Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 7. septembrī[1]

Lieta C-305/16

Avon Cosmetics Ltd
pret
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*), Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN – Atkāpe – Pārdošana, izmantojot starpniekus, kuri nav PVN maksātāji – Teorētiskā priekšnodokļa ņemšana vērā

I. Ievads

1. *Avon Cosmetics Limited* (turpmāk tekstā – "*Avon*") savus skaistumkopšanas produktus Apvienotajā Karalistē pārdod pārstāvēm, kas sarunvalodā pazīstamas kā "*Avon* lēdijas", kuras savukārt tos pārdod mazumtirdzniecībā klientiem (turpmāk tekstā – "tiešās pārdošanas modelis"). Daudzas no *Avon* lēdijām nav reģistrētas kā PVN maksātājas. Tādējādi to peļņas daļa parasti nebūtu apliekama ar PVN.

2. Minētā "zaudētā PVN" vai "PVN apiešanas" problēma piegādes ķēdes galastadijā ir tipiska tiešās pārdošanas modeļiem. Lai risinātu šo problēmu, Apvienotā Karaliste lūdza un saņēma atļauju atkāpei no standarta noteikuma, ka PVN tiek iekasēts no faktiskās pārdošanas cenas. *Avon* gadījumā šī atkāpe būtībā ļāva Apvienotās Karalistes nodokļu iestādei *Her Majesty's Revenue and Customs* [Viņas Majestātes Ieņēmumu un muitas dienestam] (turpmāk tekstā – "*HMRC*") iekasēt no *Avon* PVN nevis no *vairumtirdzniecības cenas*, kuru maksā *Avon* lēdijas, kas nav reģistrētas nodokļa maksātājas, bet gan no *mazumtirdzniecības cenas*, par kādu *Avon* lēdijas pārdod šos produktus tālāk galapatērētājam.

3. Tomēr šīs atkāpes piemērošanas veidā nav ņemtas vērā izmaksas, kas mazumtirdzniecības darbībās radušās pārstāvēm, kuras nav reģistrētas nodokļu maksātājas, un priekšnodoklis, ko tās parasti būtu varējušas atskaitīt, ja tās būtu bijušas reģistrētas PVN maksātājas (turpmāk tekstā – "teorētiskais priekšnodoklis"). It īpaši, ja *Avon* lēdijas produktus iegādājas prezentācijas nolūkiem (nevis lai pārdotu tālāk, bet izmantotu kā pārdošanas atbalsta materiālu), tās par šiem pirkumiem nevar atskaitīt PVN kā priekšnodokli.

4. Rezultātā vērā neņemtais teorētiskais priekšnodoklis saistībā ar šādām izmaksām "paliek" piegādes ķēdē un palielina kopējo PVN, kas tiek iekasēts tiešās pārdošanas modelī, tādējādi, ka tas pārsniedz PVN, kas tiktu iekasēts par pārdošanu parastos mazumtirdzniecības veikalos.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

5. Saistībā ar *Avon* apstrīdēto PVN aprēķinu iesniedzējtiesa uzdod virkni jautājumu attiecībā uz atkāpes interpretāciju un spēkā esamību. It īpaši iesniedzējtiesa jautā: pirmkārt, vai ir pienākums ņemt vērā tiešo tālākpārdevēju, piemēram, *Avon* lēdiju teorētisko priekšnodokli; otrkārt, vai Apvienotajai Karalistei, kad tā pieprasīja atkāpi, bija pienākums vērst Eiropas Komisijas uzmanību uz teorētiskā priekšnodokļa problēmu; treškārt, par to, kādas būtu/ir šo pienākumu neizpildes sekas.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

1. PVN direktīvas 77/388 un 2006/112

6. Savienības tiesību aktu attiecīgās normas, kas bija piemērojamas attiecīgo vienošanos spēkā esamības laikā, ir ietvertas PVN direktīvā 77/388/EEK [2] (turpmāk tekstā – "Sestā PVN direktīva") attiecībā uz laikposmiem līdz 2007. gada 1. janvārim. Par laikposmiem pēc šī datuma tās ir atrodamas PVN direktīvā 2006/112/EK [3] (turpmāk tekstā – "Galvenā PVN direktīva").

7. Izņemot dažas nelielas tālāk norādītas atšķirības, Sestās PVN direktīvas un Galvenās PVN direktīvas attiecīgās tiesību normas ir identiskas. Šajā sadaļā turpinājumā tiks citētas Sestās PVN direktīvas normas, zemsvītras piezīmēs minot atbilstošās Galvenās PVN direktīvas normas. Sniegtās informācijas saprotamības dēļ šo secinājumu turpinājumā tiks minētas tikai Sestās PVN direktīvas attiecīgās normas, atbilstošās Galvenās PVN direktīvas normas piemērojot *mutatis mutandis*.

8. Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 2. pantu [4]:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

9. Sestās PVN direktīvas 4. pantā ir paredzēts [5]:

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

10. Sestās PVN direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts [6]:

"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;"

2 Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

3 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

4 Galvenās PVN direktīvas 2. pants.

5 Galvenās PVN direktīvas 9. pants.

6 Galvenās PVN direktīvas 73. pants.

11. Atbilstoši Sestās PVN direktīvas 27. pantam [7]:

"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 iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli [dalībvalsts nodokļu ieņēmumus galapatēriņa stadijā], izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.[..]

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

2. Padomes Lēmums 89/534/EEK ("atkāpe")

12. Atkāpes [8] preambulas trešajā līdz piektajā apsvērumā ir noteikts:

"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."

13. Preambulas 9. un 10. apsvērumā ir noteikts:

"tā kā 1988. gada 12. jūlija spriedumā 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."

7 Galvenās PVN direktīvas 395. pants. Galvenās PVN direktīvas 395. panta 1. punkta formulējums ir nedaudz un nebūtiski atšķirīgs no Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā izmantotā formulējuma.

8 Padomes 1989. gada 24. maija Lēmums, saskaņā ar kuru Apvienotajai Karalistei tika piešķirta atļauja noteiktām piegādēm tālākpārdevējiem, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, piemērot tiesību normu, kas ietver atkāpi no Padomes Sestās Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (OV 1989, L 280, 54. lpp.).

14. Atkāpes 1. pantā ir paredzēts:

"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."

B. Valsts tiesības

1. Value Added Tax Act 1994

15. Sestā PVN direktīva un tagad Galvenā PVN direktīva Apvienotās Karalistes valsts tiesību aktos ir transponēta ar *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likumu par pievienotās vērtības nodokli] (turpmāk tekstā – "*VATA 1994*"), kura 1. pantā ir paredzēts:

"Pievienotās vērtības nodoklis saskaņā ar šī Likuma normām tiek iekasēts –

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

16. Preču piegādes vērtība, par kuru ir maksājams PVN, ir noteikta *VATA 1994* 19. pantā un 6. pielikumā. 19. panta 2. punktā ir paredzēts:

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

17. Saskaņā ar atkāpi, kas tagad ir *VATA 1994* 6. pielikuma 2. punkts, *HMRC* var izdot rīkojumu, norādot, ka par nodokļa maksātāja veiktas preču piegādes vērtību ir jāuzskata tās atvērta tirgus mazumtirdzniecības pārdošanas vērtība (proti, lielāka vērtība par to, kas izrietētu no Sestās PVN direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta), gadījumā, kad ir paredzēts, ka šīs preces tālāk pārdos personas, kuras nav nodokļa maksātājas, ja:

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

b) šīs personas nav nodokļa maksātājas,

Commissioners, 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." (Turpmāk tekstā – "rīkojums").

2. Rīkojums

18. *HMRC* 1985. gada 27. jūnijā izdeva *Avon* adresētu rīkojumu, kas joprojām ir spēkā. Tajā ir paredzēts:

"Ar šo, ievērojot [*VATA 1994* 6. pielikuma 2. punktu], *Commissioners of Customs & Excise* [Muitas un akcīzes nodokļu dienests] IZDOD RĪKOJUMU, ka, sākot no 1985. gada 1. jūlija, par vērtību, atsaucoties uz kuru pievienotās vērtības nodoklis tiks iekasēts par visām ar nodokli apliekamām preču piegādēm:

a) ko Jūs veicat attiecībā uz personām, kuras nav nodokļa maksātāji, [..]

