

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2006. gada 8. jūnijā 1(1)

Lieta C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

pret

Ministero delle Finanze

1. Itālijas Corte Suprema di Cassazione [Augstākā kasācijas tiesa] jautājumi, kas uzdoti šajā lietā, attiecas uz līdzekļiem, ar kuru palīdzību nodokļu maksātājs var atgūt PVN, kas samaksāts piegādātājam, kurš ir kādā izrakstā rādītu un deklarācijā PVN valsts nodokļu iestāde.
2. Būtībā atbilstoši Sestajai PVN direktīvai (2) piegādātājam, kas klientam izraksta PVN rādītu, šā summa ir jādeklarē nodokļu administrācijai, neskatoties uz to, vai par minēto summu bija jāizraksta rādītājs. Tāpat atbilstoši šai direktīvai nodokļu maksātājs var atskaitīt saņemtajam piegādātājam piemēroto nodokli, kas tam ir jāmaksā, no nodokļa, kas tam ir jādeklarē attiecībā uz paša uzņēmēja veiktajam piegādātājam.
3. Pastāvīgajai judikatūrā (3) noteikts, ka tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu nav attiecināmas uz nodokļiem, kas ir maksājami tādēļ, ka tie ir norādīti rādītājā, bet citādi nebūtu maksājami. Tomēr, pastāvot šādiem apstākļiem, valsts tiesību normām ir jāatļauj labot summas, kas ir kādā samaksātas (un/vai atskaitītas).
4. Turklāt atbilstoši Sestajai direktīvai tiesības veikt atskaitīšanu var tikt piemērotas tikai tad, ja nodokļa maksātājs veic ar nodokli apliekamas piegādes dalībvalstī, kurā ir veidojies priekšnodoklis, līdz ar to viņam šajā valstī jāsniedz nodokļu deklarācija, un var tikt atskaitīts priekšnodoklis.
5. Šajā lietā nodokļa maksātājs, kuram PVN rādītājs tika izrakstīts kādas pārc (par piegādātājam, kas veiktas saistībā ar reklāmas pakalpojumiem), pats nav veicis piegādes šajā dalībvalstī. Parasti šādu situāciju regulē Astotā PVN direktīva (4), atbilstoši kurai priekšnodoklis netiek atskaitīts no maksājamo nodokļu, bet gan tiek atmaksāts nodokļu maksātājam.
6. Valsts tiesa būtībā vēlas uzzināt, vai, pastāvot šādiem apstākļiem – a) PVN, par kuru rādītājs ir izrakstīts kādā izrakstā un kas ir samaksāts, var tikt atmaksāts atbilstoši Astotās direktīvas nosacījumiem pat tad, ja tas nevar tikt atskaitīts atbilstoši Sestajai direktīvai, un – b) vai nodokļa maksātājam nerezidentam var atļaut vērsties tieši pret iestādi, kas ir iekasējusi nodokli, vai arī ir pietiekami, ja šim nodokļu maksātājam ir tiesības vērsties netieši veidā, pieprasot atmaksu no piegādātāja, kas ir izrakstījis nodokļa rādītāju (un kurš savukārt var vērsties nodokļu iestādē).

I – Kopienu tiesību normas un judikatūra PVN jomā

A – *Stāvoklis dalībvalstī atbilstoši Sestajai direktīvai*

7. Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta redakcija, kāda tā pastāvja šīs prasības faktisko apstākļu laikā (5) un cik tā attiecas uz šo lietu, nosaka:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādam personam:

1. Atbilstoši iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājam], kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem uzliek nodokli,

[..]

c) jebkurai personai, kas norāda pievienotās vērtības nodokli fakturā [rēķinā] vai citā dokumentā, kurš kalpo par fakturu [rēķinu];

[..].”

8. 17. panta 2. punkts (6), cik tā tas ir attiecināms uz šo lietu, noteikts:

“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 valsts robežās (7) jau piegādājis vai sniedzis, vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].”

9. Atbilstoši 18. panta 1. punkta a) apakšpunktam (8), lai izmantotu savas atskaitēšanas tiesības, nodokļu maksātājam ir jābūt reģināms, kas izrakstīts saskaņā ar 22. panta 3. punkta b) apakšpunktu (9). Šie noteikumi pieprasa, lai reģistri skaidri parādītu cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli pie katras likmes, kā arī visus atbrīvojumus.

10. 20. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteikts, ka šākotnājo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, it īpaši, “ja šīs atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”.

B – *Judikatūra, kas saistīta ar Sesto direktīvu*

11. Lieta *Genius Holding* (10) ir vadošā lieta attiecībā uz situāciju, kurā apakšuzņēmējs ir kļūdains izrakstījis PVN reģinu un iesniedzis to enerģētiskajam. Atbilstoši toreiz piemērojamajiem valsts likumiem, kas bija piemēroti saskaņā ar Sesto direktīvu, nodoklis būtu jābija piemērojams tikai enerģētiskajam par summu, kas bija norādīta pasūtītāja iesniegtajā reģinā. Jautājums bija par to, vai atskaitēšanas tiesības atbilstoši 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir attiecināmas uz nodokli tikai un vienīgi tādā, ka tas ir iekavēts reģinā.

12. Tiesa izskatīja 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta formulējumu, it īpaši tiktāl, cik tā tajā bija ietverta atkāpe no formulējuma, kas bija atrodams tajā priekštecē – Padomes Otrās direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā (11), un no Komisijas priekšlikuma Sestajai direktīvai 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta (12). Tā secināja, ka atskaitēšanas tiesības var tikt īstenotas tikai

attiecīb? uz faktiski maksājumiem nodokļiem jeb, citiem vārdiem sakot, nodokļiem, kas attiecas uz darījumiem, kuriem PVN ir piemērojams vai samaksāts, tādēļ apmēr?, kādēļ šie nodokļi ir bijuši jāmaksā. Šādu interpretāciju vāļ jo vairāk apstiprināja nepieciešamība uzrādīt rēķinu, kurā ir norādīta nodokļa summa, kas attiecināma uz katru darījumu un koriģēšanas mehānisma pastāvīšanu, gadījumos, ja sēkotnājis atskaitījums ir bijis lielāks vai mazāks nekā tas, uz kuru nodokļu maksātājam bija tiesības (13).

13. Uzsverot, ka “dalībvalstu ziņā ir noteikt savās tiesību sistēmās iespēju labot jebkuru nodokli, par kuru ir nepareizi izrakstīti rēķini, ja persona, kas to ir izsniegusi, parāda, ka ir darbojusies labā ticībā” [neoficiāls tulkojums], Tiesa lēma, ka “tiesības veikt atskaitīšanu [...] nav piemērojamas attiecībā uz nodokli, kas ir maksājams tikai un vienīgi tādēļ, ka ir minēts rēķinā” (14). Tādēļ atskaitīšanas mehānisms nebija piemērojams, bet, lai labotu situāciju, kurā kādā ir pieļauta labā ticība, bija jābūt pieejamiem labošanas vai koriģēšanas mehānismiem.

14. Tomēr ģenerālvokāts Mišo [*Mischo*] savos secinājumos argumentēja (15), ka, lai saglabātu PVN neitralitātes principu, šādam nodoklim ir jārada atskaitīšanas tiesības, ja vien (apstākļos, kas rosina aizdomas par krāpšanu) piegādātājs, kas ir izrakstījis rēķinu, nav to deklarējis valsts nodokļu iestādē.

15. Lieta *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (16) arī bija saistīta ar situāciju, kurā kādā tika izrakstīti PVN rēķini. Tomēr šajā lietā summas, kas tika nepareizi izrakstītas, faktiski bija rēķinā ietvertas nevis labā ticībā, bet gan krāpšanas nolūkā. Tiesa uzskatīja, ka, lai veiktu koriģēšanu un ar nosacījumu, ka tiek novērsti jebkāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, nav jāpastāv kritērijam, kas izsaka labu ticību. Tā pieņēma šādu lēmumu:

“1) ja rēķinā izrakstītājs atbilstošā laika periodā ir pilnībā novērsis jebkādu nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, tad PVN neitralitātes princips pieprasa, lai PVN, par kuru ir bijis kādā izrakstīti rēķini, varētu tikt koriģēts, nepadarot šādu korekciju atkarīgu no rēķinā izdevēja labā ticības;

2) dalībvalstu ziņā ir noteikt procedūras, kas piemērojamas PVN, par kuru ir kādā izrakstīti rēķini, koriģēšanai, paredzot, ka šāda korekcija nav atkarīga no nodokļu administrācijas diskrecionārās varas [neoficiāls tulkojums].”

