

ENERĢLADVOKĀTA Paolo Mengoci [PAOLO MENGGOZZI] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 15. februārī (1)

Lieta C-335/05

Ízení letového provozu a.s., s.p.

pret

Bundesamt für Finanzen

(Finanzgericht Köln (Vēcija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Nodokļa atmaksāšana maksātājiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā – Trešā valsts, kas ir Pasaules Tirdzniecības organizācijas dalībvalsts, reģistrēts uzņēmums – Vispārējā līguma par pakalpojumu tirdzniecību ietvertā vislielākā labvēlības režīma atruna – Ar minēto atrunu saderīga Direktīvas 86/560/EEK 2. panta 2. punkta interpretācija

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Finanzgericht Köln* (Vēcija) lūdz Tiesu interpretēt 2. panta 2. punktu Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmītajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (turpmāk tekstā – “Trīspadsmītā direktīvā”) (2).

2. Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai minētais noteikums ir jāinterpretē tā, ka tajā paredzētā iespēja dalībvalstīm padarīt paviēnotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atmaksāšanu nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, atkarīgu no lūdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešās valsts apgrozījuma nodokļa jomā, nav attiecināma uz valstīm, kuras kā Vispārējā līguma par pakalpojumu tirdzniecību (angļu valodā – *General Agreement on Trade in Services*, turpmāk tekstā – “GATS”) līgumslēdzēju puses var atsaukties uz GATS II panta 1. punktā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

3. Šāds jautājums ir uzdots tiesvedībā, ko uzsāka Ēhijas Republikā reģistrēts uzņēmums *Ízení letového provozu a.s., s.p.* (turpmāk tekstā – “prasītājs”) pret *Bundesamt für Finanzen* (Vēcijas Federālo nodokļu administrāciju) par to, vai pārdotā atteikums prasītāja lūgumam par PVN, ko tas ir samaksājis Vēcijā 2002. gadā par saņemtajiem pakalpojumiem Vēcijas teritorijā, atmaksāšanu ir tiesisks.

Atbilstošais tiesiskais regulējums

4. Ar 1994. gada 22. decembra lēmumu (3) Padome Kopienas vārdā jautājumos, kas ir tās

kompetenc?, apstiprin?ja citu starp? Pasaules Tirdzniec?bas organiz?cijas dibin?šanas l?gumu (turpm?k tekst? – “PTO”) un t? pielikumus Nr. 1, 2 un 3, kuru starp? 1.B pielikum? ir ar? GATS.

5. GATS II panta ar nosaukumu “Visliel?k?s labv?l?bas re??ms” 1. punkt? ir noteikts ??di:

“Attiec?b? uz jebkuru ??aj? L?gumu? ietverto pas?kumu katra Dal?bvalsts nekav?joties un bez nosac?jumiem pie??ir attiec?b? uz jebkuras citas Dal?bvalsts pakalpojumiem un pakalpojumu pieg?d?t?jiem statusu, kas ir ne maz?k labv?l?gs k? tas, ko t? pie??ir jebkuras citas valsts l?dz?jiem pakalpojumiem un pakalpojumu pieg?d?t?jiem.”

6. Tr?spadsmi?s direkt?vas 2. pant? ir noteikts ??di:

“1. Nemazinot 3. un 4. panta noz?mi, katra dal?bvalsts, iev?rojot turpm?k min?tos nosac?jumus, jebkuram nodok?a maks?tajam, kas nav re?istr?ts Kopienas teritorij?, var atmaks?t visus pievienot?s v?rt?bas nodok?us, kas maks?ti par pakalpojumiem vai kustamu ??pa??umu, ko tai ??s valsts teritorij? pieg?d?ju??as citas nodok?iem pak?autas personas [citi nodok?u maks?t?ji], vai ar? kas maks?ti par pre??u iev??šanu valst?, cikt?l ??s preces un pakalpojumus lieto Direkt?vas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apak??punkt? min?tajos dar?jumos, un 1. panta b) apak??punkt? min?to pakalpojumu snieg??an?.

2. Dal?bvalstis var padar?t 1. punkt? min?to atmaks???anu atkar?gu no l?dzv?rt?gu priek??roc?bu pie??ir??anas tre??aj?s valst?s apgroz?juma nodok?a jom?.

[..]”

