TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2017. gada 14. decembrī* [i]

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts – Nodokļa bāze – 17. pants – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – 27. pants – Īpaši noteikumi, kas paredz atkāpes – Lēmums 89/534/EEK – Tirdzniecības struktūra, kuras pamatā ir preču piegāde ar tādu personu starpniecību, kas nav nodokļa maksātājas – Preces atvērta tirgus vērtības, kas noteikta tirdzniecības pēdējā stadijā, aplikšana ar nodokli – Šo personu izdevumu iekļaušana

Lieta C-305/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 25. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 30. maijā, tiesvedībā

Avon Cosmetics Ltd

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*], D. Švābi [*D. Šváby*] un M. Vilars [*M. Vilaras*] (referents),

ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 31. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Avon Cosmetics Ltd* vārdā – *D. Scorey*, *QC*, un *R. Cordara*, *QC*, ko pilnvarojusi *A. Cook*, kā arī *I. Hyde* un *S. P. Porter*, *solicitors*,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Kraehling* un *G. Brown*, kā arī *D. Robertson*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Hall*, *QC*,

– Eiropas Savienības Padomes vārdā – *J. Bauerschmidt*, kā arī *E. Moro* un *E. Chatziioakeimidou*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – angļu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios*, kā arī *R. Lyal* un *A. Lewis*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 7. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV 2004, L 27, 44. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), un tās pamatā esošo principu interpretāciju un spēkā esamību, ņemot vērā atkāpi, kas piešķirta ar Padomes 1989. gada 24. maija Lēmumu 89/534/EEK, ar kuru Apvienotajai Karalistei tiek piešķirta atļauja noteiktām piegādēm tālākpārdevējiem, kuri nav nodokļa maksātāji, piemērot tiesību normu, kas ietver atkāpi no Sestās direktīvas 11. panta [A daļas 1. punkta a) apakšpunkta] (OV 1989, L 280, 54. lpp.), un šā lēmuma spēkā esamību.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Avon Cosmetics Ltd* (turpmāk tekstā – "*Avon*") un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") par to, ka, nosakot nodokļa bāzi pievienotās vērtības nodoklim (PVN), kas *Avon* jāmaksā, piemērojot Lēmumu 89/534, nav tikuši ņemti vērā daži tālākpārdevēju, kas nav nodokļa maksātāji, izdevumi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestā direktīva kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizvietota ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

4 Sestās direktīvas 2. pantā bija paredzēts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

[..]"

5 Šīs direktīvas 4. panta 1. punktā bija paredzēts:

""Nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta."

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 11. pantu:

"A. Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

[..]."

7 Šīs pašas direktīvas 17. pantā "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" bija noteikts:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]."

8 Sestās direktīvas 27. pants bija formulēts šādi:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā piemēro nodokli, vai novērš dažus nodokļu nemaksāšanas veidus. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā piemēro nodokli, nedrīkst ietekmēt galapatēriņa posmā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad ietekme ir neliela.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, nosūta pieprasījumu Komisijai un sniedz Komisijai visu nepieciešamo informāciju. [..]

[..]"

9 Lēmuma 89/534 preambulas otrajā līdz piektajā., kā arī desmitajā un vienpadsmitajā apsvērumā ir noteikts:

"tā kā Apvienotajai Karalistei ar Lēmumu 85/369 [..], kas uzskatāms par pieņemtu 1985. gada 13. jūnijā, atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 4. punkta paredzētajai procedūrai tika atļauts divus gadus ilgā laikposmā noteikt atkāpi no Sestās direktīvas, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas;

tā kā noteiktas tirdzniecības struktūras, kuru pamatā ir preču pārdošana, ko veic nodokļa maksātāji personām, kuras nav nodokļa maksātājas, nolūkā tās pārdot tālāk mazumtirdzniecībā, izraisa nodokļa apiešanu gala patēriņa stadijā;

tā kā, lai novērstu šādu nodokļu apiešanu, Apvienotā Karaliste piemēro pasākumu, kas ļauj nodokļu iestādēm pieņemt administratīvus lēmumus ar mērķi uzlikt nodokli piegādēm, ko veic nodokļa maksātāji, kuri praktizē šādas tirdzniecības struktūras, pamatojoties uz preces atvērta tirgus vērtību mazumtirdzniecības stadijā;

tā kā minētais pasākums ir atkāpe no Sestās direktīvas 11. panta [A daļas 1. punkta a) apakšpunkta], kurā ir paredzēts, ka valsts teritorijā summa, kurai uzliek nodokli, preču piegādēm ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja vai trešās personas par šādām piegādēm;

[..]

tā kā 1988. gada 12. jūlija spriedumā [*Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un139/86, EU:C:1988:383)] Tiesa tostarp nosprieda, ka ar Sestās direktīvas 27. pantu ir atļauts noteikt tādu atkāpes pasākumu kā izskatāmais ar nosacījumu, ka izrietošo atšķirīgo attieksmi pamato objektīvi apstākļi;

tā kā, lai pārliecinātos par šī nosacījuma ievērošanu, Komisijai ir jātiek informētai par jebkādiem administratīvajiem lēmumiem, kurus ir pieņēmušas nodokļu iestādes saistībā ar attiecīgo atkāpi;

[..].” [Neoficiāls tulkojums]

10 Šī lēmuma 1. pantā ir noteikts:

“Atkāpjoties no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, Apvienotajai Karalistei ir atļauts noteikt, ka gadījumos, kad tirdzniecības struktūra, kuras pamatā ir preču piegāde ar tādu personu starpniecību, kas nav nodokļa maksātājas, izraisa nodokļa neuzlikšanu gala patēriņa stadijā, summa, par ko, piegādājot preces šādām personām, ir maksājams nodoklis, ir šo preču atvērta tirgus vērtība, kura tiek noteikta šajā stadijā.”

