

ENERGIA ADVOKATA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 17. martā (1)

**Lieta C-475/03**

**Banca popolare di Cremona**

pret

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona**

1. Šajā līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu Kremonas *Commissione tributaria provinciale* (Reģionālā nodokļu lietu tiesa) būtībā jautā, vai tās nodoklis kļūst *IRAP* – Itālijas reģionālais ražošanas nodoklis – atbilst Kopienas aizliegumam valstij piemērot citu apgrozījuma nodokli nekā PVN.

#### **Atbilstošās Kopienas tiesību normas**

2. Kopienas saskaņotās PVN sistēmas būtībā ir noteikta Pirmās PVN direktīvas 2. pantā (2).

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

3. Šāda secīgās nodokļa piemērošanas un atskaitīšanas sistēma tādējādi paredz darījumu virkni, kuros tērē maksājumu summa attiecībā uz katru darījumu ir noteikta šajā stadijā pievienotās vērtības daļā. Kad virkne noslēdzas privātpatēriņa nobeiguma stadijā, kopējā aprēķinātā summa sasniegs galīgās cenas atbilstošā daļu.

4. Detalizēti noteikumi ir ietverti Sestajā PVN direktīvā (3).

5. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams.

6. Saskaņā ar 4. panta 1. punktu "nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta. Saskaņā ar 4. panta 2. punktu saimnieciskā darbība "aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības", ieskaitot "materiālu vai nemateriālu īpašuma [ģermentisku vai bezģermentisku lietu] izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus". Tomēr saskaņā ar 4. panta 5. punktu "valstis, reģionālās un vietējās pārvades iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievieca nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus".

7. Sestās direktivas X sadaļas nosaukums paredz vairākus darījumus, kas ir atbrīvoti no PVN. 13. pantā ir uzskaitīti atbrīvojumi valsts teritorijā – būtībā noteiktas darbības sabiedrības interesēs, noteikti apdrošināšanas un finanšu darījumi (ieskaitot speciālo ieguldījumu fondu pārvaldi) un noteikti darījumi, kas attiecas uz nekustamo īpašumu, bet 14.–16. pantā uzskaitīti atbrīvojumi starptautiskajā tirdzniecībā. XVI a sadaļas par pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm 28.b pants (4) groza 16. pantu, ietverot Kopienas iekšējās preču iegādes, un šajā sakarā pievieno dažus citus atbrīvojumus.

8. Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu būtībā ir noteikta 17. pantā. 17. panta 2. punkts nosaka: "ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā: (a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs [...]". Saskaņā ar 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu eksporta darījumiem no Kopienas teritorijas, kuri saskaņā ar 15. pantu ir atbrīvojami no nodokļa, dod tiesības atskaitīt priekšnodokli pretēji no nodokļa atbrīvotiem iekšzemes darījumiem.

9. Visbeidzot, Sestās direktivas 33. panta 1. punkts (5) nosaka:

"Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajās Kopienas normatīvajos aktos par vispārīgiem nosacījumiem, kā gļabīt, pārvietot un uzraudzīt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šā direktīva nekavējot dalībvalstij saglabāt vai ieviest nodokli par apdrošināšanas līgumiem, azartspēļu un derību nodokli, akcīzes nodokli, valsts nodevas un vispārējebkurus nodokļus vai maksājumus, ko nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem, tomēr ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šā rīkojot robežas."

10. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šā norma aizliedz dalībvalstij ieviest vai saglabāt nodokļus, nodevas vai maksājumus, kam ir apgrozījuma nodokļa raksturs (6). Tā mērķis ir novērst kopējās PVN sistēmas darbības apdraudējumu ar dalībvalsts fiskāliem pasākumiem, kas skar preču un pakalpojumu kustību un attiecas uz komercdarījumiem tādā veidā, kas ir pielīdzināms PVN (7). Ir skaidrs, ka kopējā sistēma tiktu apdraudēta, ja dalībvalsts piemērotu PVN pēc būtības līdzīgu nodokli, taču izvairītos no saskaņošanas, kas ir uzskatāma par nepieciešamu iekšējā tirgā.

11. Nodokļi, nodevas un maksājumi katrā ziņā ir jāuzskata par šādiem pasākumiem, ja tiem piemīt PVN būtiskās pazīmes, pat ja visos aspektos tie nav identiski PVN. Šīs pazīmes ir noteiktas Tiesas judikatūrā šādi: PVN vispārīgi tiek piemērots darījumiem attiecībā uz precēm un pakalpojumiem; tas ir proporcionāls šo preču vai pakalpojumu cenai, neskatoties uz veikto darījumu skaitu; to aprēķina katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, un, visbeidzot, to aprēķina preču un pakalpojumu pievienotajai vērtībai, tātad ka par darījumu maksājama nodoklis tiek aprēķināts pēc tam, kad ir atskaitīts nodoklis par iepriekšējo darījumu. No otras puses, 33. panta 1. punkts neaizliedz saglabāt vai ieviest nodokli, kas neatspoguot vienu no PVN

b?risk?kaj?m paz?m?m (8).

## Valsts ties?bu normas

12. Saska?? ar 1997. gada 15. decembra likumdošanas dekr?tu Nr. 446 (9) It?lijas Republika ieviesa nodokli – *imposta regionale sulle attivit? produttive*, kas zin?ms k? *IRAP* – kas nodrošin?ja viet?j?s pašvald?bas ar ien?kumu avotu dele??to pilnvaru finans?šanai.

13. Noteikumi attiec?b? uz *IRAP* piem?rošanu ir komplic?ti, ar daudz?m atsauc?m uz citu tiesisko regul?jumu. Es tos ?eit detaliz?ti neuzskait?šu. Tom?r t? visp?r?jie pamatprincipi ir ??di.

14. Saska?? ar likumdošanas dekr?ta 2. un 3. pantu *IRAP* tiek iekas?ts no tiem, kuri regul?ri veic autonomu darb?bu, lai sara?otu vai p?rdotu preces vai sniegtu pakalpojumus. Liel?kajai da?ai fizisko un juridisko personu, ieskaitot valsti un valsts iest?des un administr?cijas, ir j?maks? nodoklis, ta?u noteikti apvienotie invest?ciju fondi, pensiju fondi un Eiropas ekonomisko interešu grupas ir atbr?voti no nodok?a.

