TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunktis – Apmokestinamoji vertė – 17 straipsnis – Teisė į atskaitą – 27 straipsnis – Specialios leidžiančios nukrypti nuostatos – Sprendimas Nr. 89/534/EEB – Prekybos sistema, pagrįsta prekių tiekimu tarpininkaujant asmenims, kurie neprivalo būti apmokestinti – Apmokestinimas pagal prekės atviros rinkos kainą, nustatytą galutiniame prekybos etape – Minėtų asmenų patirtų išlaidų įtraukimas“

Byloje C-305/16

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) 2016 m. gegužės 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Avon Cosmetics Ltd**

prieš

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ir M. Vilaras (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė M. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. gegužės 31 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Avon Cosmetics Ltd*, atstovaujamos QC D. Scorey ir R. Cordara, įgaliotų solisitorių A. Cook ir I. Hyde ir S. P. Porter,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Kraehling ir G. Brown ir D. Robertson, padedamų QC M. Hall,

– Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos J. Bauerschmidt ir E. Moro ir E. Chatziioakeimidou,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, R. Lyal ir A. Lewis,

* Proceso kalba: anglų.

susipažinęs su 2017 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

## Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, 2004, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 7; toliau – Šeštoji direktyva), ir ją reguliuojančių principų aiškinimo, atsižvelgiant į 1989 m. gegužės 24 d. Tarybos sprendimu Nr. 89/534/EEB dėl leidimo Jungtinei Karalystei taikyti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio [A skirsnio 1 punkto a papunkčio] nukrypstančią nuostatą tam tikrų neapmokestinamų perpardavėjų vykdomiems tiekimams (OL L 280, 1989, p. 54) leistą taikyti nukrypstančią nuostatą.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Avon Cosmetics Ltd* (toliau – *Avon*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl to, kad nebuvo atsižvelgta į kai kurias neapmokestinamų perpardavėjų išlaidas, siekiant nustatyti *Avon* mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamąją vertę pagal Sprendimą Nr. 89/534.

### *Teisinis pagrindas*

*Sąjungos teisė*

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje buvo nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

<…>“

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

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

6 Šios direktyvos 11 straipsnyje nustatyta:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

<…>“

7 Tos pačios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<…>“

8 Šeštosios direktyvos 27 straipsnis buvo suformuluotas taip:

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

2. Valstybė narė, norinti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, siunčia paraišką Komisijai ir jai suteikia visą būtiną informaciją. <…>

<…>“

9 Sprendimo Nr. 89/534 antroje–penktoje ir devintoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„kadangi pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 4 dalyje numatytą procedūrą Sprendimu Nr. 85/369 <…>, kuris laikomas priimtu 1985 m. birželio 13 d., Jungtinei Karalystei buvo leista dvejus metus taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos, siekiant kovoti prieš mokesčių vengimą;

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

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

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

<…>

kadangi 1988 m. liepos 12 d. Sprendime [*Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383)] Teisingumo Teismas, be kita ko, konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsniu leidžiama priimti tokią kaip aptariama nukrypti leidžiančią nuostatą, su sąlyga, kad skirtinga apmokestinimo tvarka būtų objektyviai pateisinama;

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

<…>“

10 Šio sprendimo 1 straipsnyje nustatyta:

„Jungtinei Karalystei leidžiama, nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio [A skirsnio 1 dalies a punkto], numatyti, kad, kai dėl prekybos sistemos, kuri grindžiama prekių tiekimu per neapmokestinamuosius asmenis, galutinio vartojimo etapas neapmokestinamas, prekių tiekimo tokiems asmenims apmokestinamąja verte laikoma tame etape nustatyta prekių atviros rinkos kaina.“

*Jungtinės Karalystės teisė*

11 *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. PVM įstatymas, toliau – 1994 m. įstatymas) 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pagal šio įstatymo nuostatas PVM apmokestinamas:

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

12 Šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM apmokestinamas kiekvienas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, atliktas Jungtinėje Karalystėje, jei tai apmokestinamasis tiekimas ar teikimas, kurį atlieka apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą.

<…>“

13 Pagal šio įstatymo 19 straipsnio 2 dalį:

„Jeigu prekės tiekiamos arba paslaugos teikiamos už atlygį pinigais, tokių prekių arba paslaugų verte turi būti laikoma tokia suma, kuri, atėmus mokėtiną PVM, lygi atlygiui.

