Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. detsember 2017*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 11 A osa punkti 1 alapunkt a – Maksustatav summa – Artikkel 17 – Mahaarvamisõigus – Artikkel 27 – Erimeetmed erandite tegemiseks – Otsus 89/534/EMÜ – Turustamissüsteem, mis põhineb maksukohustuseta isikute kaudu kaupade tarnimisel – Kauba niisuguse normaalväärtuse maksustamine, mis määratakse kindlaks viimases turustamisetapis – Nende isikute kantud kulude kaasaarvamine

Kohtuasjas C-305/16,

mille ese on First-tier Tribunal'i (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukoda, Ühendkuningriik) 25. mai 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. mail 2016, menetluses

**Avon Cosmetics Ltd**

*versus*

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ja M. Vilaras (ettekandja),

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikku menetlust ja 31. mai 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Avon Cosmetics Ltd, esindajad: D. Scorey, *QC*, ja R. Cordara, *QC*, keda volitas A. Cook, ning *solicitor* I. Hyde ja *solicitor* S. P. Porter,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: J. Kraehling, G. Brown ja D. Robertson, keda abistas M. Hall, *QC*,

– Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: J. Bauerschmidt, E. Moro ja E. Chatziioakeimidou,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, R. Lyal ja A. Lewis,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

olles 7. septembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT 2004, L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7) (edaspidi „kuues direktiiv“), ja selliste põhimõtete tõlgendamist, millest kuues direktiiv juhindub, arvestades erandit, mis on tehtud nõukogu 24. mai 1989. aasta otsusega 89/534/EMÜ, mille kohaselt lubatakse Ühendkuningriigil kohaldada käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjate teatavate tarnete suhtes meedet, millega tehakse erand kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkt 1 alapunktist a (EÜT 1989, L 280, lk 54), ning selle otsuse kehtivust.

2 Taotlus on esitatud Avon Cosmetics Ltd (edaspidi „Avon“) ja Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises vaidluses muu hulgas asjaolu üle, et otsuse 89/534 alusel selle väärtuse kindlaksmääramisel, millelt Avon peab maksma käibemaksu, ei võetud arvesse teatud kulusid, mille olid kandnud edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased.

## *Õiguslik raamistik*

### *Liidu õigus*

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

4 Kuuenda direktiivi artiklis 2 oli sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“

5 Selle direktiivi artikli 4 lõige 1 nägi ette:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

6 Nimetatud direktiivi artikkel 11 oli sõnastatud järgmiselt:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[…]“

7 Kuuenda direktiivi artiklis 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ oli sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge]

[…]“

8 Kuuenda direktiivi artikkel 27 oli sõnastatud järgmiselt:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ette nähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meedet rakendada, saadab komisjonile taotluse ja esitab talle kogu asjakohase teabe. […]

[…]“

9 Otsuse 89/534 põhjendustes 2–5, 9 ja 10 on märgitud:

„arvestades, et otsusega 85/369[…], mis kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 4 ette nähtud menetluse kohaselt loetakse vastuvõetuks, lubatakse Ühendkuningriigil kahe aasta pikkuseks perioodiks võtta maksustamise vältimise vastu võitlemiseks meede, mis kaldub kõrvale kuuendast direktiivist;

arvestades, et teatavad turustamissüsteemid, mis põhinevad kauba müümisel maksukohustuslase poolt maksukohustuseta isikule kauba jaemüügi teel edasimüümiseks, toovad kaasa maksustamise vältimise lõpptarbimise etapis;

arvestades, et sellist maksustamise vältimist ära hoida, kohaldab Ühendkuningriik meedet, mis lubab maksuhalduril teha haldusotsuseid selliseid turustamissüsteeme kasutavate maksukohustuslaste poolt tehtud tarnete maksustamiseks, lähtudes kaupade normaalväärtusest jaemüügietapis;

arvestades, et kõnealune meede on erand kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, mis sätestab, et riigi territooriumil maksustatava summa moodustab kauba tarnimise puhul kõik, mis on käsitatav tasuna, mille tarnija ostjalt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab.“

[…]

arvestades, et oma 12. juuli 1988. aasta otsuses [Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383)] tõdes Euroopa Kohus muu hulgas, et kuuenda direktiivi artikkel 27 võimaldab teha erandi, nagu kõne all, tingimusel et sellest tulenev erinev kohtlemine on objektiivsete asjaoludega põhjendatud;

arvestades, et komisjon saaks ise selle tingimuse täidetuses veenduda, tuleb teda teavitada kõigist maksuhalduri poolt seoses kõnealuse erandiga vajaduse korral tehtud haldusotsustest;