15. 4. panta 1. punkts noteic, ka pamats aplikšanai ar nodokli ir preces neto ra?ošanas v?rt?ba sakar? ar darb?bu re?iona teritorij?. ??s v?rt?bas prec?zas noteikšanas metode at?iras atkar?b? no nodok?a maks?t?ja kategorijas, ta?u k? pamatprincipis komercuz??mumiem t? ir pe??as un zaud?jumu apr??in? nor?d?t? starp?ba starp, no vienas puses, kop?jiem ie??mumiem no darb?bas, neietverot ien?kumus no iz??muma finanšu darb?b?m, un, no otras puses, ra?ošanas izmaks?m, neietverot person?la vai finansi?l?s izmaksas. Valsts iest?d?m un nekomerci?liem priv?tiem uz??mumiem pamats nodok?a apr??inam ir algu saraksts.

16. Saska?? ar 16. pantu nodok?a pamatl?kme ir 4,25 % no ??di noteikt?s neto v?rt?bas, kas tiek dubultota noteiktos valsts administr?cijas gad?jumos un kuru viet?j? pašvald?ba var main?t viena procenta robe??.

## L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu

17. 1999. gad? *Banca popolare di Cremona* (turpm?k tekst? – “*Banca popolare*”) l?dza atmaks?t vair?kas summas, kuras t? ?aj? un iepriek?j? gad? bija samaks?jusi k? *IRAP*, apgalvojot, ka nodoklis ir nelikum?gs, jo *inter alia* tas neatbilst Sest?s direkt?vas 33. pantam.

18. *IRAP* likum?gums tika apstr?d?ts ar? da?d?s cit?s tiesved?b?s It?lij?, pamatojoties uz t? neatbilst?bu virknei It?lijas konstit?cijas normu. 2001. gada 10. maij? spriedum? (10), uz kuru Tiesas uzman?bu v?r? gan iesniedz?jtiesa, gan visas apsv?rumus iesniegu?s puses, *Corte costituzionale* (Konstitucion?l? tiesa) nosprieda, ka ?ie apgalvojumi nav pamatoti.

19. Nodok?u administr?cija t?d?j?di atteic?s atmaks?t *Banca popolare* piepras?t?s naudas summas, kura ?o atteikumu apstr?d?ja *Commissione tributaria provinciale*.

20. Valsts tiesa nosprieda, ka:

? l?dz?gi k? PVN *IRAP* tiek piem?rots gandr?z visiem komercdar?jumiem, kas ietver pre?u ra?ošanu vai tirdzniec?bu vai pakalpojumu sniegšanu tirdzniec?bas vai profesion?l?s darb?bas kontekst?;

? l?dz?gi k? PVN gad?jum?, pamats *IRAP* nodok?a apr??inam ir nodok?a maks?t?ja pievienot? neto v?rt?ba, lai gan apr??ina metode ir cita: PVN gad?jum? priek?nodokli atskaita no p?rdošanas nodok?a (*output tax*), *IRAP* gad?jum? izdevumi tiek atskait?ti no ie??mumiem;

? t?pat k? PVN *IRAP* tiek piem?rots katr? ra?ošanas vai izplat?šanas procesa stadij?, jo

katram uzņēmumam, kas rada ar nodokli apliekamu pievienoto vērtību, ir jāmaksā nodoklis;

10. Ikdzīgi kā PVN gadījumā kopējā IRAP iekasētā summa dažādās stadijās Ikdz pat gala patēriam ir vienāda ar IRAP likmi, kas tiek piemērota gala patērtāja maksātajai cenai, tādējādi, ka tā veido vispārēju un proporcionālu nodokli cenai, par kuru patērtājam tiek pārdotas preces vai pakalpojumi.

21. Ņemot vērā šos atpauzumus Tiesas judikatāras par Sestās direktvas 33. panta interpretāciju kontekstā, *Commissione tributaria* uzskata, ka IRAP atpoguā PVN bātiskās pazāmes, tādējādi tas šāiet neatbilstošs Kopienu tiesābā m un tāpāc valsts tiesā m tas nav jāpiemāro.

22. Tomā r, Ņemot vērā jautājuma novitāti un speciāls judikatāras neesamābu, tā nolāma vispirms lāgt Tiesu sniegt nolāmumu šādā jautājumā:

“Vai Direktvas 77/388/EEK (kas grozāta ar Direktvā 91/680/EEK) 33. pants ir jāinterpretā tādējādi, ka tas aizliedz uzlikt IRAP neto rāžošanas vērtābai, kas rodas, veicot parastu autonomu darbābu, lai saraāotu vai pārdotu preces vai sniegtu pakalpojumus?”

23. Rakstiskus atpauzumus ir iesnieguāšas *Banca popolare*, Itālijas valdāba un Komisija, un visi lietas dalābnieki sniedza mutiskus paskaidrojumus procesa laikā. *Banca popolare* un Komisija uzskata, ka 33. pants aizliedz tādu nodokli, kam ir tādas pazāmes kā IRAP, bet Itālijas valdāba atpāgalvo, ka tā pazāmes ir pietiekami atšāirāgas no PVN pazāmā m, lai uz to netiktu attiecināts aizliegums.

## Vērtājums

24. Ir skaidrs, ka, lai piemārotu Sestās direktvas 33. pantā mināto aizliegumu, valsts nodoklim ir jāietver visas PVN bātiskās pazāmes, kuras saskaāā ar Tiesas judikatāru kopskaitā ir āetras un kas tieši atbilst Pirmās direktvas 2. pantā dotājai definācijai:

1. tas vispārāgi tiek piemārots precām un pakalpojumiem;

2. tas ir proporcionāls šā preāu un pakalpojumu cenai neatkarāgi no veikto darbājumu skaita;

3. tas tiek atpāāināts katrā rāžošanas vai izplatāšanas procesa stadijā, un

4. tas tiek atpāāināts attiecāgājā m precām un/vai pakalpojumiem pievienotājai vērtābai.