Apvienotās Karalistes tiesības

11 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “1994. gada likums”) 1. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis saskaņā ar šī likuma normām tiek iekasēts

(a) par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Apvienotajā Karalistē [..].”

12 Šī likuma 4. panta 1. punktā ir paredzēts:

“PVN tiek iekasēts par katru preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Apvienotajā Karalistē, ja runa ir par ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodokļa maksātājs īsteno savā ekonomiskajā darbībā.

[..]”

13 Saskaņā ar minētā likuma 19. panta 2. punktu:

“Ja piegāde tiek veikta par atlīdzību naudas izteiksmē, par tās vērtību tiek uzskatīta naudas summa, kas, pieskaitot iekasējamo PVN, ir vienāda ar atlīdzību.

[..]”

14 Šī paša likuma 6. pielikuma 2. punktā ir paredzēts:

“Ja:

(a) nodokļa maksātāja uzņēmējdarbība vai tās daļa ietver tādu preču piegādi vairākām personām, kuras ir paredzēts tālākpārdot mazumtirdzniecībā, šo pārdošanu veicot šīm vai citām personām, un

(b) šīs personas nav nodokļa maksātājas,

[nodokļu iestāde], rakstiski to paziņojot nodokļa maksātājam, var izdot rīkojumu, ka par visu tā veikto piegāžu vērtību no rīkojuma izdošanas brīža vai vēlāka datuma, kas ir norādīts rīkojumā, ir jāuzskata to atvērta tirgus mazumtirdzniecības pārdošanas vērtība."

15 Pamatojoties uz iepriekšējā punktā paredzēto atkāpi, nodokļu iestāde nosūtīja *Avon* šādu rakstveida rīkojumu (*Notice of Direction*) (turpmāk tekstā – "individuāls rīkojums"):

"Ar šo, ievērojot [1994. gada likuma 6. pielikuma 2. pantu], [nodokļu iestāde] izdod rīkojumu, ka, sākot no 1985. gada 1. jūlija, par vērtību, atsaucoties uz kuru PVN tiks iekasēts par visām ar nodokli apliekamām preču piegādēm:

(a) ko Jūs veicat attiecībā uz personām, kuras nav nodokļa maksātāji

[..]

(b) ja ir paredzēts, ka šo preču pārdošanu mazumtirdzniecībā veiks iepriekš a) apakšpunktā minētās personas vai citas personas,

ir jāuzskata to atvērta tirgus mazumtirdzniecības vērtība."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Avon* ražo un pārdod preces, kas pamatā domātas izmantošanai kosmētiskiem nolūkiem. To tirdzniecība tiek veikta ar neatkarīgu pārstāvju (turpmāk tekstā – "pārstāves") starpniecību, un gandrīz visas no tām, kuras darbojas Apvienotajā Karalistē, nav PVN maksātājas, jo viņas nav reģistrējušās šī nodokļa maksātāju reģistrā un to apgrozījums nav pietiekams, lai viņām būtu obligāti jāmaksā šis nodoklis.

17 *Avon* pārdošanu šīm pārstāvēm veic par zemāku cenu nekā *Avon* noteiktā mazumtirdzniecības cena, un par to jāmaksā PVN. Savukārt, tā kā šīm pārstāvēm nav jāmaksā nodoklis, to veiktā pārdošana mazumtirdzniecībā netiek aplikta ar PVN.

18 Šī sistēma paredz, ka starpība starp mazumtirdzniecības cenu un *Avon* pārstāvju maksāto cenu netiek aplikta ar PVN.

19 Lai labotu šo situāciju, Apvienotā Karaliste, konkrēti ar *Finance Act 1977* (1977. gada Finanšu likums), nodokļu iestādei uzticēja pilnvaras vērsties pie PVN maksātājiem ar rīkojumiem par to, lai nodoklis, kas tiem jāmaksā, tiktu aprēķināts, ņemot vērā mazumtirdzniecības cenas.

20 Saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu Apvienotā Karaliste paziņoja Eiropas Kopienu Komisijai par šo pasākumu kā par īpašu atkāpes pasākumu šī panta 1. punkta nozīmē, ko tā vēlas saglabāt pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā 1978. gada 1. janvārī.

21 Ar Padomes 1985. gada 13. jūnija Lēmumu 85/369/EEK "Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par [PVN] 27. panta piemērošana (Atļauja noteikt Apvienotās Karalistes pieprasīto atkāpi, lai varētu novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu)" (OV 1985, L 199, 60. lpp.) atkāpes pasākums tika atļauts divu gadu ilgā laikposmā, kas pēc tam tika pagarināts par vēl diviem gadiem.

