

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

12 юли 1988 година*

„Шеста директива за ДДС – Разрешаване на мерки за дерогация - Валидност”

По съединени дела 138 и 139/86

с предмет две преюдициални запитвания, отправени до Съда на основание член 177 от Договора за ЕИО, от London Value-added Tax Tribunal (Обединеното кралство) и по споровете, висящи пред този съд между

Direct Cosmetics Ltd,

Laughtons Photographs Ltd

и

Commissioners of Customs and Excise (Администрацията за косвени данъци),

относно тълкуването на член 27 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), и относно валидността на Решение 85/369/ЕИО на Съвета от 13 юни 1985 г. (ОВ L 199, стр. 60), което разрешава на Обединеното кралство, на основание член 27 от Шеста директива, да въведе за две години мярка за дерогация, предназначена за предотвратяване на някои видове избягване на данъци,

СЪДЪТ,

в състав: г-н G. Bosco, председател на състав, изпълняващ длъжността председател, г-н O. Due и г-н G. C. Rodríguez Iglesias, председатели на състав, г-н T. Koopmans, г-н U. Everling, г-н K. Bahlmann, г-н Y. Galmot, г-н C. Kakouris, г-н R. Joliet, г-н T. F. O'Higgins и г-н F. Schockweiler, съдии,

генерален адвокат: г-н J. L. da Cruz Vilaça,

секретар: г-н H. A. Rühl, главен администратор,

като взе предвид становищата, представени:

- за дружествата Direct Cosmetics и Laughtons Photographs Ltd, ищци по главното производство, от г-н Sleigh & Son Solicitors и г-н D. Vaughan, QC,

- за правителството на Федерална република Германия от г-н M. Seidel, в качеството на представител,

* Език на производството: английски.

- за правителството на Обединеното кралство от г-н Н. R. Purse, в качеството на представител,
- за Комисията на Европейските общности от г-н J. Fons Buhl, в качеството на представител,

- за Съвета на Европейските общности от г-н R. Fornasier и г-н J. Huber, в качеството на представители,

предвид доклада за съдебното заседание и вследствие устната фаза на производството от 14 октомври 1987 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 януари 1988 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С две Определения от 15 май 1986 г., постъпили в секретариата на Съда на 5 юни 1986 г., London Value-added Tax Tribunal (Лондонски съд, занимаващ се с дела, свързани с ДДС) е поставил, по силата на член 177 от Договора за ЕИО, пет преюдициални въпроса относно тълкуването на членове 11 и 27 относно Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1) (наричана по-нататък „Шеста директива“), и валидността на Решение 85/369/ЕИО на Съвета относно 13 юни 1985 г. (ОВ L 199, стр. 60), което е прието на основание член 27 от Шеста директива и разрешава мярка за дерогация, поискана от Обединеното кралство и предназначена за предотвратяване на някои видове избягване на данъци,

2. Тези въпроси са били повдигнати в рамките на спор между дружествата Direct Cosmetics Ltd и Laughtons Photographs Ltd, ищци по главното производство, от една страна, и Commissioners of Customs and Excise (наричани по-нататък „Commissioners“), от друга страна относно определянето на данъчната основа за събиране на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) по отношение на някои дейности на тези дружества.

3. От документите по делото е видно, че Direct Cosmetics е дружество, специализирано в „преки продажби“ на козметични продукти, които в ситуации, наричани „специални“, не могат да бъдат търгувани на обикновения пазар на дребно. Става дума за излишъци от запаси, за край на серии и за продукти, опаковани в специални опаковки за определени случаи, като например коледни опаковки, които не са могли да бъдат продадени по време на предвидения период. Дружеството купува тези продукти на ниска цена и след това ги продава в болници, в предприятия, в канцеларии чрез посредничеството на агенти при следните условия: продуктът е продаден на каталожна цена на Direct Cosmetics; ако продавача внесе цената в рамките на 14 дни, той може да се удържи комисионна от 20 %, иначе той трябва да внесе цялата цена. Всички агенти на Direct Cosmetics имат оборот, който остава под минимума, предвиден от законодателството на

Обединеното кралство, в съответствие с член 24 от Шеста директива по-горе, за облагане с ДДС.