25. āetru PVN bātisko pazāmāju esamāba tādējādi ir gan nepieciešama, gan pietiekoša, lai saskaāā ar Sestās direktvas 33. pantu nodoklis tiktu aizliegts. Tomā r vienlādz neapstrādami ir tas, ka nodoklis netiek atbrāvots no aizlieguma tikai tāpāc, ka tas visos aspektos nav identisks PVN (11).

26. Tādējādi pāc kārtas jāapskata āetras āpašābas un jāatpāsver, vai IRAP tā s parāda vismaz pāc bātābas identiskā formā. Man šāiet, ka skaidrāk šās āpašābas ir izvārtā tādā kārtābā, kādā to aplākojusi iesniedzājtiesa, kas nedaudz atšāiras no judikatā rā bieži izmantotās kārtābas (12). Tāpāc es sākšu ar izvārtājumu par to, vai IRAP tiek piemārots vispārāji, tad – vai tas tiek piemārots visās stadijās pievienotājai vērtābai, un, visbeidzot – vai tas ir proporcionāls pievienotājai vērtābai neatkarāgi no darbājumu skaita.

27. Ir skaidrs, ka Itālijas tiesas ir kompetentas noteikt precāzas IRAP pazāmes, kas ietver samā rā detalizātus valsts tiesābu jautājumus. Tomā r, pamatojoties uz iesniedzājtiesas lāgumu āietvertājiem aprakstiem un tiem, ko savā spriedumā devusi *Corte costituzionale* (13), šā Tiesa,

manuprāt, ir spējīga izskatīt jautājumu, vai apskatāmais nodoklis ietver PVN būtiskās pazīmes.

#### *Vispārējā piemērošana precēm un pakalpojumiem*

28. *Commissione tributaria* apgalvo, ka no likumdošanas dekrēta 2. panta izriet, ka “*IRAP* vispārīgi tiek piemērots visiem komercdarījumiem, kas ietver ražošanu vai tirdzniecību, attiecas uz precēm un pakalpojumiem un izriet no regulāras šādu nolikuma veiktas darbības, t.i., uzņēmumu vadīšanas, tirdzniecības un profesionāļu darbības”. Kā norāda gan *Banca popolare*, gan Komisija, tas norāda *IRAP* piemērošanas vispārīgo apmēru.

29. Tiesa ir nospriedusi, ka nodoklis netiek piemērots vispārīgi, ja tas attiecas tikai uz ierobežotām preču vai pakalpojumu piegāžu kategorijām (14) vai uz nodokļu maksātāju specifiskām kategorijām (15). Tomēr tam vienmēr ir PVN būtiska pazīme, ja tas tiek piemērots gan ar PVN apliekamai komercdarbībai, gan citām rūpnieciska vai komerciāla rakstura darbībām, kas netiek apliktas ar PVN (16).

30. Man šķiet, ka *IRAP* piemērt apskatītā pazīme. Likumdošanas dekrēta 2. un 3. panta normas, kas nosaka apliekamās darbības un apliekamās personas, pēc būtības ir tādi līdzīgas tām darbībām un personām, kas minētas Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā.

31. Nešķiet, ka tiktu izslēgtas noteiktas preču vai pakalpojumu kategorijas. Dažas nodokļu maksātāju kategorijas tiek izslēgtas, taču šie izņēmumi ir skaitliski un pēc apjoma ierobežoti, un liekas, ka tie būtiski pārkāpj ar noteiktiem Sestajā direktīvā minētajiem atbrīvojumiem vai izņēmumiem attiecībā uz noteiktiem darījumiem, kas kopumā ir ārpus PVN sfēras. Gan rakstveida apsvērumos, gan procesa laikā *Banca popolare* uzsvēra, un tas netika apstrīdēts, ka visi reālistiskie PVN maksātji tiek pakļauti *IRAP*.

32. Tomēr tiesas šādes laikā Itālijas valdība iebilda, ka, lai gan *IRAP* var uzskatīt par vispārīgi piemērojamu, tas netiek piemērots preču piegādei vai pakalpojumiem; tas tiek piemērots radītājam labumam un nevis veiktajam piegādēm, tādējādi, piemēram, uzņēmums, kas apskatītājā taksācijas periodā saražo 1000 automašīnas, taču tās nepārdod, šajā periodā maksās *IRAP*, nevis PVN. Tādējādi *IRAP* jebkurā gadījumā pretī PVN ir tiešs un nevis netiešs nodoklis. Itālijas valdība atsaucās arī uz noteiktām Kopienas konvencijām un Komisijas dokumentiem, kas klasificē *IRAP* kā tiešu nodokli. *Banca popolare* enerģiski apstrīdēja apgalvojumu, ka *IRAP* tiek piemērots saražotām, bet vēl nepārdotām precēm.

33. Tiesa nav kompetenta noteikt stadiju, kādā tiek piemērots *IRAP*. Tomēr es neuzskatu, ka Itālijas valdības apsvērumi ietekmē *IRAP* iekāraušanu kategorijā, kas tiek vispārīgi piemērota preču un pakalpojumu piegādēm.

34. Nodokļu klasifikācija “tiešajos” un “netiešajos” ne vienmēr ir vienkārša vai daudzos gadījumos – būtiska. Šajā gadījumā jautājums nav par to, vai *IRAP* ir uzskatāms par tiešu vai netiešu nodokli, bet – vai tam piemērt tās pašas būtiskās īpašības, kas PVN.

35. Tomēr vispārīgi pieņemta atšķirība starp tiešu un netiešu nodokli ir tāda, ka pirmais tiek uzlikts (fiziskas vai juridiskas) personas pašas pieejamai labklīģībai vai ienākumiem, bez iespējas to nodot citai personai, kamēr otrs tiek piemērots patērētājam un tā slogs var būt – vai patiešām parasti tiek – nodots un uzlikts gala patērētājam. Šajā aspektā man liekas, ka Itālijas valdības aprakstītais mehānisms ir tāds, kāds piemērt netiešam nodoklim, kura slogu galu galā izjutīs gala patērētājs.