<…>“

14 To paties įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Tuo atveju, kai:

(a) visą apmokestinamojo asmens veiklą arba jos dalį sudaro prekių tiekimas tam tikram skaičiui asmenų, kurie patys arba per kitus asmenis parduoda tokias prekes mažmeninėje rinkoje; ir

(b) šie asmenys neapmokestinami,

[mokesčių administratorius] gali nuspręsti, kad jei apmokestinamasis asmuo gaus rašytinį pranešimą arba nuo pranešime nurodytos datos visų tokių jo atliktų tiekimų verte bus laikoma pardavimo mažmeninėje rinkoje kaina.“

15 Remdamasis minėta nukrypti leidžiančia nuostata mokesčių administratorius pateikė rašytinį pranešimą *Avon* (*Notice of Direction*) (toliau – individualus pranešimas), jis buvo išdėstytas taip:

„Pagal [1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalį] [mokesčių administratorius] nurodo, kad po 1985 m. liepos 1 d. verte, į kurią atsižvelgiant skaičiuojamas PVM nuo apmokestinamojo prekių tiekimo:

(a) kurį jūs vykdote asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys; <…>

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

laikoma pardavimo mažmeninėje rinkoje kaina.“

### *Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai*

16 *Avon* gamina ir parduoda produktus, iš esmės skirtus kosmetiniam naudojimui. Mažmeninėje rinkoje jie parduodami tarpininkaujant nepriklausomoms atstovėms (toliau – atstovės), iš kurių beveik visos Jungtinėje Karalystėje nėra apmokestinamos PVM, nes neįtrauktos į šio mokesčio mokėtojų registrą ir nepasiekia pakankamos apyvartos, kad kiltų pareiga jas apmokestinti.

17 *Avon* parduoda produktus šioms atstovėms sumažinta kaina, palyginti su *Avon* numatyta mažmenine kaina, ir šis pardavimas yra apmokestinamas PVM. Tačiau dėl to, kad minėtos atstovės nėra apmokestinamos, jų vykdomi pardavimo sandoriai mažmeninėje rinkoje neapmokestinami PVM.

18 Ši sistema reiškia, kad skirtumas tarp pardavimo mažmeninėje rinkoje kainos ir atstovių sumokėtos kainos *Avon* nėra apmokestinamas PVM.

19 Siekdama ištaisyti šią situaciją *Finance Act de 1977* (1977 m. Finansų įstatymas) Jungtinė Karalystė suteikė mokesčių administratoriui teisę pateikti PVM mokėtojams nurodymus, kad jų mokėtinas mokestis būtų apskaičiuojamas atsižvelgiant į pardavimo mažmeninėje rinkoje kainą.

20 Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalį Jungtinė Karalystė pranešė apie šią priemonę Europos Bendrijų Komisijai, kaip apie specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos, kaip tai suprantama pagal minėto straipsnio 1 dalį, ir kurią ji ketino toliau taikyti 1978 m. sausio 1 d. įsigaliojus Šeštajai direktyvai.

21 1985 m. birželio 13 d. Tarybos sprendimu Nr. 85/369/EEB „1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios direktyvos [PVM] srityje 27 straipsnio taikymas (Leidimas taikyti nukrypstančią priemonę, kurios prašė Jungtinė Karalystė ir kuri skirta išvengti tam tikriems mokesčių vengimo atvejams)“ (OL L 199, 1985, p. 60) buvo leista dvejus metus, vėliau terminą pratęsiant dar dvejiems metams, taikyti nuo Šeštosios direktyvos nukrypstančią priemonę.

22 Gavęs prašymų priimti prejudicinį sprendimą dėl nuo Šeštosios direktyvos nukrypstančios priemonės, kurią leista taikyti Sprendimu Nr. 85/369, Teisingumo Teismas nenustatė elementų, kuriais būtų paveiktas šio sprendimo galiojimas (1988 m. liepos 12 d. Sprendimas *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383).

23 Sprendimu Nr. 89/534 Taryba pratęsė Jungtinei Karalystei suteiktą leidimą nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčio, siekiant išvengti neapmokestinimo galutinio vartojimo etape.

24 Pagal 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalį, kuri buvo priimta remiantis šiuo sprendimu ir individualiu pranešimu, *Avon* PVM apmokestinamoji vertė atitinka jos patiektų produktų neapmokestinamiesiems asmenims pardavimo kainą galutinio vartojimo etape. Kitaip tariant, pagal šią sistemą PVM už *Avon* parduotus produktus atstovėms apskaičiuojamas remiantis ne kaina be PVM, kuria *Avon* parduoda šiuos produktus, bet kaina, kuria minėtos atstovės turi perparduoti juos klientams, ir kainos padidėjimo dėl PVM našta tenka *Avon*. Vis dėlto mokesčių administratorius iš tiesų atlieka du šio apskaičiavimo patikslinimus tam, kad atsižvelgtų į tai, jog neapmokestinamos atstovės įsigyja tam tikrų produktų savo asmeninėms reikmėms ir kai kuriuos parduoda su nuolaida.