16. *Karageorgou* u.c. (17) lietā Tiesa izskatīja situāciju, kurā par PVN nevar tikt atzīta summa, kas kā tādā tikusi iekāauta rēķinā, kuru izsniedza persona, kas sniedza pakalpojumus valstij. Šāda situācija radās tādēļ, ka iesaistītās personas kādā tika ticēja, ka sniedz pakalpojumus kā pašnodarbinātās personas, lai gan patiesībā tās bija darba devēja un darbinieka attiecības. Tiesa, konstatējot, ka 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts pieļauj summas kompensāciju, balstījās uz lietām *Genius Holding* un *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*. Ja tiek veikta minētās summas, kas nekādā nevar veidot PVN, korekcija, tad nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks PVN sistēmas kontekstā. Tiesa atkārtoti atzīmēja, ka Sestā direktīvā šāds lietās neparedz noteikums, un uzskatīja, ka, kamēr Kopienas tiesību akti nav aizpildījuši šo robu, risinājums ir jāsniedz pašm dalībvalstīm (18).

17. Vēl viens spriedums, kas ir minēts šajā prāvā iesniegtajos apsvērumos, attiecās uz nedaudz citu apstākļu kopumu. *Langhorst* (19) lietā zemnieks bija pārdēvis cēkas dzīvnieku uzpircējiem. Zemnieks nevis izrakstīja rēķinu par attiecīgo summu, bet gan pircēji tam izsniedza parādzīmes par attiecīgo summu, par kuru kādā tika aprēķināts PVN, piemērojot augstāku likmi nekā noteiktā. Tiesa lēma, ka šāda parādzīme var tikt atzīta par "dokumentu, kas kalpo kā rēķins", un ka parādzīmes saņēmējs (proti, zemnieks) ir atzīstams par personu, kas šajā dokumentā ir norādījusi PVN 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē un attiecīgi atbild par deklarētās summas samaksāšanu (20).

C – Reklāmas pakalpojumu sniegšanas vieta

18. Sestās direktīvas 9. pantā ietverti noteikumi par vietu, kurā pakalpojumi ir uzskatāmi par sniegtiem direktīvas nozīmē. Tās 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā noteikts:

"vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara [...] nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī, nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējies savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

[...]

– reklāmas pakalpojumi,

[...]."

19. Atbilstoši 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam (21) "personām, kurām pakalpojumus, kas iekauti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, sniedz [...] nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpusē", jāmaksā PVN par sniegto pakalpojumu (22). "Tomēr dalībvalstīs var prasīt, lai par nodokļa samaksu solidāri būtu atbildīgs pakalpojumu sniedzējs."

D – Atmaksa starpvalstu piegādātā atbilstoši Astotajai direktīvai

20. Augstāk minētais Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts (23) attiecas uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu no maksājuma nodokļa vienā un tajā pašā dalībvalstī. Cita veida situācijās, ciktāl tas ir piemērojams, 17. panta 3. un 4. punkts (24) noteikts:

"3. Dalībvalstīs piešķir katram nodokļa maksātājam ar 2. punktā minētās pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas [...] veikt[i] citā valstī un kur[iem] būtu tiesības uz nodokļu atskaitēšanu [(25)], ja t[ie] notiktu šīs valsts teritorijā;

[...]

4. Pievienotās vērtības nodokļa, kas ir minēts 3. punktā, atmaksa ir attiecināma:

– uz nodokļu maksātājiem, kuri nav reģistrēti valsts teritorijā, bet gan kādā citā dalībvalstī un saskaņā ar detalizētiem [Astotajā direktīvā] noteiktajiem ieviešanas noteikumiem,

[...]."

21. Astotās direktīvas 2. pantā noteikts:

“Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakārtai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustomu pašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakārtas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās direktīvas] 17. panta 3. punkta a) [..] apakšpunktā minētajos darījumos [..].”

22. Tās pašas direktīvas 5. pantā noteikts:

“Šajā direktīvā preces un pakalpojumi, attiecībā uz kuriem nodoklis ir atmaksājams, atbilst [Sestās direktīvas] 17. panta nosacījumiem, k? tos piemēro atmaksātājā dalībvalstī.

[..]”

E – *Apkopojums par tiesību normu, kas attiecas uz starpvalstu piegādēm, iedarbību*

23. Pamatojoties uz augstāk minētajiem apsvērumiem, ja piegādes tiek veiktas dalībvalstī A un tās veic piegādātājs, kas ir reģistrēts šajā dalībvalstī, klientam (26), kas ir reģistrēts dalībvalstī B un kas nedeklarē PVN dalībvalstī A, jo neveic tajā ar nodokli apliekamas darbības, tad vispārējais noteikums ir tāds, ka klientam no dalībvalsts A ir tiesības saņemt tādū PVN summas atmaksu, kādū rēķinā ir norādījis piegādātājs, un viņam nav jāveic priekšnodokļa atskaitēšana par šīm piegādēm no nodokļa, kas maksājams dalībvalstī B.

24. Specifiskās situācijās, kurās tiek piemērots samaksas pienākuma pabeigšanas mehānisms (piemēram, ja tiek veikta reklāmas pakalpojumu piegāde, kas tiek sniegta dalībvalstī B, nevis dalībvalstī A), piegādātājam tomēr nav jāizraksta PVN rēķins par piegādi dalībvalstī A. Tā vietā klients ir atbildīgs par PVN samaksu par piegādi, kas tam veikta dalībvalstī B, un var veikt šo priekšnodokļa atskaitēšanu no maksājamo nodokļu, par ko iesniedzama deklarācija dalībvalstī B.

25. Ja piegādātājs tomēr izraksta PVN rēķinu klientam dalībvalstī A (tā, it kā piegāde būtu veikta dalībvalstī A) situācijā, kurā būtu jāpiemēro samaksas pienākuma pabeigšanas mehānisms (jo tiek uzskatīts, ka piegāde ir notikusi dalībvalstī B), tad PVN rēķins ir izrakstīts kļūdaini. Tieši tā ir noticis šajā lietā.

26. Ja klients šajā gadījumā samaksā PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, un piegādātājs to deklarē valsts nodokļu iestādē dalībvalstī A, tad – ja vien un līdzko piegādātājs nevar saņemt kļūdaini samaksātu PVN atmaksu no a) sava piegādātāja vai b) nodokļu iestādes dalībvalstī A – darījums klientam nav “PVN neitrāls” un dalībvalsts A nodokļu iestādē ir saņemusi PVN, kas nebija jāmaksā.

II – Pamata prāva

A – *Fakti un process*

27. Pamatojoties uz detaļām, kas ir sniegtas lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, un apsvērumiem, kas iesniegti Tiesai, šīs lietas faktiskie apstākļi var tikt apkopoti šādi.

28. *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (turpmāk tekstā – “*Reemtsma*”) ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Vācijā. Tai nav pastāvīgas pārstāvniecības Itālijā.