36. *Corte costituzionale* savā spriedumā norāda, ka *IRAP* “netiek piemērots nodokļa maksātāja personīgajiem ienākumiem, bet drīzāk pievienotajai vērtībai, kuru rada neatkarīgi

veikta darbība". Noraidot dažus arguments par to, ka nodoklis tiek piemērots "tikai potenciālajai nodokļa samaksas kapacitātei", tātad konstatējot, ka pamats IRAP piemērošanai ir "pievienotā vērtība, kuru rada neatkarīgi veikta darbība" (17).

37. Tādējādi, kaut arī IRAP var iekasēt laiku, pirms preces faktiski tiek piegādātas, tas neaizliedz to uzlikt sekojošai piegādei tātad, it kā tas būtu iekasējams šajā brīdī, un šis rezultāts tieši atbilst PVN.

38. No otras puses, izskatās, ka IRAP dažādos aspektos var būt arī vispārīgāk piemērojams nekā PVN. Piemēram, valsts un pašvaldību iestādes netiek atbrīvotas no nodokļa tātad, kā tas ir saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu, un nodoklis tiek piemērots eksportam bez iespējas saņemt tātad atmaksu pretī Sestās direktīvas 15. pantā un 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā aprakstītajai situācijai.

39. Tomēr no sprieduma lietā *Dansk Denkavit un Poulsen* (18) ir skaidrs, ka, ja nodoklim būtu jābūt ir tādā patā piemērošanas apjomā kā PVN, fakts, ka tas tiek attiecināts arī uz citām sfērām, kuras PVN neapskata, nemazina tātad līdzību pārdotajam nodoklim Sestās direktīvas 33. panta izvērtējuma kontekstā. Tādējādi tikai gadījumā, ja tātad apjoms būtu būtiski šaurāks, IRAP būtu vispārīgāks piemērošanas būtiskās pazīmes.

40. No šā principa turklāt izriet, un tas ir skaidri jāpatur prātā, izvērtējot nodokļa raksturu attiecībā pret PVN, ka gadījumos, kad IRAP tiek piemērots situācijām, kuras PVN neapskata, jebkuras atšķirības starp tātad izvērtējuma pamatojumu šāīs situācijās un PVN izvērtējuma pamatojumu vienkārši nav svarīgas.

#### *Piemērošana preču vai pakalpojumu pievienotajai vērtībai*

41. Ir skaidrs, ka IRAP aprēķināšanas metode atšķiras no PVN aprēķināšanas metodes.

42. Iesniedzītāja norādīja: "PVN gadījumā individuāli ražotāja pievienotā pievienotās vērtības daļa tiek noteikta un aplikta ar nodokli tādā veidā, ka nodoklis tiek atskaitīts no nodokļa (par pirkumiem samaksātais priekšnodoklis tiek atskaitīts no pārdošanas nodokļa (*output tax*), kas tiek iekasēts, pārdojot precī). IRAP gadījumā šā daļa tiek noteikta un aplikta ar nodokli, aptuveni atskaitot "pārdošanas lietas" iegādes izmaksas no ienākumiem no pārdošanas".

43. Tomēr, tātad turpina, pēc rezultātiem šie divi mehānismi ir "tik līdzīgi kā divas ādas līses".

44. Katrā ziņā ir jānosaka, vai IRAP tiek piemērots precīm un pakalpojumiem pievienotajai vērtībai, nevis, vai tātad summa tiek aprēķināta tādā pašā veidā kā PVN. Var atsaukt atmiņā arī, ka *Corte costituzionale* ir nospriedusi, ka IRAP ir nodoklis pievienotajai vērtībai (19).

45. Pievienoto vērtību var definēt dažādos, bet līdzīgi pamatotos veidos, un, kā Tiesa ir uzsvērusi, nodoklim nav jābūt identiskam ar PVN visos tātad aspektos, lai tas būtu aizliedzams saskaņā ar Sestās direktīvas 33. pantu.

46. Ievērojot lietas materiālos pieejamo informāciju, šāiet, ka IRAP nodokļa aplikšanas pamats būtu jābūt ir atšķirība starp ienākumiem un izdevumiem no nodokļa maksātāja ražošanas darbībām dotajā taksācijas periodā (neskaitot algas vai noteiktus finansiālus izdevumus) – parasti tas ir kalendrais gads. Tas skaidri var tikt uzskatīts par vienu, lai gan ne viengrīdu veidu, kā noteikt nodokļa maksātāja piegādātājam precīm un pakalpojumiem pievienoto vērtību.

47. PVN, no otras puses, teorētiski tiek piemērots katras ar nodokli apliekamās veiktās piegādes pilnai vērtībai, tātad summa tiek samazināta par jau samaksāto nodokli par šādas piegādes izmaksu komponentiem (atkal atskaitot algas un daudzus finansiālus izdevumus, kuri netiek aplikti

ar nodokli). Tomēr praksē attiecīgaj taksācijas period – kas nepārsniedz vienu gadu – maksājams nodoklis tiek summēts tātpat kā par šaj period iegūtajiem izmaksu komponentiem samaksātais nodoklis un pārdzais tiek atskaitīts no pirm (20).

48. Tādējādi praksē ir neliela atšķirība starp šiem diviem nodokļiem, un, iespējams, rezultātos šā atšķirība ir vēl mazāka, lai arī PVN ir izveidots, lai tiktu piemērots no darījuma uz darījumu. Un “triviālu grāmatvedības jautājumu ar nenozīmīgu sekām” pastāvīga, kā to apraksta iesniedzētājs, manuprāt, nevar būt pietiekoša, lai nomāktu šo būtisko līdību, ja citu PVN līdību nodokļu vai nodevu aizliegumam vispār ir nozīme.

49. Patiešām spriedumā liet *Dansk Denkavit* un *Poulsen Trading* (21) Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 33. pantam neatbilst tās nodoklis, kurš tiek noteikts kā procenti no “kopājiem katra uzņēmuma noteiktā periodā veiktajiem pārdošanas apjomiem un sniegtajiem pakalpojumiem, atņemot summu par šo uzņēmuma šajā periodā iepirktajām precēm un izmantotajiem pakalpojumiem” – tādā mērķa apraksts, kas ir tālrunis līdību *IRAP* aprēķina mērķa mērķam.