22 Tiesa, kurā tika iesniegti lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu par atkāpes pasākuma, kas atļauts ar Lēmumu 85/369, īstenošanu, nekonstatēja nekādus apstākļus, kas varētu ietekmēt šā lēmuma spēkā esamību (spriedums, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs*, 138/86 un 139/86, EU:C:1988:383).

23 Ar Lēmumu 89/534 Padome pagarināja Apvienotajai Karalistei piešķirto atļauju atkāpties no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, lai izvairītos no nodokļa neuzlikšanas gala patēriņa stadijā.

24 Piemērojot 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. pantu, kas pieņemts, pamatojoties uz šo lēmumu un individuālo rīkojumu, *Avon* nodokļa bāze atbilst preču, ko tā piegādājusi personām, kuras nav nodokļa maksātājas, pārdošanas vērtībai gala patēriņa stadijā. Citiem vārdiem, saskaņā ar šo sistēmu PVN par precēm, kuras *Avon* pārdod pārstāvēm, tiek aprēķināts, nevis pamatojoties uz cenu bez nodokļa, par kuru *Avon* pārdod savas preces, bet gan pamatojoties uz cenu, par kuru, kā tiek uzskatīts, šīs pārstāves tās pārdod saviem klientiem, un šo PVN starpību uzņemas *Avon*. Tomēr praksē nodokļu iestāde veic divas šī aprēķina korekcijas, lai ņemtu vērā to, ka dažas preces savam personiskajam patēriņam nopērk pārstāves, kuras nemaksā nodokli, un ka dažas preces tās pārdod ar atlaidi.

25 *Avon* vērsās iesniedzējtiesā ar prasību atmaksāt pārmaksāto PVN par kopējo summu aptuveni 14 miljonu sterliņu mārciņu (GBP) (aptuveni 15 792 000 euro) apmērā ar pamatojumu, ka nodokļu sistēmā, kas tai piemērojama, pamatojoties uz individuālo rīkojumu, nav ņemts vērā nodoklis par pārstāvju samaksāto prezentācijas nolūkiem paredzēto produktu – kuri domāti, lai pārstāvēm palīdzētu palielināt pārdošanas apjomus un kurus *Avon* tām pārdod ar lielāku atlaidi nekā citam precēm piemērotā – iegādes cenu. *Avon* uzskata, ka, tā kā šo preču pirkšana ir komercdarbības izdevumi, tad, ja šīm pārstāvēm būtu nodokļa maksātāju statuss, tās varētu atskaitīt PVN par šiem pirkumiem.

26 Tādējādi individuālais rīkojums pārsniedzot izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamo un paredzot PVN pārmaksāšanu tāpēc, ka netiek veikta korekcija, lai ņemtu vērā PVN, ko pārstāves samaksājušas, iegādājoties prezentācijas nolūkiem paredzētos produktus. Tādējādi tiekot aizskarts samērīguma, vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes princips, kā arī tiekot radīta nelabvēlīga konkurences situācija starp *Avon* un uzņēmējiem, kuri izmanto tradicionālās pārdošanas metodes un kuri neuzņemas šo PVN maksājumu.

27 *Avon* apgalvo arī, ka savā pieteikumā Komisijai par atkāpes piešķiršanu Apvienotā Karaliste neesot sniegusi visu nepieciešamo informāciju Sestās direktīvas 27. panta 2. punkta nozīmē, lai gan problēma par atšķirīgu attieksmi attiecībā uz prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem piemērojamo PVN bija jau zināma. Tādējādi prasība, ko tā ir cēlusi iesniedzējtiesā, būtībā ir vērsta uz to, lai maksājamais PVN tiktu pielāgots tā, lai tiktu ņemts vērā šiem prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem piemērojamais PVN, un pakārtoti – lai Lēmums 89/534, 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punkts un individuālais rīkojums tiktu atzīti par spēkā neesošiem.

28 Nodokļu iestāde atgādina, ka šī tiesību norma ir domāta, lai novērstu ienākumu zudumu par tādu pārdošanu, kuras mazumtirdzniecības cenai nav piemērojams PVN. Tā uzskata, ka tas, ka netiek ņemts vērā PVN, ko pārstāves samaksājušas, lai iegādātos prezentācijas nolūkiem paredzētos produktus, neaizskar samērīguma, vienlīdzīgas attieksmes, kā arī neitralitātes principus un neizkropļo konkurenci, jo *Avon* ir izvēlējusies darbības struktūru un pieeju tirgum, kas atšķiras no tradicionālajiem tālākpārdevējiem, un ka *Avon* un šie tālākpārdevēji darbojas atšķirīgos tirgos, pat ja to tirgotās preces ir līdzīgas. Šie apstākļi pamatojot atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā.

29 Turklāt šī iestāde uzskata, ka nav nevajadzīgi jāsarežģī PVN aprēķināšana un iekasēšana nodokļa maksātājiem vai nodokļu iestādēm. *Avon* argumentu akceptēšana nozīmētu uzlikt pārstāvēm, kas nav nodokļa maksātājas, būtisku administratīvu slogu.

30 Nodokļu iestāde apgalvo, ka tā nevar interpretēt 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktu tādējādi, ka *Avon* varētu atskaitīt PVN, ko pārstāves samaksājušas par prezentācijas nolūkiem paredzēto produktu iegādi, izņemot, ja [šī iestāde] pārsniegtu Padomes doto atļauju, savus tiesību aktus un principu, saskaņā ar kuru izņēmums no PVN parastā mehānisma ir jāinterpretē šauri.