29. 1994. gadā Itālijas sabiedrība sniedza *Reemtsma* reklāmas un mārketinga pakalpojumus, par kuriem tika izrakstīta PVN rādītājam, kura kopsumma bija ITL 175 022 025 (27).
30. Atbilstoši līguma sniegtajam prejudiciālu nolikumu minētajam šie pakalpojumi bija atbrīvoti no PVN, tādēļ bija kļūda, ka nodoklis tika iekasēts rādītājam un samaksāts, vispirms *Reemtsma* veicot maksājumu Itālijas sabiedrībai, bet tai savukārt veicot maksājumu nodokļu iestādei.
31. No norādītajām tiesību normām (28) izriet, ka pakalpojumi nebija atbrīvoti no PVN tieši nozīmē, bet tika uzskatīti, ka atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktam to sniegšanas vieta bija Vācija, kur *Reemtsma* ir reģistrēta. Neskatoties uz to, PVN rādītāja izrakstīšana un tās samaksa Itālijā tik un tā bija kļūda. Tā kā bija piemērojams samaksas pienākuma pabeigšanas noteikums, *Reemtsma* bija atbildīga par PVN samaksu Vācijā.
32. *Reemtsma* mēģināja daļēji atgūt izskatāmo PVN. Nav skaidrs, kādēļ tika mēģināts atgūt tikai daļu, bet var pieņemt, ka saņēmējam pakalpojumi netika lietoti tikai un vienīgi attiecībā uz *Reemtsma* ar nodokļiem apliekamo piegāžu mērķiem. Šādā gadījumā rodas tiesības saņemt tikai daļu atmaksu (29).
33. Nodokļu iestādes atteicās veikt atmaksu, un *Reemtsma* atteikumu apstrīdēja tiesā.
34. Gan pirmajā instancē, gan apelācijas instancē prasība tika noraidīta, pamatojoties uz to, ka nodokļa maksājumi ir tikuši veikti par pakalpojumiem, kuriem nav piemērojams PVN un kas ir sniegti personai, kas ir nodokļu maksātājs citā dalībvalstī.
35. *Reemtsma*, apstrīdot apelācijas instances spriedumu, vēršas pie *Corte Suprema di Cassazione*, atsaucoties uz valsts tiesību normu pārkāpumiem un kļūdainu piemērošanu (30), kā arī uz atbilstošā pamatojuma nesniegšanu.
36. *Corte Suprema* šaubās par to, kā interpretēt Itālijas tiesību normas, ņemot vērā Tiesas spriedumus lietās *Genius Holding*, *Langhorst*, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, kā arī *Karageorgou* u.c. Tādēļ tika lūdzta Kopienas Tiesu sniegt prejudiciālu nolikumu par šādiem jautājumiem:
- “1) Vai 2. un 5. pants [Astotajā direktīvā] tiktāl, ciktāl tie padara nodokļu atmaksāšanu par pakalpojumu saņēmējam vai klientam nerezidentam atkarīgu no nosacījuma, ka šīs preces vai pakalpojumi ir bijuši izmantoti tām darbībām, kas ir apliekamas ar nodokli, ir jāinterpretē tādējādi, ka arī PVN, kas šajā gadījumā nebija maksājams un par kuru tika kļūdaini izrakstīti rādītāji, un kas tika kļūdaini iekasēts un pēc tam pārskaitīts Valsts kasā, var tikt atmaksāts? Apstiprinot atbildes gadījumā, vai valsts tiesību norma, kas, pamatojoties uz nodokli, kas ticis uzlikts un pārskaitīts, neatmaksājamo raksturu, neparedz atmaksāšanu par pakalpojumu saņēmējam vai klientam nerezidentam, ir pretrunā minētajiem direktīvas noteikumiem?
- 2) Vai vispārējā veidā no Kopienas kopējās PVN sistēmas var secināt, ka par pakalpojumu saņēmēju vai klientu var būt nodokļu parādnieks Valsts kasei? Vai atteikums, pamatojoties uz valsts tiesībām, saņēmējam vai klientam, kuram jāmaksā PVN un kuram saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir jāpilda pienākumi saistībā ar nodokļu rādītāju saņemšanu un maksāšanu, garantē tiesības saņemt no valsts nodokļu iestādēm nodokļa atmaksāšanu gadījumā, ja nodoklis ticis kļūdaini uzlikts un pārskaitīts, ir saderīgs ar iepriekš minēto sistēmu, it īpaši ar PVN neitralitātes principu, efektivitātes un nediskriminācijas principu? Vai valsts tiesību sistēma – kā to interpretē valsts tiesa –, kas piešķir saņēmējam vai klientam tiesības vērsties tikai pret pakalpojumu sniedzēju/piegādātāju un nevis pret nodokļu iestādi, neskatoties uz to, ka valsts tiesības lūdzīgā gadījumā, proti, kad nodokļu maksātāja pārstāvis no nodokļu maksātāja ir iekasējis tiešos nodokļus, abām pusēm ir tiesības pieprasīt nodokļa atmaksāšanu no Valsts

kases, ir pretrun? efektivit?tes un nediskrimin?cijas principam PVN atmaks?šanas jom?, ja nodoklis ticis uzlikts, p?rk?pjot Kopien? ties?bas?”

37. Rakstiskus apsv?rumus ir iesniegušas *Reemtsma*, It?lijas vald?ba un Komisija. 2006. gada 30. marta tiesas s?des laik? It?lijas vald?ba un Komisija sniedza mutiskus apsv?rumus.

III – V?rt?jums

A – Pirmais jaut?jums

38. B?t?b? valsts tiesas pirmais jaut?jums ir par to, vai kopš lietas *Genius Holding* judikat?r? piem?rot? pieeja par atskait?jumiem atbilstoši Sestajai direkt?vai ir j?attiecina ar? uz atmaksu atbilstoši Astotajai direkt?vai.

39. Pirms atbildes sniegšanas uz šo jaut?jumu ir j?p?rbauda *Reemtsma* šaubas par v?l joproj?m piem?rojamo spriedumu liet? *Genius Holding*.

1) Vai *Genius Holding* judikat?ra joproj?m ir piem?rojama?

40. *Reemtsma* uzskata, ka Tiesas spriedums liet? *Genius Holding* nebija pamatots ar Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta formul?jumu un turkl?t tas tika aizst?ts ar spriedumu liet? *Langhorst*. T? atsaucas uz p?d?j? min?t? sprieduma fragmentu, kur? Tiesa ir noteikusi, ka, ja nodok?a maks?t?jam, kas par?dz?m? nor?da PVN, nav j?maks? nor?d?t? summa, tad “da?a no PVN, kas tiek uzr?d?ta dokument?, kas kalpo k? r??ins, nodok?u maks?t?jam nav j?maks?, pat ja [...] pakalpojumu vai pre?u sa??m?js var piln?b? atskait?t šo PVN [...]” (31) [neofici?ls tulkojums]. *Reemtsma* uzskata, ka tas nosaka *Genius Holding* judikat?ras atcelšanu un atgriešanos pie visaptveroš?m atskait?šanas ties?b?m. *Reemtsma* uzsver, ka ties?bas veikt atskait?šanu ir galvenais l?dzeklis, kas nodrošina PVN neitralit?tes pamatprincipa piem?rošanu, un ka dal?bvalst?m nav ties?bu š?s ties?bas ierobežot (32).

41. *Reemtsma* ar? m??ina nor?d?t atš?ir?bas starp šo lietu un *Karageorgou* lietu. Pat ja š? sprieduma teor?tiskais pamatojums ir sp?k? esošs, tas tom?r tika sniegts atš?ir?gu faktu kontekst? (33). Šaj? liet? izskat?m? summa nevar vienlaic?gi b?t PVN, kas atbilstoši 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir j?samaks? pieg?d?t?jam, kurš ir izrakst?jis r??inu, un “ne?PVN” no klienta viedok?a.

42. Savuk?rt es nevaru piekrist tam, ka ar *Langhorst* judikat?ru tiek apšaub?ta *Genius Holding* judikat?ra.

43. Fragments, no kura *Reemtsma* secina, ka Tiesa ir p?rskat?jusi savu judikat?ru, veido da?u no atbildes uz otro jaut?jumu *Langhorst* liet?: vai nodok?a maks?t?js, kurš nav apstr?d?jis PVN summas, kas ir liel?ka par to, kas ir samaks?jama par ar nodokli apliekamu dar?jumu, uzr?d?šanu par?dz?m?, kas tiek uzskat?ta par r??inu, var tikt atz?ts par personu, kas šo summu ir uzr?d?jusi un attiec?gi ir atbild?ga par Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkta noz?m? deklar?to summu samaksu.

44. Uz šo jaut?jumu Tiesa ir sniegusi t?du pašu (apstiprinošu) atbildi, k?du ierosin?jis ?ener?ladvok?ts Lež? [*Léger*], kurš savu anal?zi plaši pamatoja ar spriedumu liet? *Genius Holding* (34). Šajos apst?k?os ir gr?ti atz?t, ka Tiesa sav? pamatojum? b?tu noliegusi *Genius Holding* judikat?ru, jo t? vienk?rši ??musi v?r? ?ener?ladvok?ta secin?jumus, lai ar? daudz ?s?k? formul?jum?, kuros nav veikta atsauce uz min?to spriedumu. Turkl?t *Genius Holding* judikat?ra ir iev?rota ar? spriedumos liet? *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* un liet? *Karageorgou* u.c.

45. Kas attiecas uz fr?zi spriedum? liet? *Langhorst*, ka “atskait?šanu piln?b? var veikt pre?u vai

pakalpojuma sa??m?js", man ir skaidrs, ka Tiesa nav noteikusi, ka sa??m?jam var?tu b?t ties?bas atskait?t nodokli, kas r??in? ir iek?auts k??das d???. Dr?z?k gan Tiesa ir paredz?jusi, ka sa??m?js faktiski var?tu jau b?t to atskait?jis un var?tu tikt rad?ta kr?pšanas iesp?ja, ja pieg?d?t?jam neb?tu piln?b? j?maks? deklar?t? summa.