4. Laughtons Photographs е дружество, специализирано в снимки на класове или индивидуални снимки на деца в училище. В началото на всяка година неговите представители посещават училищата с цел да получат поръчки за снимки. След това в течение на годината се прави договаряне и един от фотографите на дружеството – който има общо осем – който отива в училището, за да направи индивидуалните снимки на деца или снимките на класовете: дружеството продава тези снимки на училището, което после ги препродава на родителите. Методът на продажба, използван понастоящем от Laughtons Photographs изглежда се свежда до следното – да фактурира на училищата групи снимки на определената цена. В повечето случаи дружеството не знае на каква цена тези снимки се препродават на родителите. Установено е, че никакво ДДС не се начислява върху оборота, реализиран от страна на училищата.

5. Тези две системи на продажба имат за резултат, че крайната данъчна основа на ДДС не е крайната стойност на продажба на потребителите. Разликата между крайната цена и предишната цена следователно не се облага.

6. С цел да се противопостави на това отклонение една мярка за дерогация на член 11, параграф А.1, буква а) от Шеста директива, е била предвидена в параграф 3 от график 3 към Finance Act от 1977 г., с който Обединеното кралство е въвело в сила Шеста директива. Тази мярка е била нотифицирана на Комисията.

7. Обединеното кралство впоследствие е променило чрез раздел 14 (1) на Finance Act от 1981 г., тази разпоредба, без при това да нотифицира Комисията.

8. В отговор на един от преюдициалните въпроси по дело 5/84, Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise, Съдът, в своето Решение от 13 февруари 1985 г. (Recueil, стр. 617), е решил, че тази промяна е трябвало да бъде нотифицирана на основание член 27, параграф 1 от Шеста директива.

9. С цел да се подчини на това решение на Съда, Обединеното кралство е нотифицирало Комисията на 15 март 1985 г., посочената по-горе променена разпоредба, която в момента представлява параграф 3 от график 4 към Value-added Tax Act от 1983 г., и иска разрешение от Съвета в съответствие с член 27, посочен по-горе.

10. Посоченият параграф 3 от график 4 към Value-added Tax Act от 1983 г. е формулиран, както следва:

„Когато

а) цялата или част от дейността, осъществявана от данъчнозадължено лице се свежда до доставка на известен брой частни лица на стоки, предназначени да бъдат продавани на дребно от тях или от други лица, и когато

б) тези лица не са данъчнозадължени лица, комисионерите могат да дадат писмена инструкция на данъчнозадълженото лице, че цялата стойност на сделката,

осъществена от него вследствие нотификацията на тази инструкция или на самата дата на нотификацията ще бъде смятана за нормална при продажба на дребно.”

11. Разрешението за този параграф 3 от график 3 е било дадено с Решение 85/369/ЕИО на Съвета от 13 юни 1985 г., посочено по-горе, прието според процедурата за одобрение, предвидена в член 27, параграф 4 от Шеста директива.

12. Въз основа на този параграф и вследствие посоченото по-горе разрешение, дадено на Обединеното кралство, Commissioners са приели спрямо дружеството Laughtons Photographs решение, което гласи следното:

„По силата на параграф 3 от график 4 към Value-added Tax Act от 1983 г., Commissioners of Customs and Excise решават, че след 30 юни 1985 г., стойността върху която се начислява ДДС се добавя към всяка доставка на облагаеми стоки:

а) осъществена от вас на лица, които не са данъчнозадължени по смисъла на член 2 от Value-added Tax Act от 1983 г.,

б) осъществени с цел продажба на дребно от лица, посочени в точка а) посочени по-горе, ще бъде смятано като имащо нормалната си стойност в стадия на продажба на дребно.”

13. Решение с такова съдържание е било изготвено на 5 юли 1985 г. по отношение на Direct Cosmetics.

14. Срещу тези решения двете дружества са предприели обжалване пред London Value-added Tax Tribunal. Те са изтъкнали, че решенията на комисарите са били невалидни, тъй като са се разпростирали извън рамките на целите, посочени в член 27, параграф 1 от Шеста директива, както е било и решението за разрешение от Съвета от 13 юни 1985 г. Следователно, щом дерогацията се оказва недействителна, те считат че като се приложи общото правило на член 11, параграф А.1, буква а) от Шеста директива, която има директно действие в английското право те не били облагаеми с ДДС за нищо друго освен за стойността на това, което те действително са получили.