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

ir jāuzskata tās atvērta tirgus mazumtirdzniecības vērtība."

III. Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

19. *Avon* Apvienotajā Karalistē izmanto tiešās pārdošanas modeli. Saskaņā ar šo modeli *Avon* pārdod savus produktus pārstāvēm *Avon* lēdijām, kuras savukārt tās pārdod mazumtirdzniecībā saviem klientiem ar uzcenojumu. Piemēram, ja *Avon* pārdod produktu *Avon* lēdijām par 75 sterliņu mārciņām (GBP), *Avon* lēdijas to varētu pārdot tālāk par GBP 100.

20. Apvienotajā Karalistē ir augsta robežvērtība *obligātai* reģistrācijai kā PVN maksātājam – GBP 100 000. Dažas *Avon* lēdijas ir izvēlējušās reģistrēties kā PVN maksātājas. Tomēr daudzas nav sasniegušas robežvērtību obligātajai reģistrācijai un ir izvēlējušās nereģistrēties.

21. Tā rezultātā to *Avon* lēdiju peļņas daļas, kuras nav reģistrētas kā nodokļa maksātājas, parasti netiktu apliktas ar PVN. Tā iepriekš minētajā piemērā PVN tiek iekasēts no GBP 75 "vairumtirdzniecības" cenas, bet ne no GBP 25 "mazumtirdzniecības peļņas daļas", ko nopelnījušas *Avon* lēdijas, kuras nav reģistrētas kā PVN maksātājas. Minētā "zaudētā" PVN problēma piegādes ķēdes pēdējā stadijā var rasties arī citos tiešās pārdošanas modeļos (piemēram, dažos tiešpiedāvājuma tirdzniecības gadījumos).

22. Lai risinātu zaudētā PVN, kas rodas, izmantojot tiešās pārdošanas modeli, problēmu, Apvienotā Karaliste saņēma atļauju paredzēt atkāpi no standarta noteikuma, ka PVN ir jāiekasē no faktiskās pārdošanas cenas (Sestās PVN direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts).

23. Ar šo atkāpi būtībā gadījumos, kad tiek izmantots tiešās pārdošanas modelis, *HMRC* ir atļauts iekasēt PVN nevis no *vairumtirdzniecības cenas* (kas šajā gadījumā ir cena, kura ir samaksāta *Avon*), bet gan no *mazumtirdzniecības cenas* (vai visticamākās mazumtirdzniecības cenas), kuru *maksā galapatērētājs* tālākpārdevējam, t.i., *Avon* lēdijām.

24. Atkāpe tika transponēta valsts tiesībās un īstenota ar "rīkojumiem". Apvienotās Karalistes iestādes nosūtīja rīkojumus apmēram 40 sabiedrībām, tostarp *Avon*.

25. Atkāpe netiek piemērota visām *Avon* pārdotajām precēm bez izšķirības.

26. Neliels skaits *Avon* lēdiju ir reģistrētas PVN maksātājas. To pārdotajām precēm PVN tiek iekasēts parastajā kārtībā. Tādējādi *Avon* ir jāatskaitās par PVN par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem no cenas, kuru tā iekasē no tām *Avon* lēdijām, kuras ir reģistrētas PVN maksātājas. Šīm *Avon* lēdijām ir jāatskaitās par maksājamo PVN no pārdošanas cenas galapatērētājam. Tomēr tās var atskaitīt PVN priekšnodokli attiecībā uz atbilstošajiem pirkumiem no *Avon*.

27. *HMRC* un *Avon* turklāt ir vienojušies par diviem pielāgojumiem attiecībā uz atkāpes piemērošanu. Pirmkārt, dažas *Avon* lēdijas (dažus) no *Avon* iegādātos produktus patur personīgai lietošanai. Tādējādi viņas pašas kļūst par galapatērētājām attiecībā uz šiem produktiem. Otrkārt, *Avon* lēdijas reizēm piedāvā nelielas atlaides. Abos gadījumos, piemērojot atkāpi, notiktu PVN pārmaksa. Tāpēc *Avon* un *HMRC* laiku pa laikam pārskata minētajās divās kategorijās veiktās pārdošanas proporciju. Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu attiecībā uz šīm abām situācijām ir iegūti ļoti precīzi skaitļi.

28. Visi iepriekš minētie ir piemēri situācijām, kad principā nav strīda par atkāpes nepiemērošanu vai modificētu piemērošanu *Avon* pārdotajām precēm. Šī lieta attiecas uz apstrīdēto atkāpes piemērošanas aspektu, proti, prezentācijas nolūkiem paredzēto produktu pārdošanu.

29. Dažus produktus *Avon* pārdod *Avon* lēdijām prezentācijas nolūkiem. Tie lielākoties tiek pārdoti ar lielāku atlaidi nekā parasti. Daži no prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem tiek izmantoti, kā paredzēts, piemēram, kā pārdošanas atbalsta materiāls. Dažus *Avon* lēdijas patur personīgai lietošanai. *Avon* un *HMRC* piekrīt, ka apmēram 50 % no produktiem, kas tiek pārdoti kā prezentācijas nolūkiem paredzēti produkti, galarezultātā tomēr izlieto pašas *Avon* lēdijas. Acīmredzami tāpēc *Avon* nepiešķir prezentācijas nolūkiem paredzētos produktus bez maksas. Šajos gadījumos *Avon* lēdijas ir galapatērētājas un PVN tiek iekasēts no cenas, kas tiek samaksāta *Avon*, piemērojot standarta regulējumu saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu. Saistībā ar šiem prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem strīds nerodas.

30. Strīds rodas saistībā ar aptuveni 50 % no prezentācijas nolūkiem paredzētajiem produktiem, kas faktiski tiek izmantoti, kā paredzēts, – tie netiek pārdoti tālāk, bet tiek izmantoti kā uzņēmējdarbības instruments, kas ir paredzēts citu preču pārdošanas apjoma palielināšanai. Mazumtirgotāji, kuri ir reģistrēti kā PVN maksātāji, par šo produktu iegādi samaksāto PVN parasti varētu atskaitīt kā priekšnodokli. Tomēr šīs izmaksas netiek ņemtas vērā, piemērojot atkāpi. Rezultātā PVN ietekme attiecībā uz pārdošanu, ko ir veikušas *Avon* lēdijas, kuras nav reģistrētas kā nodokļa maksātājas, ir lielāka par to, kas attiecas uz nedaudzajiem gadījumiem, kad *Avon* lēdijas ir reģistrētas nodokļa maksātājas. Tā ir arī lielāka par nodokļa līmeni, kad pārdošanu galapatērētājiem veic pārdevēji, kas ir reģistrēti nodokļa maksātāji.

31. Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu minēto izmaksu neņemšanas vērā dēļ laikposmā no 1997. līdz 2013. gadam PVN apjoms ir pieaudzis par 16 miljoniem GBP.

32. Iesniedzējtiesā izskatāmajā lietā *Avon* apstrīd, kā *HMRC* piemēro atkāpi. *Avon* apgalvo, ka atkāpe būtu jāpiemēro tā, lai tiktu nodrošināts, ka *Avon* netiek noteikts pārmērīgi augsts nodoklis un iekasētā summa saskaņā ar atkāpi tiek pietuvināta "apietajam" PVN. *Avon* apgalvo, ka gadījumā, ja atkāpe nevar tikt interpretēta šādi, tā nav spēkā. Visbeidzot, *Avon* arī būtībā apgalvo, ka, lūdzot atļauju ieviest atkāpi, Apvienotajai Karalistei bija pienākums izvirzīt jautājumu par neiespējamību atskaitīt priekšnodokli un par ietekmi uz "apietā" nodokļa līmeni. Tas, ka Apvienotā Karaliste to neizdarīja, arī esot atkāpes spēkā neesamības pamats.