46. Neskatoties uz min?to, es tom?r iev?rojami atbalstu vienu no *Reemtsma* apgalvojumu punktiem. Nav lo?iski r??in? k??daini iek?auto summu vienlaic?gi uzskat?t par PVN, kas pieg?d?t?jam ir j?deklar? atbilstoši Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam un par "ne?PVN", kuru klients nevar atskait?t atbilstoši 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam.

47. *Reemtsma* viedoklis liel? m?r? sasaucas ar anal?zi, ko Tiesai *Genius Holding* liet? pied?v?ja Komisija un ?ener?ladvok?ts Mišo [*Mischo*], t?d?j?di, ka PVN, kas saska?? ar 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu ir j?deklar? pieg?d?t?jam, ir j?uzskata ar? par nodokli, kas ir "maks?jams vai samaks?ts" 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta noz?m?. T?d?? t? atskait?šana ir j?veic klientam (ar nosac?jumu, ka tiek izsl?gta kr?pšana, izsl?dzot lietas, kur?s var tikt pier?d?ts, ka attiec?g? summa faktiski nebija samaks?ta).

48. Es atz?stu, ka dodu priekšroku šai anal?zei t?s saska?ot?bas un sist?mas vienk?rš?bas d??, k? ar? t?s pieejas d??, ko Tiesa, visbeidzot, ir pie??musi sav? spriedum? liet? *Genius Holding*. Es ar? dom?ju, ka šis viedoklis var?tu b?t atbilstoš?ks Tiesas nesenajai judikat?rai karuse?veida kr?pšanas jom?.

49. Karuse?veida kr?pšana, protams, ir cita veida situ?cija, kur? PVN tiek pareizi iek?auts r??inos vis? pieg?žu ??d?, bet vien? vai vair?kos posmos tas tiek kr?pnieciski nosl?pts no nodok?u iest?d?m. Tom?r spriedum? liet? *Optigen* u.c. (35) Tiesa uzskat?ja, ka, ja nodok?u maks?t?js veic dar?jumus, kas atbilst objekt?vajiem krit?rijiem, kas ir noteikti Sestaj? direkt?v?, tad vi?a ties?bas veikt PVN atskait?šanu nevar ietekm?t tas, ka cit? iepriekš?j? vai v?l?k veikt? dar?jum? pieg?žu ??d? ir veikta PVN kr?pšana, par kuru nodok?a maks?t?js nav zin?jis un nevar?ja zin?t. Jaut?jums par to, vai PVN, kas tiek piem?rots iepriekš?jai vai v?l?k veiktai pre?u p?rdošanai, ir ticis iemaks?ts valsts ie??mumos vai n?, nav saist?ms ar vi?a nodok?u maks?t?ja ties?b?m veikt PVN atskait?šanu.

50. Es uzskatu, ka, ja š?dos apst?k?os ties?bas veikt atskait?šanu netiek skartas, tad sist?ma b?tu daudz saska?ot?ka, ja š?s ties?bas netiktu skartas ar? t?dos apst?k?os k? tie, kas past?v?ja liet? *Genius Holding*. Turkl?t Tiesa ir skaidri pazi?ojusi, ka kori??jums, kas tiek veikts atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktam, ir atkar?gs no personas, kas izraksta r??inu, s?kotn?ji demonstr?t?s lab?s tic?bas (36) vai atbilstoši spriedumam liet? *Schmeink & Cofreth* –no t?, ka ir nov?rstis jebk?ds nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks (37). Š?ds nosac?jums var tikt piem?rots gan tad, ja klients saglab? atskait?šanas ties?bas, gan tad, ja tiek pieš?irtas ties?bas veikt kori??jumus.

51. Tom?r es neierosinu, ka Tiesai šobr?d b?tu j?p?rskata sava *Genius Holding* judikat?ra. Šis spriedums ir pamatots ar visp?rpie?emtiem interpret?cijas principiem un galu gal?, lai gan piem?rojot nedaudz sarež??t?ku proced?ru, sasniedz to pašu, ko ierosin?jusi ?ener?ladvok?ta pieeja – rezult?tu, kas ir ac?mredzami atbilstošs PVN neitralit?tei. T? vair?k nek? 15 gadus ir bijusi past?v?ga judikat?ra, un pašlaik jebk?da t?s mai?a var?tu rad?tu nev?lamus apv?rsumus dal?bvalstu PVN piem?rošanas praks?.

52. Es neuzskatu, ka var izdar?t noder?gus secin?jumus, pamatojoties uz to, ka *Genius Holding* judikat?ras principi tika piem?roti citiem apst?k?iem liet? *Karageorgou* u.c. T?d?? turpin?jum? es p?rbaud?šu, vai šis princips ir piem?rojams ar? situ?cij?s, kas noteiktas Astotaj? direkt?v?.

2) Vai *Genius Holding* judikatūra var tikt piemērota Astotās direktīvas kontekstā?

53. Valsts tiesa atzīmē, ka gadījumos, kad nodoklis, kas nav maksājams, ir kādā iekārtā rēķināts, pamatojums atskaitīšanas izslēgšanai, pamatojoties uz Sesto direktīvu, nav vēlme apgrūtināt klientu, kuram citādi būtu tiesības veikt atskaitīšanu, bet gan drēzāk vēlme nodrošināt aizsardzību pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr atbilstoši Astotajai direktīvai tiesību veikt atmaksu gadījumos, kuros atbilstoši Sestajai direktīvai būtu atļauta atskaitīšana, ierobežojuma mērķis ir cits. Tas ir – izslēgt tos klientus, kuriem būtu jāuzņem nodokļu nasta (vai nu tādā, ka tie ir gala lietotāji, vai tādā, ka viņu saņemtais piegādes tiek izmantotas darījumos, kas netiek aplikti ar nodokli). Ēmot vērā atšķirības mērķos, nav skaidrs, vai var piemērot vienu un to pašu pieeju.

54. Ar *Reemtsma* uzsver atšķirīgos mērķus. Tā secina, ka nav pamatoti aizliegt atmaksu atbilstoši Astotajai direktīvai, ja pamats tam, ka atskaitīšana netiek veikta atbilstoši Sestajai direktīvai, būtu tikai tas, ka nodoklis rēķināts ir iekārtā kādas dēļ.

55. Tomēr Itālijas valdība norāda, ka šī lieta attiecas uz tādā PVN atmaksu, kas piegādei ir piemērots kādā iekārtā. Tā uzskata, ka nevar tikt piemērota procedūra atbilstoši Astotās direktīvas 2. un 5. pantam, jo nav ievērots nosacījums par to, ka, lai veiktu atskaitīšanu, klientam ir jābūt Itālijas rezidentam (38).

56. Komisija apgalvo, ka spriedums lietā *Debouche* (39) norāda uz to, ka Astotās direktīvas mērķis nav apdraudēt sistēmu, kas ieviesta ar Sesto direktīvu. Kā to šajā lietā secinājumos (40) apgalvojis ģenerālvadītājs Tezauro [*Tesauro*], PVN atmaksa nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti valsts teritorijā, ir pamatota ar tiem pašiem apsvērumiem un tādēļ tai ir piemērojami tie paši noteikumi, kas tiek attiecināti uz atskaitīšanu, ko veic valstī reģistrēts nodokļu maksātājs. Minētais tiek apstiprināts ar Tiesas pieeju lietā *Monte Dei Paschi di Siena* (41), kurā piemēroti Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta noteiktie atskaitīšanas daļas aprēķināšanas noteikumi, nosakot atmaksu saskaņā ar Astoto direktīvu.

57. Šajā jautājumā es piekrītu secinājumiem, pie kuriem ir nonākusī Itālijas valdība un Komisija.

58. Formāli atsaucot Astotās direktīvas 2. un 5. pantu uz Sestās direktīvas 17. pantu ir skaidra. 2. panta skaidri noteiktas tiesības uz atmaksu, “ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās direktīvas] 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā [...] minētajos darījumos”. 5. panta skaidri noteikts, ka “preces un pakalpojumi, attiecībā uz kuriem nodoklis ir maksājams, atbilst [Sestās direktīvas] 17. panta nosacījumiem, kā tos piemēro atmaksātājā dalībvalstī”.