25 *Avon* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, kad būtų grąžinta iš viso 14 milijonų svarų sterlingų (GBP) (apie 15 792 000 EUR) PVM permoka, nes jai pagal individualų pranešimą taikoma apmokestinimo sistema nebuvo atsižvelgta į mokestį, susijusį su atstovių įsigyjamų ekspozicinių prekių, kurios skirtos padėti joms padidinti pardavimo apimtis ir kurias joms *Avon* parduoda su dar didesne nuolaida, nei taikoma kitiems produktams, pirkimo kaina. Iš tiesų, anot *Avon*, kadangi šių produktų įsigijimas sudaro prekybos išlaidas, jeigu minėtos atstovės turėtų apmokestinamųjų asmenų statusą, jos galėtų atskaityti įsigyjant šias prekes sumokėtą PVM.

26 Vadinasi, individualus pranešimas viršija tai, kas yra būtina pasiekti siekiamą tikslą, ir remiantis juo sumokama per daug PVM, nes nėra patikslinimo, kad būtų atsižvelgta į atstovių įsigyjant ekspozicinių prekių sumokėtą PVM. Taigi pažeidžiami proporcingumo, vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principai ir mažėja *Avon* konkurencingumas, palyginti su tradicinius pardavimo metodus taikančiais ūkio subjektais, kurie nepatiria šios PVM naštos.

27 *Avon* taip pat teigia, kad savo prašyme Komisijai dėl nukrypti leidžiančios nuostatos Jungtinė Karalystė nepateikė visos būtinos informacijos, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 2 dalį, nors problema dėl skirtingo ekspozicinių prekių vertinimo PVM srityje jau buvo žinoma. Taigi prašymu, kurį ji pateikia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, iš esmės siekiama, kad mokėtinas PVM būtų patikslintas atsižvelgiant į šioms ekspozicinėms prekėms taikomą PVM ir papildomai kad būtų pripažinti negaliojančiais Sprendimas Nr. 89/534, 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalis ir individualus pranešimas.

28 Mokesčių administratorius primena, kad šia nuostata siekiama užkristi kelią pajamų iš pardavimo, už kurį nemokamas PVM nuo mažmeninės kainos, praradimui. Jo nuomone, tuo, kad neatsižvelgiama į atstovių įsigyjant ekspozicinių prekių sumokėtą PVM, nepažeidžiami proporcingumo, vienodo požiūrio ir neutralumo principai, taip pat neiškraipoma konkurencija, nes *Avon* pasirinko kitokią skirtingą veiklos struktūrą ir požiūrį į rinką nei tradiciniai perpardavėjai, ir *Avon* ir perpardavėjos vykdo veiklą skirtingose rinkose, nors parduodami panašūs produktai. Šios aplinkybės pateisina skirtingą apmokestinimo tvarką.

29 Be to, anot šio administratoriaus, nereikia be reikalo mokesčių mokėtojams arba mokesčių institucijoms apsunkinti PVM apskaičiavimo ir surinkimo. Taigi, pritarus *Avon* argumentams, neapmokestinamoms atstovėms tektų didele administracinė našta.

30 Mokesčių administratorius teigia, kad negalėtų aiškinti 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalies taip, jog *Avon* gali atskaityti atstovių už ekspozicines prekes sumokėtą PVM, neviršydamas Tarybos duoto leidimo, savo paties teisės aktų ir principo, pagal kurį įprastos PVM sistemos išimtis turi būti aiškinama siaurai.

31 2014 m. vasario 19 d. tarpiniame sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad pagal Sprendimo Nr. 89/534 tekstą, kuris perkeltas į 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalį, negalima atsižvelgti į atstovių įsigyjant ekspozicines prekes sumokėtą mokestį, ir taip atsiranda „likutinis“ mokestis, t. y. pirkimo mokestis, kurio negalima susigrąžinti. Šis teismas priėjo prie išvados,

kad dėl šios nuostatos atsiranda nesąžininga konkurencija tarp *Avon* ir kitų įmonių, kurios produktus parduoda tarpininkaujant apmokestinamiesiems mažmeninkams. Vadinasi, 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalimi viršijama tai, kas būtina pasiekti jos tikslui išvengti mokesčių vengimo.

32 Manydamas, kad šioje nuostatoje perkeltas Sprendimo Nr. 89/534 tekstas, ir abejodamas šio sprendimo galiojimu atsižvelgiant į, be kita ko, mokesčių neutralumo principą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo klausimu reikia kreiptis į Teisingumo Teismą.