33. Ņemot vērā iepriekš minēto, *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta)] uzdod Tiesai šādus 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 Padomes 1989. gada 24. maija Lēmumu (89/534/EEK) (turpmāk tekstā – "atkāpe"), 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 atkāpi, bija pienākums informēt Komisiju par to, ka tālākpārdevējiem, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, iegādājoties pārdošanas atbalsta materiālus un/vai trešo personu preces un pakalpojumus savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ir jāmaksā PVN un ka tādēļ tiesiskais regulējums par atkāpi būtu jāpielāgo, lai atspoguļotu šo neatgūstamo priekšnodokli vai pārmaksāto nodokli par piegādātajām precēm un sniegtajiem 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 *Her Majesty's Revenue & Customs* 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) Vai:

      i) atļauja Apvienotajai Karalistei ieviest atkāpi no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta bija prettiesiska;

      ii) līdz ar atkāpi no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta ir jāparedz arī atkāpe no 17. panta. Ja tas tā ir, vai Apvienotā Karaliste, nelūdzot Komisijai vai Padomei atļauju ieviest atkāpi no 17. panta, ir rīkojusies prettiesiski;

      iii) 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) 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 Eiropas Savienības Tiesa vai valsts tiesa:

      i) noteiktu dalībvalstij pienākumu īstenot 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 *Her Majesty's Revenue & Customs* 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 atkāpi un attiecīgi pati atkāpe nav spēkā, vai

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

      iv) atzītu, ka izdotais 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 *Her Majesty's Revenue & Customs* 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 (Galvenās PVN direktīvas 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)?

34. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Avon*, Apvienotās Karalistes valdība, Komisija un Eiropas Savienības Padome. Attiecīgie lietas dalībnieki, kuri piedalījās tiesvedības rakstveida daļā, 2017. gada 31. maija tiesas sēdē sniedza mutvārdu paskaidrojumus.

IV. Vērtējums

35. Šie secinājumi ir strukturēti šādi: vispirms pievērsīšos pirmajam un ceturtajam iesniedzējtiesas iesniegtajam jautājumam. Ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt noliedzoši (1), tāpēc iesniedzējtiesas uzdotais ceturtais jautājums nav jāizskata (2). Turklāt mana ierosinātā atbilde uz iesniedzējtiesas otro jautājumu arī ir noliedzoša (3). Tātad arī trešais jautājums nav jāizskata (4).

1. Pirmais jautājums

36. Vai ar atkāpi vai valsts pasākumiem tās īstenošanai, ciktāl ar tiem PVN tiek piemērots tādu produktu atvērta tirgus vērtībai, kuri tiek pārdoti ar tālākpārdevēju, kas nav reģistrēti PVN maksātāji, starpniecību, neņemot vērā teorētisko PVN priekšnodokli par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem vai citām precēm un pakalpojumiem, kurus minētie tālākpārdevēji ir iegādājušies no trešajām personām, ir pārkāpta Sestā PVN direktīva un/vai tās piemērošanu reglamentējošie vispārējie principi? Tāds būtībā ir iesniedzējtiesas pirmais jautājums.

(a) Atkāpes, kas atļautas saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 27. pantu, reglamentējošie vispārīgie noteikumi

37. Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā ir paredzēts atļaut atkāpties "no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā [..] novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu".

38. Šī lieta attiecas uz atkāpi no Sestās PVN direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, kurā ir definēta "summa, kurai uzliek nodokli"'. Nav paredzēta atkāpe attiecībā uz pārējām Sestās PVN direktīvas normām vai tās vispārējiem principiem. Tādējādi abi joprojām ir pilnībā piemērojami [9].

9 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 68. punkts), un 2011. gada 27. janvāris, *Vandoorne* (C-489/09, EU:C:2011:33, 33. punkts).

39. Atkāpe no vispārīgi piemērojamiem noteikumiem pēc definīcijas atšķiras no minētajiem noteikumiem. Tāpēc ir tikai loģiski, ka galīgais rezultāts, visticamāk, būs atšķirīgs no rezultāta, kāds būtu pēc šo vispārīgo noteikumu piemērošanas pilnā apjomā [10].

40. Tomēr saskaņā ar 27. panta 1. punktu atļautās atkāpes, tāpat kā jebkuri izņēmumi, ir jāinterpretē šauri. Tās tiek atļautas saistībā ar konkrētām šīs direktīvas [11] normām un tikai tādēļ, lai vienkāršotu PVN iekasēšanu vai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Turklāt ar tām "no 11. pantā noteiktā PVN iekasēšanas principa var atkāpties tikai tiktāl, cik tas ir noteikti nepieciešams minētā mērķa sasniegšanai" [12]. Tām ir arī jābūt nepieciešamām un atbilstošām ar tām izvirzītā īpašā mērķa sasniegšanai un ir pēc iespējas mazāk jāietekmē Sestās direktīvas mērķi un principi [13].

41. 27. panta 1. punktā ir noteikts arī, ka atkāpes "nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus [*kopsummā*] galapatēriņa stadijā, izņemot gadījumus, kad tas notiek *niecīgā apjomā* (mans izcēlums). 27. panta 1. punkt[a angļu valodas redakcijā] ir skaidri paredzēts, ka šie ierobežojumi "kopsummā" un "niecīgā apmērā" attiecas uz vienkāršošanas pasākumiem. Tiesas judikatūrā ir atzīts, ka šie ierobežojumi "atbilst Sestās direktīvas pamatprincipiem" un vienlīdz attiecas uz atkāpēm, kuru mērķis ir novērst nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu [14].

(b) Galvenā ar "teorētiskā" priekšnodokļa neņemšanu vērā saistītā problēma

42. Šajā gadījumā Apvienotā Karaliste saņēma atļauju paredzēt atkāpi no 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta nolūkā novērst nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. To darot, tā mēģināja reaģēt uz *Avon* un citu izmantotā tiešās pārdošanas uzņēmējdarbības modeļa specifiku, proti, PVN nepiemērošanu piegādes ķēdes galastadijā, no kā rodas relatīvs nodokļa par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem samazinājums.

43. *Avon* procesuālajos rakstos un mutvārdu paskaidrojumos uzsvēra, ka atkāpe tika lūgta arī tāpēc, lai novērstu konkurences izkropļojumus. Tomēr, tā kā Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā ir paredzēts atļaut atkāpes tikai nodokļu nemaksāšanas un apiešanas mērķiem (neminot vienkāršošanu), tas galvenokārt ir jāvērtē, ņemot vērā minēto mērķi.

44. Netiek apstrīdēts, ka tiešās pārdošanas modelis, ko izmanto *Avon* un citi, galapatēriņa stadijā var izraisīt nodokļu apiešanu. Tādējādi atkāpe saskaņā ar 27. panta 1. punktu principā var būt pamatota.

45. Tomēr *Avon* uzskata, ka atkāpe netiek pareizi piemērota. *HMRC* ņem vērā tikai *nodokli par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem*, kuru *Avon* lēdijas parasti maksātu par uzcenojumu, *ja* tās būtu reģistrētas PVN maksātājas. *HMRC* neņem vērā *priekšnodokli*, kuru *Avon* lēdijas parasti varētu atskaitīt, *ja* tās būtu reģistrētas PVN maksātājas (īpaši priekšnodokli par pārdošanas atbalsta materiāliem). *Avon* apgalvo, ka šīs prasības neievērošana izraisa sākotnējās problēmas (proti, PVN nepiemērošana piegādes ķēdes galastadijā) "pārmērīgu labošanu". Minētā

10 Tā tas ir attiecībā uz vienkāršošanas pasākumiem, ko jau ir skaidri apstiprinājusi Tiesa. Skat., piemēram, spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Sudholz* (C-17/01, EU:C:2004:242, 62. punkts), un 2011. gada 27. janvāris, *Vandoorne* (C-489/09, EU:C:2011:33, 31. punkts). Tomēr tas attiecas uz jebkuru atkāpi.