15. От своя страна Commissioners са поддържали тезата, че разрешението на Съвета, което представлява валидна дерогация, която те правилно са приели като специална мярка по въпроса. Те са изтъкнали, че когато един метод за продажба води до намеса, между дружеството и потребителите, на лица, които не са данъчнозадължени, в качеството им на посредници, е трябвало да им се напомни по подходящ начин, че данъкът трябва да бъде събран върху пълната стойност на продукта на етапа на продажба на дребно.

16. London Value-added Tax Tribunal реши да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, които са едни и същи и по двете дела:

„1) Дали мярка като тази, която е вписана в параграф 3 от график 4 от Value-added Tax Act от 1983 г. се вменява в границите, определени от член 27, параграф 1 от Шеста директива или надвишава това, което е стриктно необходимо?

2) Когато подобна мярка се прилага:

а) спрямо данъчнозадължено лице, за което е било прието, че осъществява дейността си без никакво намерение за измама или за избягване на данъци, свързано с ДДС, и чийто метод за продажба се определят единствено от търговски съображения;

б) на едно данъчнозадължено лице, за което е прието, че осъществява своята дейност без никакво намерение за измама или за избягване на данъци, свързано с ДДС, и чийто метод за продажба се определя от търговски съображения, това би могло въпреки всичко да има за обективен резултат известно избягване на данъци;

в) някои данъчнозадължени лица продават директно на препродавачи, които не са данъчнозадължени, но не в ущърб на други данъчнозадължени, които постъпват по същия начин,

дали това се вменява в границите на дерогацията, предвидена от член 27, параграф 1 от Шеста директива, или надхвърля това, което е стриктно необходимо?

3) Една подобна мярка може ли да се приложи спрямо данъчнозадължените лица, чиито дейности не се отнасят до предвидената от член 27 от Шеста директива цел, или не се отнасят до приложното поле на искането за разрешение или на самото разрешение относно Съвета на министрите?

4) Решението за разрешение от Съвета на министрите явява ли се невалидно или лишено от последствия по същество или по процедурни причини като например факта, че Съветът на министрите или държавите-членки не са преценили мярката съобразно критериите предвидени в член 27 на Шеста директива, или в съгласие с принципа на пропорционалност, или с основните принципи на Шеста директива, или не са били информирани за факта, че мярката не е могла да бъде обект на подобна преценка?

5) Дали решението за разрешение от Съвета на министрите означава, че едно частно данъчнозадължено лице, за което е било прието, че осъществява своята дейност без никакво намерение за измама или за избягване на данъци, свързано с ДДС, не може да претендира да бъде облагано съгласно разпоредбите на член 11, параграф А.1, буква а) от Шеста директива относно ДДС?"

17. С оглед по-пълно представяне на фактите и на правната рамка по главното производство, а също така и протичането на процедурата и становищата, представени пред Съда, се прави позоваване на доклада за съдебното заседание. Тези елементи от делото са упоменати по-нататък само доколкото са необходими за изготвяне на мотивите на Съда.

18. Със зададените по-горе въпроси, националният съд цели да разбере:

а) дали член 27, параграф 1 от Шеста директива разрешава приемането на мярка за дерогация, като тази мярка, която е предмет на делото, когато данъчнозадълженото

лице организира своята дейност според определени условия, без то да има намерение да получи данъчно облекчение, а само по търговски съображения;

б) дали член 27, параграф 1, посочен по-горе, позволява приемането на мярка каквато е предмет на делото не по отношение на всички данъчнозадължени лица, които продават на препродавачи, които не са данъчнозадължени лица, а само спрямо някои от тях;

в) дали решението за разрешаване от Съвета е невалидно по процедурни причини;

г) дали решението за разрешаване от Съвета е невалидно по същество, и по-точно, дали разрешената мярка е несъразмерна по отношение на целите, посочени в член 27, параграф 1, чиято основна цел е да предотврати данъчните измами и избягването на данъци.