33 Tokiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tais atvejais, kai tiesioginis pardavėjas parduoda prekes (toliau – pardavimo priemonės) neapmokestinamiems perpardavėjams arba neapmokestinamas perpardavėjas perka prekes ir paslaugas iš trečiųjų asmenų (toliau – iš trečiųjų asmenų įgytos prekės ir paslaugos), kurias abiem atvejais neapmokestinami perpardavėjai naudoja kaip pagalbą savo ekonominei veiklai, susijusiai su prekių, kurios taip pat perkamos iš tiesioginio pardavėjo, pardavimu, ir joms taikomos administracinės priemonės, priimtos pagal nukrypti leidžiančią nuostatą, kurią pastarąjį kartą leista taikyti 1989 m. gegužės 24 d. Tarybos sprendimu 89/534/EEB <…> – atitinkamais leidimais, įgyvendinimo teisės aktais ir (arba) administracinėmis priemonėmis pažeidžiamos kurios nors Europos Sąjungos teisės nuostatos ir (arba) principai, jeigu pagal juos reikalaujama, kad tiesioginis pardavėjas mokėtų pardavimo mokestį nuo neapmokestinamų perpardavėjų kitų prekių pardavimo kainos, neatsižvelgdamas į PVM, kurį neapmokestinamas perpardavėjas sumoka už tokias pardavimo priemones ir (arba) iš trečiųjų asmenų įgytas prekes ir paslaugas?

2. Ar kai Jungtinė Karalystė prašė Tarybos leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą[, numatytą 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalyje], ji privalėjo pranešti Komisijai, kad neapmokestinami perpardavėjai mokėjo PVM už perkamas pardavimo priemones ir (arba) iš trečiųjų asmenų įgytas prekes bei paslaugas, naudojamas jų ekonominėje veikloje, todėl į nukrypti leidžiančią nuostatą turėtų būti įtrauktas patikslinimas, kuris atspindėtų tokį negrąžinamą pirkimo mokestį arba pardavimo mokesčio permoką?

3. Jeigu į pirmąjį ir antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:
   a) ar kurį nors iš atitinkamų leidimų, įgyvendinimo teisės aktų arba administracinių priemonių galima aiškinti ir jie turėtų būti aiškinami atsižvelgiant arba į i) neapmokestinamų perpardavėjų sumokamą negrąžinamą PVM už pardavimo priemones arba iš trečiųjų asmenų įgytas prekes ir paslaugas, kurias tokie perpardavėjai naudoja savo ekonominėje veikloje; arba į ii) PVM, viršijantį mokestį, kurio išvengta, ir renkamą [mokesčių administratoriaus]; arba į iii) galimą nesąžiningą konkurenciją, kuri atsiranda tarp tiesioginių pardavėjų, jų neapmokestinamų perpardavėjų ir netiesiogiai prekiaujančių ūkio subjektų;
   b) ar:
      i) leidimas Jungtinei Karalystei nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto buvo neteisėtas:
      ii) kartu su nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto nukrypti leidžiančia nuostata [numatyta 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalyje] būtina taikyti ir nuo 17 straipsnio nukrypti leidžiančią nuostatą? Jeigu taip, ar Jungtinė Karalystė veikė neteisėtai, kai nepaprašė Komisijos arba Tarybos leisti jai nukrypti nuo 17 straipsnio;
      iii) Jungtinė Karalystė veikia neteisėtai, nes netaiko PVM taip, kad tiesioginiai pardavėjai galėtų reikalauti už pardavimo priemones arba už iš trečiųjų asmenų įgytas prekes ir paslaugas PVM, kurį neapmokestinami perpardavėjai sumoka vykdydami ekonominę veiklą, kredito;
      iv) todėl visi atitinkami leidimai, įgyvendinimo teisės aktai arba administracinės priemonės ar kuri nors jų dalis negalioja ir (arba) yra neteisėti;

c) ar tinkama teisių gynimo priemonė, kurią turėtų priimti <…> Teisingumo Teismas arba nacionalinis teismas, yra:
   i) įpareigojimas valstybei narei, kad įgyvendindama nukrypti leidžiančią nuostatą [numatytą 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalyje] nacionalinėje teisėje ji numatytų tinkamą patikslinimą, susijusį su a) neapmokestinamų perpardavėjų sumokamu negrąžinamu PVM nuo pardavimo priemonių arba iš trečiųjų asmenų prekių ir paslaugų, kurios naudojamos jų ekonominėje veikloje; arba b) PVM, viršijančiu mokestį, kurio išvengta, ir renkamu [mokesčių administratoriaus]; arba iii) galima nesąžininga konkurencija, kuri kyla tarp tiesioginių pardavėjų, jų neapmokestinamų perpardavėjų ir netiesiogiai prekiaujančių ūkio subjektų; arba
   ii) leidimo taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą ir kartu pačios nukrypti leidžiančios nuostatos [numatytos 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalyje] pripažinimas negaliojančiais; arba
   iii) nacionalinės teisės akto pripažinimas negaliojančiu;
   iv) [individualaus pranešimo] pripažinimas negaliojančiu;
   v) pripažinimas, kad Jungtinė Karalystė privalo prašyti leidimo dėl papildomos nukrypti leidžiančios nuostatos, kad galėtų numatyti tinkamą patikslinimą dėl bet kurio iš šių klausimų: a) neapmokestinamų perpardavėjų mokamo negrąžinamo PVM už pardavimo priemones arba iš trečiųjų asmenų įgytas prekes ir paslaugas, kurias tokie neapmokestinami perpardavėjai naudoja savo ekonominėje veikloje; arba b) PVM, viršijančio mokestį, kurio išvengta, ir renkamo [mokesčių administratoriaus]; arba iii) galimos nesąžiningos konkurencijos, kuri atsiranda tarp tiesioginių pardavėjų, jų neapmokestinamų perpardavėjų ir netiesiogiai prekiaujančių ūkio subjektų.