7. 1999. gada *Umsatzsteuergesetz* (V?cijas likums par apgroz?juma nodok?iem, turpm?k tekst? – “UStG”) (4) 18. panta 9. punkta sestaj? teikum? ir noteikts:

“Ja uz??mums nav re?istr?ts Kopienas teritorij?, tam priek??nodoklis tiek atmaks?ts tikai tad, ja valst?, kur? uz??mums ir re?istr?ts, netiek iekas?ts apgroz?juma nodoklis vai l?dzv?rt?gs nodoklis, vai gad?jum?, ja ??ds nodoklis tiek iekas?ts, tas tiek atmaks?ts uz??mumam, kur?? ir re?istr?ts ??s valsts teritorij?.”

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

8. Pras?t?js ir ??ehijas uz??mums, kas sniedz pakalpojumus gaisa navig?cijas dro??bas nozar? gaisa telp?, kas ietver ??ehijas Republikas gaisa telpu. Cita starp? tas pied?v? pilotu apm?c?bas lido??an?, kas notiek tikai min?taj? teritorij?.

9. ??das darb?bas ietvaros tas 2002. gad? izmantoja pilotu apm?c?bas un lidojumu simul?cijas kursus, ko V?cij? sniedz V?cijas uz??mumi, un ??iem pakalpojumiem ??aj? valst? tiek uzlikts PVN. T? k? tas samaks?ja PVN par iepriek?? min?tajiem pakalpojumiem, pras?t?js 2003. gada 7. j?lij? *Bundesamt f?r Finanzen* iesniedza l?gumu atmaks?t nodokli EUR 29 013,60 apm?r? par laika posmu no 2002. gada janv?ra l?dz decembrim.

10. Ar 2004. gada 12. febru?ra l?mumu min?t? iest?de noraid?ja pras?t?ja l?gumu, to pamatojot, ka abpus??bas nosac?jums, kas paredz?ts UStG 18. panta 9. punkta sestaj? teikum?, nav izpild?ts. Turkl?t ar 2004. gada 27. apr??a l?mumu ?? pa??a pamatojuma d?? t? noraid?ja ar? pras?t?ja iesniegto s?dz?bu par pirmo l?mumu.

11. T?d?j?di 2004. gada 5. maij? pras?t?js c?la pras?bu *Finanzgericht K?ln* (??elnes Finan??u tiesa).

12. Nol?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdo??anu ir preciz?ts, ka valsts ties?bas neattiecas uz

prasītāja Vācijas samaksēt priekšnodokļa atmaksāšanu, piemērojot *UStG* 18. panta 9. punkta sesto teikumu. Iesniedzētāja norāda, ka nodokļa atmaksāšanas atsauces laika posmā Vācijas Republikā iekasāja apgrozījuma nodokli, tomēr ne visiem Vācijas uzņēmumiem atmaksājot priekšnodokli.

13. Tomēr iesniedzētāja apšaubā, ka šis *UStG* 18. panta 9. punkta sestais teikums ir saderīgs ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkta prasībām, kas ir pamats valsts noteikumam, kurā ir pārņemts šis teksts. Minētā tiesa jautā, vai Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts nav jāinterpretē sašaurināti attiecībā uz PTO dalībvalstīm – GATS līgumslēdzēju pusēm atbilstoši vislielākās labvēlības režīma atrunai GATS II panta 1. punktā; citiem vārdiem, vai būtu jāuzskata, ka, ņemot vērā šo pārdējo noteikumu, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā sniegtā iespēja padarīt priekšnodokļa atmaksāšanu atkarīgu no abpusējības esamības, neattiecas uz PTO dalībvalstīm.

14. Iesniedzētāja atzīst, ka no 1995. gada 1. janvāra Vācijas Republikā un Eiropas Kopienā ir PTO biedri un tādējādi arī GATS līgumslēdzēju puses un ka Eiropas Kopienā dalībvalstis atsakās savstarpēji piemērot abpusējības nosacījumu, kas ir tās pats kā Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā noteiktais noteikums. Tādēļ ir neapšaubāmi, ka arī Vācijas Republikā, pamatojoties uz GATS II panta 1. punktu, varētu pamatoties uz tās attiecsmi, kurā nav ietverta abpusējības prasība (5).