11 Komisijas izveidoto esošo atkāpju pārskatu un to, ar kādām tiesību normām tās ir saistītas, skat.: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf.

12 Spriedums, 1984. gada 10. aprīlis, Komisija/Beļģija (324/82, EU:C:1984:152, 29. punkts). Skat. arī spriedumu, 1997. gada 29. maijs, *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 24. punkts).

13 Spriedumi, 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).

14 Spriedums, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 52. punkts).

pārmērīgā labošana izraisa samērīguma principa neievērošanu. Ar to tiek pārkāpts arī nodokļu neitralitātes princips, jo pārmaksa rada neizdevīgus konkurences apstākļus attiecībā pret tradicionālajiem mazumtirgotājiem. Visbeidzot, ar to tiek pārsniegtas Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā noteiktās robežas.

46. *Avon* apgalvojumam, ka *HMRC* atteikšanās ņemt vērā teorētisko priekšnodokli noteikti ir problemātiska, nepiekrītu turpinājumā minēto iemeslu dēļ.

47. Pirmkārt, atkāpē vienkārši nav paredzēts vai atļauts ņemt vērā teorētisko priekšnodokli. Tātad šajā ziņā atkāpe *nevar* tikt piemērota "modificēti", tā, lai tiktu ņemts vērā šāds teorētiskais priekšnodoklis (c) sadaļa).

48. Otrkārt, atkāpi nav paredzēts piemērot tā, lai radītu situāciju, kas līdzinātos nodokļu situācijai, kāda pastāvētu, ja visas *Avon* lēdijas būtu reģistrētas nodokļu maksātājas (d) sadaļa).

49. Treškārt, ar pašu faktu, ka ar atkāpi nav paredzēts vai atļauts ņemt vērā teorētisko priekšnodokli, netiek pārkāpts nodokļu neitralitātes vai proporcionalitātes princips, kā arī netiek pārsniegtas Sestās PVN direktīvas 27. pantā noteiktās robežas. Ir iedomājams, ka atkāpes *piemērošana* varētu radīt problēmas no minēto principu un tiesību normu viedokļa, ja teorētiskā PVN par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem neņemšana vērā *ievērojami* ietekmētu galapatēriņa stadijā iekasētā PVN summu. Tomēr, manuprāt, un, lai gan galīgais novērtējums būs jāveic iesniedzējtiesai, saistībā ar šo lietu tā šķiet visai teorētiska iespēja (e) sadaļa).

(c) Atkāpes piemērošanas joma

50. Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta formulējumu un vispārējo principu, ka izņēmumi ir jāinterpretē šauri [15], atkāpes tiek atļautas saistībā ar *konkrētām* minētās direktīvas normām.

51. Atkāpe šajā gadījumā tika skaidri atļauta attiecībā uz 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, kurā ir atļautas atkāpes no parastajiem noteikumiem, kas tiek piemēroti, lai aprēķinātu "summu, kurai uzliek nodokli", tas ir, summu, par kuru tiek piemērots PVN *par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem*. Tādējādi atkāpes 1. panta tekstā ir norādīts, ka "summa, par ko, piegādājot preces [tālākpārdevējiem, kuri nav nodokļa maksātāji], ir maksājams nodoklis, ir šo preču atvērta tirgus vērtība, kura tiek noteikta šajā stadijā".

52. Kā tika paskaidrots šo secinājumu 27. punktā, izmantojot divus pielāgojumus, *HMRC* cenšas nodrošināt, lai, piemērojot atkāpi, aprēķinātā summa, kurai ir uzliekams nodoklis, iespējami labi atspoguļotu galapatērētāja faktiski samaksāto pirkuma cenu. Tas atbilst Tiesas spriedumā *Direct Cosmetics II* ietvertajam konstatējumam saistībā ar šīs atkāpes priekšteci [16], ka "atvērta tirgus vērtība ar attiecīgo atkāpes pasākumu izveidotās sistēmas izpratnē nozīmē vērtību, kas ir vistuvākā [..] galapatērētāja samaksātajai faktiskajai cenai" [17].

53. Turpretī atkāpe netika pieprasīta saistībā ar parastajiem noteikumiem, kas piemērojami priekšnodokļa atskaitīšanai, it īpaši saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 17. panta 1. punktu [18]. Atkāpē nav minēts, ka, aprēķinot pārdoto produktu atvērta tirgus vērtību, būtu jāņem vērā izmaksas, kas ir radušās tālākpārdevējiem, kuri nav nodokļa maksātāji. Ja *Avon* lēdijas nav nodokļa maksātājas, atskaitīšanas

15 Iepriekš šo secinājumu 40.–41. punkts.

16 85/369/EEK: Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par pievienotās vērtības nodokli 27. panta piemērošana (Atļauja noteikt Apvienotās Karalistes pieprasīto atkāpi, lai varētu novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu) (OV 1985, L 199, 60. lpp.).

17 Spriedums, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 53. punkts).

18 Galvenās PVN direktīvas 167. pants.

tiesības nepastāv. Piemērojot parastos noteikumus, nav atgūstams priekšnodoklis attiecībā uz izmaksām, kas tām ir radušās, piemēram, kā pārdošanas atbalsta materiālu izmaksas. Turklāt, atsaucoties uz iepriekšējo punktu, ir skaidrs, ka jebkāda tālākpārdevējiem piemērotā teorētiskā priekšnodokļa esamība un apjoms nevar ietekmēt galapatērētāja maksāto faktisko cenu.

54. Līdz ar to, ņemot vērā precīzi formulēto atkāpes piemērošanas jomu, uzskatu, ka ar to nav paredzēta vai atļauta nekāda teorētiskā priekšnodokļa pielāgošana. Šis secinājums izriet no paša šaurā izņēmuma rakstura. Papildus šādam gramatiskam un sistēmiskam argumentam izņēmumu paplašināšana atbilstoši ierosinātajam varētu radīt tiesiskās noteiktības problēmas, ja ar atkāpi, kas ir lūgta un atļauta vienīgi attiecībā uz vai nu nodokli par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, vai arī priekšnodokli, tomēr dalībvalstu ziņā tiktu atstāts noteikt, vai ir jāņem vērā arī otrais no minētajiem.

55. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka atkāpes piemērošana *nevar* tikt modificēta, lai ņemtu vērā teorētisko priekšnodokli, ko maksā tālākpārdevēji, kuri nav nodokļa maksātāji.

(d) Pielāgojums alternatīviem uzņēmējdarbības modeļiem un ideālu risinājumu neesamība

56. *Avon* nostāja būtībā ir tāda, ka "summas, kurai uzliek nodokli" pašreizējie pielāgojumi, piemērojot atkāpi, varētu tikt vēl vairāk uzlaboti. Minētajā uzlabošanā būtu jāņem vērā to *Avon* lēdiju maksātais priekšnodoklis, kuras nav reģistrētas kā nodokļa maksātājas un nav nodokļa maksātājas (īpaši saistībā ar pārdošanas atbalsta materiāliem). Kā norāda *Avon*, šādi "tiktu sasniegta iespējami liela saskaņotība ar piegādes ķēdi, kurai nodoklis tiek uzlikts pilnā apmērā". Tā kā šādi pielāgojumi ir iespējami, tie ir jāveic, lai tiktu ievēroti samērīguma un nodokļu neitralitātes principi un Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā noteiktās robežas.

57. Tiešām ir taisnība, ka pārdošanas atbalsta materiālu izmaksu ņemšana vērā, iedomājoties, ka *Avon* lēdijas patiesībā ir reģistrētas nodokļu maksātājas, varētu padarīt rezultātu tuvāku teorētiskajam "neto" apietajam nodoklim. Tomēr, ņemot vērā šo secinājumu c) sadaļā minētos iemeslus, manuprāt, atkāpes tekstā šādas modifikācijas vienkārši nav pieļautas.