[…]“

10 Otsuse artiklis 1 on märgitud:

„Erandina kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a lubatakse Ühendkuningriigil juhul, kui maksukohustuseta isiku kaudu kauba tarnimisel põhineva turustamissüsteemi tõttu jääb maksustamine lõpptarbimise etapis ära, ette näha, et sellisele isikule tehtud tarne maksustatav summa peab olema kõnealuses viimases etapis selle kauba normaalväärtus.“

*Ühendkuningriigi õigus*

11 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „1994. aasta seadus“) artikli 1 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustatakse kooskõlas käesoleva seaduse sätetega

(a) kaupade tarnimine ja teenuste osutamine Ühendkuningriigis […].“

12 1994. aasta seaduse artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse kõik Ühendkuningriigis tarnitud kaubad või osutatud teenused, kui tegemist on maksustatava tarne või teenusega, mida maksukohustuslane teeb või osutab oma majandustegevuse käigus.

[…]“

13 1994. aasta seaduse artikli 19 lõikes 2 on ette nähtud:

„Kui tarne toimub rahas makstava tasu eest, loetakse tarne väärtuseks summa, mis on koos kohaldatava käibemaksuga võrdne selle rahalise tasuga.“

[…]“

14 1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2 on märgitud:

„Kui:

(a) maksukohustuslase kogu tegevus või osa sellest seisneb kaupade tarnimises teatud hulgale isikutele, et need või muud isikud saaksid neid kaupu jaemüügi teel edasi müüa, ja

(b) kui need isikud ei ole maksukohustuslased,

võib [maksuhaldur] maksukohustuslasele saadetavas kirjalikus teates määrata, et kõigi tema selliste tarnete väärtuseks pärast teate saamist või pärast teates märgitud kuupäeva loetakse selle kauba jaemüügi turuväärtus“.

15 Eelmises punktis viidatud erandi alusel saatis maksuhaldur Avonile kirjaliku teate (*Notice of Direction*) (edaspidi „individuaalne teade“), mis oli sõnastatud järgmiselt:

„[1994. aasta seaduse lisa 6 lõike 2] alusel määrab [maksuhaldur] käesolevaga, et pärast 1. juulit 1985 võetakse väärtusena, mille põhjal maksustatakse käibemaksuga iga maksustatav kaubatarne:

(a) mille Teie teete isikutele, kes ei ole maksukohustuslased […],

(b) selleks et punktis (a) viidatud või muud isikud saaksid neid kaupu jaemüügi teel edasi müüa,

aluseks selle kauba jaemüügi turuväärtus.“

### *Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused*

16 Avon tegeleb selliste toodete tootmise ja müügiga, mida peamiselt kasutatakse kosmeetikas. Nende toodete jaemüük toimub sõltumatute esindajate (edaspidi „esindajad“) vahendusel, kusjuures enamik Ühendkuningriigis tegutsevaid esindajaid ei ole käibemaksukohustuslased, kuna nad ei ole vastavas registris registreeritud ja kuna nende käive ei ole piisav, selleks et neil tekiks kohustus end registreerida.

17 Avon müüb nendele esindajatele kaupa hinnaga, mis on Avoni ette nähtud jaemüügihinnast madalam ja millele lisandub käibemaks. Kuna esindajad ei ole aga maksukohustuslased, ei kuulu nende jaemüük käibemaksuga maksustamisele.

18 Kõnealune süsteem toob kaasa selle, et jaemüügihinna ja selle hinna vahet, mille esindajad maksavad Avonile, käibemaksuga ei maksustata.

19 Selle olukorra vältimiseks andis Ühendkuningriik muu hulgas 1977. aasta finantsseadusega (Finance Act 1977) maksuhaldurile pädevuse saata käibemaksukohustuslastele korraldused, et nende võlgnetava maksu arvutamisel võetakse arvesse jaemüügihinda.

20 Kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 5 alusel teatas Ühendkuningriik Euroopa Ühenduste Komisjonile sellest meetmest kui selle artikli lõike 1 tähenduses erimeetmest erandi tegemiseks, mille ta kavatses pärast kuuenda direktiivi jõustumist 1. jaanuaril 1978 säilitada.

21 Nõukogu 13. juuni 1985. aasta otsusega 85/369/EMÜ „Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 27 kohaldamine (Ühendkuningriigi taotletud erandi lubamine teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks) (ELT 1985, L 199, lk 60) lubati erandi tegemine kestusega kaks aastat, mida hiljem pikendati täiendavalt kahe aasta võrra.

22 Vaadates läbi eelotsusetaotlusi, mis puudutasid otsusega 85/369 loa saanud erandi rakendamist, ei toonud Euroopa Kohus välja asjaolusid, mis mõjutaksid selle otsuse kehtivust (kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, 138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383).

23 Otsusega 89/534 pikendas nõukogu Ühendkuningriigile antud luba teha erand kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a, selleks et vältida maksustamata jätmist lõpptarbimise etapis.