19. Въпросите, които са поставени могат да бъдат повторно групирани по смисъла, изложен по-горе, за целите на отговора, който Съдът трябва да даде.

По въпроса в буква а)

20. Понятието за избягване на данъци, фигурира в член 27, параграф 1 от Шеста директива в качеството на понятие в Общността; неговото определение не е оставено на държавите-членки.

21. Съдържанието на член 27, във всичките езикови варианти прави разлика между понятието за избягване, което отговаря на един чисто обективен феномен, и това за измама, което съдържа елемент на умисъл.

22. Това разграничение намира своето потвърждение в произхода на посочената разпоредба: докато Втората директива за ДДС (Директива 67/228/ЕИО на Съвета) от 11 април 1967 г. (Официален вестник, Английско специално издание 1967 г., стр. 66) се позовава единствено на понятието „измама”, Шеста директива посочва също така и понятието избягване на данъци. Това показва, че законодателят е искал да внесе нов елемент по отношение на съществуващото понятие за данъчна измама. Този елемент се съдържа в обективния характер на понятието за избягване на данъци, тъй като умисъла на данъчнозадълженото лице представлява съществен елемент от понятието данъчна измама, то той не е условие за съществуването на избягване на данъци.

23. Тълкуването изложено по-горе отговаря на принципа, който ръководи системата на ДДС, а именно елиминирането на факторите, способни да доведат до нарушаване на конкуренцията на национално ниво и на нивото на Общността, и установяването на възможно най-неутрален данък, чието приложно поле обхваща всички етапи на производството и разпространението. В действителност освен въведението към Шеста директива, където се упоменава „единна данъчна основа” на ДДС в неговото второ съображение се говори за данъчна основа, определена по „единен начин и според правилата на Общността”, и деветото съображение уточнява, че „данъчната основа трябва да бъде обект на хармонизиране, така че прилагането на процента на Общността... да доведе до сходни резултати във всички държави-членки”. Оттук следва, че системата на ДДС търси най-вече обективни резултати независимо от намерението на данъчнозадълженото лице.

24. Следователно на първия въпрос трябва да се отговори, че член 27, параграф 1 от Шеста директива разрешава приемането на мярка за дерогация на основното правило, изложено в член 11, параграф А.1, буква а) от тази директива, дори когато дейностите на данъчнозадължените лица се осъществяват без никакво намерение за получаване на данъчно облекчение, а по причини от търговски характер.

По въпроса в буква б)

25. Относно този въпрос трябва да се отбележи, че предприятията, които практикуват методи на продажба като тези на Direct Cosmetics и Laughtons Photographs нямат всички едно и също значение в търговския сектор и най-вече нямат същото значение по отношение на ефекта на техните методи върху функционирането на системата за ДДС.

26. Следователно, дотолкова доколкото търговската дейност на едно предприятие се свежда до главно, или в голяма степен, до продажбата на препродавачи, които не са данъчнозадължени лица, не прилагането на мерките за дерогация, предвидени с цел предотвратяване на някои видове избягване на данъци, би довело до постоянни и значителни загуби на данъчни приходи, и би довело до нарушаване на конкуренцията. Въпреки това, положението би било различно в случая, когато става дума за предприятие, което е данъчнозадължено лице, което прибъгва от време на време и в ограничен обем до продажба на стоки на препродавачи, които не са данъчнозадължени лица.

27. С цел да се посрещне различието в икономическите ситуации, член 27, параграф 1, остава на държавите-членки да вземат решение за адаптиране на мерките за дерогация спрямо специфичната цел, за която те са взети. С тази цел различно третиране може да бъде допуснато в степен, когато то се оправдава от обективни обстоятелства.

28. Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че член 27, параграф 1 относно Шеста директива позволява приемането на мярка за дерогация, като тази за която става дума по главното производство, която да засяга само някои данъчнозадължени лица измежду тези, които продават стоки на препродавачи, които не са данъчнозадължени лица, при условие че разликата в третирането, която произхожда от това, се оправдава от обективни обстоятелства.