58. Turklāt atkāpes *mērķis* arī nav mēģināt atjaunot sava veida virtuālo, paralēlo realitāti, kas būtu iespējami tuva tai, kāda pastāvētu, ja *Avon* lēdijas, kuras nav reģistrētas nodokļa maksātājas, patiesībā būtu reģistrētas nodokļa maksātājas, un tad izprātot, kāda būtu PVN situācija. Atkāpes mērķis ir novērst nodokļu apiešanu, pilnībā atzīstot, ka PVN noteikumi konkrētai situācijai ir piemērojami nestandarta veidā.

59. *Avon* norāda, ka, cenšoties atrisināt vienu problēmu (nodokļa nepiemērošanu piegādes ķēdes galastadijā un nodokļu neitralitātes principa pārkāpšanu, kaitējot *Avon* konkurentiem), ar atkāpi [19] ir radīta cita problēma (nodokļu neitralitātes principa pārkāpšana, kaitējot *Avon*, kuras maksājamais PVN tiek "pārmērīgi labots").

60. Ir taisnība, ka atkāpei ir savas problēmas. Tomēr ar to ir mēģināts risināt tiešās pārdošanas modeļa radītās problēmas, it īpaši to, ka PVN ir patēriņa nodoklis, bet ar PVN netiek aplikta pārdošana galapatērētājiem, kuru veic personas, kas nav nodokļa maksātājas. Turklāt atkāpe ir vērtīga ar to, ka tā ļauj tiešās pārdošanas modeli nodrošināt PVN sistēmas ietvaros un turpināt to izmantot. Kā *Avon* ir plaši nodemonstrējusi, rezultāts nav "ideāls" tādā ziņā, ka tas precīzi atspoguļotu situāciju, kāda tā būtu, *ja Avon* lēdijas būtu reģistrētas nodokļa maksātājas. Tomēr šādas atšķirības ir raksturīgas divu alternatīvu un diezgan atšķirīgu uzņēmējdarbības modeļu līdzāspastāvēšanai. Lai gan ir iespējams nodrošināt dažādus modeļus PVN sistēmas ietvaros, tā nevar tikt paplašināta tā, lai faktiski tiktu izveidotas sīki izstrādatas paralēlas sistēmas.

19 Vai vismaz ar tās piemērošanu Apvienotajā Karalistē.

61. Tas noved pie manas nākamās norādes par uzņēmējdarbības modeļa izvēli, kurai, manuprāt, šajā lietā ir noteicoša nozīme. *Avon* lēdijas var izvēlēties, vai reģistrēties par nodokļa maksātājām. Lai gan Apvienotajā Karalistē *obligātai* reģistrācijai PVN maksāšanai ir augsta robežvērtība, *Avon* lēdijas var reģistrēties nodokļa maksāšanai, nesasniedzot šo robežvērtību. *Avon* var arī izvēlēties, vai izmantot tālākpārdevējus, kuri ir reģistrēti nodokļa maksātāji, vai tālākpārdevējus, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji. *Avon* un *Avon* lēdijām droši vien ir savi iemesli izvēlēties vienu vai otru pieeju, piemēram, izmantot konkurētspējīgāko uzņēmējdarbības modeli vai izvairīties no apgrūtinošā administratīvā sloga, kas ir saistīts ar reģistrāciju PVN maksāšanai.

62. Tomēr, ja persona nav nodokļa maksātāja, tam ir arī citas sekas, tostarp nav iespējams atskaitīt priekšnodokli. Kā Tiesa ir vairākkārt apstiprinājusi attiecībā uz PVN, saimnieciskās darbības subjektiem ir tiesības organizēt savu darbību, ierobežojot to, kādā pakāpē uz tiem tiek attiecināti nodokļi [20]. Tomēr minētā izvēles brīvība neietver iespēju izvēlēties konkrētu uzņēmējdarbības modeli un tad – *à la carte* pieeju PVN noteikumiem, kuri parasti tiek piemēroti citiem modeļiem.

63. Tiesas sēdē *Avon* atgādināja, ka, ja tās preču pārdošanai tiktu piemēroti parastie noteikumi, nodoklis par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem vispār netiktu pielāgots. Atkāpe patiesībā izraisot *Avon* nodokļu sloga palielināšanu. Citiem vārdiem sakot, *Avon* nelūdzot *à la carte* PVN noteikumu piemērošanu. Kā tika uzsvērts tiesas sēdē, *Avon* nelūdzot atļauju "vienlaicīgi sēdēt uz diviem krēsliem". Drīzāk *HMRC* lūdzot selektīvi piemērot PVN noteikumus, izmantojot īpašu atkāpi. Tieši *HMRC* cerot vienlaicīgi sēdēt uz diviem krēsliem.

64. Strīds par to, kurš šajā lietā pieprasa atļauju "vienlaicīgi sēdēt uz diviem krēsliem", norāda uz dziļākām domstarpībām, proti, par to, kurš bija tas, kā rīcība izraisīja vajadzību pielāgot parasto PVN sistēmu. *Avon* norāda, ka minētās problēmas ir izraisījusi atkāpe un/vai tās nepareiza piemērošana. Ja Apvienotā Karaliste to nebūtu pieprasījusi, būtu piemērojami parastie PVN noteikumi. Nerastos nekādas problēmas. Savukārt Apvienotās Karalistes nostāja ir tāda, ka atkāpe tika pieprasīta, tikai reaģējot uz tiešās pārdošanas modeli, tas ir, lai atrisinātu jau esošo problēmu, kas ir raksturīga minētā modeļa darbībai. Tādējādi pamatā esošā loģika esot bijusi tāda, ka ir varēts saglabāt minēto modeli, tomēr ievērojot ar šo atkāpi pieļautos pielāgojumus.

65. Šī diskusija noved tieši atpakaļ pie iepriekš izvirzītās problēmas, proti, ka, ņemot vērā divu alternatīvu un diezgan atšķirīgu uzņēmējdarbības modeļu līdzāspastāvēšanu, dažas atšķirības PVN piemērošanā ir nenovēršamas. Nav ideāla risinājuma. Fakts, ka to panākt nav šīs atkāpes mērķis un ka tās piemērošanas rezultāts "nav ideāls", pats par sevi nav problēma [21].

66. Paturot prātā šos vispārīgos apsvērumus, tagad pievērsīšos konkrētajām *Avon* izvirzītajām problēmām – samērīgumam, Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktam un nodokļu neitralitātei.

(e) Nav pārkāpts samērīguma princips, Sestās PVN direktīvas 27. pants vai nodokļu neitralitātes princips

(1) Samērīgums un 27. panta 1. punkts

67. Lai būtu ievērots samērīguma princips, pasākumiem ir jābūt nepieciešamiem un piemērotiem konkrētā mērķa sasniegšanai un pēc iespējas mazāk jāietekmē Sestās PVN direktīvas mērķi un principi [22].

20 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts).

21 Skat. arī iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

22 Spriedumi, 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).

68. Jau tika norādīts [23], ka atkāpei ir leģitīms mērķis, proti, novērst nodokļu apiešanu [24]. Tā arī ļauj ierobežot jebkurus konkurences izkropļojumus, kas varētu pastāvēt, kaitējot uzņēmumiem, kuri izmanto atšķirīgu izplatīšanas modeli [25].

69. Turklāt summa, kurai ir uzliekams nodoklis, tiek koriģēta, lai ņemtu vērā situācijas, kurās galapatērētāja samaksātā cena ir mazāka par pilno "katalogā norādīto cenu" [26]. Tiktāl noteiktais *nodoklis par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem* ir samērīgs. Tas nav lielāks un nav mazāks par to, kāds parasti būtu nepieciešams, ņemot vērā PVN kā patēriņa nodokļa raksturu.