24 Otsuse 89/534 ja individuaalse teate alusel vastu võetud 1994. aasta seaduse lisa 6 lõike 2 kohaselt vastab käibemaksuga maksustatav summa Avoni puhul müügiväärtusele sellise kauba lõpptarbimise etapis, mille ta tarnis isikutele, kes ei ole maksukohustuslased. Teisisõnu toimub Avoni poolt esindajatele müüdud kaubalt käibemaksu arvutamine selle süsteemi alusel mitte lähtudes hinnast ilma maksudeta, millega Avon müüb esindajatele oma kaupa, vaid lähtudes hinnast, millega need esindajad kavatsevad kauba oma klientidele edasi müüa, kusjuures lisanduva käibemaksu peab tasuma Avon. Praktikas korrigeerib maksuhaldur siiski seda arvutust kahel viisil, selleks et võtta arvesse asjaolu, et teatud kaupa ostavad esindajad, kes ei ole maksukohustuslased, oma isiklikuks tarbeks ning et teatud kauba müüvad nad allahindlusega.

25 Avon esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule hagiavalduse, paludes tagastada enammakstud käibemaks kogusummas ligikaudu 14 miljonit naelsterlingit (GBP) (ligikaudu 15 792 000 eurot) põhjusel, et individuaalse teatise alusel tema suhtes kehtiv maksusüsteem ei võta arvesse maksu kuludelt, kui esindajad ostavad esitlustooteid, mille eesmärk on aidata neil suurendada oma

müügimahtusid ning mida Avon müüb neile suurema allahindlusega kui muid tooteid. Avon leiab nimelt, et kuna nende toodete ost kujutaks endast müügikulu, kui esindajad oleksid maksukohustuslased, siis oleksid nad nendelt ostudelt saanud käibemaksu maha arvata.

26 Järelikult läheb individuaalne teade kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava eesmärgi saavutamiseks, ning toob kaasa käibemaksu enammaksmise, kuna ei tehta kohandust, selleks et esitlustoodete ostmisel arvesse võtta esindajate tasutud käibemaksu. Seega on rikutud proportsionaalsuse, võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet ning esineb ebasoodne konkurentsiolukord Avoni ja nende ettevõtjate vahel, kes kasutasid traditsioonilisi müügimeetodeid ja kes ei pea seda käibemaksukoormust taluma.

27 Avon väidab samuti, et komisjonile saadetud taotluses erandi saamiseks ei esitanud Ühendkuningriik kogu asjakohast teavet kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 2 tähenduses, kuigi ebavõrdse kohtlemise probleem esitlustoodetele kohaldatava käibemaksu puhul oli juba teada. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtus sõnastatud taotluse eesmärk Avonil esiteks see, et kohandataks võlgnetavat käibemaksu, selleks et kõnealustelt esitlustoodetelt kogutavat käibemaksu arvesse võtta, ja teise võimalusena see, et tunnistada otsus 89/534, 1994. aasta seaduse lisa 6 lõige 2 ja individuaalne teade kehtetuks.

28 Maksuhaldur märgib, et selle sätte eesmärk on vältida maksutulust ilmajäämist müügilt, mis oma jaemüügihinna tõttu jääb käibemaksu kohaldamisalast välja. Maksuhaldur on seisukohal, et esitlustoodete ostmisel esindajate tasutud käibemaksu arvesse võtmata jätmine ei riku proportsionaalsuse, võrdse kohtlemise ja neutraalsuse põhimõtet ega moonuta konkurentsi, kuna Avon on valinud tegutsemisstruktuuri ja turumeetodi, mis erinevad traditsiooniliste edasimüüjate omast, ning kuna Avon ja need edasimüüjad tegutsevad erinevatel turgudel, isegi kui müüdav kaup on sarnane. Nendel asjaoludel on erinev maksualane kohtlemine põhjendatud.

29 Lisaks on maksuhaldur seisukohal, et mõistlik ei ole käibemaksu arvutamist ja kogumist maksukohustuslaste või maksuhalduri jaoks asjatult keeruliseks muuta. Avoni argumentidega nõustumine tooks aga nende esindajate jaoks, kes ei ole maksukohustuslased, endaga kaasa suure halduskoormuse.

30 Maksuhaldur kinnitab, et ta ei saa tõlgendada 1994. aasta seaduse lisa 6 lõiget 2 nii, et Avon võib maha arvata käibemaksu, mille esindajad tasusid esitlustoodete ostmisel, ilma et ta ei riivaks nõukogu antud nõusolekut, omaenese eeskirju ja põhimõtet, mille kohaselt tuleb erandit tavapärasest käibemaksumehhanismist tõlgendada kitsalt.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdes 19. veebruari 2014. aasta vaheotsuses, et otsuse 89/534 sõnastus, mis on taasesitatud 1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2, ei võimalda arvesse võtta esindajate poolt esitlustoodete ostmisel tasutud maksu, mis viib seetõttu „allesjääva“ maksuni, see tähendab sisendkäibemaksuni, mis ei kuulu tagastamisele. Kohus järeldas sellest, et viimati nimetatud säte loob ebaausa konkurentsi Avoni ja nende üksuste vahel, kes kasutavad maksukohustuslasest jaemüüjaid. Seega läheb 1994. aasta seaduse lisa 6 lõige 2 kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada oma eesmärk takistada maksustamise mis tahes vältimist.