50. Tomēr Itālijas valdība norāda uz vienu atšķirību, kas var būt nozīmīga. Tā iemesla dēļ, ka PVN sistēmā nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli uzreiz pēc tā rašanās, neskatoties uz pārdošanas nodokļa (*output tax*) summu tajā pašā taksācijas periodā, var rasties situācijas, un tādā ar rodas, kurš neto maksājums noteiktā periodā pienākas no nodokļu iestādes nodokļa maksātājam, nevis otrādi. *IRAP* gadījumā tas nav iespējams: ja norādītajā taksācijas periodā izdevumi pārsniedz ieņēmumus, nodoklis vienkārši ir nulle.

51. Ir taishība, ka atskaitījuma tiesības ir centrālā principa izpausme, kurš noteic, ka PVN ir jābūt pilnībā neitralitātes attiecībā uz visu ar nodokli apliekamās biznesa ekonomiskās darbības slogu un ka tas kā tās veido PVN sistēmas būtisku daļu.

52. Tomēr fakts, ka citam nodoklim netiek izmantots šāds mērķisms un tādējādi tam nav tādā pati fiskālā neitralitātes pakāpe, neietekmē jautājumu par to, vai tas tiek piemērots nodokļa maksātāja pievienotajai vērtībai.

53. Šajā sakarā mēs atkal varam atrast analoģiju ar Tiesas pausto viedokli spriedumā liet *Dansk Denkavit* un *Poulsen Trading* (22) un vispārīgi secināt, ka nodoklis nezaud būtiskās PVN pazīmes tikai tāpēc, ka tā piemērošanas apjoms ir plašāks vai ka tam ir papildu īpašības. Svarīgs drīzāk ir apjoms, ja tās ir, kādā tam nepiemīt jebkura no pieminētajām būtiskajām pazīmēm.

54. Šā sakarā gan PVN, gan *IRAP* tiek piemēroti precēm un pakalpojumiem pievienotajai vērtībai; šo situāciju neietekmē fakts, ka pretēji PVN *IRAP* netiek “atļūdzināts”, kad izņēmuma gadījumos vērtība tiek zaudēta, nevis pievienota. Katr ziņā tas, ka šādi gadījumi ir raksturīgi reti, ietilpst ekonomiskās darbības būtībā.

#### *Iekas kā katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā*

55. Lai gan Tiesa ir atsaukusies uz aplikšanu katrā ražošanas un izplatīšanas procesa “stadijā”, Pirmās direktīvas 2. pantā ir skaidri noteikts, ka ir domāta aplikšana ar nodokli katrā šā procesa darījuma stadijā. Apgrozījuma nodokļa raksturs neparedz tā piemērošanu stadijās, kas ir tikai nodokļa maksātāja biznesa iekšējie darījumi, un PVN par šā stadijā nav jāmaksā.

56. Likumdošanas dekrēta 2. pantā noteikts, ka *IRAP* piemērošanas kritērijs ir “regulāra neatkarīga darbība ar mērķi ražot vai pārdot preces vai sniegt pakalpojumus”, bet saskaņā ar 4. panta 1. punktu nodoklis tiek piemērots attiecīgajai reģionā ražotās neto produkcijas vērtībai.

57. Šajā sakarā *Commissione tributaria* norāda, ka “*IRAP* tiek piemērots katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā, jo katram cikla stadijā iesaistītajam tirgotājam, kas ražo ar nodokli apliekamu pievienoto vērtību, saskaņā ar likumu ir jāmaksā nodoklis”.

58. *IRAP* tādējādi atbilst tādai pašai sistēmai kā PVN. Tas tiek iekasēts no uzņēmumiem, kas veic ar nodokli apliekamu darbību tādējādi, ka, kur viena uzņēmuma preces vai pakalpojumus izmanto cits uzņēmums savu paša preču vai pakalpojumu sniegšanai, bet tos savukārt izmanto trešais uzņēmums, kas veic piegādi gala patērētājam, nodoklis tiks piemērots attiecībā uz katru šā procesa stadiju. Atkal iekasēšana ir vispārīga, nevis pamatota no darījuma uz darījumu, tāpēc nav šaubu, ka tas ir attiecināms uz katru stadiju līdz pat mazumtirdzniecības stadijai un to ieskaitot, kā tas noteikts Pirmajā direktīvā.

*Proporcionalitāte preču vai pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita*

59. Šajā sakarā iesniedzējtiesa atzīmē, ka “cikla dažādu stadiju laikā no ražotāja līdz gala patērētājam iekasēta *IRAP* summa ir vienāda ar *IRAP* likmi, kas tiek piemērota no gala patērētāja prasītājam preču vai pakalpojumu pārdošanas cenai. Neskatoties uz to, sadalīšanu daļās, *IRAP* faktiski darbojas kā vispārīgs un proporcionāls nodoklis cenai, par kuru preces vai pakalpojumi tiek nodoti patērētājam”.

60. *IRAP* tiek piemērots pēc vienas no divām likmēm, kas izteiktas procentuāli no apliekamās summas, kuru nosaka likumdošanas dekrēts, tāpēc kura var mainīties kompetentas vietējās pašvaldības noteiktajās robežās (23). Tā kā apliekamā summa būtībā ir pievienotā vērtība, kuru nodokļa maksātājs pievieno tā piegādātājam precēm vai pakalpojumiem, tā ir proporcionāla šai vērtībai.

61. Tomēr *IRAP* vispārīgais raksturs, bez šaubām, sniedz uzņēmumiem lielāku elastību nekā PVN gadījumā. Tie var mainīt veidu, kādā tie nodokļu slogu nodod to klientiem, vai pat var izvairīties nenodot šo slogu vispār. Pretēji tam, PVN pēc atbilstošās likmes ir obligāti jāpiemēro katrai atsevišķai piegādei.

62. Tādējādi gadījumos, kur PVN sistēma noteic, ka nodokļa lielums ir noteikta daļa no katras preču vai pakalpojumu piegādes cenas, tā ka vismaz grāmatvedības mērķiem tas paliek stingri “proporcionalitāte, neskatoties uz darījumu skaitu”, tas var nebūt burtiski pareizi attiecībā uz *IRAP*, kura lielums kā daļa no jebkuras dotās piegādes cenas var ievērojami atšķirties vai kuru pat nemaz nevar noteikt.