70. Iepriekš arī paskaidroju, kāpēc, manuprāt, nevar tikt sagaidīts, lai atkāpe tiktu piemērota tā, lai radītu situāciju, kas iespējami vairāk līdzinātos nodokļu situācijai, kāda pastāvētu tādas piegādes ķēdes gadījumā, kurai nodoklis tiek uzlikts pilnā apmērā. Tādējādi tikai tas vien, ka teorētiskais priekšnodoklis "netiek ņemts vērā", radot nodokļu situāciju, kāda tiktu piemērota tādas piegādes ķēdes gadījumā, kurai nodoklis tiek uzlikts pilnā apmērā, pats par sevi nav pretrunā samērīguma principam [27].

71. Vai tomēr ir iespējams, ka vērā neņemtā teorētiskā priekšnodokļa summa ir tik liela, ka atkāpes piemērošana radītu samērīguma principa pārkāpumu?

72. Manuprāt, tas ir teorētiski iespējams un, ja šāds pārkāpums tiktu konstatēts, risinājums būtu tāds, ka atkāpe *Avon* nevarētu tikt piemērota. Tomēr, – lai gan galīgais novērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai, – šīs lietas gadījumā tas šķiet ļoti maz ticams. Šajā ziņā es norādīšu uz turpinājumā minētajiem apstākļiem, kas ir saistīti, pirmkārt, ar risku un pierādījumiem, otrkārt, ar sarežģītību un administratīvo slogu, un, treškārt, ar būtiskumu.

73. Pirmkārt, attiecībā uz risku un pierādījumiem ir jāatgādina, ka atkāpes mērķis ir novērst nodokļu nemaksāšanu un apiešanu. *Avon* lēdijas nav nodokļa maksātājas, un tām vienkārši nav tādu dokumentēšanas un pamatošanas pienākumu, kādi ir nodokļa maksātājiem un kas tām ļautu pierādīt, ka, *ja* viņas būtu reģistrētas nodokļa maksātājas, viņām *būtu* atskaitīšanas tiesības (un šādu tiesību apjoms). Jebkāda iespējamā teorētiskā priekšnodokļa ņemšana vērā būtu atkarīga no *Avon* nodrošinātiem pieņemamiem dokumentāriem pierādījumiem [28], kas apliecinātu, ka šādas izmaksas ir bijušas.

74. Otrkārt, lietā *Sudholz* Tiesa atzina, ka pārmērīga atkāpes piemērošanas procesa sarežģīšana var neitralizēt atkāpes priekšrocības [29]. Mēģinot atskaitīties par teorētisko priekšnodokli, nenoliedzami palielinās ar atkāpes piemērošanu saistītā sarežģītības pakāpe, it īpaši ņemot vērā pilnīgas dokumentācijas neesamību saistībā ar attiecīgajām izmaksām. Ir taisnība, ka lieta *Sudholz* attiecās uz atkāpi, kuras mērķis bija vienkāršošana. Tomēr spriedumā *Sudholz* paustās bažas par papildu sarežģītību, manuprāt, ir vienlīdz pamatotas arī attiecībā uz atkāpi šajā lietā. Viens no tiešās pārdošanas modeļa pievilcības faktoriem ir tieši mazāka sarežģītība administrēšanas ziņā. Šīs sarežģītības praktiska ieviešana paslepus, (daļēji) deleģējot valsts pārvaldei administratīvo slogu, kuru neuzņemties *Avon* lēdijas *ir izvēlējušās* [30], manuprāt, ir tikpat problemātiska kā lietā *Sudholz*.

23 Iepriekš šo secinājumu 44. punkts.

24 Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 48. punkts) attiecībā uz šīs atkāpes priekšteci (Padomes Lēmums 85/369).

25 Skat. spriedumu, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 39. punkts).

26 Skat. iepriekš 27. punktu.

27 Skat. iepriekš 10. zemsvītras piezīmi.

28 Šajā nozīmē skat. atsauci uz "objektīviem faktiem" spriedumā, 1997. gada 29. maijs, *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 26. punkts).

29 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Sudholz* (C-17/01, EU:C:2004:242, 63. punkts).

30 Skat. iepriekš šo secinājumu 60. punktu.

75. Treškārt, ņemot vērā divus iepriekš minētos apstākļus, lai varētu uzskatīt, ka absolūts atteikums ņemt vērā šīs izmaksas ir nesamērīgs, ir jābūt *skaidriem* un *viennozīmīgiem* pierādījumiem par izmaksām, kuru dēļ teorētiskais priekšnodoklis pārsniedz *būtisku robežvērtību*.

76. Kāda ir būtiskuma robežvērtība?

77. Izejas punkts, atbildot uz šo jautājumu, ir Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkts, kurā ir aptverts samērīguma princips saistībā ar minēto konkrēto tiesību normu [31], paredzot, ka atkāpes "nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus [kopsummā] galapatēriņa stadijā, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā".

78. Manuprāt, jebkurai būtiskuma robežvērtībai ir jābūt *objektīvai*. Lai tiktu ievērots vienlīdzīgs nodokļu režīms un atspoguļots iepriekš minētais 27. panta 1. punkta formulējums, tā nevar atšķirties atkarībā no konkrētā nodokļa maksātāja īpašajiem apstākļiem, bet ir jāvērtē attiecībā pret dalībvalsts PVN ieņēmumiem.

79. Tomēr nav skaidrs, kas ir salīdzinājuma kritērijs, lai noteiktu, kāds ir vai nav "niecīgs" apjoms. Tādējādi formulējumam "dalībvalsts nodokļu ieņēmumi [kopsummā] galapatēriņa stadijā" būtu iespējams piešķirt virkni *pilnīgi atšķirīgām skaitliskām vērtībām* atbilstošu nozīmju.

80. Ir vismaz trīs iespējami varianti atkarībā no tā, vai salīdzinājums par to, kas nav niecīgs apjoms, tiktu veikts attiecībā uz:

– *Eiropas Savienības kopējiem pašu resursiem, ko sniedz PVN*. Šo interpretāciju pamato Direktīvas 2004/7/EK [32], – ar kuru 27. panta 1. punkta [angļu valodas redakcija] tika papildināta ar vārdu "kopsummā" un kurā ir skaidri norādīts, ka izvērtējums būtu veicams "globāli, atsaucoties uz makroekonomiskajām prognozēm, kas attiecas uz pasākuma iespējamo ietekmi uz *Kopienas pašu resursiem*, ko sniedz pievienotās vērtības nodoklis" [33], – preambulas apsvērumi;

– *dalībvalsts kopējiem pašu resursiem, ko sniedz PVN*. Šī interpretācija ir tuvāka formulējuma "dalībvalsts nodokļu ieņēmumi galapatēriņa stadijā" dabiskākai izpratnei, jo ir skaidri norādīts, ka runa ir par *dalībvalsts* nodokļu ieņēmumiem, nevis *Kopienas* nodokļu ieņēmumiem;

– *PVN ieņēmumiem no konkrētas piegādes ķēdes vai no atsevišķiem produktiem vai darījumiem*. Šai interpretācijai zināms apstiprinājums noteikti ir rodams, piemēram, Tiesas spriedumā *Vandoorne* [34]. Minētajā lietā Tiesa patiesi atzina, ka PVN atmaksa nebūtu niecīga, jo tā atbilstu 100 % no PVN, kas samaksāts par *piegādi vienam klientam* [35].

81. Uzskatu, ka Sestās PVN direktīvas un Direktīvas 2004/7 27. panta 1. punkta formulējums un loģika drīzāk norāda uz vienu no makroekonomiskajiem salīdzinājuma kritērijiem, proti, Savienības līmeni vai atsevišķas dalībvalsts līmeni. Manuprāt, ar "*Vandoorne*" pieeju ir aiziets pārāk tālu pretējā virzienā. Ar to gandrīz vai ir pieprasīta tāda veida detalizēta pieeja, kāda tika noraidīta šo secinājumu 60.–62. punktā. Ar to faktiski varētu tikt nopietni apdraudēta jebkuras atkāpes piemērošana. Ir jāuzsver arī, ka apstākļi lietā *Vandoorne* bija diezgan specifiski, it īpaši tāpēc, ka piegādātājs PVN maksāja avansā.