По въпроса в буква в)

29. Що се отнася до въпроса за валидността на Решение 85/369/ЕИО на Съвета относно разрешаването на мярка за дерогация, поискана от Обединеното кралство по отношение на процедурата, определена в член 27 от Шеста директива, ищците по главното производство се позовават на няколко довода. Те изтъкват първо, че посоченото разрешение е било поискано, за да се предотвратят данъчни измами, а не избягване на данъци. Те изтъкват, че в нотификацията, отправена от Обединеното кралство до Комисията на 15 март 1985 г., съгласно член 27, параграф 2, е ставало въпрос не за „tax avoidance”, а именно избягване на данъци, а за „tax evasion”, а именно данъчна измама. Те добавят, че английската версия на Официален вестник от 31 юли 1985 г., където е публикувано решението на Съвета

да разреши дерогацията, поискана от Обединеното кралство, изрично се упоменава „tax evasion”, а именно данъчна измама.

30. Трябва да се отбележи, че от съдържанието на нотификацията посочена по-горе, изпратена на 15 март 1985 г. от Обединеното кралство до Комисията, излиза, че исканата мярка е била предназначена да попречи на необлагането с ДДС на някои суми, произхождащи от методи за продажба на някои предприятия, които са имали за резултат неполучаването от страна на данъчните власти на ДДС, отговарящ на добавената стойност, платена от крайния потребител. В това съобщение присъства следното изречение: „Въпреки, че тези предприятия и продавачи на дребно не се стремят към избягване от плащането на данъка, тяхната търговска организация има за следствие факта, че данъкът върху стойността, добавена от търговеца на дребно и платена от крайния потребител се избягва”. Следователно е ясно, че независимо от използваната терминология в нотификацията, в посочените случаи е ставало дума за избягване на данъци, а не за данъчна измама.

31. Във френския вариант, а също така и в другите езикови варианти, на Официален вестник, посочен по-горе, където е публикувано мълчаливото решение на Съвета се посочва избягване на данъци. Ако е вярно, че в английския текст на същия Официален вестник става дума за „tax evasion”, термин, който отговаря на данъчна измама, тази грешка се е промъкнала също така в гръцките и нидерландските текстове и тя не е в състояние да промени смисъла и духа на текста в неговата цялост. Тази грешка впрочем е била поправена с Поправка, публикувана от Съвета в Английската версия на Официален вестник от 7 април 1987 г. (ОВ L 93, стр. 17).

32. Като се има предвид казаното по-горе посочената грешка не би могла да има за следствие нищожността на самото разрешение.

33. Въпросът, поставен от националния съд поставя също така под съмнение валидността на разрешението поради факта, че Съветът или държавите-членки не са могли да оценят поисканата мярка спрямо критериите, изброени в член 27, посочен по-горе, на базата на принципа за пропорционалност и на основополагащите принципи на Шеста директива, а също така благодарение на факта, че не са били информирани, че въпросната мярка е трябвало да бъде обект на подобна оценка.

34. Ищците по главното производство са изтъкнали в това отношение, че разрешението не би могло да се смята за законно дадено, според процедурата за предоставяне на мълчаливо одобрение, тъй като необходимата оценка на съществените елементи на проблема не е могла да бъде направена. При всички обстоятелства, процедурата за одобрение сама по себе си не е била спазена поради факта, че Комисията в своя документ от 12 април 1985 г., изпратен до останалите държави-членки на основание член 27, параграф 3, посочен по-горе, не им е обърнала внимание, както е било поискано от Direct Cosmetics, в писмото му от 12 март 1985 г., върху проблемите, които съдържа исканата мярка.

35. Трябва да се отбележи в това отношение, че посочената разпоредба, която определя процедурата за одобрение на една мярка за дерогация, поискана от дадена държава-членка не предвижда изключения в случаи като този, за който става дума.

От друга страна, Комисията не е задължена, въз основа на действащите разпоредби, да привлича вниманието на държавите-членки, върху евентуални проблеми, поставени в частни случаи, и при всички положения, тя не е била задължена от факта, че някое заинтересовано предприятие иска това от нея.

36. Освен това, нотификацията, посочена по-горе, изпратена от Обединеното кралство до Комисията, достатъчно ясно описва нуждите, които са породили исканата мярка и то е съдържало всички съществени елементи, за да се разбере каква е преследваната цел. Следователно всяка държава-членка трябва сама да извърши оценка на важността на проблемите, които евентуално биха възникнали в случая, а също така и върху законността и целесъобразността на мярката за дерогация, поискана от Обединеното кралство.