31 Ar 2014. gada 19. februāra starpspriedumu iesniedzējtiesa uzskatīja, ka Lēmuma 89/534 formulējums, kas pārņemts 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktā, neļauj ņemt vērā nodokli, kuru pārstāves samaksājušas par prezentācijas nolūkiem paredzēto produktu iegādi, tādējādi liekot rasties "paliekošam" nodoklim ["sticking" *tax*], proti, priekšnodoklim, kurš nav atgūstams. No tā iesniedzējtiesa secināja, ka šī pēdējā tiesību norma rada negodīgu konkurenci starp *Avon* un tādām struktūrām, kuras pārdod ar tādu mazumtirgotāju starpniecību, kuri ir nodokļa maksātāji. Tādējādi 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punkts pārsniedzot to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu tā mērķi – novērst izvairīšanos no maksāšanas.

32 Uzskatot, ka šajā tiesību normā ir pārņemts Lēmumā 89/534 izmantotais formulējums, un šaubīdamās par šā lēmuma spēkā esamību, it īpaši, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, iesniedzējtiesa uzskata par atbilstošu šajā ziņā vērsties Tiesā.

33 Šajos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai gadījumā, ja tiešais pārdevējs pārdod preces (turpmāk tekstā – "pārdošanas atbalsta materiāli") tālākpārdevējiem, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji, vai tālākpārdevējs, kurš nav reģistrēts nodokļa maksātājs, iegādājas no trešajām personām preces un pakalpojumus (turpmāk tekstā – "trešo personu preces un pakalpojumi"), ko abos gadījumos tālākpārdevēji, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, izmanto, lai atbalstītu savu saimniecisko darbību, kas ietver citu preču pārdošanu, kuras arī tiek iegādātas no tiešā pārdevēja un kurām tiek piemērotas administratīvās vienošanās, kas ir pieņemtas atbilstoši atkāpei, kuras ieviešana pēdējo reizi ir apstiprināta ar [..] Lēmumu [89/534] [..], attiecīgās atļaujas, īstenošanas tiesiskais regulējums un/vai administratīvās vienošanās, ciktāl tajos ir paredzēts, ka tiešajam pārdevējam ir jāatskaitās par nodokli par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem attiecībā uz tālākpārdevēju, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji, citu preču pārdošanas cenām, nesamazinot tālākpārdevēja, kurš nav reģistrēts nodokļa maksātājs, samaksāto PVN par pārdošanas atbalsta materiāliem un/vai trešo personu precēm un pakalpojumiem, ir pretrunā kādai no attiecīgajām Savienības tiesību normām un/vai principiem?

2) Vai Apvienotajai Karalistei, lūdzot Padomes atļauju ieviest [1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktā paredzēto] atkāpi, bija pienākums informēt Komisiju par to, ka tālākpārdevējiem, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, par pārdošanas atbalsta pasākumu un/vai trešo personu preču un pakalpojumu pirkumiem, kas ir veikti viņu saimnieciskās darbības nolūkos, ir radies PVN, un ka tādējādi tiesiskais regulējums par atkāpi būtu jāpielāgo, lai atspoguļotu šo neatgūstamo priekšnodokli vai pārmaksāto nodokli par piegādātajām precēm un pakalpojumiem?

3) Apstiprinošas atbildes uz pirmo un/vai otro jautājumu gadījumā:
   a) Vai kāda no atbilstošajām atļaujām, īstenošanas tiesiskais regulējums vai administratīvās vienošanās var tikt interpretēti un būtu jāinterpretē tādējādi, ka ir jāņem vērā i) neatgūstamais PVN, ko tālākpārdevēji, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, ir samaksājuši par pārdošanas atbalsta materiāliem vai trešo personu precēm un pakalpojumiem, ko tie ir izmantojuši savas saimnieciskās darbības vajadzībām, vai ii) pārmaksātā PVN summa attiecībā pret [nodokļu iestādes] neiekasēto nodokļa summu nodokļa apiešanas dēļ, vai iii) iespējamā negodīgā konkurence, kas varētu rasties tiešo pārdevēju, to tālākpārdevēju, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, un netiešās pārdošanas uzņēmēju starpā?
   b)
      i) Vai atļauja Apvienotajai Karalistei ieviest atkāpi no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta bija prettiesiska?
      ii) Vai līdz ar atkāpi no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta[, kas paredzēta 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktā,] ir jāparedz arī atkāpe no tās 17. panta? Ja tas tā ir, vai Apvienotā Karaliste, nelūdzot Komisijai vai Padomei atļauju ieviest atkāpi no 17. panta, ir rīkojusies prettiesiski?

iii) Vai Apvienotā Karaliste rīkojas prettiesiski, nepiemērojot PVN tādējādi, ka tiešajiem pārdevējiem tiek sniegta iespēja atgūt tālākpārdevēju, kuri nav nodokļa maksātāji, samaksāto PVN priekšnodokli vai nu par pārdošanas atbalsta materiāliem, vai trešo personu precēm un pakalpojumiem, ko tie ir izmantojuši savas saimnieciskās darbības vajadzībām?