31 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 52. punkts).

32 Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīva, ar ko groza Direktīvu 77/388[..] par pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu, ciktāl tā attiecas uz izpildes pilnvaru piešķiršanu un atkāpju noteikšanas kārtību (OV 2004, L 27, 44. lpp.).

33 Mans izcēlums.

34 Spriedums, 2011. gada 27. janvāris, *Vandoorne* (C-489/09, EU:C:2011:33).

35 Šī lieta attiecās uz atkāpi, saskaņā ar kuru PVN par cigaretēm ražotājs maksāja avansā, pamatojoties uz sagaidāmo galīgo pārdošanas cenu (nodokļu marka). Pēc tam, kad kādam klientam bija iestājusies maksātnespēja un tas nebija veicis samaksu, *Vandoorne* mēģināja atgūt piegādātājam samaksāto naudu, kas atbilda PVN (tehniski tas nebija PVN, jo to jau bija samaksājis ražotājs, bet šīs izmaksas pa piegādes ķēdi bija nodotas tālāk *Vandoorne*).

82. Tomēr uzskatu, ka patiesībā Tiesai šīs lietas kontekstā minētā problēma nav detalizēti jāizskata, jo (lai gan faktu pārbaude būs jāveic iesniedzējtiesai) šķiet, ka nav sasniegta neviena no iepriekš minētajām robežvērtībām. Makroekonomiskā ziņā attiecīgie rādītāji ir ļoti nelieli. Tomēr arī mikroekonomikas līmenī, kurā katrs darījums tiek aplūkots atsevišķi, saskaņā ar minētajiem rādītājiem attiecīgās summas šķiet ļoti nelielas.

83. Ņemot vērā iepriekš minēto, manuprāt, nav iespējams apgalvot, ka atteikuma ņemt vērā ar pārdošanas atbalsta materiāliem saistīto teorētisko priekšnodokli ietekmes uz "dalībvalsts nodokļu ieņēmumiem [kopsummā] galapatēriņa stadijā" apjoms nebūtu niecīgs. Līdz ar to, lai gan galīgais novērtējums būs jāveic iesniedzējtiesai, uzskatu, ka nav pārkāpts ne samērīguma princips, ne Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā noteiktās robežas.

(2) Nodokļu neitralitāte

84. Runājot par nodokļu neitralitāti, šis princips liedz līdzīgām precēm un pakalpojumu sniegšanai piemērot atšķirīgu PVN režīmu [36].

85. Šajā nolūkā pieņemsim, ka produkti, kuri tiek pārdoti, izmantojot tādas tiešās pārdošanas struktūras kā tā, ko izmanto *Avon*, un tradicionālākās mazumtirdzniecības vietās, patiešām varētu tikt uzskatīti par "līdzīgiem" Tiesas judikatūras izpratnē, lai gan tas, manuprāt, nav tik acīmredzami.

86. Tomēr, pat ja tā būtu, tad, gan pastāvot atkāpei, gan tai nepastāvot, būtu iespējama nodokļu neitralitātes problēma – pirmajā gadījumā, kaitējot *Avon*, bet pēdējā gadījumā, kaitējot tās konkurentiem [37]. Kā norāda *Avon*, risinot vienu problēmu, ir radīta cita.

87. Šajā ziņā es atsaukšos uz šo secinājumu 60. punktā minētajiem komentāriem par to, ka tādos gadījumos kā šis, kad ir iesaistīti ļoti atšķirīgi uzņēmējdarbības modeļi, pilnīgi vienlīdzīga attieksme vienkārši nav īstenojama.

88. Tomēr varētu argumentēt, ka šajā gadījumā ir iespējama "vienlīdzīgāka" attieksme. Manuprāt, tas tomēr ir tikai argumenta attiecībā uz samērīgumu pārfrāzējums, un šis arguments jau iepriekš tika noraidīts.

89. Ņemot vērā iepriekš minēto, atkāpe un tās piemērošana, ko īsteno Apvienotās Karalistes iestādes, ciktāl netiek ņemts vērā "teorētiskais priekšnodoklis" vispār un it īpaši attiecībā uz pārdošanas atbalsta materiāliem, nav pretrunā samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem vai Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktam.

(f) Secinājumi par pirmo jautājumu

90. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz iesniedzējtiesas pirmo jautājumu atbildēt šādi:

Atkāpe un valsts pasākumi šī lēmuma īstenošanai, kuru galīgais novērtējums būs jāveic iesniedzējtiesai, – ciktāl minētais lēmums un minētie valsts pasākumi izraisa PVN piemērošanu tādu produktu atvērta tirgus vērtībai, kuri tiek pārdoti ar tālākpārdevēju, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji, starpniecību, neņemot vērā neatgūstamo PVN priekšnodokli par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem vai citām precēm un pakalpojumiem, ko minētie tālākpārdevēji iegādājas no trešajām personām, – nav pretrunā samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem, Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktam vai Direktīvas 2006/112 395. pantam.

36 Spriedums, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 41. un 42. punkts).

37 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 49. punkts).

2. Par ceturto jautājumu

91. Iesniedzējtiesas ceturtais jautājums būtībā ir par to, vai saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 27. pantu nodokļu "nemaksāšana vai apiešana" nozīmē, no vienas puses, neto nodokli, ņemot vērā nodokli par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem un priekšnodokli struktūrā, kura ir izraisījusi nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu, vai, no otras puses, bruto nodokli, ņemot vērā tikai maksājamo nodokli?

92. Ņemot vērā noliedzošo atbildi uz pirmo jautājumu, ceturtais jautājums nav jāaplūko.

3. Par otro jautājumu

93. Sestās PVN direktīvas 27. panta 2. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis, kas vēlas piešķirt atkāpi, "sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju". Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai ar minēto tiesību normu no Apvienotās Karalistes tiek prasīts šajā gadījumā izvirzīt jautājumu par neatgūstamā PVN priekšnodokļa problēmu, lai tā varētu tikt ņemta vērā atkāpē.

(a) Pieņemamība

94. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka otrais jautājums ir nepieņemams. Šajā ziņā tā uzskata, ka nav skaidrs, kāpēc šis jautājums tiek uzdots, un ka Tiesai nav vajadzīgās faktiskās un juridiskās pamatinformācijas, lai varētu uz to atbildēt, turklāt šis jautājums esot hipotētisks.

95. Tam nevar piekrist.

96. Šajā ziņā atgādinu, ka, pirmkārt, uz jautājumiem, kurus Tiesai uzdod valstu tiesas, vispār attiecas atbilstības pieņēmums [38]. Šajā lietā, pretēji Apvienotās Karalistes valdības izvirzītajiem argumentiem, man šķiet diezgan skaidrs, kāpēc iesniedzējtiesa uzdod otro jautājumu un kāpēc atbilde varētu ietekmēt šīs lietas iznākumu.

97. Ja ar Sestās PVN direktīvas 27. pantu būtu paredzēts noteikt dalībvalstīm tiesisku pienākumu sniegt konkrētu informāciju Komisijai saistībā ar lūgumu par atļauju ieviest atkāpi, tad varu saprast, kāpēc tā neizpilde varētu ietekmēt galu galā atļautās atkāpes spēkā esamību.

98. Attiecībā uz to, ka nav pietiekamas informācijas, kas Tiesai ļautu sniegt noderīgu atbildi, Apvienotās Karalistes valdība it īpaši atsaucas uz *Avon* vēstuli *HMRC*, kurā tika izvirzīta "zaudētā priekšnodokļa" problēma, un apgalvo, ka Tiesa nevar novērtēt nozīmi, kāda būtu bijusi jāpiešķir šai vēstulei. Tomēr, manuprāt, iesniedzējtiesas otrais jautājums drīzāk ir principa līmenī, un ar to tiek vaicāts, vai bija pienākums Komisijai minēt zināmu problemātiku, nevis tas, kāda konkrēta faktiskā informācija bija jāsniedz šajā lietā.