59. Turklāt, piemērojot tādā pašā burtisko pieeju kā spriedumā lietā *Genius Holding* (42), var ievērot, ka Komisijas priekšlikuma Sestajai direktīvai 17. panta 3. punkta, tāpat kā šī priekšlikuma 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā veikta atsaucē uz PVN, par kuru nodokļu maksātājam “ir izrakstīti rēķini”, un tā formulējums mainīts uz: PVN, “kas minēts 2. punktā”, kur savukārt “viņam izrakstītajā rēķinā” mainīts uz “maksājams vai samaksāts”.

60. Turklāt Komisijas minētajā judikatūrā atbalstīta šāda paralēla attieksme.

61. Iespējams, ka vissvarīgākā tomēr ir vēlāmā principiālā saskaņotība starp atmaksas un atskaitīšanas sistēmām, ja vien nepastāv kāda atšķirība pārrobežu piegāžu dēļ, kam jāpiemēro atšķirīga attieksme. Šīet, ka šādu atšķirību nav.

62. Ir tiesa, ka Astotajā direktīvā paredzētais atmaksas mehānisms nav identisks Sestajā

direkt?v? noteiktajam atskait?šanas meh?nismam. Tom?r past?v iev?rojama l?dz?ba starp situ?cij?m, ko regul? abas direkt?vas.

63. Pie?emsim, ka X un Y ir nodok?u maks?t?ji; X ir dar?jum? iesaist?tais pieg?d?t?js, bet Y ir klients. Ja darb?ba notiek vien? dal?bvalst?, tad X izraksta PVN r??inu Y, kas šo pašu summu atskaita no iekas?t? nodok?a, kas tam ir j?deklar?.

64. Ja X ir re?istr?ts dal?bvalst? A, bet Y ir re?istr?ts dal?bvalst? B un neveic ar nodok?iem apliekamas darb?bas dal?bvalst? A, tad vai nu – a) Y atbilstoši Astotajai direkt?vai sa?em PVN, kas ir ticis izrakst?ts dal?bvalst? A, atmaksu un PVN summa, ko vi?š izraksta r??inos saviem klientiem un kuru deklar? nodok?u iest?d?m dal?bvalst? B, ir pamatota ar pilnu neto cenu, par k?du ir sa?emta pieg?de, vai ar? – b) ja tiek piem?rots Sest?s direkt?vas samaksas pien?kuma p?rejas meh?nisms, tad X neizraksta PVN r??inu un Y k??st par PVN par?dnieku, bet vi?š var ar? veikt PVN atskait?šanu par dal?bvalst? B veikto pieg?di. Abos gad?jumos ??de turpin?s norm?li.

65. Ja X k??daini izraksta Y PVN r??inu par dar?jumu, ja Y veic š? r??ina apmaksu un ja X deklar? šo summu nodok?u iest?d?, tad atbilstoši spriedumam liet? *Genius Holding*, ja situ?cija norisin?s vien? dal?bvalst? (dal?bvalst? A):

- X ir j?atmaks? Y r??in? k??daini nor?d?t? summa;
- nodok?u iest?d?m min?t? summa ir j?atmaks? X, un
- Y j?izsl?dz š? summa no saviem atskait?jumiem (bet, ja t? jau ir atskait?ta, tad j?kori?? šis atskait?jums atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktam).

66. Ja X un Y atrodas daž?d?s dal?bvalst?s, tad ir piem?rojams pirmais un otrais nosac?jums. Tom?r ne atbilstoši Astotajai direkt?vai (43), ne Sest?s direkt?vas samaksas pien?kuma p?rejas meh?nismam (44) Y nekad nevar?tu veikt X izrakst?t? PVN atskait?šanu, jo neviena no situ?cij?m atskait?šanu nepie?auj. T?d?? p?c analo?ijas Y nav pieš?iramas ties?bas uz atmaksu. ??de atkal turpin?s norm?li.

67. Abos šajos scen?rijos tiek saglab?ta PVN neitralit?te (45), piem?rojot l?dzek?us, kas b?t?b? darbojas paral?li (lai gan, k? es jau min?ju, tas k??st komplic?t?k, ja past?v gad?jums, kur? tiek at?auta atskait?šana vai atmaksa).

68. Turkl?t ir j?atz?m?, ka liet? *Genius Holding* apl?kot? valsts ties?bu norma ar? paredz?ja samaksas pien?kuma p?rejas meh?nismu – lai ar? to, kuru bija at??vusi Padome atbilstoši Sest?s direkt?vas 27. pantam, nevis to, kas ir saist?ts ar Astoto direkt?vu (46). B?tu d?vaini, ja princips, kas ir š? sprieduma pamat?, tiktu piem?rots viena veida samaksas pien?kuma p?rejas gad?jumam, bet netiktu piem?rots citam gad?jumam.

69. T?d?? es uzskatu, ka Tiesas pieeja liet? *Genius Holding* par atskait?jumiem atbilstoši Sestajai direkt?vai ir j?piem?ro ar? attiec?b? uz atbilstoši Astotajai direkt?vai veicamo atmaksu.

B – *Otrais jaut?jums*

70. Ja klientam, kas atrodas *Reemtsma* situ?cij? (t?tad situ?cij?, k?d? augst?k min?tajos piem?ros atrodas Y), nav ties?bu sa?emt atmaksu atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 3. un 4. punktam un Astot?s direkt?vas nosac?jumiem, tad valsts tiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai ir pietiekami, ja klientam ir ties?bas pras?t atmaksu no pieg?d?t?ja (X man? piem?r?), kas ir izrakst?jis nodok?a r??inu, un pieg?d?t?js savuk?rt var v?rsties nodok?u iekas?šanas iest?d?, vai ar? klientam ir j?at?auj tieši v?rst pras?bu pret nodok?u iest?di.

71. K? to ir nor?d?jusi It?lijas vald?ba un Komisija, šis jaut?jums ir sadal?ms tr?s da??s, kas var tikt rezum?tas š?di:

a) Vai klients visp?r var tikt uzskat?ts par personu, kas ir atbild?ga par dar?jumam piem?rojam? PVN samaksu?

b) Vai ar Kopienas PVN sist?mu (un ar neitralit?tes, efektivit?tes un vienl?dz?bas vai nediskrimin?cijas principiem) ir sader?gi tas, ka valsts ties?bu normas klientam *ne?auj* v?rst pras?bu pret nodok?u iest?d?m, ja PVN, kas nebija j?maks?, ir ticis nor?d?ts r??in? un samaks?ts?

c) Vai k?du atš?ir?bu rada tas, ka citi valsts noteikumi (tiešo nodok?u jom?) pie?auj abu pušu pras?bu pret nodok?u iest?d?m aptuveni l?dz?gos apst?k?os?

72. Es p?c k?rtas ir izskat?šu visas tr?s jaut?juma da?as.

1) Vai klients visp?r var tikt uzskat?ts par personu, kas ir atbild?ga par dar?jumam piem?rojam? PVN samaksu?

73. K? nor?da *Reemtsma*, Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkts (47) ?auj dal?bvalstij paredz?t, ka papildus pieg?d?t?jam “par nodok?a samaksu atbild?bu solid?ri uzliek k?dam citam, nevis nodok?a maks?t?jam”. 22. panta 8. punkts (48) ?auj dal?bvalst?m uzlikt “citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi uzliktu un iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu”. T?d?? tas, ka klients ir viena no person?m, kas ir atbild?ga par PVN samaksu, ir sader?gi ar Sesto direkt?vu.

74. No otras puses, It?lijas vald?ba atz?m?, ka, pat ja Kopienas ties?bu normas at?auj klientam b?t solid?ri atbild?gam par nodokli, tad It?lijas ties?bu norm?s 1994. gad? š?ds nosac?jums nebija paredz?ts (lai ar? šobr?d t?ds ir ieviests).

75. Turkl?t, k? to pareizi nor?da Komisija, Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkt? izteikts visp?r?js noteikums, ka b?t?b? pieg?d?t?js ir PVN par?dnieks un vi?am ir pien?kumi attiec?b? pret nodok?u iest?d?m. Vien?gie iz??mumi ir tie, kas noteikti 21. panta 1. punkta p?r?jos noteikumos (it ?paši samaksas pien?kuma p?rejas meh?nisms p?robežu dar?jumos), vai tie, ko ir at??vusi Padome, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 27. pantu (š?dos gad?jumos ?pašos apst?k?os piem?rojot samaksas pien?kuma p?reju dal?bvalsts teritorij? (49)).