32 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis, et kõnealuses sättes on uuesti esitatud otsuses 89/534 kasutatud sõnastus, ning kuna ta kahtleb selle otsuse õiguspärasuses, arvestades eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet, siis pidas ta kohaseks pöörduda selles osas Euroopa Kohtusse.

33 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukoda, Ühendkuningriik) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui otsemüüja müüb kaupu (edaspidi „müügi abivahendid“) käibemaksukohustuseta edasimüüjatele või kui käibemaksukohustuseta edasimüüja ostab kolmandatelt isikutelt kaupu ja teenuseid (edaspidi „kolmandatelt isikutelt saadud kaubad ja teenused“), mida need käibemaksukohustuseta edasimüüjad mõlemal juhul kasutavad oma majandustegevuses, et müüa muid kaupu, mis on samuti ostetud otsemüüjalt ja mille suhtes on kehtestatud haldusaktid vastavalt erandile, mille tegemiseks anti viimati luba otsusega [89/534] […], on sellekohased load, rakendusaktid ja/või haldusaktid asjassepuutuvate Euroopa Liidu õiguse sätete ja/või põhimõtetega vastuolus, niivõrd kuivõrd need kohustavad otsemüüjat arvestama käibemaksu maksmise kohustust vastavalt hinnale, mida käibemaksukohustuseta edasimüüja saab nende muude kaupade müügist, ilma et see käibemaksukohustuseta edasimüüja saaks niisugustelt müügi abivahenditelt ja/või kolmandate isikute kaupadelt ja teenustelt makstud käibemaksu maha arvata?

2. Kas Ühendkuningriik oli nõukogult [1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2 nimetatud] erandiks luba taotledes kohustatud komisjonile teatama, et käibemaksukohustuseta edasimüüjad peavad maksma oma majandustegevuses kasutatavatelt müügi abivahenditelt ja/või kolmandatelt isikutelt saadud kaupadelt käibemaksu ning seetõttu tuleks kõnealust erandit selle tagastamatu sisendkäibemaksu või enammakstud käibemaksu kajastamiseks kohandada?

3. Kui vastus esimesele ja teisele küsimusele või ühele neist on jaatav:
   a) Kas mõnda sellekohast luba, rakendusakti või haldusakti saab ja tuleks tõlgendada nii, et arvesse võetakse kas i) tagastamatut käibemaksu, mida niisugused käibemaksukohustuseta edasimüüjad maksavad oma majandustegevuse tarbeks kasutatavatelt müügi abivahenditelt või kolmandatelt isikutelt saadud kaupadelt ja teenustelt, või ii) välditavat maksu ületavat käibemaksu, mida kogub [maksuhaldur], või iii) võimalikku ebaausat konkurentsi, mis võib tekkida otsemüüjate, nendega seotud käibemaksukohustuseta edasimüüjate ja otsemüügiga mitte tegelevate ettevõtjate vahel?
   b) Täpsemalt:
      i) Kas Ühendkuningriigile loa andmine kõnealuse erandi tegemiseks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a oli õigusvastane?
      ii) Kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a tehtud erandi kõrval[, millele on viidatud 1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2,] on vajalik erand sama direktiivi artiklist 17? Kui vastus sellele on jaatav: kas Ühendkuningriik tegutses õigusvastaselt, kui ta ei taotlenud komisjonilt ega nõukogult luba [sellest] artiklist 17 erandi tegemiseks?
      iii) Kas Ühendkuningriik tegutseb õigusvastaselt, kui ta ei korralda käibemaksuga maksustamist nii, et otsemüüjatel võimaldatakse arvutada ümber abivahendite või kolmandatelt isikutelt saadud kaupade ja teenustega seotud käibemaks, mille käibemaksukohustuseta edasimüüjad on tasunud oma majandustegevuse tarbeks?
      iv) Kas asjassepuutuvad load, rakendusaktid ja haldusaktid on seetõttu täielikult või osaliselt kehtetud ja/või õigusvastased?
   c) Kas sobiv õiguskaitsevahend, mida kohaldab Euroopa […] Kohus või siseriiklik kohus, on:
      i) kohustada liikmesriiki kehtestama [1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2 nimetatud] erand siseriiklikus õiguses nii, et seda asjakohaselt kohandatakse seoses a) tagastamatu käibemaksuga, mida käibemaksukohustuseta edasimüüjad tasusid oma majandustegevuse tarbeks kasutatavatelt müügi abivahenditelt või kolmandatelt isikutelt saadud kaupadelt ja teenustelt, või b) välditavat maksu ületava käibemaksuga, mida kogub [maksuhaldur], või c) võimaliku ebaausa konkurentsiga, mis võib tekkida otsemüüjate, nendega seotud käibemaksukohustuseta edasimüüjate ja otsemüügiga mitte tegelevate ettevõtjate vahel; või
      ii) tuvastada, et [1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2 nimetatud] erandi lubamine ja sellest tulenevalt ka [see] erand ise on kehtetu; või
      iii) tuvastada, et siseriiklikud õigusnormid on kehtetud; või
      iv) tuvastada, et [individuaalne teade] on kehtetu; või