15. Cita starpā iesniedzētāja norāda, ka GATS ir tikai starptautisko tiesību nolīgums, kas rada tiesības un pienākumus tikai savām dalībvalstīm, un ka GATS pārkāpumi ir jāizskata, pamatojoties tikai uz vienošanās, kas noslēgta PTO ietvaros, par normām un procedūru pretrunu atrisināšanai. Tomēr, pēc iesniedzētājas domām, tas nenozīmē, ka Eiropas Kopienai un tās iestādēm tie Kopienas tiesību akti, kas ir pieņemti pirms iestāšanās PTO, tostarp arī Trīspadsmitās direktīva, nav jāinterpretē un jāpiemēro atbilstoši GATS. Tādas vienošanās kā GATS, kas ir noslēgtas saskaņā ar EKL 300. panta 7. punktu norādītajiem nosacījumiem, uz ko tieši atsaucas EKL 133. panta 3. punkts, ir saistošas Kopienas iestādēm un tās dalībvalstīm un veido Kopienas tiesību būtisku daļu.

16. Uzskatot, ka šā strīda risinājums ir atkarīgs no *UStG* 18. panta 9. punkta sestā teikuma saderības ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktu, un šauboties par šā pārdējo noteikuma pareizu interpretāciju, iesniedzētāja nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Trīspadsmitās Direktīvas [...] 2. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri tādējādi, ka atbilstoši šim pantam dalībvalstīm piešķirtā iespēja atmaksāt PVN ar nosacījumu, ka trešā valsts ir pieņēmusi līgumslēdzēju puses var atsaukties uz šādu nolīgumu paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu (GATS II panta 1. punkts)”.

Juridiskā analīze

17. Lietas dalībnieki, proti, Kipras valdība un Polijas valdība, kā arī Komisija, kuri saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu ir iesnieguši rakstveida apsvērumus Tiesai, daļēji atšķirīgu pamatu dēļ piekrīt, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noraidoši (6).

18. Tāpat kā paskaidroto iemeslu dēļ arī es piekrītu šim viedoklim.

19. Uzskatu par atbilstošu vispirms analizēt argumentus, kurus Komisija plaši ir izklāstījusi savos rakstveida apsvērumos un ar kuriem tā būtībā norāda, ka nevar atzīt trešā valsts režīstam uzņēmumam – kāds bija prasītāja faktiskais apstākļu rašanās laiks (7) – labvēlīgāku stāvokli nekā

tas, k?d? ir Kopien? re?istr?ti uz??mumi.

20. Komisija nor?da, ka PVN atmaks?šanas re?ms valst? nere?istr?tiem nodok?a maks?tajiem, kas ir piem?rojams Kopien? re?istr?tiem uz??mumiem saska?? ar Direkt?vu 79/1072/EEK (8) raksturots ar atbilst?bas principu – ko Tiesa nor?d?ja sav? spriedum? liet? *Debouche* (9) – starp ties?b?m uz atmaks?šanu un ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?šanu. Komisija nor?da, ka atbilstoši šim spriedumam saska?? ar direkt?vu par PVN m?r?iem, nodok?u maks?tajam, uz kuru attiecas atbr?vojums no nodok?a, bet kuram t?d?? nav ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu valst?, nav ties?bu ar? uz cit? dal?bvalst? samaks?t? PVN atmaks?šanu (10).

21. *A fortiori* l?dz?ga veida risin?jums b?tu j?piem?ro PVN priekšnodok?a atmaks?šanai treš?s valst?s re?istr?tiem uz??mumiem, un tas ir atbilstoši ar? Tr?spadsmi?s direkt?vas 3. panta 2. punktam, kur? paredz?ts, ka š?s Direkt?vas 2. panta 1. punkt? min?to nodok?u atmaks?šanu nevar pieš?irt ar labv?l?g?kiem nosac?jumiem nek? tie, ko piem?ro Kopienas nodok?u maks?t?jiem. P?c Komisijas dom?m, ja treš? valst? re?istr?ts uz??m?js taj? nav PVN maks?t?js, tas taj? nevar izmantot ties?bas saist?b? ar priekšnodokli un t?d?? nevar atsaukties uz ties?b?m uz nodok?a atmaks?šanu cit?s Kopienas dal?bvalst?s, kur?s, iesp?jams, PVN tika iepriekš samaks?ts. Pret?j? gad?jum? pret š?du uz??m?ju b?tu labv?l?g?ka attieksme nek? pret Kopien? re?istr?tiem nodok?u maks?t?jiem.