63. Tomēr es neuzskatu, ka šis apstāklis ir īsti būtisks kopājam izvērtējumam.

64. Pirmkārt, kā ekonomiskās realitātes jautājums katrā tirdzniecības ķēdes stadijā uzlikt nodokļa slogu kopumā tiks nodots tālāk pa ķēdi.

65. Izņēmuma gadījumā un īstermiņā daži uzņēmumi dažādu iemeslu dēļ var izvairīties absorbēt *IRAP* slogu, nenododot to saviem klientiem, bet ilgtermiņā varētu būt, ka katra operatora peļņa tiks koriģēta un šis slogs galu galā tiks pārnests ķēdes galā.

66. Otrkārt, no ekonomiskā viedokļa tā pati iespēja pastāv attiecībā uz PVN. Ir maza vai nepastāv vispār praktiska vai ekonomiska atšķirība jebkurai darījuma pusei starp situāciju, kur tirgotājs izlemj “absorbēt” nodokļa slogu, un tādā situāciju, kur tas samazina savu rentabilitāti –



vai, iespējams, ticamāk, ka pārdalīs savu rentabilitāti starp dažādām piegāžu kategorijām, atbildot uz konkurētspēju. Neviens no šīm situācijām neietekmē nodokļa iekasēšanu, kas paliek nemainīga proporcijā attiecībā pret piegāžu cenu.

67. Šajā sakarā *Corte costituzionale* savā 2001. gada 10. maija spriedumā uzskatīja, ka “nodokļa ekonomiskais slogs faktiski var tikt nodots saražoto preču vai pakalpojumu cenai saskaņā ar pārdošanas vietas likumdošanu vai var tikt pilnībā vai daļēji kompensēts atbilstoši izvēlētiem organizatoriskiem pasākumiem”.

68. Spriedumā lietā *Careda u.c.* (24) Tiesa paši uzsvēra, ka, “lai iegūtu apgrozījuma nodokļa raksturu Sestās direktīvas 33. panta izpratnē, apskatīto nodokli jāvar nodot patērētājam” (25), tāu valsts likumdošanā nav skaidri jānosaka šādas nodošanas iespēja, kā arī nav šāda nodošana jāieraksta rēķinā vai līdzīgā dokumentā.

69. Ja dalībvalsts var ieviest to, kas būtībā ir nodoklis pievienotajai vērtībai, tāu izvairīties no Sestās direktīvas 33. pantā noteiktā aizlieguma, nodrošinot, ka nodokļa summai nav jābūt konstantai daļai no katras atsevišķās preču vai pakalpojumu piegādes cenas, šāds aizliegums būtībā tiks padarīts par darboties nespējīgu un iekšējā tirgā nepieciešamā saskaņošana var tikt pārņemta (26).

*Secinājums attiecībā uz IRAP atbilstību Kopienas tiesību normām*

70. Tādējādi es nonāku pie secinājuma, ka tādām nodoklim kā *IRAP* piemērt PVN būtiskās pazīmes un tam ir piemērojams Sestās direktīvas 33. pantā minētais aizliegums.

71. Tomēr ir arī jāizvērtē, konkrēti kādu iedarbību šāds secinājums rada.

*Iespēja ierobežot sprieduma sekas laikā*

72. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru fiziskai personai ir tiesības saņemt valsts nodokļu un nodevu, kas uzlikta, pārņemot Kopienas tiesību normas, atmaksu (27). Izskatītais, ka, ja *IRAP* tiktu atzīts par neatbilstošu Kopienas tiesību normām, saskaņā ar Itālijas procesuālajiem noteikumiem retroaktīvas tiesības saņemšanas atmaksāšanu attiektos uz 48 mēnešiem.

73. Tiesas šādā Itālijas valdība uzsvēra, ka summas, kuras iekasētas un izmantotas, lai finansētu vietējās pašvaldības darbu šajā periodā, pārsniedz 120 miljardus EUR. Ēmot vērā nopietnās sekas, tādēļ noteikt, ka, ja *IRAP* tiktu atzīts par neatbilstošu Sestās direktīvas 33. panta noteikumiem, lai sprieduma sekas laikā tiktu ierobežotas, kā, piemēram, sprieduma lietā *EKW un Wein & Co* (28) gadījumā.

74. Tiesa vairākkārtīgi ir nospriedusi, ka tās sniegtā Kopienas tiesību normas interpretācija izskaidro un nosaka šīs normas jēgu un apjomu, kādā tā ir jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža.

75. Tomēr izņēmuma gadījumos, Ēmot vērā tiesiskās pārvērtības nepieciešamību, Tiesa var ierobežot iespēju pusēm paātrties uz šādu spriedumu doto interpretāciju, lai aplūkotu labā ticībā dibinātās attiecības pagātnē. Pirms tiek pieņemti lēmumi par šāda ierobežojuma uzlikšanu, tādā gadījumā divu būtisku kritēriju izpildi, t.i., vai iesaistītās personas ir darbojušās labā ticībā un vai pastāv nopietnu sarežģījumu risks (29).

76. Runājot par labo ticību, Tiesa ir paši jānoskaidro vērā Komisijas viedokli attiecībā uz dalībvalsts likumdošanu. Piemēram, Tiesa ir akceptējusi, ka dalībvalsts var paātrties, ka Komisija pret to nav uzskūsi pārņemuma procedūras. Vēl jo vairāk, dalībvalstij ir jābūt tiesībām paātrties uz to, ka Komisija tieši ir akceptējusi tās likumdošanas atbilstību Kopienas tiesību

normām.

77. Šajā gadījumā Itālijas valdība paaujas uz faktu, ka Komisija tika informāta par šo likumdošanu tās projekta stadijā (šajā stadijā nodokli apzīmēja kā "IREP") un ka 1997. gada 10. marta atbildē, kuru Itālija kopā ar citiem dokumentiem ir iesniegusi tiesas sēdē, par muitu un netiešajiem nodokļiem atbildīgais ģenerāldirektors rakstīja: "Attiecībā uz [...] *IREP* pāc iesniegtās dokumentācijas rūpīgā izpētē es varu jūs informēt, ka šajā gadījumā priekšlikums ieviest šo jauno nodokli nav pretrunā ar pievienotās vērtības nodokļa sfērā piemērojamo likumdošanu. Tomēr es paturu sev tiesības pārskatīt šo jautājumu, ņemot vērā jebkurus grozījumus un/vai likuma ieviešanas normas, kas tiks pieņemtas".