37. Трябва следователно да се заключи, че разглеждането на зададения въпрос не съдържа процедурни нарушения, които биха могли да накърнят валидността на решението на Съвета, разрешаващо мярката за дерогация, поискана от Обединеното кралство.

По въпроса в буква г)

38. Ищците по главното производство, изтъкват на първо място, че разрешението, дадено на Обединеното кралство е невалидно поради факта, че дерогацията от основните принципи на Шеста директива, направена на основание на член 27, параграф 1, посочен по-горе, за справяне с някои видове избягване на данъци е непропорционална по отношение на преследваната цел.

39. В действителност преследваната цел би могла, според ищците по главното производство, да бъде постигната с приложение на член 4, параграф 4 от Шеста директива, който дава възможност на всяка държава-членка да приема като едно данъчнозадължено лице, лица установени на нейна територия, които въпреки, че са независими в юридическо отношение, са тясно свързани по между си във финансов, икономически или организационен план, или чрез приложение на член 24 от същата директива, който дава възможност на държавите-членки да прилагат спрямо малките предприятия опростени условия за облагане с данъка и за събирането му.

40. Този аргумент, въпреки това не се съобразява с факта, че член 4, параграф 4, посочен по-горе, има предвид ситуация, когато „съществува тясна връзка” между различните лица, осъществяващи операции, за които се дължи данък, докато такава тясна връзка липсва в нашия случай.

41. Що се отнася до член 24, посочен по-горе, той дава на държавите-членки, широка възможност за преценка, дали и в какви условия трябва да се установява режим на облекчение или други опростявания при налагането и събирането на данъка относно малките предприятия; обстоятелството, че една държава-членка - по причини, които са специфични за нея - не е използвала тази възможност, не може да бъде смятано за пречка на възможността да се иска разрешение за мерки за дерогация от Шеста директива съгласно член 27 от нея.

42. Ищците по главното производство, за да се позоват на невалидността на решението на Съвета, черпят аргументи от факта, че даденото разрешение на Обединеното кралство е прекалено обширно и представлява ново, неограничено, крайно и ненужно предоставяне на права на Commissioners of Customs and Excise.

43. По-точно, според декларацията на правителството на Обединеното кралство, която се съдържа в посочената по-горе нотификация от 15 март 1985 г., отправена до Комисията, исканата мярка е била предназначена да се приложи единствено спрямо предприятията „със значителна дейност“; това представлява, според ищците по главното производство, нещо неясно, което дава на Commissioners of Customs and Excise прекалено големи правомощия.

44. Този аргумент не би могъл да бъде взет предвид. В действителност, посочената по-горе нотификация съдържа достатъчно точни данни по отношение на приложното поле на мярката за дерогация, която се иска от Обединеното кралство, като в същото време дава на компетентните органи, необходимата гъвкавост, за да се използва тази мярка в случай, когато приложението Ж би било сметнато за необходимо.

45. Ищците по главното производство, изтъкват на трето място аргумента, според който въпросната мярка е дискриминационна спрямо тях и облагодетелства малките предприятия по смисъла на член 24 от Шеста директива, които се възползват от приложението на мярката за дерогация, за която става дума, след като те са изключени от нея, въпреки че получават данъка от крайния потребител.

46. Този аргумент не би могъл да бъде възприет. Посоченият по-горе член 24 се отнася до специален режим за облагане на малки предприятия и има съвсем друга цел, което прави невъзможно сравнението с положението в настоящия случай.

47. Ищците по главното производство изтъкват, че въпросната мярка за дерогация води до облагане на суми, които те в действителност не са получили от данъчнозадълженото лице; в действителност тази мярка би нарушила конкуренцията и би се поставила извън целите на член 27, и при всички положения би направила мярката непропорционална спрямо преследваната цел.

48. Трябва в това отношение да се отбележи, че целта на въпросната мярка е да се избегне систематичната загуба на данъчни приходи, произтичаща от един особен метод на продажба, практикуван постоянно от предприятия с известно значение. С оглед на тази цел не може да се твърди, че тя е непропорционална спрямо преследваната цел.