v) tuvastada, et Ühendkuningriik on kohustatud taotlema luba veel ühe erandi tegemiseks, et näha ette asjakohane kohandamine seoses a) tagastamatu käibemaksuga, mida käibemaksukohustuseta edasimüüjad tasusid oma majandustegevuse tarbeks kasutatavatelt müügi abivahenditelt või kolmandatelt isikutelt saadud kaupadelt ja teenustelt, või b) välditavat maksu ületava käibemaksu, mida kogub [maksuhaldur], või c) võimaliku ebaausa konkurentsiga, mis võib tekkida otsemüüjate, nendega seotud käibemaksukohustuseta edasimüüjate ja otsemüügiga mitte tegelevate ettevõtjate vahel?

4) Kas kuuenda direktiivi artikli 27 ([…] direktiivi [2006/112] artikli 395) tähenduses „maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise“ tõttu kogumata jäänud maksu summa on liikmesriigil saamata jäänud maksutulu netosumma (võttes arvesse nii makstud käibemaksu kui ka tagastatavat sisendkäibemaksu, mida saab maha arvata maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist võimaldavas struktuuris) või brutosumma (võttes arvesse üksnes makstud käibemaksu maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist võimaldavas struktuuris)?“

## *Eelotsuse küsimuste analüüs*

*Esimene küsimus*

34 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt esiteks teada, kas kuuenda direktiivi artikleid 17 ja 27 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus selle direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a tehtud selline erand, mis on kõne all põhikohtuasjas ja millele on otsusega 89/534 selle direktiivi artikli 27 alusel antud luba ja mille kohaselt on käibemaksuga maksustatavaks summaks otsemüügiga tegeleva ettevõtja puhul lõpptarbimise etapis müüdud kauba normaalväärtus, kui nimetatud kaup turustatakse selliste edasimüüjate vahendusel, kes ei ole käibemaksukohustuslased, ilma et ühel või teisel viisil võetaks arvesse sisendkäibemaksu esitlustoodetelt, mille need edasimüüjad sellelt äriühingult ostsid, ning teiseks, kas otsus 89/534 on kehtetu põhjusel, et see ei võimalda Ühendkuningriigil arvesse võtta selliste edasimüüjate tasutud sisendkäibemaksu nendelt samadelt esitlustoodetelt, mistõttu rikutakse selle otsusega proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet.

35 Eelkõige mis puudutab kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 27 tõlgendamist, siis tuleb kõigepealt tõdeda, et vastavalt otsusele 89/534 on kuuenda direktiivi artikli 27 alusel Ühendkuningriigi suhtes tehtud erandi – mis siseriiklikus õiguses on ette nähtud 1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2 – eesmärk on ära hoida maksustamise vältimist.

36 Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, tuleb siseriiklikke erimeetmeid, tõlgendada kitsalt ja need võivad kõrvale kalduda kuuenda direktiivi artiklis 11 sätestatud käibemaksuga maksustatava summa osas vaid sel määral, kui see kõnealuse eesmärgi saavutamiseks tingimata vajalik on (kohtuotsused, 10.4.1984, komisjon *vs*. Belgia, 324/82, EU:C:1984:152, punkt 29, ja 29.5.1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 24).

37 Siinkohal selgub käibemaksu aluspõhimõttest, mis tuleneb kuuenda direktiivi artiklist 2, et käibemaksu kohaldatakse igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt on maha arvatud käibemaks, millega otseselt koormati varem teostatud tehinguid, kuna õigus käibemaksusumma maha arvata on käibemaksumehhanismi lahutamatu osa ning üldjuhul ei saa seda piirata (vt selle kohta kohtuotsused, 6.7.1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, punktid 16 ja 18, ning 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 34).

38 Käesoleval juhul on kooskõlas otsuse 89/534 artikliga 1 ja sellega sarnases sõnastuses 1994. aasta seaduse lisa 6 lõikes 2 tehtud kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a erand, lubades maksuhalduril käibemaksuga maksustatava summa maksukohustuslase toodete puhul, mida ta tarnib

sellistele edasimüüjatele, kes ei ole maksukohustuslased, kindlaks määrata nende toodete jaemüügi turuväärtuse alusel. Sellest järeldub, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas maksustatakse käibemaksukohustuslast teatud määral selliste edasimüüjate asemel, kes ei ole maksukohustuslased.