4. Ar pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį ([Direktyvos 2006/112] 395 straipsnį) dėl „mokesčių vengimo ar išsisukinėjimo“ („[sukčiavimo mokesčių srityje arba mokesčių vengimo]“) nesumokėti mokesčiai apskaičiuojami atsižvelgiant į valstybės narės grynąsias negautas mokestines pajamas (atsižvelgiant ir į sumokėtą pardavimo mokestį, ir į grąžintiną pirkimo mokestį struktūroje, dėl kurios atsirado galimybė sukčiauti mokesčių srityje arba vengti mokesčių), ar į valstybės narės bendrąsias negautas mokestines pajamas (atsižvelgiant tik į pardavimo mokestį struktūroje, dėl kurios atsirado galimybė sukčiauti mokesčių srityje arba vengti mokesčių)?“

## *Dėl prejudicinių klausimų*

### *Dėl pirmojo klausimo*

34 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, pirma, ar Šeštosios direktyvos 17 ir 27 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad juose draudžiama nuo šios direktyvos 11 straipsnio a skirsnio 1 punkto a papunkčio nukrypstanti priemonė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri leista Sprendimu Nr. 89/534 remiantis šios direktyvos 27 straipsniu ir pagal kurią tiesiogiai prekiaujančios bendrovės PVM apmokestinamoji vertė yra parduotų prekių atviros rinkos kaina galutiniame vartojimo etape, kai minėtomis prekėmis prekiaujama tarpininkaujant neapmokestinamiems PVM perpardavinėtojams ir niekaip neatsižvelgiama į pirkimo PVM, susijusį su šių perpardavinėtojų iš minėtos bendrovės įsigytomis ekspozicinėmis prekėmis, ir, antra, ar Sprendimas Nr. 89/534 negalioja, nes jame neleidžiama Jungtinei Karalystei atsižvelgti į tokių perpardavinėtojų sumokėtą pirkimo PVM, susijusį su tokiomis pačiomis ekspozicinėmis prekėmis, ir taip juo pažeidžiami proporcingumo ir mokesčių neutralumo principai.

35 Dėl Šeštosios direktyvos 17 ir 27 straipsnių aiškinimo pirmiausia konstatuotina, kad pagal Sprendimą Nr. 89/534 remiantis Šeštosios direktyvos 27 straipsniu, Jungtinei Karalystei leista taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, kuri buvo perkelta į jos teisės aktus 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalimi, skirta kovoti su mokesčių vengimu.

36 Taigi Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nukrypstančios nacionalinės priemonės, kuriomis siekiama užkirsti kelią sukčiavimo mokesčių srityje arba mokesčių vengimo atvejams, turi būti aiškinamos siaurai ir jomis negalima nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio nuostatų dėl apmokestinamosios vertės, išskyrus tiksliai tiek, kiek būtina tam tikslui pasiekti (1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, 324/82, EU:C:1984:152, 29 punktas ir 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, EU:C:1997:263, 24 punktas).

37 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal pagrindinį bendros PVM sistemos principą, kuris matyti iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio, PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, tiesiogiai taikomą pirkimo sandoriams, ir PVM mechanizmo sudedamoji dalis yra teisė į atskaitą, kuri iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, 16 ir 18 punktai ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 34 punktas).

38 Nagrinėjamu atveju pagal Sprendimo Nr. 89/534 1 straipsnį ir panašiu tekstu į jį – 1994 m. įstatymo 6 priedo 2 dalimi – nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčio leidžiant mokesčių administratoriui nustatyti apmokestinamojo PVM asmens apmokestinamąją vertę už produktus, kuriuos jis tiekia neapmokestinamiems perpardavėjams, remiantis produktų mažmenine pardavimo kaina. Darytina išvada, kad, susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, apmokestinamasis PVM asmuo lyg ir apmokestinamas vietoje neapmokestinamų perpardavėjų.

39 Sprendimu Nr. 89/534 leista nukrypstanti priemonė vis dėlto nereguliuoja nuostatų dėl teisės į atskaitą, kurios įtvirtintos šios direktyvos 17–20 straipsniuose, todėl jos išlieka taikytinos.

40 Konkrečiai kalbant, joje neleidžiama nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį turi sumokėti, atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar prekes, kurios bus patiektos, ir suteiktas paslaugas ar paslaugas, kurios bus suteiktos.