iv) Vai tāpēc attiecīgās atļaujas, īstenošanas tiesiskais regulējums vai administratīvās vienošanās nav spēkā un/vai ir prettiesiskas pilnībā vai kādā to daļā?

c) Vai pienācīgs tiesiskās aizsardzības līdzeklis šajā situācijā būtu, ja [..] Tiesa vai valsts tiesa:

i) noteiktu dalībvalstij pienākumu īstenot [1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktā paredzēto] atkāpi savās valsts tiesībās, paredzot atbilstošus pielāgojumus attiecībā uz visu a) neatgūstamo PVN summu, ko tālākpārdevēji, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, ir samaksājuši par pārdošanas atbalsta materiāliem vai trešo personu precēm un pakalpojumiem, ko tie ir izmantojuši savā saimnieciskajā darbībā, vai b) pārmaksātā PVN summu attiecībā pret [nodokļu iestādes] neiekasēto nodokļa summu nodokļa apiešanas dēļ, vai iii) iespējamo negodīgo konkurenci, kas varētu rasties tiešo pārdevēju, to tālākpārdevēju, kuri nav nodokļa maksātāji, un netiešās pārdošanas uzņēmēju starpā, vai

ii) atzītu, ka atļauja ieviest [1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktā paredzēto] atkāpi un attiecīgi pati atkāpe nav spēkā, vai

iii) atzītu, ka valsts tiesiskais regulējums nav spēkā, vai

iv) atzītu, ka [individuālais rīkojums] nav spēkā, vai

v) atzītu, ka Apvienotajai Karalistei ir jālūdz atļauja turpmākas atkāpes paredzēšanai, lai nodrošinātu atbilstošus pielāgojumus saistībā ar visu a) neatgūstamo PVN summu, ko tālākpārdevēji, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, ir samaksājuši par pārdošanas atbalsta materiāliem vai trešo personu precēm un pakalpojumiem, ko tie ir izmantojuši savā saimnieciskajā darbībā, vai b) pārmaksātā PVN summu attiecībā pret [nodokļu iestādes] neiekasēto nodokļa summu nodokļa apiešanas dēļ, vai c) iespējamo negodīgo konkurenci, kas varētu rasties tiešo pārdevēju, to tālākpārdevēju, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, un netiešās pārdošanas uzņēmēju starpā?

4) Vai Sestās direktīvas 27. pantā (Direktīvas [2006/112] 395. pants) minētā "nodokļu nemaksāšana vai apiešana" ir jāuzskata par nodokļa neto zaudējumiem dalībvalstij (ņemot vērā gan par piegādātajām precēm un pakalpojumiem samaksāto nodokli, gan atgūstamo priekšnodokli struktūrā, kurā pastāv iespēja nemaksāt vai apiet nodokli) vai par nodokļa bruto zaudējumiem dalībvalstij (ņemot vērā tikai nodokli par piegādātajām precēm un pakalpojumiem struktūrā, kurā pastāv iespēja nemaksāt vai apiet nodokli)?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

34 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, pirmkārt, vai Sestās direktīvas 17. un 27. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu atkāpes pasākumu no minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta kā pamatlietā, kas atbilstoši šīs direktīvas 27. punktam ir atļauts ar Lēmumu 89/534 un saskaņā ar kuru tiešās pārdošanas sabiedrības PVN nodokļa bāze ir tādu preču atvērta tirgus vērtība, kuras tiek pārdotas galapatēriņa stadijā, ja šīs preces tiek pārdotas ar tālākpārdevēju, kuri nemaksā PVN, starpniecību, nekādā veidā neņemot vērā PVN priekšnodokli par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko šie tālākpārdevēji iegādājas no šīs sabiedrības, un, otrkārt, vai Lēmums 89/534 ir spēkā neesošs tāpēc, ka tas neļauj Apvienotajai Karalistei ņemt vērā PVN priekšnodokli, ko šie tālākpārdevēji ir samaksājuši par šiem pašiem prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, un vai tādējādi ar to netiek pārkāpti samērīguma un nodokļu neitralitātes principi.

35 Kas attiecas it īpaši uz Sestās direktīvas 17. un 27. panta interpretāciju, vispirms ir jāatzīst, ka saskaņā ar Lēmumu 89/534 atkāpe, kas Apvienotajai Karalistei ir atļauta atbilstoši Sestās direktīvas 27. pantam un kas tās tiesību aktos ir paredzēta 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktā, ir domāta, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

36 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, valsts atkāpes, lai novērstu krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir jāinterpretē šauri, un ar tām var atkāpties no Sestās direktīvas 11. pantā noteiktā PVN iekasēšanas principa var atkāpties tikai tiktāl, cik tas ir noteikti nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (spriedumi, 1984. gada 10. aprīlis, Komisija/Beļģija, 324/82, EU:C:1984:152, 29. punkts, un 1997. gada 29. maijs, *Skripalle*, C-63/96, EU:C:1997:263, 24. punkts).

37 Šajā ziņā saskaņā ar pamatprincipu, kas raksturīgs PVN sistēmai un kas izriet no Sestās direktīvas 2. panta, PVN ir piemērojams par katru ražošanas vai izplatīšanas darījumu, atskaitot PVN, kas samaksāts par iepriekš veiktajiem darījumiem, un tiesības uz atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1995. gada 6. jūlijs, *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, 16. un 18. punkts, kā arī 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi*, C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 34. punkts).