39 Otsusega 89/534 loa saanud erand ei hõlma siiski mahaarvamisõigust reguleerivaid norme, mis on toodud selle direktiivi artiklites 17–20 ning mis kuuluvad käesoleval juhul seega endiselt kohaldamisele.

40 Täpsemalt ei võimalda see otsus teha erandit kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud temale teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt.

41 Selle sätte kohaselt ei saa maksu esitlustoodetelt või muudelt kaupadelt ja teenustelt, mille on saanud edasimüüjad, sõltumata sellest, kas nad on käibemaksukohustuslased või mitte, maha arvata maksust, mida võlgneb otsemüügiga tegelev äriühing, nagu Avon põhikohtuasjas, kes ei ole kolmandalt isikult saanud kaupu ega teenuseid, vaid kes vastupidi müüs esitlustooteid nendele edasimüüjatele.

42 Lisaks tuleb rõhutada, et põhikohtuasjas kõne all olevad esindajad, kes turustavad tooteid otsemüügisüsteemis, ei ole käibemaksukohustuslased ning et seega ei ole neil kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel õigust tagasi nõuda kogu maksu või osa sellest, mis nende kaubatarnijad ja teenuseosutajad neile arvel esitasid.

43 Eespool toodud kaalutlustest selgub, et esimesele küsimusele tuleb vastata, et kuuenda direktiivi artikleid 17 ja 27 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus kõnealuse direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a tehtud selline erand, mis on kõne all põhikohtuasjas ja millele on otsusega 89/534 selle direktiivi artikli 27 alusel antud luba ja mille kohaselt on käibemaksuga maksustatavaks summaks otsemüügiga tegeleva ettevõtja puhul lõpptarbimise etapis müüdud kauba normaalväärtus, kui nimetatud kaup turustatakse selliste edasimüüjate vahendusel, kes ei ole käibemaksukohustuslased, isegi kui erandiga ei võetaks ühel või teisel viisil arvesse sisendkäibemaksu esitlustoodetelt, mille need edasimüüjad sellelt äriühingult ostsid.

44 Mis puudutab otsuse 89/534 kehtivust, siis esiteks tuleb tõdeda, et selleks et käibemaksusüsteemi puudutav liidu õigusakt oleks kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, peavad selles sisalduvad sätted olema kohased ja vajalikud õigusaktiga taotletavate eesmärkide saavutamiseks ning võimalikult vähe mõjutama kuuenda direktiivi eesmärke ja põhimõtteid (vt selle kohta kohtuotsused, 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 60, ning 29.4.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 46).

45 Käesoleval juhul tuleb märkida, et otsuses 89/534 sisalduv erand järgib kooskõlas selle otsuse põhjendustega 2–4 eesmärki ära hoida maksustamise vältimist ning et erandi eesmärk on võimaldada Ühendkuningriigil lahendada käibemaksu valdkonnas teatud spetsiifilisi probleeme, mille on põhjustanud otsemüügisüsteem. Kuna nimelt viimases turustamisetapis olevad edasimüüjad ei ole maksukohustuslased, toob see süsteem kaasa olukorra, kus nende edasimüüjate tarned lõpptarbijale ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.

46 Selles osas tuleb märkida, et Euroopa Kohus on otsustanud, et mõiste „maksustamise vältimine“ puhul kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses on tegemist puhtalt objektiivse asjaoluga ning et see säte võimaldab teha erandi selle direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktis a toodud alusnormist isegi siis, kui maksukohustuslane ei tegutse kavatsusega saada maksueelist, vaid ärilistel kaalutlustel (vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, 138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punktid 21 ja 24).

47 Otsuses 89/534 sisalduv erand, mis lubab Ühendkuningriigil käibemaksuga maksustada otsemüügiga tegeleva äriühingu toodete sellise müügi lõpptarbijale, mida teostavad edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased, kusjuures maksustatav summa selle äriühingu puhul määratakse kindlaks lähtudes viimati nimetatud edasimüüjate müüdud kauba normaal- või turuväärtuse alusel, võimaldab aga ära hoida maksutulust ilmajäämise, mis sellise turustussüsteemiga kaasneb. Kõnealune erand on seega sobiv maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärgi saavutamiseks.

48 Tõepoolest ei võimalda otsus 89/534 ühel või teisel viisil arvesse võtta sisendkäibemaksu esitlustoodetelt, mille on sellised edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased, saanud otsemüügiga tegelevalt äriühingult.