41 Taikant šią nuostatą mokestis už perpardavėjų, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra apmokestinamieji PVM asmenys, įsigytas ekspozicines ir kitas prekes bei paslaugas, negali būti atskaitomas iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės, kaip antai *Avon* pagrindinėje byloje, kuri neįsigijo jokių prekių ir paslaugų iš trečiojo asmens., bet, atvirkščiai, kalbant apie ekspozicines prekes, jas pardavė šiems perpardavėjams, mokėtino mokesčio.

42 Be to, pažymėtina, kad atstovės, aptariamos pagrindinėje byloje, kurios prekiauja produktais naudodamos tiesioginio pardavimo sistemą, nėra apmokestinamos PVM todėl negali pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį susigrąžinti viso arba dalies mokesčio, kurį joms sąskaitoje faktūroje nurodė prekių tiekėjai ir paslaugų teikėjai.

43 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 ir 27 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad juose nedraudžiama nuo šios direktyvos 11 straipsnio a skirsnio 1 punkto a papunkčio nukrypstanti priemonė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri leista Sprendime Nr. 89/534 remiantis šios direktyvos 27 straipsniu ir pagal kurią tiesiogiai prekiaujančios bendrovės PVM apmokestinamoji vertė yra parduotų prekių atviros rinkos kaina galutiniame vartojimo etape, kai minėtomis prekėmis prekiaujama tarpininkaujant neapmokestinamiems PVM perpardavinėtojams, net jeigu šia nukrypstančia priemone niekaip neatsižvelgiama į pirkimo PVM, susijusį su šių perpardavinėtojų iš minėtos įmonės įsigytomis ekspozicinėmis prekėmis.

44 Dėl Sprendimo Nr. 89/534 galiojimo nurodytina, jog, pirma, tam, kad Sąjungos aktas, susijęs su PVM sistema, atitiktų proporcingumo principą, jame įtvirtintos nuostatos turi būti tinkamos ir būtinos juo siekiamiems tikslams pasiekti ir daryti kuo mažiau įtakos Šeštosios direktyvos tikslams ir principams

(šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 et C-181/99, EU:C:2000:470, 60 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, 46 punktą).

45 Nagrinėjamu atveju pažymėtina, kad Sprendime Nr. 89/534 nukrypstančia priemone siekiama, kaip tai matyti iš šio sprendimo 2-4 konstatuojamųjų dalių, užkirsti kelią mokesčių vengimui ir leisti Jungtinei Karalystei išspręsti tam tikras konkrečias problemas PVM srityje, atsiradusias dėl tiesioginio pardavimo sistemos. Iš tiesų dėl to, kad paskutiniame prekybos etape dalyvauja neapmokestinami perpardavėjai, ši sistema reiškia, jog šių perpardavėjų atliktas tiekimas galutiniams vartotojams nėra apmokestinamas.

46 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog „mokesčių vengimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį, yra visiškai objektyvus fenomenas ir šioje nuostatoje leidžiama nustatyti priemonę, nukrypstančią nuo tos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte nustatytų pagrindinių taisyklių, net tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo užsiima veikla ne siekdamas mokėti mažesnius mokesčius, bet komerciniais tikslais (šiuo klausimu žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 21 ir 24 punktus).

47 Taigi Sprendime Nr. 89/534 įtvirtinta nukrypstančia priemone, kuria Jungtinei Karalystei leidžiama tiesiogiai prekiaujančios bendrovės produktų pardavimą galutiniams vartotojams, įvykdytą neapmokestinamų perpardavėjų, apmokestinti PVM šios bendrovės apmokestinamąją vertę nustatant pagal pastarųjų parduotų prekių atviros rinkos arba rinkos kainą, galima išvengti mokestinių pajamų praradimo dėl tokios prekybos sistemos. Taigi atrodo, kad tokia priemonė yra tinkama kovos su mokesčių vengimu tikslui pasiekti.

48 Savaime suprantama, Sprendime Nr. 89/534 niekaip neleidžiama atsižvelgti į sumokėtą pirkimo mokestį, susijusį su ekspozicinėmis prekėmis, kurias įsigijo neapmokestinami perpardavėjai iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės.

49 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 40 ir 41 punktų, atsižvelgus į šį sumokėtą pirkimo PVM apskaičiuojant Sprendimo Nr. 89/534 1 straipsnyje nurodyto tiekimo apmokestinamąją vertę būtų neleistinai nukrypsta nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies.

50 Be to, atsižvelgimas į sumokėtą pirkimo PVM apskaičiuojant apmokestinamąją vertę apsunkintų PVM rinkimą šiame sprendime numatytų prekybos sistemų atveju.

51 Vadinasi, reikia manyti, kad Sprendimu Nr. 89/534 neviršijama tai, kas būtina, kovos prieš mokesčių vengimą tikslui pasiekti.