22. Turkl?t Komisija apstiprina, ka “iesp?ja atskait?t nodok?u maks?t?ja valst? priekšnodokli ir Kopien? ties?bu “savstarp?j?bas” pras?ba” un ka “ar? cit?s Kopienas dal?bvalst?s re?istr?ti uz??mumi var l?gt tiem piem?rot priekšnodok?a atskait?šanas sist?mu”. No t? rodas “savstarp?j?ba” starp Kopienas dal?bvalst?m (11).

23. P?c Komisijas dom?m, V?cijas iest?žu atteikums atmaks?t pras?t?ja l?gto summu nav pret?js GATS visliel?k?s labv?l?bas re?ma atrunai. Š?ds atteikums nerada nelabv?l?g?ku situ?ciju pras?t?jam sal?dzin?jum? ar Kopien? re?istr?tiem uz??mumiem, bet, tieši pret?ji, tas ir sader?gs ar Kopien? PVN sist?mu un visp?r?jo vienl?dz?bas principu, jo tas nov?rš to, ka pras?t?jam – kas, p?c Komisijas dom?m, nav nodok?u maks?t?js Direkt?vas 77/388/EEK (12) izpratn? – tiek rad?ta labv?l?g?ka situ?cija nek? Kopien? re?istr?tiem uz??mumiem.

24. Man š?iet, ka apl?kojamo Komisijas argumentu iesp?jamais faktiskais un juridiskais pamatojums – kurš pamatojas uz faktisku pie??mumu, ka pras?t?js lietas faktisko apst?k?u laik? t? re?istr?cijas valst? nebija maks?jam? apgroz?juma nodok?a maks?t?js – neietekm? prejudici?l? jaut?juma, kas ir uzdots tikai tekstu interpret?cijas nol?k?, neatkar?gi no izskat?mo lietu raksturojošiem apst?k?iem, b?t?bu.

25. Probl?ma, ko, š?iet, izvirza min?tie argumenti, ir prejudici?l? jaut?juma atbilst?ba t?da nol?muma nol?kam, kurš ir j?pie?em *Finanzgericht Köln*, un t?d?j?di t? ir min?t? jaut?juma pie?emam?ba.

26. Gad?jum?, ja izr?d?s, ka nor?d?taj? laika posm? pras?t?js nebija apgroz?juma nodok?a maks?t?js ?ehijas Republik? vai ka tas bija nodok?a maks?t?js, bet šaj? valst? tam netika pieš?irts priekšnodok?a atskait?jums, balstoties uz Tr?spadsmi?s direkt?vas 2. panta 2. punkta interpret?ciju atbilstoši GATS II panta 1. punktam, V?cijas nodrošin?t? atš?ir?g? attieksme pret Kopien? uz??mumiem samaks?t? PVN priekšnodok?a atmaks?šanas jaut?jum? nek?d? gad?jum? nevar b?t pras?t?jam noder?ga un t? nedod tam ties?bas uz l?gto nodok?a atmaks?šanu.

27. Man š?iet, ka Komisija, pamatojoties uz spriedumu liet? *Debouche*, prec?zi izkl?st?ja Kopien? tiesisko regul?jumu PVN atmaks?šanas jom? nodok?u maks?t?jiem, kas ir citu Kopienas dal?bvalstu rezidenti. Tiesa preciz?ja saist?bu, kas past?v starp ties?b?m uz atskait?šanu

uz??muma re?istr?cijas dal?bvalst? un atmaks?šanas ties?b?m cit? dal?bvalst?, kur? tiek veiktas izmaksas. T? atzina, ka nodok?u maks?t?jam, uz kuru attiecas atbr?vojums no nodok?a un kuram t?d?? nav ties?bu uz re?istr?cijas dal?bvalst? samaks?t? priekšnodok?a atmaks?šanu, atbilstoši direkt?vas par PVN m?r?iem nav ties?bu ar? uz cit? valst? samaks?t? PVN atmaks?šanu (13).

28. To pasakot, uzskatu, ka nav apšaub?ma iesniedz?jtiesas uzdot? prejudici?l? jaut?juma pie?emam?ba no t? atbilst?bas viedok?a pamata lietas nol?kam.