49 Nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktidest 40 ja 41, kujutaks selle sisendkäibemaksu arvesse võtmine otsuse 89/534 artiklis 1 viidatud tarnete puhul siiski lubamatut erandit kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2.

50 Lisaks muudaks sisendkäibemaksu arvesse võtmine maksustatavas summas raskemaks käibemaksu kogumist selles otsuses viidatud turustamissüsteemide puhul.

51 Järelikult tuleb tõdeda, et otsus 89/534 ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärgi saavutamiseks.

52 Teiseks tuleb esile tuua, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (kohtuotsus, 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Siinkohal tuleb märkida, et asjaolu, et otsuses 89/534 ei võeta arvesse sisendkäibemaksu esitlustoodetelt, mille on omandanud edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased, selliselt otsemüügiga tegelevalt äriühingult nagu Avon põhikohtuasjas, toob kaasa olukorra, kus selle äriühingu toodete tarneahelal lasub suurem käibemaksukoormus kui selle äriühingu konkurentide toodetel. Siiski tuleb tõdeda, et selline asjaolu on vaid tagajärg, milleni viib kõnealuse äriühingu valik kasutada oma toodete turustamiseks otsemüügisüsteemi.

54 Seega arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 47 ja 48 esitatud kaalutlusi, ei saa neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et otsuse 89/534 artiklis 1 viidatud kaubatarnete puhul oleks maksustatavas summas lubatud arvesse võtta kõnealust käibemaksu.

55 Seega tuleb jõuda järeldusele, et otsus 89/534 mõjutab võimalikult vähe neutraalsuse põhimõtet.

56 Kõigist eespool toodud kaalutlustest selgub, et esimese küsimuse analüüsimisel ei ilmne ühtegi asjaolu, mis mõjutaks otsuse 89/534 kehtivust.

*Teine küsimus*

57 Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artiklit 27 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigile, kes palub erandit selle direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a, pannakse kohustus, et ta teataks komisjonile, et edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased, tasuvad käibemaksu selliste esitlustoodete soetamisel, mis on saadud otsemüügiga tegelevalt äriühingult ja mida nad kasutavad oma majandustegevuses, selleks et erandi kohaldamise tingimustes võetaks seda sisendkäibemaksu ühel või teisel viisil arvesse.

*Vastuvõetavus*

58 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et teine küsimus on vastuvõetamatu põhjusel, et esiteks ei ole see kuidagi seotud põhikohtuasja esemega, teiseks puuduvad Euroopa Kohtul vajalikud faktilised või õiguslikud andmed, et anda sellele küsimusele tarvilik vastus, ning kolmandaks on see küsimus täiesti oletuslik, kuna taotlus erandi saamiseks puudutas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunkti a, mitte aga selle direktiivi artiklit 17 seoses käibemaksu mahaarvamise õigusega.

59 Seoses sellega tuleb esile tuua, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või juhul, kui probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (kohtuotsus, 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Mis puudutab Ühendkuningriigi valitsuse esitatud esimest ja kolmandat põhjendust vastuvõetamatuse kohta, siis tuleb tõdeda, et nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 97, kui Euroopa Kohus tõlgendab kuuenda direktiivi artiklit 27 nii, et sellega kohustataks liikmesriiki, kes taotleb sellest direktiivist erandit, esitama oma taotluse põhjendamiseks konkreetset teavet, mis käesoleval juhul puudub, siis mõjutaks selline vastus otsuse 89/534 kehtivust ja seega põhikohtuasja tulemust.

61 Mis puudutab Ühendkuningriigi valitsuse esitatud teist põhjendust vastuvõetamatuse kohta, siis tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldas käesoleval juhul põhikohtuasja õiguslikku ja faktilist raamistikku piisavalt täpselt, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 viidatud huvitatud isikutel oleks võimalik esitada oma seisukohad ja Euroopa Kohtul anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus.

62 Eespool toodut arvestades tuleb teine küsimus lugeda vastuvõetavaks.

*Sisulised küsimused*

63 Kõigepealt tuleb esile tuua, et Ühendkuningriik palus kuuenda direktiivi artikli 27 alusel erandit selle direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a, milles reguleeritakse käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramist, selleks et ära hoida maksustamise vältimist, mis tuleneb niisuguste edasimüüjate poolt tarbimise lõppetapis toodete turustamisest, kes ei ole käibemaksukohustuslased.

64 Kõnealuse direktiivi artikli 27 lõikes 2 on aga ette nähtud, et liikmesriik, kes soovib teha sellest erandit, peab komisjonile esitama kõik vajalikud andmed.