52 Antra, reikia priminti, kad mokesčių neutralumo principu visų pirma draudžiama PVM srityje skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktą).

53 Šiuo klausimu pažymėtina, kad tai, jog Sprendime Nr. 89/534 neatsižvelgiama į sumokėtą pirkimo mokestį, susijusį su ekspozicinėmis prekėmis, kurias įsigijo neapmokestinami perpardavėjai iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės, kaip antai *Avon* pagrindinėje byloje, lemia tai, jog šios bendrovės paskirstymo grandinė patiria didesnę PVM naštą nei jos konkurentų produktai. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tai yra tik tokios bendrovės pasirinkimo taikyti tiesioginės prekybos sistemą savo produktams parduoti pasekmė.

54 Dėl šios priežasties ir atsižvelgus į tai, kas nurodyta šio sprendimo 47 ir 48 punktuose, mokesčių neutralumo principo negalima aiškinti taip, lyg pagal jį būtų galima atsižvelgti į šį PVM, apskaičiuojant Sprendimo Nr. 89/534 1 straipsnyje nurodyto tiekimo apmokestinamąją vertę.

55 Vadinasi, konstatuotina, kad Sprendimas Nr. 89/534 daro kuo mažiau, kiek įmanoma, įtakos mokesčių neutralumo principui.

56 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad išnagrinėjus pirmąjį klausimą nebuvo nustatyta jokios aplinkybės, kuri galėtų turėti poveikį Sprendimo Nr. 89/534 galiojimui.

*Dėl antrojo klausimo*

57 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 27 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jame iš valstybės narės, kuri prašo leisti nukrypti nuo šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčio, reikalaujama, kad ji informuotų Komisiją, jog neapmokestinami perpardavėjai moka PVM už iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės įsigytas ekspozicines prekes, skirtas jų ekonominei veiklai, tam, kad į šį sumokėtą mokestį vienaip ar kitaip būtų atsižvelgta taikant tvarką dėl nukrypstančios priemonės.

*Dėl priimtinumo*

58 Jungtinė Karalystė mano, kad antrasis klausimas yra nepriimtinas, nes, pirma, jis yra visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos dalyku, antra, Teisingumo Teismas neturi reikalingos faktinės arba teisinės informacijos naudingai atsakyti į šį klausimą ir, trečia, šis klausimas yra visiškai hipotetinis, nes nukrypti leidžianti nuostata buvo susijusi su Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčiu, o ne su šios direktyvos 17 straipsniu, susijusiu su teise į PVM atskaitą.

59 Šiuo klausimu primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę yra visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės ar teisinės informacijos, reikalingos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Dėl pirmo ir trečio Jungtinės Karalystės nurodyto nepriimtinumo pagrindo pakanka priminti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 97 punkte, jeigu Teisingumo Teismas aiškintų Šeštosios direktyvos 27 straipsnį taip, jog valstybėms narėms, kurios prašo leisti nukrypti nuo šios direktyvos, yra numatyta teisinė pareiga pateikti jų prašymams pagrįsti konkrečią informaciją, kurios nagrinėjamu atveju nepateikta, toks atsakymas galėtų turėti įtakos Sprendimo Nr. 89/534 galiojimui ir pagrindinės bylos sprendimui.

61 Dėl antro Jungtinės Karalystės nurodyto nepriimtinumo pagrindo konstatuotina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nagrinėjamu atveju pateikė pakankamai tikslios teisinės ir faktinės informacijos apie pagrindinę bylą, jog Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys galėtų pateikti savo pastabas, o Teisingumo Teismas galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus.

62 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, antrąjį klausimą reikia pripažinti priimtinu.

*Dėl esmės*

63 Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį Jungtinė Karalystė paprašė leisti taikyti nuo šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčio nukrypstančią nuostatą, kurioje įtvirtintos PVM apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės siekiant kovoti su mokesčių vengimu dėl šiuo mokesčiu neapmokestinamų perpardavėjų atliekamo produktų pardavimo galutiniams vartotojams.

64 Taigi pagal šios direktyvos 27 straipsnio 2 dalį valstybė narė, kuri ketina nustatyti nuo šios direktyvos nukrypstančių priemonių, turi pateikti Komisijai visą būtiną informaciją.

65 Šiuo klausimu pažymėtina, kad 1988 m. liepos 12 d. Sprendime *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383), susijusiame su Sprendimo Nr. 85/369, kuris vėliau buvo pakeistas iš esmės tokiu pačiu Sprendimu Nr. 89/534, galiojimu, Teisingumo Teismas nenustatė jokios aplinkybės, kuri galėtų turėti poveikį šio pirmo sprendimo galiojimui, šio sprendimo 36 punkte nustatęs, kad pranešime Komisijai buvo pakankamai informacijos apie poreikius, kuriuos tenkino prašoma priemonė, ir užtektinai būtinų duomenų siekiamam tikslui nustatyti.