78. ņemot vērā šo vēstuli un nepastāvot jebkādi sekojošai kritiskai reakcijai no Komisijas puses, Itālijas valdība uzskata, ka tai bija tiesības izdarīt secinājumu, ka nodoklis atbilst Kopienas tiesību normām. Tomēr Komisijas pārstāvis tiesas sēdē laikā izvirzīja argumentu, ka vēstulē bija ietverts tikai Komisijas dienesta provizorisks viedoklis un ka Komisija pati nekad nav iepriekš noteiktu viedokli. Kanceleja vēlāk nosūtīja Komisijai tiesas sēdē laikā iesniegtos dokumentus, taču Komisija par šo jautājumu neko nav piebildusi.

79. Attiecībā uz nopietnu sarežģījumu risku Itālijas valdība atsaucas uz ņoti lielajām summām, kas potenciāli varētu būt ietvertas prasībās par to, kas pašlaik ir galvenais, ja ne vienīgais, pašvaldības ienākumu avots, un uz katastrofālajām sekām, kādas šo prasību apmierināšana varētu radīt vietējam finansējumam.

80. Man liekas, ka šis ir spēcīgais arguments, lai ierobežotu konstatējuma, ka *IRAP* neatbilst Kopienas tiesībām, spēku laikā. Mani nepārliecina Komisijas viedoklis par 1997. gada 10. marta vēstules nozīmību; tā ir skaidri formulēta terminos, un to ir parakstījis kompetents ģenerāldirektors, un tai nesekoja nekāda cita darbība no Komisijas puses. Nopietnu sarežģījumu risks tomēr liekas reāls; piemērojot spriedumu lietā *EKW un Wein & Co* (30) minēto, neierobežota iedarbība laikā varētu "retroaktīvi radīt sajukumu sistēmā, kura finansē Itālijas pašvaldības".

81. Tomēr jautājums rodas par datumu, kurš varētu būt piemērots šādai atpakaļejošai spēkā iedarbības ierobežošanai.

82. Spriedumā lietā *EKW un Wein & Co*, ņemot vērā pastāvīgo praksi šāds lietās, Tiesa nepieņēma pāaušanās uz tās spriedumu prasību par samaksāt vai maksājamā nodokļa atmaksāšanu "pirms šā sprieduma datuma, izņemot prasītājus, kuri pirms šā datuma ir uzsākuši tiesvedības procesus vai cīluši lūgt administratīvu prasību".

83. Tomēr vēlāk atklājās, ka attiecīgās vietējās pašvaldības šajā gadījumā bija grozījušas to nodokļu kodus, lai ievērojami samazinātu iespējas uzvarēt tiesvedībā pat tiem, kas jau bija to uzsākuši. Visos gadījumos šie grozījumi tika veikti pāc tam, kad tika pasludināti secinājumi lietā *EKW un Wein & Co* – un visos, izņemot vienā, – pirms sprieduma pieņemšanas (31).

84. Šajā gadījumā problēma atšķiras. No Itālijas presē rakstītā izriet, ka, gaidot Tiesas nolikumu šajā lietā, liela daļa Itālijas tirgotāju jau prasa vai tos iedrošina prasīt *IRAP* veidā samaksātā nodokļa atmaksu.

85. Tādējādi, ņemot vērā dažādo taktiku, kura ir vai var tikt piemērota, gaidot Tiesas nolikumu, un traucējumu pašvaldību finansēšanā ņoti nopietno apdraudējumu – kurš, visticamāk, nodokļu maksātājiem ilgtermiņā nedos labumu, jo jebkuru finansējuma trūkumu parasti kompensē ar citiem nodokļiem – varētu būt atbilstoši paredzēt citādu risinājumu nekā *EKW un Wein & Co* un citās lietās.

86. Iedvesmu vienam no šādiem risinājumiem varētu smelties no Vācijas Konstitucionālās Tiesas prakses – spriedumam par neatbilstību tiek noteikts datums nākotnē, pirms kura fiziskas personas jebkādās prasības pret valsti nevar atsaukties uz neatbilstību, un šo datumu izvēlas, atvēlot pietiekamu laiku jaunas likumdošanas pieņemšanai.

87. Ja šī Tiesa spertu šādu soli, tas būtu būtisks jauninājums. Tomēr šādi jauninājumi pagātnē ir pieauti. Piemēram, 1976. gadā šāds jauninājums bija spriedumā lietā *Defrenne* (32), kur Tiesa ierobežoja tās dotās Līguma punkta interpretācijas atpakaļejošo iedarbību. Tālāk jauninājumi tika pieņemti 1980. gadā, kad spriedumā lietā *Providence Agricole de la Champagne* (33) Tiesa analoģijas veidā prejudiciāli nolēma, piemērojot tagadējā EKL 231. panta otro daļu, ierobežojot atpakaļejošo iedarbību konstatējumam par noteiktu Komisijas noteikumu spēkā neesamību, un vēlreiz – 1988. gadā, kad spriedumā lietā *van Landschoot* (34) tā gāja vēl tālāk, saglabājot spēkā neesošās Kopienas tiesību normas iedarbību līdz brīdim, kad tā tiek aizstāta ar spēkā esošu normu.

88. Tomēr šajā gadījumā Tiesai varētu būt sarežģīti lemt par piemērotāko ierobežojumu laiku, paši tātad, ka atkāpšanās no parastās Tiesu prakses tiesvedības laikā netika ne diskutēta, ne līgta no Itālijas valdības puses. Ēmot vērā grūtības, nosakot piemērotāko ierobežojumu, Tiesai būtu vēlams no jauna atsākt mutvārdu procesu, lai uzklautu argumentus šajā jautājumā.

