Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2012 m. rugsėjo 13 d.[1]

Byla C-310/11

Grattan plc
prieš
The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

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

„Mokesčių teisė — Pridėtinės vertės mokestis — Antrosios direktyvos 67/228/EEB 8 straipsnio a punktas — Apmokestinamoji vertė grąžinant dalį atlygio įvykdžius sandorį"

I – Įžanga

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

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

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

1. Antroji PVM direktyva 67/228/EEB

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

1 — Originalo kalba: vokiečių.

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

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

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

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

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

2. Tiekimu pagal 1 dalies apibrėžimą taip pat laikoma:

<...>

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

<...>

<...>

(5) Apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai atliekamas prekių tiekimas. <...>“

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

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju – visa tai, kas sudaro atlygį už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas, įskaitant visas išlaidas ir mokesčius, išskyrus patį pridėtinės vertės mokestį;

<...>“

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

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

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

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

<...>“

2. Šeštoji PVM direktyva 77/388/EEB

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

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

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

11. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

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

<...>“

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

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

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

B – *Nacionalinė teisė*

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

„Jeigu prekės tiekiamos už atlygį pinigais, tokių prekių verte turi būti laikoma atlygio suma pridėjus mokėtiną mokestį.“

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

III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

4 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

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

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

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

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

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

20. Pagrindinėje byloje *Grattan* nesutinka su tokiu vertinimu. Jos teigimu, į agento sąskaitą įskaitytos sumos sumažindavo tik agento už nupirktas prekes sumokėtą kainą. Tai, jos manymu, taikytina ne tik paties agento, kas yra neginčytina, bet ir trečiųjų asmenų nupirktoms prekėms. Todėl dėl „komisinio atlyginimo“ vėliau sumažėdavo atlygis už prekiautojų paštu agentams patiektas prekes, o kartu ir šių prekių apmokestinamoji vertė, kai tik agentai gaudavo šias sumas. Todėl prekiautojai paštu 1973–1977 m. sumokėjo per daug PVM.

21. Reikalavimą grąžinti nagrinėjantis *First-Tier Tribunal* (*Tax Chamber*) mano, kad turi būti išaiškinta anuomet galiojusi Antroji direktyva, ir abejoja, ar, vadovaujantis šia direktyva, Sąjungos teisėje nustatytas apmokestinamosios vertės sumažėjimas atgaline data. Todėl jis Teisingumo Teismui užduoda šį klausimą:

Ar už laikotarpį iki 1978 m. sausio 1 d. apmokestinamasis asmuo pagal Antrosios Tarybos direktyvos Nr. 67/228/EEB 8 straipsnio a punktą ir (arba) pagal mokesčių neutralumo ir vienodo požiūrio principus turi tiesioginio poveikio teisę patiektų prekių apmokestinamąją vertę laikyti atgaline data sumažinta, jeigu, patiekus šias prekes, prekių gavėjas gavo iš tiekėjo įskaitymą, kurį gavėjas nutarė arba paimti pinigais, arba juo padengti tiekėjui mokėtinas sumas už gavėjui jau patiektas prekes?

IV – Teisinis vertinimas

22. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą paaiškino, kad pagrindinėje byloje ginčijamasi tik dėl PVM, kuris buvo sumokėtas nuo už trečiųjų asmenų nupirktas prekes į agento sąskaitą įskaitytų sumų, grąžinimo, prejudicinis klausimas turi būti aiškinamas siaurai. Todėl toliau nenagrinėsiu „komisinių atlyginimų“ už paties agento nupirktas prekes mokėjimo mokestinių padarinių.

23. Taigi reikia įvertinti, ar pagal Sąjungos teisę dėl sumų, kurios 1973–1977 m. už trečiųjų asmenų nupirktas prekes iš pradžių buvo įskaitytos į agentų sąskaitas, o paskui išmokėtos čekiais arba užskaitytos, sumažėjo prekiautojų paštu mokėtino PVM apmokestinamoji vertė ir ar prekiautojai paštu šiuo atžvilgiu turi tiesioginio poveikio teisę.

