėjo PVM už perkamas prekes, naudojamas jų ekonominėje veikloje.

Trečiasis ir ketvirtasis klausimai

Atsižvelgiant ? atsakymus ? pirmąjį ir antrąjį klausimus, ? trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus atsakyti nereikia.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

3 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

4 – Pagrindinės PVM direktyvos 2 straipsnis.

5 – Pagrindinės PVM direktyvos 9 straipsnis.

6 – Pagrindinės PVM direktyvos 73 straipsnis.

7 – Pagrindinis PVM direktyvos 395 straipsnis. Pagrindinis PVM direktyvos 395 straipsnio 1 dalies tekstas šiek tiek skiriasi nuo Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies teksto, tačiau šie skirtumai nėra esminiai.

8 – 1989 m. gegužės 24 d. Tarybos sprendimas leisti Jungtinei Karalystei tam tikram prekių tiekimui neregistruotiems perpardavėjams taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto (OL L 280, 1989, p. 54).

9 – Šiuo požiūriu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 68 punktas) ir 2011 m. sausio 27 d. Sprendimas *Vandoorne* (C-489/09, EU:C:2011:33, 33 punktas).

10 – Taip yra kalbant apie supaprastinimo priemones, kaip jau yra aiškiai patvirtinus Teisingumo Teismas. Žr., pavyzdžiui, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01, EU:C:2004:242, 62 punktas) ir 2011 m. sausio 27 d. Sprendimas *Vandoorne* (C-489/09, EU:C:2011:33, 31 punktas). Tačiau šis teiginys tinka kalbant apie bet kurią nukrypti leidžiančią nuostatį.

11 – Žr. Komisijos parengtą galiojančią nukrypti leidžiančią nuostatį ir su jomis susijusią nuostatį apžvalgą:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

12 – 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Komisija / Belgija* (324/82, EU:C:1984:152, 29 punktas). Taip pat žr. 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 24 punktas).

13 – 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 60 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01, EU:C:2004:242, 46 punktas).

14 – 1988 m. liepos 12 d. Sprendimas *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 52 punktas).

15 – Šios išvados 40–41 punktai.

16 – 85/369/EEB: 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio taikymas (Leidimas taikyti Jungtinių Karalystų prašomą nukrypti leidžiančią nuostatį, kad būtų galima užkirsti kelią tam tikriems mokesčių vengimo atvejams) (OL L 199, 1985, p. 60).

17 – 1988 m. liepos 12 d. Sprendimas *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 53 punktas).

18 – Pagrindinis PVM direktyvos 167 straipsnis.

19 – Arba bent jau tokia tvarka, kokia Jungtinė Karalystė ją taiko.

20 – 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktas).

21 – Taip pat žr. šios išvados 10 išnašoje nurodytą jurisprudenciją.

22 – 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 60 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01,

EU:C:2004:242, 46 punktas).

23 – Šios išvados 44 punktas.

24 – Šiuo klausimu taip pat žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendim? *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 48 punktas), susijus? su iki sprendimo leisti taikyti nukrypti leidžian?i? nuostat? galiojusi? sprendimu (Tarybos sprendimas 85/369).

25 – Žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendim? *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 39 punktas).

26 – Žr. šios išvados 27 punkt?.

27 – Žr. šios išvados 10 išnaš?.

28 – Šiuo klausimu žr. nuorod? ? „objektyvius faktus“ 1997 m. geguž?s 29 d. Sprendime *Skripalle* (C?63/96, EU:C:1997:263, 26 punktas).

29 – Šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Sudholz* (C?17/01, EU:C:2004:242, 63 punktas).

30 – Žr. šios išvados 60 punkt?.

31 – Šiuo klausimu žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendim? *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 52 punktas).

32 – 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva, iš dalies kei?ianti Direktyv? 77/388 d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos, nustatant ?gyvendinimo ?galiojim? suteikim? ir nukrypim? pri?mimo tvark? (OL L 27, 2004, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 2 t., p. 7).

33 – Išskirta mano.

34 – 2011 m. sausio 27 d. Sprendimas *Vandoorne* (C?489/09, EU:C:2011:33).

35 – Ta byla susijusi su nukrypti leidžian?ia nuostata, pagal kuri? gamintojas PVM už cigaretes mok?jo iš anksto, atsižvelgdamas ? numatom? galutin? pardavimo kain? (fiskalin? banderol?). Kai vienas *Vandoorne* klientas bankrutavo ir su ja neatsiskait?, ji siek? susigr?žinti tiek?jui sumok?t? sum?, lygi? tokiai PVM sumai (formaliai tai nebuvo PVM, nes gamintojas j? jau buvo sumok?j?s, ta?iau kitame tiekimo grandin?s etape ši? sum? sumok?jo *Vandoorne*).

36 – 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimas *Rank Group* (C?259/10 ir C?260/10, EU:C:2011:719, 41 ir 42 punktai).

37 – Šiuo klausimu žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendim? *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 49 punktas).

38 – Žr., pavyzdžiui, 2015 m. lapkri?io 11 d. Sprendim? *Pujante Rivera* (C?422/14, EU:C:2015:743, 20 punktas).

39 – 1988 m. liepos 12 d. Sprendimas *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 36 punktas).