99. Visbeidzot, Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka otrais jautājums ir hipotētisks tāpēc, ka informācija par izmaksām, kas rodas tiešajiem pārdevējiem, būtu svarīga tikai attiecībā uz atkāpi no noteikumiem, kuri parasti ir piemērojami priekšnodokļa atskaitīšanai saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 17. pantu. Taču šajā lietā šāda atkāpe nav lūgta.

100. Šajā ziņā ir pietiekami norādīt, ka ar šo argumentu drīzāk rati tiek jūgti priekšā zirgam. Lai noteiktu, vai pastāv juridisks pienākums sniegt noteiktu informāciju saskaņā ar 27. pantu, galvenais jautājums ir tieši par to, vai tam vispār ir nozīme.

38 Skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 11. novembris, *Pujante Rivera* (C-422/14, EU:C:2015:743, 20. punkts).

101. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai noraidīt Apvienotās Karalistes valdības izvirzītos argumentus par nepieņemamību un atzīt, ka otrais jautājums ir pieņemams.

(b) Būtība

102. Iesākumā ir jānorāda, ka spriedumā lietā *Direct Cosmetics II* Tiesa apstiprināja Padomes Lēmuma 85/369, kas bija pirms šīs atkāpes uz laiku pastāvējusī atkāpe 1985.–1987. gadā, spēkā esamību un vienlaikus atzina, ka "Apvienotās Karalistes paziņojumā Komisijai bija pietiekami detalizēti minētas vajadzības, kuras bija paredzēts apmierināt ar attiecīgo pasākumu, un bija ietverta visa būtiskā informācija, lai ļautu identificēt tā mērķi" [39].

103. Tomēr ar šo nolēmumu nav galīgi atrisināta problēma, kas ir izvirzīta valsts tiesas otrajā jautājumā, jo tehniski tas attiecās uz iepriekšējo (lai arī ļoti līdzīgo un saistīto) Apvienotās Karalistes pieprasīto atkāpi. Turklāt, kā ir norādījusi *Avon*, Tiesa nav konkrēti apsvērusi šīs informācijas pietiekamību no nodokļu neitralitātes viedokļa.

104. Katrā ziņā, manuprāt, ar 27. panta 2. punktu nav noteikta prasība sniegt tāda veida informāciju, kāda ir paredzēta iesniedzējtiesas otrajā jautājumā.

105. Sestās PVN direktīvas 27. panta 2. punktā šādas īpašas prasības nav skaidri paredzētas. Es arī piekrītu Komisijai, ka lūgums atļaut ieviest atkāpi pēc savas būtības, vismaz zināmā mērā, ir jāformulē abstrakti.

106. Protams, paši šie elementi neizslēdz netiešu prasību sniegt konkrētu informāciju, kurai, piemēram, būtu ievērojama ietekme uz izmaksu, kas ir saistītas ar atkāpi, apmēru. Tomēr es galu galā neuzskatu, ka būtu detalizēti jāapspriež precīzas informācijas prasības kontūras saskaņā ar 27. panta 2. punktu.

107. *Avon* īpaši apgalvo, ka Apvienotajai Karalistei bija pienākums informēt Komisiju vai nu, no vienas puses, par to, ka nereģistrētie tālākpārdevēji, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji, maksā PVN par iegādātajiem pārdošanas atbalsta materiāliem un/vai citiem nozīmīgiem ieguldījumiem, ko tie izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām, vai arī, no otras puses, par to, ka Apvienotā Karaliste atkāpi interpretē tādējādi, ka nav iespējams ļaut tiešajam pārdevējam samazināt PVN summu, ko tālākpārdevējs, kurš nav reģistrēts nodokļa maksātājs, ir samaksājis par pārdošanas atbalsta materiāliem un/vai citiem nozīmīgiem ieguldījumiem, kad tiek aprēķināts tiešā pārdevēja maksājamais nodoklis par piegādātajām precēm un pakalpojumiem, pamatojoties uz tālākpārdevēja, kurš nav reģistrēts nodokļa maksātājs, pārdošanas cenu.

108. Manuprāt, Apvienotajai Karalistei, lai izpildītu Sestās PVN direktīvas 27. panta 2. punkta prasības, nebija tieši jānorāda uz kādu no šiem diviem apstākļiem diezgan vienkārša iemesla dēļ, – abi apstākļi ir skaidri – vai nu ietverti PVN sistēmā (pirmais apstāklis), vai pilnīgi loģiski un prognozējami, ņemot vērā pieprasītās atkāpes piemērošanas jomu (otrais apstāklis).

109. Attiecībā uz pirmo apstākli ir grūti iedomāties saimnieciskās darbības subjektu, neatkarīgi no tā, cik nenozīmīga ir tā darbība, kuram nav jāsedz nekādas ar tā uzņēmējdarbību saistītas ieguldījumu izmaksas. Turklāt priekšnodokļa ieskaits nodoklī par piegādātajām precēm un pakalpojumiem ir tik būtisks PVN sistēmas elements, ka tas noteikti nav aspekts, uz kuru ir tieši jānorāda Komisijai.

110. Attiecībā uz otro apstākli atkāpe tika pieprasīta un atļauta saistībā ar Sestās PVN direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu. Tādējādi un šo secinājumu 50.–54. punktā minēto iemeslu dēļ Komisijai bija skaidri jāsaprot, ka jebkura teorētiskā priekšnodokļa ņemšana vērā saskaņā ar atrunu tika izslēgta.

39 Spriedums, 1988. gada 12. jūlijs, *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 36. punkts).

111. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Lūdzot atļauju atkāpei, kas piešķirta saskaņā ar Padomes Lēmumu 89/534, Apvienotajai Karalistei nebija pienākuma informēt Komisiju, ka tālākpārdevēji, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji, maksā PVN par tādu preču iegādi, kuras tiek izmantotas to saimnieciskās darbības vajadzībām.

4. Par trešo jautājumu

112. Trešo jautājumu iesniedzējtiesa uzdod tikai gadījumā, ja atbilde uz pirmo un/vai otro jautājumu ir apstiprinoša.

113. Tā kā manas piedāvātās atbildes uz pirmo un otro jautājumu ir noliedzošas, trešais jautājums nav jāzskata.

V. Secinājumi

114. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Pirmais jautājums

Ar Padomes 1989. gada 24. maija Lēmumu 89/534/EEK, saskaņā ar kuru Apvienotajai Karalistei tika piešķirta atļauja pieņemt tiesību normu, kas ietver atkāpi no Sestās Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, atļautā atkāpe un valsts pasākumi šī lēmuma īstenošanai, kuru galīgais novērtējums būs jāveic iesniedzējtiesai, – ciktāl minētais lēmums un minētie valsts pasākumi izraisa PVN piemērošanu tādu produktu atvērta tirgus vērtībai, kuri tiek pārdoti ar tālākpārdevēju, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji, starpniecību, neņemot vērā neatgūstamo PVN priekšnodokli par prezentācijas nolūkiem paredzētiem izstrādājumiem vai citām precēm un pakalpojumiem, ko minētie tālākpārdevēji iegādājas no trešajām personām, – nav pretrunā samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem, Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 27. panta 1. punktam vai Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 395. pantam.

Otrais jautājums

Lūdzot atļauju atkāpei, kas piešķirta saskaņā ar Padomes Lēmumu 89/534, Apvienotajai Karalistei nebija pienākuma informēt Komisiju, ka tālākpārdevēji, kas nav reģistrēti nodokļa maksātāji, maksā PVN par tādu preču iegādi, kuras tiek izmantotas to saimnieciskās darbības vajadzībām.

Trešais un ceturtais prejudiciālais jautājums

Ņemot vērā atbildes uz pirmo un otro jautājumu, uz trešo un ceturto jautājumu nav jāatbild.