24. Minimu laikotarpiu apmokestinamąją vertę reglamentavo Antrosios direktyvos 8 straipsnis. Pagal jo a punktą, skaitomą kartu su direktyvos A priedo 13 punktu, pagrindinėje byloje aptartų patiektų prekių apmokestinamąją vertę sudaro visa tai, kas sudaro atlygį už tiekiamas prekes.

25. Nagrinėjamu atveju prekiautojams paštu pirmiausia sumokėdavo prekių kainą. Tačiau, patiekę prekes, jie patys mokėdavo agentams, įskaitydami į jų sąskaitas tam tikras sumas ir vėliau jas išmokėdami. Nagrinėjamu atveju kyla klausimas, ar šie prekiautojų paštu atlikti mokėjimai pagal Antrąją direktyvą mažina patiektų prekių apmokestinamąją vertę, nes prekiautojai paštu galiausiai gavo mažiau pinigų.

26. Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, tereikia išsiaiškinti, ar pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą apmokestinamoji vertė gali sumažėti ir po prekių patiekimo momento. Tiesa, pagal šią nuostatą apmokestinamoji vertė gali būti sumažinta tik jei minėti prekiautojų paštu mokėjimai apskritai yra dalies atlygio, mažinančio apmokestinamąją vertę, grąžinimas. Todėl šį klausimą reikia išsiaiškinti pirmiausia (žr. A skirsnį), prieš vertinant, ar Antrojoje direktyvoje numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas patiekus prekes (žr. B skirsnį).

A – *Mokesčių mokėtojo atliekamas atlygio grąžinimas*

27. Pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą apmokestinamąją vertę iš principo gali sumažinti tik tie mokesčių mokėtojo atliekami mokėjimai, kurie yra mokėjimo gavėjo gauto atlygio grąžinimas. Ne kiekvieną mokesčių mokėtojo atliekamą mokėjimą asmeniui, kuris yra sumokėjęs jam atlygį, galima laikyti šio atlygio grąžinimu.

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

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

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

1. Prekiautojų paštu tiesiogiai tretiesiems asmenims parduodamos prekės

31. Jei prekiautojai paštu prekes parduodavo tiesiogiai tretiesiems asmenims, kaip teigė Jungtinės Karalystės vyriausybė, tokiu atveju būtų aišku, kad agentui už trečiųjų asmenų nupirktas prekes sumokėtas „komisinis atlyginimas“ negali būti atlygio už prekiautojų paštu tretiesiems asmenims parduotas prekes grąžinimas. Tokiu atveju neturėtų reikšmės, kad prekiautojai paštu galiausiai gaudavo tik trečiųjų asmenų už prekes mokamą kainą, iš kurios atimti agentams mokami „komisiniai atlyginimai“. Juk Teisingumo Teismas daug kartų yra nustatęs, kad tokiu atveju, jei į mokėjimo

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

procesą įtraukiamas trečiasis asmuo, pasiliekantis dalį pirkėjo mokamos sumos, apmokestinamąją vertę vis vien sudaro visa pardavėjo pirkėjui atliekamo tiekimo kaina[7]. Tokia pat situacija gali būti ir nagrinėjamu atveju, net jei agentas ir nepasiliko sau dalies trečiojo asmens sumokėtos sumos iš karto, o ji jam buvo išmokėta vėliau.

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

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

34. Laikyti, kad „komisinis atlyginimas" buvo atlygis už agento atliktą tiekimą, pagal nusistovėjusią teismo praktiką galima, pirma, tuomet, jei agentą ir prekiautojus paštu siejo teisiniai santykiai, kuriais remiantis nustatyti abipusiai įsipareigojimai[10]. Antra, atliktą tiekimą ir gautą atlygį turi sieti tiesioginis ryšys[11]. Šis ryšys pagal Teisingumo Teismo praktiką suprastinas taip, kad, atsižvelgiant į teisinius santykius, tiekimas ir atlygis lemia vienas kitą[12]. Taigi nagrinėjamu atveju prekiautojai paštu ir agentai turėjo būti sudarę susitarimą, kuriuo remiantis „komisinių atlyginimų" mokėjimas buvo susijęs su agento atliekamu tiekimu. Kitų sąlygų, pvz., agentų įsipareigojimas veikti[13], teismo praktikoje nustatyta nėra.