66 Taigi reikia pažymėti, kad aplinkybė, jog neapmokestinami perpardavėjai moka PVM už iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės, kaip antai *Avon* pagrindinėje byloje, įsigytas ekspozicines prekes, negalėdami jo atskaityti, neatrodo esanti informacija, kaip tokia, kuri yra susijusi su prašoma nukrypti leidžiančia nuostata arba nukrypti leidžiančios nuostatos esminiu mechanizmu, t. y. su apmokestinamosios bazės vertės nustatymu.

67 Be to, reikia konstatuoti, kad ši aplinkybė yra PVM sistemos dalis, nes, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 42 ir 48 punktuose, šiuo mokesčiu neapmokestinami perpardavėjai negali pasinaudoti jokia teise į šio mokesčio, kuris buvo jiems nurodytas sąskaitose faktūrose, atskaitą. Taigi negalima manyti, kad apie tokią aplinkybę turėjo būti pranešta Komisijai prašyme dėl nukrypti leidžiančios nuostatos, kurį pateikė Jungtinė Karalystė.

68 Galiausiai negalima reikalauti iš valstybės narės, kad pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį prašydama leisti nukrypti nuo šios direktyvos jog ji patikslintų visą faktinę ir teisinę informaciją, kuri iš dalies susijusi su siekiama ištaisyti situacija, bet kuri neatsirado dėl šios situacijos.

69 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 27 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jame iš valstybės narės, kuri prašo leisti nukrypti nuo šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčio, nereikalaujama informuoti Komisijos, kad neapmokestinami perpardavėjai moka PVM už iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės įsigytas ekspozicines prekes, skirtas jų ekonominei veiklai, tam, kad į šį sumokėtą mokestį vienaip ar kitaip būtų atsižvelgta taikant tvarką dėl nukrypstančios priemonės.

*Dėl trečiojo klausimo*

70 Atsižvelgiant į atsakymus, pateiktus į pirmąjį ir antrąjį klausimus, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

*Dėl ketvirtojo klausimo*

71 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar dėl sukčiavimo mokesčių srityje arba mokesčių vengimo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį, nesumokėti mokesčiai yra valstybės narės grynosios negautos mokestinės pajamos, ar valstybės narės bendrosios negautos mokestinės pajamos.

72 Šiuo klausimu pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo Sprendimo Nr. 89/534 negaliojimo pagrindo, susijusio su mokesčių, negautų dėl sukčiavimo mokesčių srityje arba mokesčių vengimo, sumos apskaičiavimo būdu. Jis taip pat nepatikslina priežasčių, dėl kurių šio straipsnio aiškinimas tiek, kiek jis susijęs su „[sukčiavimu mokesčių srityje arba mokesčių vengimu]“, yra reikšmingas jo nagrinėjamam ginčui išspręsti.

73 Neturėdamas tokios informacijos Teisingumo Teismas negali naudingai atsakyti į ketvirtąjį klausimą, todėl jis turi būti pripažintas nepriimtinu.

### *Dėl bylinėjimosi išlaidų*

74 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, 17 ir 27 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad juose nedraudžiama nuo šios direktyvos 11 straipsnio a skirsnio 1 punkto a papunkčio nukrypstanti priemonė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri leista 1989 m. gegužės 24 d. Tarybos sprendime Nr. 89/534/EEB dėl leidimo Jungtinei Karalystei taikyti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio [A skirsnio 1 punkto a papunkčio] nukrypstančią nuostatą tam tikrų neapmokestinamų perpardavėjų vykdomiems tiekimams, remiantis šios direktyvos 27 straipsniu, ir pagal kurią tiesiogiai prekiaujančios bendrovės pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamoji vertė yra parduotų prekių atviros rinkos kaina galutiniame vartojimo etape, kai minėtomis prekėmis prekiaujama tarpininkaujant neapmokestinamiems PVM perpardavinėtojams, net jeigu šia nukrypstančia priemone niekaip neatsižvelgiama į pirkimo PVM, susijusį su šių perpardavinėtojų iš minėtos įmonės įsigytomis ekspozicinėmis prekėmis.**

2. **Išnagrinėjus pirmąjį klausimą nebuvo nustatyta jokios aplinkybės, kuri galėtų turėti poveikį Sprendimo Nr. 89/534 galiojimui.**

3. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 27 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jame iš valstybės narės, kuri prašo leisti nukrypti nuo šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčio, nereikalaujama, informuoti Komisijos, kad neapmokestinami perpardavėjai moka PVM už iš tiesiogiai prekiaujančios bendrovės įsigytas ekspozicines prekes, skirtas jų ekonominei veiklai, tam, kad į šį sumokėtą mokestį vienaip ar kitaip būtų atsižvelgta taikant tvarką dėl nukrypstančios priemonės.**

Parašai.