38 Šajā gadījumā atbilstoši Lēmuma 89/534 1. pantam un ar tam līdzīgi formulēto 1994. gada likuma 6. pielikuma 2. punktu tiek izdarīta atkāpe no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, ļaujot nodokļu iestādei noteikt nodokļu maksātāja PVN nodokļa bāzi precēm, ko tas piegādā tālākpārdevējiem, kas nav nodokļa maksātāji, atsaucoties uz šo preču atvērta tirgus mazumtirdzniecības pārdošanas vērtību. No tā izriet, ka tādā situācijā kā pamatlietā PVN maksātājs zināmā mērā maksā nodokli tālākpārdevēju, kas nav nodokļa maksātāji, vietā.

39 Ar Lēmumu 89/534 atļautā atkāpe tomēr neattiecas uz noteikumiem, kas reglamentē tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kuras ir ietvertas šīs direktīvas 17.–20. pantā un tādējādi šajā gadījumā joprojām ir piemērojamas.

40 Konkrētāk, ar to nav atļauts atkāpties no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, ir tiesīgs atskaitīt PVN, kas valsts teritorijā maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.

41 Atbilstoši šai tiesību normai nodoklis par prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem vai citām precēm vai pakalpojumiem, ko iegādājušies tālākpārdevēji, nevar tikt atskaitīts no nodokļa, kas jāmaksā tiešās pārdošanas sabiedrībai, tādai kā *Avon* pamatlietā, kura no trešajām personām nav iegādājusies nekādas preces vai pakalpojumus, bet, gluži pretēji, kas attiecas uz prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem, ir tos pārdevusi šiem tālākpārdevējiem.

42 Turklāt jāuzsver, ka pārstāves pamatlietā, kuras pārdod preces tiešās pārdošanas sistēmas ietvaros, nav PVN maksātājas un ka tādējādi viņām atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam nav tiesību atgūt visu vai daļu no nodokļa, kas tām bijis jāmaksā to preču piegādātājiem vai pakalpojumu sniedzējiem.

43 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. un 27. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādu atkāpes pasākumu no minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta kā pamatlietā, kas atbilstoši šīs direktīvas 27. punktam ir atļauts ar Lēmumu 89/534 un saskaņā ar kuru tiešās pārdošanas sabiedrības PVN nodokļa bāze ir tādu preču atvērta tirgus vērtība, kuras tiek pārdotas galapatēriņa stadijā, ja šīs preces tiek pārdotas ar tālākpārdevēju, kuri nemaksā PVN, starpniecību, pat tad, ja ar šo atkāpes pasākumu nekādā veidā netiek ņemts vērā PVN priekšnodoklis par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko šie tālākpārdevēji iegādājas no šīs sabiedrības.

44 Attiecībā uz Lēmuma 89/534 spēkā esamību, pirmkārt, jāatgādina, ka, lai Savienības tiesību akts par PVN sistēmu atbilstu samērīguma principam, tajā ietvertajām tiesību normām ir jābūt nepieciešamām un piemērotām tā izvirzīto mērķu sasniegšanai un pēc iespējas mazāk jāietekmē Sestās direktīvas mērķi un principi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi*, C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 60. punkts, un 2004. gada 29. aprīlis, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, 46. punkts).

45 Šajā gadījumā jānorāda, ka Lēmumā 89/534 ietvertā atkāpes pasākuma mērķi saskaņā ar tā preambulas otro līdz ceturto apsvērumu ir novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ka tas ir paredzēts, lai ļautu Apvienotajai Karalistei vērsties pret noteiktām konkrētām problēmām, kuras attiecībā uz PVN ir radījusi tiešās pārdošanas sistēma. Tā kā tirdzniecības pēdējā stadijā ir iesaistīti tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, šī sistēma nozīmē, ka piegādes, ko šie tālākpārdevēji veic galapatērētājam, netiek apliktas ar šo nodokli.

46 Šajā ziņā jānorāda, ka Tiesa ir nospriedusi, ka "nodokļu nemaksāšana" Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē atbilst tīri objektīvam fenomenam un ka šī tiesību norma ļauj paredzēt atkāpi no šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā pamatnoteikuma pat tad, ja nodokļa maksātāja darbības tiek veiktas bez jebkāda nodoma gūt nodokļu priekšrocību, bet gan komerciālu apsvērumu dēļ (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs*, 138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 21. un 24. punkts).

47 Ciktāl Lēmumā 89/534 ietvertais atkāpes pasākums Apvienotajai Karalistei atļauj aplikt ar PVN tādu tiešās tirdzniecības sabiedrības preču pārdošanu galapatērētājiem, kuru veic tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, nosakot šīs sabiedrības nodokļa bāzi, ņemot vērā šo pēdējo pārdoto preču parasto vai tirgus vērtību, tas ļauj izvairīties no nodokļu ieņēmumu zaudēšanas, kas izriet no šādas tirdzniecības sistēmas. Tādējādi šāds pasākums šķiet esam piemērots, lai sasniegtu tādu mērķi kā cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

48 Ir taisnība, ka, Lēmums 89/534 nekādā veidā neļauj ņemt vērā PVN priekšnodokli, kas samaksāts par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko šie tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, iegādājas no šīs tiešās pārdošanas sabiedrības.