29. Šaj? sakar? j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Tiesai un valsts ties?m sadarbojoties atbilstoši EKL 234. pantam, tikai valsts tiesai, kas izskata pr?vu un kas ir atbild?ga par pie?emamo tiesas nol?mumu, ?emot v?r? lietas ?pašo raksturu, j?nov?rt? gan tas, cik liel? m?r? prejudici?lais nol?mums ir nepieciešams sprieduma tais?šanai, gan ar? Tiesai uzdoto jaut?jumu atbilst?ba. L?dz ar to, t? k? uzdotie prejudici?lie jaut?jumi ir par Kopienu ties?bu interpret?ciju, Tiesai princip? ir j?pie?em nol?mums (14). Valsts tiesas iesniegto l?gumu var noraid?t tikai tad, ja ir skaidri redzams, ka l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai nav nek?das saist?bas ar pamata pr?vas faktiskajiem apst?k?iem vai t?s priekšmetu, vai ar? ja probl?mai ir teor?tisks raksturs, vai ja Tiesas r?c?b? nav faktisko un ties?bu elementu, kas vajadz?gi, lai sniegtu lietder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (15).

30. Tom?r apl?kojamie Komisijas argumenti nepier?da, ka šaj? liet? b?tu viena no iepriekš min?t?m situ?cij?m.

31. Šaj? sakar? vispirms j?nor?da, ka pie?emtais fakts, uz kuru ir pamatoti šie argumenti, proti, ka lietas faktisko apst?k?u laik? pras?t?js nebija apgroz?juma nodok?a maks?t?js ?ehijas Republik?, ir vienk?ršs Komisijas apgalvojums, kas neizriet no nol?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu ietvert?s inform?cijas.

32. Tas neietver prec?zu inform?ciju attiec?b? uz ?ehijas Republik? sp?k? esošo nodok?u sist?mu lietas faktisko apst?k?u laik?. Š? nol?muma 5. lappuses cc) punkt? ir nor?d?ts, ka "nodoklis, kura r??ins ir izrakst?ts [pras?t?jam], ir atskait?ms k? priekšnodoklis, tikt?l, cikt?l [pras?t?js] pats ir nodok?a par?dnieks". Nol?muma 6. lappus? bbb) punkt? ir preciz?ts, ka "nodok?a atmaks?šanas atsauces laika posm? ?ehijas Republik? tika iekas?ts apgroz?juma nodoklis, bet taj? laik? t? iekšzemes uz??mumiem nepieš??ra nek?da veida priekšnodok?a atmaksu"; piebilstot atzinumu, kas š?iet b?tisks iesniedz?jtiesai, ka V?cijas uz??mumiem nebija ties?bu uz nodok?a atmaks?šanu, kas ir l?dzv?rt?ga ?ehijas Republik? samaks?tajam priekšnodoklim.

33. No nol?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu nek?d? veid? nevar secin?t, ka pras?t?js lietas faktisko apst?k?u laik? nebija apgroz?juma nodok?a maks?t?js ?ehijas Republik?. Lai gan nol?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu otr? rindkopa, ko es nor?d?ju iepriekš?j? šo secin?jumu punkt?, liek dom?t, ka pras?t?js katr? zi?? nevar?ja šaj? valst? sa?emt samaks?t? priekšnodok?a atskait?jumu, manupr?t, nevar uzskat?t, ka š?ds apst?klis neapstr?dami un ac?mredzami izriet no š? nol?muma.

34. Turkl?t, pat ja š?ds apst?klis b?tu apstiprin?ts, iesniedz?jtiesas uzdotais prejudici?lais jaut?jums l?dz ar to nek??tu nevajadz?gs pie?emam? nol?muma m?r?iem. Attiec?b? uz to ir j?atg?dina, ka, ?emot v?r? nol?mum? par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu teikto, *Bundesamt für Finanzen* pie?emtais l?mums neatmaks?t nodokli bija pamatots tikai ar savstarp?j?bas neesam?bu UStG 18. panta 9. punkta sest? teikuma izpratn?, un ka iesniedz?jtiesa apšaub? š?da pamatojuma pareiz?bu, nor?dot uz š?da noteikuma sader?bu ar Tr?spadsmi?s direkt?vas 2. panta 2. punktu.

35. Š?iet, ka iesniedz?jtiesu interes? uzzin?t, vai *Bundesamt für Finanzen* dr?kst?ja pras?tajam

norādīt, ka starp Ēhijas Republiku un Vācijas nav savstarpējās par katras šīs valsts tiesību uz citā dalībvalstī reģistrētu uzņēmumu samaksas apgrozījuma priekšnodokļa atmaksāšanu, atzīšanu, lai gan Vācija šādu tiesību piešķiršanu nepadara atkarīgu no tās pašas priekšrocības piešķiršanas citās Kopienas dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem.