76. T?d?? es piekr?tu It?lijas vald?bai un Komisijai. *Reemtsma* ir taisn?ba, nor?dot, ka noteiktos apst?k?os dal?bvalstis var nolemt, ka klients var b?t atbild?gs solid?ri kop? ar pieg?d?t?ju, un situ?cij?s, kur?s tiek piem?rots samaksas pien?kuma p?rejas meh?nisms, vienm?r atbild?gs ir klients. Tom?r šie ir iz??mumi no visp?r?j? noteikuma, ka pieg?d?t?js ir tas, kurš deklar? iest?d?m PVN par dar?jumu. T?tad tikai pieg?d?t?js var iesniegt s?dz?bu šaj?s iest?d?s par nodokli, kas ir samaks?ts k??daini.

77. Ir tiesa, ka tad, ja k?da iemesla d?? tiek piem?rots samaksas pien?kuma p?rejas meh?nisms, par dar?jumam piem?rojam? PVN samaksu atbild klients. T?d?? klientam ir ties?bas pras?t no iest?d?m jebkura k??daini samaks?t? nodok?a kompens?ciju (50). Turkl?t š?iet, ka apv?rsto maks?jumu princips atbilstoši 9. panta 2. punkta e) apakšpunktam ticis piem?rots liet?, kas ir pamata pr?vas pamat?, un t?tad *Reemtsma* ir gan nodok?u par?dnieks, gan ar? tai ir ties?bas pras?t k??daini samaks?t? nodok?a atmaksu. Tom?r ir j?atceras, ka atbilstoši šim meh?nismam *Reemtsma* ir attiec?bas ar savas dal?bvalsts, proti V?cijas, nodok?u iest?d?m, nevis ar t?s dal?bvalsts iest?d?m, kur? pieg?d?t?js k??daini izrakst?jis PVN r??inu un deklar?jis

PVN, proti, Itālijas iestādēm.

78. Tādēļ uz otrā jautājuma pirmo daļu es atbildētu tā, ka principā tikai piegādātājs ir uzskatāms par atbildīgu nodokļu iestāžu priekšā par PVN, kas tiek piemērots darījumam, samaksu un attiecīgi vietai ir tiesības prasīt kādāni samaksāt nodokļa atmaksu. Ja izņēmuma kārtē atbilstoši Kopienas tiesībām vai atbilstoši valsts tiesību normām atbildīga ir cita persona, tad šā persona kādāni samaksāt nodokļa atmaksu var lūgt no tās nodokļu iestādes, attiecībā pret kuru šā persona ir atbildīga.

2) Vai ir pieļaujams, ka valsts tiesību normas klientam *neapļauj* vērēt prasību pret nodokļu iestādi, ja PVN, kas nebija jāmaksā, ir ticis norādīts rēķinā un samaksāts?

79. Itālijā, apstākļos, kuros nav pieejama ne atskaitēšana atbilstoši Sestajai direktīvai, ne atmaksa atbilstoši Astotajai direktīvai, šā, ir iespējams, ka piegādātājs, kas kādāni izrakstījis rēķinu un iekasējis PVN par darījumu, kā arī samaksājis to nodokļu iestādēm, prasa minētās [PVN] summas atmaksu no tām pašām iestādēm, bet klients par šo pašu darījumu var prasīt šā summas atmaksu tikai no piegādātāja, iesniedzot pret to civilprasību.

80. Valsts tiesas šaubas par šo sistēmu attiecas uz Kopienas tiesību prasībām par līdzvērtību (vai nediskrimināciju) un efektivitāti. Pārējais apgalvojums attiecībā uz šā prasību ir atrodams spriedumā lietā *My Travel* (51): "Ja nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums nav reglamentēts Kopienas tiesībās, tad katras dalībvalsts iekšējās tiesiskajās kārtībās ir jāparedz nosacījumi, ar kuriem šādas prasības var izmantot, turklāt šājos nosacījumos ir jāievēro līdzvērtības un efektivitātes principi, t.i., tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgiem atmaksāšanas lūgumiem saskaņā ar iekšējo tiesību noteikumiem un tie nevar būt tā izveidoti, ka praktiski padara neiespjamu Kopienas tiesiskajās kārtībās garantēto tiesību izmantošanu".

81. *Reemtsma* uzskata, ka atbilstoši efektivitātes principam paredz iespēju klientam tieši vērsties ar prasību nodokļu iestādēs. Pretējā gadījumā var veidoties vismaz divi iespējamie konflikti ar minēto principu: kamēr klients vērsas pret piegādātāju, tas var kāt maksātnespējīgs, vai arī piegādātājam civillietu tiesā var likt veikt atmaksu klientam, bet tas – zaudēt prasību pret nodokļu iestādi par nodokļa atmaksu.

82. Komisija atsaucas uz Tiesas lēmumiem, it īpaši lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, par to, ka dalībvalstīm ir jāparedz iespēja labot kādas PVN rēķinos, tajā skaitā gan rēķina labošana, gan kādāni samaksāt nodokļa atmaksu. Tā apgalvo, ka šis pienākums izriet no neitralitātes principa un no netaisnas iedzīvošanas aizlieguma (šā gadījumā attiecībā uz nodokļu iestādēm). Dalībvalstis var izvēlēties tām atbilstošāko procedūru, respektējot efektivitātes principu. Situācija, kurā parasti tikai piegādātājs kā persona, kas ir nodokļu parādnieks, var prasīt atmaksu no nodokļu iestādēm, bet klientam ir jāprasa atmaksa no piegādātāja atbilstoši civiltiesībām, principā ir pieņemama. Tomēr, pieņemot, ka jebkāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks ir novērsts, efektivitātes princips var noteikt, ka klientam ir jābūt iespējai vērsties ar prasību nodokļu iestādēs, ja līdzekļu atgāšana, ievērojot parasto procedūru, ir "faktiski neiespējama vai pārlietīgi sarežģīta" (piemēram, lietā *Reemtsma* tas notiktu tad, ja Itālijas piegādātājs tiktu likvidēts). Visbeidzot, nediskriminācijas princips noteic, ka jebkurai dalībvalstij, kas apļauj klientam, kas ir reģistrēts tās teritorijā, iesniegt prasību pret nodokļu iestādi, ir jāapļauj iesniegt šādu prasību arī klientam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

83. Itālijas valdība piekrīt Komisijai tiktāl, ciktāl Komisija atzīst Itālijā pastāvošās sistēmas ierobežotību. Tā nepiekrīt Komisijas tālāk izteiktajam viedoklim, ka klientam ir jābūt tiesībām prasīt atmaksu tieši no nodokļu iestādes, ja kādu iemeslu dēļ nav iespējams vērsties civilprasību pret piegādātāju.

84. Tomēr es uzskatu Komisijas analīzi par pilnībā pārliecinošu.

85. Pirmkārt, tūpat kā sistēma, kas tika aprakstīta un tiek piemērota Itālijā, principā atbilst Kopienas PVN sistēmas tiesību normām un judikatūrai. Ja tiek nodrošināta iespēja, ka piegādātājs, kas par darījumu kādā daini ir izrakstījis un iekasējis PVN un samaksējis to nodokļu iestādēm, var šīs summas atmaksu prasīt no šīm iestādēm, bet klients attiecībā uz šo pašu darījumu var atgūt minēto summu no piegādātāja, iesniedzot civilprasību, tad ir ievērojams gan PVN neitralitātes princips, gan nodokļu, kas samaksēti kādā daini, atgriešanas efektivitātes princips.

86. Otrkārt, šāda sistēma principā ir pietiekama. Visās tajās situācijās, kurās tā rada nepieciešamo iznākumu – pilnu atmaksu tai personai, kurai ir jācīnās veikt kādā daino nodokļa samaksu – nav jānosaka citi līdzekļi, kurus klients varētu pielietot pret nodokļu iestādēm. Tātad nepastāv nepieciešamība kaut klientam vērsties tieši pret nodokļu iestādēm, kā to mēģināja darīt *Reemtsma*, ja vien parastie līdzekļu sistēma ir izmantota, bet faktiski apstāvēja, kas nav saistīti ar prasības pamatotību (52), rezultātā nav sniegusi normālu iznākumu.

87. Treškārt, var pastāvēt gadījumi, kad nav iespējams sasniegt šādu rezultātu. Šajos gadījumos, lai ievērotu PVN neitralitāti un efektivitāti, ir jāpastāv citam risinājumam. Ir grūti iedomāties citu risinājumu, kā vien atļaut klientam, kas ir pilnībā samaksējis rēķinā kādā daini minēto PVN, tieši iesniegt prasību nodokļu iestādēs, kas netaisni iedzīvotos, ja tās varētu paturēt šādu PVN.