65 Siinkohal tuleb rõhutada, et oma 12. juuli 1988. aasta otsuses Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383), mis muu hulgas puudutas otsuse 85/369 – mis vahepeal on asendatud sisult identse otsusega 89/534 – kehtivust, ei toonud Euroopa Kohus pärast seda, kui ta muu hulgas tõdes kohtuotsuse punktis 36, et komisjonile saadetud teates on piisavalt viidatud nõuetele, millele taotletud meede vastab, ning et see sisaldab taotletava eesmärgi tuvastamiseks kõiki olulisi andmeid, välja asjaolusid, mis mõjutaksid esimesena nimetatud otsuse kehtivust.

66 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et asjaolu, et edasimüüjad, kes ei ole käibemaksukohustuslased, tasuvad käibemaksu selliste esitlustoodete ostul, mis on saadud otsemüügiga tegelevalt äriühingult, nagu Avon põhikohtuasi, ilma et neil oleks käibemaks võimalik maha arvata, ei kujuta endast teavet, mis sellisena puudutaks palutud erandiga taotletavat eesmärki või erandi põhimehhanismi, nimelt maksustatava summa väärtuse kindlaksmääramist.

67 Edasi tuleb tuvastada, et see asjaolu on omane käibemaksusüsteemile, kuna, nagu on juba tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktides 42 ja 48, ei saa edasimüüjad, kes ei ole käibemaksukohustuslased, maha arvata maksu, mis on kajastatud neile esitatud arvel. Seetõttu ei saa järeldada, et komisjonile Ühendkuningriigi saadetud taotluses erandi tegemiseks oleks tulnud sellisest asjaolust komisjoni teavitada.

68 Lõpuks ei saa liikmesriigilt, kui ta kuuenda direktiivi artikli 27 alusel palub erandit direktiivist, nõuda, et ta täpsustaks kõiki faktilisi ja õiguslikke aspekte, mis on teataval viisil seotud olukorraga, mida ta soovib kergemaks muuta, kuid millised aspektid sellest olukorrast ei tulene.

69 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 27 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigil, kes palub erandit selle direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a, puudub kohustus, et ta teataks komisjonile, et edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased, tasuvad käibemaksu selliste esitlustoodete soetamisel, mis on saadud otsemüügiga tegelevalt äriühingult ja mida nad kasutavad oma majandustegevuses, selleks et erandi kohaldamise tingimustes võetaks kõnealust sisendkäibemaksu ühel või teisel viisil arvesse.

*Kolmas küsimus*

70 Võttes arvesse esimesele ja teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

*Neljas küsimus*

71 Oma neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 27 tähenduses maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõttu kogumata maksusumma kujutab liikmesriigi jaoks saamatajäänud maksutulu netosummat või brutosummat.

72 Selles osas tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei selgita otsuse 89/534 kehtetuse alust, mis on seotud sellise maksusumma kindlaksmääramise viisiga, mis kuuenda direktiivi artikli 27 tähenduses maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõttu on kogumata. Samuti ei täpsusta kohus põhjusi, miks nimetatud artikli tõlgendamine „maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise“ osas on tema menetluses pooleli oleva kohtuvaidluse lahendamise seisukohast oluline.

73 Nende andmete puudumise tõttu ei ole Euroopa Kohtul võimalik anda neljandale eelotsuse küsimusele tarvilikku vastust ja seetõttu tuleb see lugeda vastuvõetamatuks.

## *Kohtukulud*

74 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ, artikleid 17 ja 27 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus kõnealuse direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a tehtud selline erand, mis on kõne all põhikohtuasjas ja millele on nõukogu 24. mai 1989. aasta otsusega 89/534/EMÜ (mille kohaselt lubatakse Ühendkuningriigil kohaldada käibemaksukohustuslasena registreerimata edasimüüjate teatavate tarnete suhtes meedet, millega tehakse erand kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkt 1 alapunktist a) selle direktiivi artikli 27 alusel antud luba ning mille kohaselt on käibemaksuga maksustatavaks summaks otsemüügiga tegeleva ettevõtja puhul lõpptarbimise etapis müüdud kauba normaalväärtus, kui nimetatud kaup turustatakse selliste edasimüüjate vahendusel, kes ei ole käibemaksukohustuslased, isegi kui erandiga ei võetaks ühel või teisel viisil arvesse sisendkäibemaksu esitlustoodetelt, mille need edasimüüjad sellelt äriühingult ostsid.**

2. **Esimese küsimuse analüüsimisel ei ilmne ühtegi asjaolu, mis mõjutaks otsuse 89/534 kehtivust.**

3. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2004/7) artiklit 27 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigil, kes palub erandit selle direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunktist a, puudub kohustus, et ta teataks Euroopa Komisjonile, et edasimüüjad, kes ei ole maksukohustuslased, tasuvad käibemaksu selliste esitlustoodete soetamisel, mis on saadud otsemüügiga tegelevalt äriühingult ja mida nad kasutavad oma majandustegevuses, selleks et erandi kohaldamise tingimustes võetaks kõnealust sisendkäibemaksu ühel või teisel viisil arvesse.**

Allkirjad