49 Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 40. un 41. punkta, šī samaksātā PVN priekšnodokļa ņemšana vērā attiecībā uz nodokļa bāzi Lēmuma 89/534 1. pantā minētajām piegādēm būtu neatļauta atkāpe no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta.

50 Turklāt šī samaksātā PVN priekšnodokļa ņemšana vērā attiecībā uz nodokļa bāzi sarežģītu PVN iekasēšanu attiecībā uz tirdzniecības sistēmām, kuras skar šis lēmums.

51 Tādējādi ir jāuzskata, ka Lēmums 89/534 nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

52 Otrkārt, jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips it īpaši nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi aplūkot līdzīgas preces vai pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (spriedums, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Šajā ziņā jānorāda, ka tas, ka Lēmumā 89/534 netiek ņemts vērā PVN priekšnodoklis, kas samaksāts par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, iegādājas no tādas tiešās pārdošanas sabiedrības kā *Avon* pamatlietā, izraisa to, ka šīs sabiedrības preču piegādes ķēdē ir lielāks PVN slogs nekā tas, kas tiek maksāts par tās konkurentu precēm. Tomēr jākonstatē, ka šāds apstāklis ir vien rezultāts šādas sabiedrības izvēlei tirgot savas preces, izmantojot tiešās pārdošanas sistēmu.

54 Tādējādi, ņemot vērā šā sprieduma 47. un 48. punktā izklāstītos argumentus, nodokļu neitralitātes princips nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas atļautu ņemt vērā šo PVN attiecībā uz nodokļa bāzi Lēmuma 89/534 1. pantā minētajām piegādēm.

55 Līdz ar to ir jāuzskata, ka Lēmums 89/534 ir tāds, ar kuru neitralitātes princips tiek ietekmēts, cik vien maz iespējams.

56 No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka pirmā jautājuma pārbaudē nav atklāts neviens elements, kas varētu ietekmēt Lēmuma 89/534 spēkā esamību.

Par otro jautājumu

57 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 27. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas prasa, lai dalībvalsts, kura lūdz atļauju atkāpties no šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, informētu Komisiju, ka tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, maksā PVN par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko tie nopērk no tiešās pārdošanas sabiedrības un kas tiek izmantoti to saimnieciskās darbības vajadzībām, lai sīki izstrādātajos noteikumos par atkāpes pasākumu vienā vai otrā veidā tiktu ņemts vērā šis samaksātais priekšnodoklis.

Par pieņemamību

58 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka otrais jautājums ir nepieņemams, jo, pirmkārt, tam nav nekāda sakara ar pamatlietas priekšmetu, otrkārt, Tiesas rīcībā nav nepieciešamās informācijas par faktiem un tiesībām, lai varētu noderīgi atbildēt uz šo jautājumu, un, treškārt, šis jautājums ir pilnībā hipotētisks, jo lūgums atļaut paredzēt atkāpi attiecās uz Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, nevis uz šīs direktīvas 17. pantu par tiesībām uz PVN atskaitīšanu.

59 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi atbilstoši pašas noteiktajam tiesiskajam regulējumam un faktiskajiem apstākļiem, kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, ir piemērojams atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo ziņu par faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Kas attiecas uz pirmo un trešo Apvienotās Karalistes izvirzīto nepieņemamības iemeslu, ir pietiekami atgādināt, kā secinājumu 97. punktā norādījis ģenerāladvokāts, ka, ja Tiesa interpretētu Sestās direktīvas 27. pantu kā tādu, kas dalībvalstij, kura lūdz atļauju ieviest atkāpi, prasa sava lūguma pamatojumam sniegt konkrētu informāciju – kuras šajā gadījumā iztrūkst –, tad šāda atbilde varētu ietekmēt Lēmuma 89/534 spēkā esamību un tādējādi – pamatlietas iznākumu.

61 Kas attiecas uz otro Apvienotās Karalistes izvirzīto nepieņemamības iemeslu, jāatzīst, ka iesniedzējtiesa šajā gadījumā tiesisko regulējumu un faktiskos apstākļus pamatlietā ir izklāstījusi pietiekami precīzi, lai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām ļautu sniegt savus apsvērumus un Tiesai – lietderīgi atbildēt uz tai uzdotajiem jautājumiem.

62 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka otrais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

63 Iesākumā jāatgādina, ka Apvienotā Karaliste atbilstoši Sestās direktīvas 27. pantam lūdza atļauju atkāpties no šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, kurā ir paredzēti noteikumi par PVN nodokļa bāzes noteikšanu, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas tādas preču tirdzniecības galapatēriņa stadijā dēļ, ko veic tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji.

64 Saskaņā ar šīs direktīvas 27. panta 2. punktu dalībvalsts, kas vēlas ieviest atkāpes no tās, sniedz Komisijai visu nepieciešamo informāciju.

65 Šajā ziņā jāuzsver, ka 1988. gada 12. jūlija spriedumā *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383) attiecībā it īpaši uz Lēmuma 85/369 – kurš starplaikā bija aizstāts ar būtībā identisku Lēmumu 89/534 – spēkā esamību Tiesa nekonstatēja apstākļus, kas varētu ietekmēt šā pirmā lēmuma spēkā esamību, pirms tam šā sprieduma 36. punktā konstatējusi, ka paziņojumā Komisijai bija pietiekamas atsauces uz vajadzībām, kuras tika risinātas ar lūgtu pasākumu, un ka tas ietvēra visus izvirzītā mērķa noteikšanai vajadzīgos elementus.