49. Що се отнася до аргумента, който се основава на предполагаемото нарушаване на конкуренцията, произтичащо от въпросната мярка, трябва да се отбележи, че именно благодарение на липсата на подобна мярка се получава постоянно нарушаване на конкуренцията по отношение на предприятия, чиито системи за продажба са организирани по друг начин. Този аргумент следователно не би могъл да бъде взет предвид.

50. Ищците по главното производство изтъкват на последно място, че даденото разрешение на Обединеното кралство не определя точно данъчната основа, по

отношение на режима, установен с мярката за дерогация. В действителност понятието за нормална стойност прието като данъчна основа в този режим, било толкова неопределено, че не би могло да представлява точна основа и създавало възможност за произволно приложение.

51. Трябва да се отбележи в това отношение, че понятието нормална стойност, прието като данъчна основа в разрешението от Съвета режим, установен с мярката за дерогация, трябва да се тълкува в рамките на разпоредбите на член 27 от Шеста директива, на базата на който е дадено разрешението за тази мярка.

52. Но що се отнася до посочения член, то той уточнява в края на своя параграф 1, че „Мерките предназначени да опростят процедурата по събирането на данъка не могат да влияят, освен в незначителна степен, на размера на данъка, дължим в крайния етап на потреблението”. Тази разпоредба, съобразена с основните принципи на Шеста директива, така както е изложено в рамките на първия въпрос, е също така валидна относно мерките, предназначени да избегнат някои видове данъчни измами или избягване на данъци, по отношение на които Съдът е подчертавал, че не могат да дерогират от данъчната основа за ДДС, посочена в член 11, единствено в строго определени случаи с цел да се избегнат измами или избягване на данъци (Решение от 10 април 1984 г., Комисия/Белгия, 324/82, Recueil, стр. 1861, и Решение от 13 февруари 1985 г., посочено по-горе).

53. Като се има предвид казаното по-горе, нормална стойност по смисъла на въпросния режим, установен с мярката за дерогация, трябва да се разбира стойността, която е възможно най-близо до търговската стойност при търговия на дребно, което означава действителната цена, платена от крайния потребител. Тази интерпретация е в приложното поле на разпоредбите на член 11, параграф А.1, буква г) от Шеста директива, която се позовава на понятието за нормална стойност по отношение на услугите, и тази на параграф Б.1, буква б) от този член, който се позовава на нормалната стойност в случай на облагане на стоки, ако цената липсва или платената цена, или дължимата цена не представляват единствено дължимото за внесената стока. Следователно понятието нормална стойност не е нито неясно, нито неточно.

54. Следва да се заключи, че след изследване на поставения въпрос не са открити елементи, според които съдържанието на разрешението е способно да накърни валидността на решението на Съвета, разрешаващ мярката за дерогация, поискана от Обединеното кралство.

По съдебните разноски

55. Разноските, направени от правителството на Обединеното кралство, от правителството на Федерална република Германия, от Съвета на Европейските общности и Комисията на Европейските общности, представили становища на Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в производството, висящо пред националния съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът,

като се произнася по въпросите, поставени от London Value-added Tax Tribunal, с Определения от 15 май 1986 г., реши:

1) Член 27, параграф 1 от Шеста директива позволява приемането на мярка за дерогация от основното правило, предвидено в член 11, параграф А.1, буква а) от тази директива, когато дейностите на данъчнозадълженото лице се осъществяват без никакво намерение да се получи данъчно облекчение, а по причини от търговски характер.

2) Член 27, параграф 1 от Шеста директива позволява приемането на мярка за дерогация, като тази по главното производство, която да е насочена единствено спрямо някои данъчнозадължени лица, сред тези които се занимават с продажба на стоки на препродавачи, които не са данъчнозадължени лица, при условие, че разликата в третирането, която произтича от това, е оправдана от обективни обстоятелства.

3) Разглеждането на поставените въпроси не се явява основание да се накърни валидността на Решение 85/369/ЕИО на Съвета от 13 юни 1985 г. относно разрешаването на мярка за дерогация, поискана от Обединеното кралство.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 12 юли 1988 година.

Подписи