88. Tiesas šādā tika apspriesti divi ar minēto saistīti jautājumi.

89. No vienas puses, Komisija apstiprināja, ka šādas lietas rodas, ņemot vērā reti un ir maz ticams, ka tās nopietni varētu apdraudēt pamata līdzekļu sistēmu, bet Itālijas valdība apgalvoja, ka šādi gadījumi var nemaz nebūt tik reti. Tomēr es neuzskatu, ka būtisks ir šādu lietu parādīšanās biežums. Nozīme ir tam, ka tad, kad šādas situācijas izveidojas, tajās ir jāmekojas saskaņā ar neitralitātes un efektivitātes prasībām.

90. No otras puses, Itālijas valdība ierosināja, ka līdzeklis, kas novērstu nodokļu iestādēm netaisnu iedzīvotāju gadījumos, kad PVN ir samaksāts kādā dāvinājumā, varētu būt pieejams tikai tad, ja ir pieejams atbilstošs līdzeklis, kas novērstu valsts līdzekļu netaisnīgu samazināšanu gadījumos, kad nav iespējama PVN samaksa. Galvenais arguments bija tas, ka pretējā gadījumā pastāvētu netaisnīgais iedzīvotāju veids, kas nāktu par labu klientam. Tomēr es uzskatu, ka šāds apgalvojums ir kādā dains. Ja piegādātājs ir izsniedzis klientam PVN rēķinu un to arī iekasējis, bet nav to deklarējis nodokļu iestādēs, tad klients nevar netaisnīgi iedzīvoties (lai gan varētu pastāvēt piegādātāja netaisnīga iedzīvotāju un/vai krāpšana). Ja piegādātājs nav ne izsniedzis klientam PVN rēķinu par ar nodokli apliekamo darījumu, ne arī iekasējis no tā šo nodokli un ja klients pats ir nodokļa maksātājs, tad viņš nevar veikt PVN atskaitēšanu un nevar netaisnīgi iedzīvoties, un/vai, ja tas ir vai nu vairumtirgotājs vai gala patērētājs, viņš var tikt iesaistīts situācijā, kurā tiek veikta krāpšana attiecībā pret nodokļu iestādēm. Pārējā minētā situācijā valsts tiesību normas var likumīgi noteikt gan kriminālsodu, gan arī attiecīgās summas piespiedu samaksu.

91. Visbeidzot, es piekrītu Komisijai, ka līdzvērtības princips noteic, ka jebkurai dalībvalstij, kas atļauj klientam, kurš ir reģistrēts tās teritorijā, prasīt atmaksāšanu tieši no nodokļu iestādēm, ir jāsniedz tādas pašas prasījuma tiesības klientam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī. Tiesai nav tikusi sniegta informācija par to, vai Itālijā šāda situācija pastāv.

92. Rezultātā es uzskatu, ka, ja ir izrakstīti rēķini par PVN, kas nebija jāmaksā, un to nodokļu iestādēm sakarā ar darījumu ir samaksējis piegādātājs, kurš būtu bijis atbildīgs par šo nodokļa

maksājumu, ja tas būtu maksājams, tad kopumā, lai tiktu ievērots PVN neitralitātes princips un valsts noteikumu par nodokli, kas ir iekasēti pretēji Kopienas tiesībām, atmaksas efektivitātes princips, ir pietiekami, ja valsts procedē ar šādu piegādātājam prasīt šīs summas atmaksu no nodokļu iestādes un šādu klientam, kas ir iesaistīts šajā darījumā, atgūt šo summu no piegādātāja civilprocesuālajā kārtībā. Ja tomēr šādas civilprasības pozitīvu iznākumu kavē faktiskie apstākļi, kas nav saistīti ar prasības pamatotību, tad atbilstoši PVN neitralitātes, efektivitātes un nodokļu iestāžu netaisnīgās iedzīvotāju aizlieguma principam valsts tiesību normās ir jāparedz līdzekļi, kurus izmantojot, klients, kas ir veicis kādā izrakstītā nodokļa rēķina samaksu, var atgūt šo summu no nodokļu iestādes. Katrā ziņā, ja klientam, kas ir reģistrēts attiecīgajā dalībvalstī un ir iesaistīts šādā darījumā, ir iespēja iesniegt prasību, tad šādi iespējai ir jābūt arī klientam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

3) Vai kādu atšifrētu būtu rada tas, ka citi valsts noteikumi (tiešo nodokļu jomā) pieļauj abu pušu prasību pret nodokļu iestādi aptuveni līdzīgos apstākļos?

93. Liekas, ka tad, ja darba devējs kādā iznākumā ir ieturējis ienākuma nodokli un samaksājis to nodokļu iestādei, Itālijas likumi atļauj gan darba devējam, gan darbiniekam prasīt atmaksu no nodokļu iestādes. Iesniedzējtiesa šaubas par to, vai šāda situācija kopējās vai individuālās prasības pieņemšanā, saistot to ar šādu iespēju nepieņemt šādu piegādātājam un klientam attiecībā uz pamata prāvā izskatāmo PVN situāciju, var radīt Kopienas tiesību noteikto līdzvērtības vai nediskriminācijas principu pārkāpumu.

94. Norādīt, ka Tiesa nav saņēmusi pilnu informāciju par Itālijas noteikumiem par tiešo nodokļu sistēmu, Komisija vispārīgi uzskata, ka situācija šajā jomā nevar salīdzināt ar PVN jomu. Pēc minētā jomā pamatprincips ir tāds, ka piegādātājam ir tiešas juridiskas attiecības ar nodokļu iestādi. Visā tiešo nodokļu sistēmā patiešām nav saistīta ar PVN sistēmu. Tā kā nediskriminācijas princips attiecas tikai uz salīdzināmām situācijām, tad tas šajā lietā nav piemērojams.

95. Šajā jautājumā es pilnībā piekrītu Komisijai.

IV – Secinājumi

96. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka uz jautājumiem, kurus ir uzdevusi *Corte Suprema di Cassazione*, ir jāatbild šādi:

1) Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, 2. un 5. pants ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbilstoši šīm normām PVN, kas ir maksājams tikai tādā, ka tas ir iekasēts rēķinā, neatbilst šīs direktīvas prasībām par atmaksu;

2) princips tikai piegādātājs ir uzskatāms par atbildīgu nodokļu iestāžu priekšā par PVN, kas tiek piemērots darījumam, samaksu, un attiecīgi viņam ir tiesības prasīt kādā iznākumā samaksātā nodokļa atmaksu. Ja izņēmuma kārtībā atbilstoši Kopienas tiesībām vai atbilstoši valsts tiesību normām atbildīgā ir cita persona, tad šī persona kādā iznākumā samaksātā nodokļa atmaksu var lūgt no tās nodokļu iestādes, attiecībā pret kuru šī persona ir atbildīgā;

3) ja ir izrakstīts rēķins par PVN, kas darījumā nebija jāmaksā, un to nodokļu iestāde sakār, ar darījumu ir samaksājis piegādātājs, kurš būtu bijis atbildīgs par šo nodokļa maksājumu, ja tas būtu maksājams, tad kopumā, lai tiktu ievērots PVN neitralitātes princips un valsts noteikumu par to nodokli, kas ir iekasēti pretēji Kopienas tiesībām, atmaksas efektivitātes princips, ir pietiekami, ja valsts procedē ar šādu piegādātājam prasīt šīs summas atmaksu no

nodokļu iestādēm un šajiem klientiem, kas ir iesaistīti šajā darījumā, atgūt šo summu no piegādātāja civilprocesā? k?rt?b?. Ja tomēr šādas civilprasības pozitīvu iznākumu kā? faktiskie apstāk?i, kas nav saist?ti ar prasības pamatotību, tad atbilstoši PVN neitralitātes, efektivitātes un nodokļu iestāžu netaisnīgā iedzīvošanā aizlieguma principam valsts tiesību normās ir jāparedz līdzekļi, kurus izmantojot, klients, kas ir veicis kā?dāni izrakstīt? nodokļa rēķina samaksu, var atgūt šo summu no nodokļu iestādes. Katr? ziņā, ja klientam, kas ir reģistrēts attiecīgajā dalībvalstī un ir iesaistīts šādā darījumā, ir iespēja iesniegt prasību, tad šādi iespējai ir jābūt arī klientam, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī;

4) apstāklim, ka atbilstoši valsts tiesību normām prasība pret nodokļu iestādi par kā?dāni ieturētās un samaksētās tiešo nodokļu summas atmaksu ir pieejama gan pusei, kas ieturējumu ir veikusi, gan pusei, no kuras summa ir ieturēta, nav nozīmes, novērtējot atbilstību līdzvērības principam situācijā, kurā tikai piegādātājs, nevis klients var prasīt no nodokļu iestādes kā?dāni izrakstītās un samaksētās PVN summas atmaksu.