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

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

9 — Sprendimas *Naturally Yours Cosmetics* (minėtas 2 išnašoje). Jame Teisingumo Teismas laikė, kad tuo atveju, jei, tiekiant prekes, dėl paslaugos gavėjo suteiktos atlygintos paslaugos padaroma nuolaida, patiektų prekių apmokestinamąją vertę sudaro sumažėjęs piniginis mokėjimas ir paslaugos vertė. Šios paslaugos piniginė vertė laikytina lygia nuolaidai. Todėl patiektų prekių apmokestinamoji vertė atitinka pardavimo kainą be nuolaidos.

10 — Žr., be kita ko, 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktas), 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimą *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Rink. p. I-2323, 26 punktas) bei 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Lebara* (C-520/10, 27 punktas).

11 — Žr., be kita ko, 1981 m. vasario 5 d. Sprendimą *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rink. p. 445, 12 punktas), Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (minėtas 2 išnašoje, 11 ir 12 punktai) bei Sprendimą *Lebara* (minėtas 10 išnašoje, 27 punktas).

12 — Žr. 2001 m. kovo 6 d. generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvadą byloje *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 32 punktas).

13 — Žr. 2001 m. spalio 26 d. *Court of Appeal* sprendimą byloje Nr. (2001) EWCA Civ 1542, 72 punktas.

2. Tiekimo grandinė

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

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

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

3. Tarpinė išvada

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

B – *Apmokestinamosios vertės sumažėjimas patiekus prekes*

39. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar mokesčių mokėtojas aprašytu atveju pagal Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą arba pagal mokesčio neutralumo ir vienodo požiūrio principus turi tiesioginio poveikio teisę patiektų prekių apmokestinamąją vertę laikyti atgaline data sumažinta. Ši atgaline data dėl išmokėtų „komisinių atlyginimų“ sumažėjusi apmokestinamoji vertė sumažintų mokesčio skolą ir pagrįstų pagrindinėje byloje *Grattan* ginčijamus reikalavimus grąžinti PVM.

1. Antrosios direktyvos aiškinimas

40. Mokesčių mokėtojo mokesčio skola – tai įvykusio apmokestinimo momento padarinys. Jo sąlygos šiuo atveju išplaukia iš Antrosios direktyvos 2 straipsnio a punkto, pagal kurį atlygintinas prekių tiekimas apmokestinamas PVM. Mokestinės prievolės dydis, kaip nustatyta Antrosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, nustatomas apmokestinamajai vertei taikant mokesčio tarifą. Pagal Antrosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalį apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai atliekamas prekių tiekimas.

14 — Dėl identiško Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto žr. mano 2005 m. vasario 24 d. išvadą byloje *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-305/03, Rink. p. I-1213, 67 punktas).

15 — Žr. šios išvados 33 punktą.

41. Jungtinės Karalystės vyriausybė teisingai pažymėjo, kad tokiomis aplinkybėmis apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma prekių tiekimo momentu. Teisingumo Teismas tą patį yra nustatęs nagrinėdamas panašią Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos nuostatą[16]. Taigi pagal Antrąją direktyvą mokesčių mokėtojo mokestinės skolos dydis nustatomas pagal apmokestinamąją vertę, kuri savo ruožtu nustatoma prekių tiekimo momentu.

42. Apmokestinamosios vertės nustatymas reglamentuojamas Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punkte. Pagal jį pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių tiekimo atveju apmokestinamoji vertė yra „visa tai, kas sudaro atlygį už tiekiamas prekes“. Šis „atlygis“ pagal Antrosios direktyvos A priedo 13 punkto 1 dalį reiškia „viską, kas gaunama už patiektas prekes“.