## Secinājumi

89. Tādējādi es uzskatu, ka uz *Commissione tributaria* uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

Tāds valsts nodoklis kā *imposta regionale sulle attività produttive*, kurš

– tiek piemērots visām fiziskām un juridiskām personām, kuras regulāri veic uzņēmējdarbību, lai saražotu vai pārdotu preces vai sniegtu pakalpojumus,

– tiek piemērots starpībai starp ar nodokli apliekamās darbības peļņu un izmaksām,

– tiek aprēķināts katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijā, kas atbilst nodokļa maksātāja veiktajai preču piegādei vai piegāžu virknei vai pakalpojumiem, un

– rada slogu katrā no šīm stadijām, kas kopumā ir proporcionāls cenai, par kuru preces vai pakalpojumi tiek piegādāti,

ir jāraksturo kā apgrozījuma nodoklis, kas ir aizliegts saskaņā ar Sestās direktīvas 33. panta 1. punktu.

90. Tomēr personām, kuras vēlas atsaukties uz Tiesas spriedumu, būtu jānosaka sprieduma iedarbības ierobežojums laikā līdz Tiesas noteiktam datumam.

1 – Oriģinālvārdi – angļu.

2 – Padomes 1967. gada 11. aprīlī Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.).

3 – Padomes 1977. gada 17. maijā Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

4 – Ieviests ar 1991. gada 16. decembra Padomes Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina

pievienot? s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.).

5 – Saska?? ar 4. zemsv?tras piez?m? min?t?s Direkt?vas 91/680/EEK 1. panta 23. punkt? paredz?tajiem groz?jumiem.

6 – Skat. jaun?ko 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?308/01 *GIL Insurance* u.c. (*Recueil*, I?4777. lpp.), 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

7 – Skat. 2000. gada 9. marta spriedumu liet? C?437/97 *EKW* un *Wein &Co* (*Recueil*, I?1157. lpp.), 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

8 – Skat. iepriekš 6. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *GIL Insurance* u.c., 32.–34. punkts, un iepriekš 7. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *EKW* un *Wein &Co*, 21.–23. punkts, un abos spriedumos min?to judikat?ru.

9 – Public?ts 1997. gada 23. decembra *GURI* Nr. 298, turpm?k tekst? – “likumdošanas dekr?ts”, ar groz?jumiem.

10 – Spriedums liet? 256/2001 *Debra Allonby*.

11 – Skat. iepriekš 6. un 7. zemsv?tras piez?m? min?to judikat?ru.

12 – Skat. iepriekš 11., 20. un 24. punktu.

13 – Skat. iepriekš 18. punktu.

14 – 1989. gada 13. j?lija spriedums apvienotaj?s liet?s 93/88 un 94/88 ***Wisselink u.c.***(*Recueil*, 2671. lpp.), 20. punkts; 1991. gada 19. marta spriedums liet? C?109/90 *Giant* (*Recueil*, I?1385. lpp.), 14. punkts; 1992. gada 16. decembra spriedums liet? C?208/91 *Beaulande* (*Recueil*, I?6709. lpp.), 16. punkts; 1997. gada 17. septembra spriedums liet? C?347/95 *UCAL* (*Recueil*, I?4911. lpp.), 36. punkts; spriedums liet? C?28/96 *Fricarnes* (*Recueil*, I?4939. lpp.), 40. punkts; spriedums liet? C?130/96 *Solisnor-Estaleiros Navais* (*Recueil*, I?5053. lpp.), 17. punkts, 7. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *EKW* un *Wein &Co*, 24. punkts; 2002. gada 19. septembra spriedums liet? C?101/00 *Tulliasiamies* un *Siilinn* (*Recueil*, I?7487. lpp.), 101. punkts, un 6. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *GIL Insurance* u.c., 33. punkts.

15 – 1992. gada 7. maija spriedums liet? C?347/90 *Bozzi* (*Recueil*, I?2947. lpp.), 14. punkts.

16 – 1992. gada 31. marta spriedums liet? C?200/90 ***Dansk Denkavit un Poulsen Trading*** (*Recueil*, I?2217. lpp.), 15. punkts.

17 – Skat. iepriekš 18. punktu, sprieduma mot?vu da?as 6. un 10.1. ieda?u.

18 – Iepriekš min?ts 16. zemsv?tras piez?m?.

19 – Skat. iepriekš 18. punktu.

20 – Skat. Sest?s direkt?vas 28.h pantu, ar kuru tiek aizst?ts 22. pants attiec?b? uz maks?t?ju pien?kumiem saska?? ar iekš?jo sist?mu, it ?paši š? panta 4.–6. punktu, kur? skaidri paredz?ta datu un apr??inu summ?šana katr? attiec?gaj? nodok?u period?.

21 – Min?ts 16. zemsv?tras piez?m?.

22 – Skat. iepriekš 29. un 39. punktu.

23 – Skat. iepriekš 16. punktu.

24 – 1997. gada 26. jūnija spriedums apvienotajās lietās no C-370/95 līdz C-372/95 (*Recueil*, I-3721. lpp.), 15., 18. un 26. punkts.

25 – 15. punkts, mans izcēlums.

26 – Skat. iepriekš 10. punktu.

27 – Kā nesenu piemēru no judikatūras skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp.), 30. punkts.

28 – Iepriekš minēts 7. zemsvētras piezīme, 55.–60. punkts.

29 – Skat. neseno 2005. gada 15. marta spriedumu lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp.), 66.–69. punkts.

30 – Iepriekš minēts 7. zemsvētras piezīme, 59. punkts.

31 – Skat. 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World u.c.* (*Recueil*, I-11365. lpp.), 11. un turpmākie punkti.

32 – 1976. gada 8. aprīļa spriedums lietā 43/75 (***Recueil***, 455. lpp.), 69.–75. punkts.

33 – 1980. gada 15. oktobra spriedums lietā 4/79 (***Recueil***, 2823. lpp.), 42.–46. punkts, un divi citi līdzīgi spriedumi, kas pieņemti tajā pašā dienā, – spriedums lietā 109/79 ***Maïseries de Beauce*** (*Recueil*, 2883. lpp.), 42.–46. punkts, un spriedums lietā 145/79 ***Roquette Frères*** (*Recueil*, 2917. lpp.), 50.–52. punkts.

34 – 1988. gada 29. jūnija spriedums lietā 300/86 (***Recueil***, 3443. lpp.), 22.–24. punkts.