1 – Oriģinālvārdi – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir vairākkārt grozīta (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

3 – Skat. 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius Holding* (Recueil, 4227. lpp.), 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (Recueil, I-6973. lpp.) un 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajā lietā no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgiou* u.c. (Recueil, I-13295. lpp.), kas saskaņā ar aplūkots 11. un turpmākajos punktos.

4 – Padomes 1979. gada 6. decembra Astotā direktīvā 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).

5 – Pašreizējais 21. panta teksts ir atrodams tās pašas direktīvas 28.g pantā, kurš tika ieviests ar 1991. gada 16. decembra Padomes Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un vairākkārt ir būtiski grozīts. Izskatāmā lieta attiecas uz PVN, kas ir samaksāts 1994. gadā. Noteikumi, kas tajā laikā bija ietverti 21. panta 1. punkta c) apakšpunktā, tagad ir 21. panta 1. punkta d) apakšpunktā. Es izvēlējos izklāstīt Sestās direktīvas noteikumus nevis to numeroloģiskajā secībā (kas katr? ziņā vairs nav tā kārtība, kādā tie ir izkārtoti direktīvas tekstā), bet gan kārtībā, ko uzskatu par daudz ērtāku lasītājam, lai izprastu likuma normas to pašreizējā kontekstā.

6 – Pašlaik atrodams 28.f pantā, kas tika ieviests ar Direktīvu 91/680 un kas ir ticis vairākkārt grozīts.

7 – Lietas faktisko apstākļu laikā piemērojamajā versijā ar vārdiem “valsts robežās” vai to ekvivalentu, kas tika ieviests ar Direktīvu 91/680, vairāku valodu versijās, tajā skaitā angļu, franču, itāļu un spāņu, tika veikta atsauce uz piegādātāja atbildību. Tomēr vācu valodas versijā atsauce norāda uz vietu, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, bet holandiešu – uz vietu, kurā tiek veikta piegāde. 1995. gada 10. aprīlī Direktīvā 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli – dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.), kas stājās spēkā 1996. gada 1. janvārī, visās valodu versijās noteica vienotu izpratni, kas atbilda

[iepriekš?jai] v?cu valodas versijai. T?d?j?di 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta latviešu valodas versija šobr?d ir š?da: “pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am *valsts robež?s* jau pieg?d?jis vai sniedzis, vai v?l pieg?d?s vai sniegts cits nodok?a maks?t?js” (izc?lums mans).

8 – 28.f pant?, kas nav ticis main?ts kopš Direkt?vas 91/680 pie?emšanas.

9 – 28.h pant?, versij?, kas tika ieviesta ar Direkt?vu 91/680 un kas bija piem?rojama lietas faktisko apst?k?u laik?; v?l?k vair?kk?rt papildin?ts.

10 – Min?ts iepriekš 3. zemsp?tras piez?m?.

11 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr? direkt?va 67/228/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas strukt?ra un proced?ras (OV 71, 1303. lpp.). 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts bija š?ds: “Ja preces un pakalpojumi tiek lietoti sava uz??muma vajadz?b?m, tad nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am ir j?maks?: a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, *par kuru ir izrakst?ts r??ins* un kas ir attiecin?ms uz vi?am pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem” (izc?lums mans) [neofici?ls tulkojums].

12 – OV 1973, C 80, 1. lpp. Priekšlikuma 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir š?ds: “Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?: a) pievienot?s v?rt?bas nodokli attiec?b? uz prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem, *par ko ir izrakst?ts r??ins atbilstoši 22. panta 3. punktam*” (izc?lums mans) [neofici?ls tulkojums].

13 – Sprieduma 12.–16. punkts.

14 – Sprieduma 18.–19. punkts un rezolut?v? da?a.

15 – T?pat to dar?ja ar? Komisija savos apsv?rumos; Tiesa atbalst?ja N?derlandes, V?cijas un Sp?nijas vald?bu pieeju. It ?paši skat. secin?jumu 17.–27. punktu.

16 – Min?ts iepriekš 3. zemsp?tras piez?m?, 58.–59. punkts.

17 – Min?ts iepriekš 3. zemsp?tras piez?m?.

18 – Sprieduma 42. un 48.–53. punkts.

19 – 1997. gada 17. septembra spriedums liet? C?141/96 (*Recueil*, I?5073. lpp.).

20 – Sprieduma 8., 9., 24., 27. un 28. punkts.

21 – 28.g panta, kas tika ieviests ar Direkt?vu 91/680 un kas bija sp?k? lietas faktisko apst?k?u laik?, versij?, v?l?k vair?kk?rt groz?ts.

22 – Bieži paz?stams k? “samaksas pien?kuma p?rejas” (ang?u val. – “reverse charge”) meh?nisms.

23 – 8. punkts.

24 – Direkt?vas 91/680 28.f pant?.

25 – Šis formul?jums ang?u valod? nav veism?gs. PVN ir atskait?ms, bet “dar?jums” n?. Fran?u valodas versija ir š?da: “qui ouvrieraient droit à déduction”, un tas b?tu tulkojams k?

“attiecībā uz kuru būtu veicama PVN atskaitošana”.

26 – Lai izvairītos no nepārtrauktas atļaušanas, es lietošu terminu “klients”, apzīmējot nodokļa maksātāju, kas saņem ar nodokli apliekamas piegādes (preces vai pakalpojumus) un izmanto tās saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, lai šādu personu atšķirtu no tā klienta, kurš ir gala patērētājs.

27 – Aptuveni EUR 91 000.

28 – Republikas prezidenta 1972. gada Dekrēta [*Decreto del Presidente della Repubblica*] Nr. 633 7. panta 4. punkta d) un e) apakšpunkts (turpmāk tekstā – “DPR Nr. 633/1972”).

29 – 2000. gada 13. jūlija spriedums lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena* (*Recueil*, I-6109. lpp.).

30 – DPR Nr. 633/1972 19. pants, kurā noteiktas atskaitošanas tiesības, un šā paša dekrēta 38.a pants, kas būtībā attiecas uz atmaksu gadījumos, kad priekšnodoklis pārsniedz maksājamo nodokli. 38.c pantā noteikta PVN, kas būtu atskaitāms atbilstoši 19. pantam, atmaksa atbilstoši Astotajai direktīvai, ja atmaksu veic nodokļu maksātājs, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī.

31 – Sprieduma 27. un 28. punkts.

32 – *Reemtsma* citā 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francija (*Recueil*, 4797. lpp., 16. un 17. punkts) un 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 27. punkts).

33 – Rūpīgi norādītā summa nebija klasificējama kā PVN, jo piegādātājam bija darbinieka statuss; skat. iepriekš 16. punktu.

34 – Skat. secinājumu 52. un turpmākos punktus.

35 – 2006. gada 12. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 (*Krājums*, I-483. lpp., it īpaši skat. 51.–54. punktu).

36 – Spriedums lietā *Genius Holding*, 18. punkts.

37 – Spriedums lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, 56.–63. punkts.

38 – Skat. Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu.

39 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-302/93 (*Recueil*, I-4495. lpp., 18. punkts).

40 – 7. punkta trešā daļa (*Recueil*, I-4500. lpp.).

41 – Minēts iepriekš 29. zemsveras piezīmē.

42 – Skat. iepriekš 12. punktu.

43 – Par piegādēm, kuru piegādes vieta ir dalībvalsts A.

44 – Par piegādēm, par kuru piegādes vietu tiek uzskatīta dalībvalsts B.

45 – Jo X atmaksā Y, bet pēc tam prasa minēto summu no dalībvalsts A nodokļu iestādēm.

46 – Skat. sprieduma 5. punktu.

47 – 1994. gadā piemērojamajā versijā.

48 – 28.h pantā.

49 – Tādi kā valsts noteikumi lietā *Genius Holding*.

50 – Terminu “kompensācija” es šeit lietoju vispārīgā nozīmē kā atširgu no Astotās direktīvas speciālās “atmaksas” procedūras.

51 – 2005. gada 6. oktobra spriedums lietā C-291/03 (Krājums, I-8477. lpp., 17. punkts).

52 – Piemēram, piegādātāja maksātspēja.