43. Pirmiausia kyla klausimas, ar, nustatant apmokestinamąją vertę prekių tiekimo momentu, reikia prie atlygio priskaityti sumas, kurias mokesčių mokėtojas gavo, tačiau vėliau sutarties partneriui pareikalavus turės grąžinti.

44. Minėtų nuostatų, reglamentuojančių apmokestinamosios vertės nustatymą, formuluotė šiuo atžvilgiu jokios informacijos nesuteikia. Tačiau, kaip teisingai pažymėjo Komisija, aiškinant Antrosios direktyvos 8 straipsnio a punktą, galima remtis Teisingumo Teismo praktika, susijusia su Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu. Abiejų nuostatų formuluotė ir funkcija panaši.

45. Dėl Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto Teisingumo Teismas dar byloje *Freemans*, kurios aplinkybės buvo panašios į šios bylos aplinkybes, nusprendė, kad, nustatant apmokestinamąją vertę, nereikia atsižvelgti į sutartyje sutartą, tačiau dar neatliktą atlygio grąžinimą[17]. Kitokios taisyklės pagal teismo praktiką taikomos tik ypatingu atveju[18], kai *įstatymuose* numatyta prievolė grąžinti dalį atlygio laimėjimo atveju[19].

46. Teisingumo Teismas sprendimą byloje *Freemans* motyvavo nustovėjusioje praktikoje, susijusiose su Antrąja ir Šeštąja direktyvomis, įtvirtintu principu[20], kad apmokestinamoji vertė yra „realiai gautas atlygis“[21]. Todėl Komisijos argumentai, kad pagal šį principą vėlesnis atlygio grąžinimas mažina apmokestinamąją vertę, nėra įtikinami. Šio teismo praktikos principo reikšmė priklauso nuo apmokestinamosios vertės nustatymo momento. Kitaip tariant, lemiamą reikšmę turi tai, kiek mokesčių mokėtojas „realiai“ gavo apmokestinamosios vertės nustatymo momentu. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto formuluotę tai yra suma, kurią mokesčių mokėtojas šiuo momentu gauna ar „turi“ gauti, būtent suma, kuri turi būti jam sumokėta. Todėl yra skirtumas, ar pirkėjas iš pat pradžių moka sumažintą kainą, ar jis iš pradžių turi sumokėti visą kainą, bet vėliau tam tikromis sąlygomis gali atgauti dalį sumokėtų pinigų. Kaip Sprendime *Freemans* pabrėžė Teisingumo Teismas, neaišku, ar vėliau dalis atlygio iš tiesų bus grąžinta[22].

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

16 — Žr. 1993 m. spalio 27 d. Sprendimą *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, Rink. p. I-5405, 16 punktas).

17 — Žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Freemans* (C-86/99, Rink. p. I-4167, 27–29 punktai).

18 — Žr. Sprendimą *Freemans* (minėtas 17 išnašoje, 30 punktas).

19 — Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *International Bingo Technology* (C-377/11, 26–29 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

20 — Žr., be kita ko, 1981 m. vasario 5 d. Sprendimą *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (minėtas 11 išnašoje, 13 punktas), 1994 m. birželio 2 d. Sprendimą *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 18 punktas) bei Sprendimą *International Bingo Technology* (minėtas 19 išnašoje, 25 punktas).

21 — Žr. Sprendimą *Freemans* (minėtas 17 išnašoje, 27 punktas).

22 — Žr. Sprendimą *Freemans* (minėtas 17 išnašoje, 28 punktas).

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

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

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

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

2. Mokesčių neutralumo principas

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

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

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

3. Vienodo požiūrio principas

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

23 — 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3).

24 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Elida Gibbs* (minėtas 2 išnašoje, 19 ir 23 punktai).

25 — Žr. 2009 m. birželio 18 d. generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567, 84–86 punktus).

26 — Dėl neutralumo principo, išreikšto vienodo požiūrio reikalavimu, žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Deutsche Bank* (C-44/11, 45 punktas).

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

V – Išvada

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

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