66 Šajā kontekstā vispirms ir jānorāda, ka nešķiet, ka tas, ka tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, maksā PVN par prezentācijas nolūkiem paredzētu izstrādājumu iegādi, ko tie nopērk no tiešās pārdošanas sabiedrības, tādas kā *Avon* pamatlietā, un nevar to atskaitīt, būtu informācija, kura pati par sevi būtu saistīta ar lūgtās atkāpes izvirzīto mērķi vai ar atkāpes pamatmehānismu, proti, nodokļa bāzes vērtības noteikšanu.

67 Turpinājumā jāatzīst, ka šis apstāklis ir PVN sistēmai piemītošs, jo, kā jau minēts šā sprieduma 42. un 48. punktā, tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, nevar izmantot nekādas tiesības atskaitīt nodokli, kas viņiem ir bijis jāmaksā. Tādējādi nevar uzskatīt, ka par šādu apstākli būtu bijusi jāinformē Komisija līdz ar lūgumu par atkāpes noteikšanu, ko tai iesniedza Apvienotā Karaliste.

68 Visbeidzot no dalībvalsts nevar prasīt, lai tad, kad atbilstoši Sestās direktīvas 27. pantam tā lūdz atļauju no tās atkāpties, tā precizētu visus faktiskos un juridiskos aspektus, kam ir zināms sakars ar situāciju, kuru ar to tiek mēģināts labot, bet kas nav tās rezultāts.

69 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 27. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neprasa, lai dalībvalsts, kura lūdz atļauju atkāpties no šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, informētu Komisiju, ka tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, maksā PVN par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko tie nopērk no tiešās pārdošanas sabiedrības un kas tiek izmantoti to saimnieciskās darbības vajadzībām, lai sīki izstrādātajos noteikumos par atkāpes pasākumu vienā vai otrā veidā tiktu ņemts vērā šis samaksātais priekšnodoklis.

Par trešo jautājumu

70 Ņemot vērā atbildes uz pirmo un otro jautājumu, atbilde uz trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par ceturto jautājumu

71 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas Sestās direktīvas 27. panta nozīmē dēļ neiekasētā nodokļa summa atbilst nodokļa neto zaudējumiem dalībvalstij vai nodokļa bruto zaudējumiem dalībvalstij.

72 Šajā ziņā jānorāda, ka iesniedzējtiesa nenorāda ne uz vienu Lēmuma 89/534 spēkā neesamības pamatu, kas būtu saistīts ar nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas Sestās direktīvas 27. panta nozīmē dēļ neiekasētā nodokļa summas noteikšanas veidu. Tā arī neprecizē iemeslus, kuru dēļ šā panta, ciktāl tas attiecas uz "nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu", interpretācijai būtu nozīme tās izskatāmās lietas iznākumā.

73 Ņemot vērā šo norāžu neesamību, Tiesa nevar sniegt lietderīgu atbildi uz ceturto jautājumu, kas tātad ir atzīstams par nepieņemamu.

Par tiesāšanās izdevumiem

74 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK, 17. un 27. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādu atkāpes pasākumu no minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta kā pamatlietā, kas atbilstoši šīs direktīvas 27. punktam ir atļauts ar Padomes 1989. gada 24. maija Lēmumu 89/534/EEK, ar kuru Apvienotajai Karalistei tiek piešķirta atļauja noteiktām piegādēm tālākpārdevējiem, kuri nav nodokļa maksātāji, piemērot tiesību normu, kas ietver atkāpi no Sestās direktīvas 11. panta [A daļas 1. punkta a) apakšpunkta], un saskaņā ar kuru tiešās pārdošanas sabiedrības pievienotās vērtības nodokļa (PVN) nodokļa bāze ir tādu preču atvērta tirgus vērtība, kuras tiek pārdotas galapatēriņa stadijā, ja šīs preces tiek pārdotas ar tālākpārdevēju, kuri nemaksā PVN, starpniecību, pat tad, ja ar šo atkāpes pasākumu nekādā veidā netiek ņemts vērā PVN priekšnodoklis par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko šie tālākpārdevēji iegādājas no šīs sabiedrības;

2) pirmā jautājuma izskatīšanā nav atklājies nekas tāds, kas spētu ietekmēt Lēmuma 89/534 spēkā esamību;

3) Direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 2004/7, 27. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neprasa, lai dalībvalsts, kura lūdz atļauju atkāpties no šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, informētu Eiropas Komisiju, ka tālākpārdevēji, kas nav nodokļa maksātāji, maksā PVN par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem, ko tie nopērk no tiešās pārdošanas sabiedrības un kas tiek izmantoti to saimnieciskās darbības vajadzībām, lai sīki izstrādātajos noteikumos par atkāpes pasākumu vienā vai otrā veidā tiktu ņemts vērā šis samaksātais priekšnodoklis.

[Paraksti]

i — Teksta sākumā atslēgvārdos pēc sākotnējās elektroniskās publikācijas ir veikti valodnieciski labojumi (novērsta tehniska kļūda).