36. Uzskatu, ka ir lietderīgi precizēt, Ēmot vārā, ka šo secinājumu iepriekš 22. punktā minētajos Komisijas apsvērumos pastāv noteikta neskaidrība, ka nav iespējams apgalvot, ka Kopienas direktīvās PVN jomā izstrādātajās normatīvajās sistēmās ir pieņemts, ka Kopienas dalībvalstīs attiecina savstarpējās prasības uz to valsts tiesību normu piemērojamību, kuras transponē Kopienas tiesību noteikumus par PVN atmaksāšanu tiem nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī. Tas, ka viena šādas tiesiskās sistēmas sastāvdaļa attiecībā uz nodokļa atmaksāšanu ir konkrēta veida tādā valstu tiesību normu savstarpējā atzīšana, kas reglamentē nodokļa maksātāja noteikšanu un tiesības uz samaksas priekšnodokļa atmaksāšanu, tomēr nenozīmē, ka dalībvalstīs drīkst atsaukties uz savstarpējās nosacījumu, lai piešķirtu minēto priekšrocību. Katras dalībvalsts pienākums ir saskaņot savas valsts tiesības tādā veidā, lai citās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem nodrošinātu, ka atbilstoši Kopienas tiesību normās paredzētiem nosacījumiem to samaksātājs PVN priekšnodoklis par darījumiem šīs valsts teritorijā tiks atmaksāts, un tas tiks darīts neatkarīgi no tā, vai citas dalībvalstīs faktiski ievieš šo pienākumu.

37. Gadījumā, ja prasītājs attiecīgajā laikā posmā ir bijis apgrozījuma nodokļa maksātājs un tam tika piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu savā dibināšanas valstī, apstiprinošā atbilde uz prejudiciālo jautājumu nozīmē, ka tam ir tiesības uz pieprasīto nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar lēmumu, kas nosacījumiem, kādus Vācija piemēro attiecībā uz Kopienas uzņēmumiem, kas atrodas tādās pat apstākļos.

38. Savukārt gadījumā, ja prasītājs tajā laikā nav bijis apgrozījuma nodokļa maksātājs vai katrā ziņā tam nav piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu savā dibināšanas valstī, tas, protams, nevarētu saņemt lēmumu par nodokļa atmaksāšanu, atsaucoties uz Kopienas procedūru; tomēr apstiprinošā atbilde uz prejudiciālo jautājumu nozīmē, ka lēmumu atteikt šādu nodokļa atmaksāšanu nevar pamatot ar argumentiem, kurus ir izmantojusi *Bundesamt für Finanzen*.

39. Tātad pat šādā otrajā gadījumā nav izslēgts, ka, lai gan prasītājs nevar saņemt lēmumu par nodokļa atmaksāšanu, iesniedzējtiesas uzdotais prejudiciālais jautājums tomēr var izrādīties svarīgs minētā strīda atrisināšanai, it īpaši jautājums par iespējamo *Bundesamt für Finanzen* lēmuma pamatojumu aizstāšanu (16).

40. Tādējādi uzskatu, ka – Ēmot vārā, ka iesniedzējtiesai, ja Tiesa uz prejudiciālo jautājumu atbildēs apstiprinoši, būs jānosaka, vai faktiski apstākļu laikā prasītājs bija apgrozījuma nodokļa maksātājs Ēhijas Republikā un tam tajā bija tiesības uz priekšnodokļa atmaksāšanu – Komisijas argumentiem, kurus tikko aplūkojām, ne tikai nav ietekmes uz prejudiciālo jautājuma būtību, bet tie arī nepierāda, ka šis jautājums acīmredzami neatbilstu iesniedzējtiesas pieņemamā nolūmam mērķiem, un līdz ar to tie arī nepierāda minētā jautājuma nepieņemamību atbilstoši Tiesas judikatūrai par EKL 234. pantu.

41. Attiecībā uz prejudiciālo jautājuma būtību, vispirms uzskatu par nepamatotu Polijas valdības iesniegto argumentu, saskaņā ar kuru GATS II panta 1. punkts šajā lietā nav piemērojams un pantā apstiprinātā kārta ir piemērojama tikai pakalpojumu sniegšanai un nevis veicamajai nodokļu uzlikšanai. Kā pareizi norādīja Komisija savā atbildē uz rakstveida jautājumu, ko procesa laikā Tiesa uzdeva lietās dalībniekiem, GATS noteikumi ir piemērojami arī fiskālā rakstura pasākumiem.

42. Šajā sakarā norādu, ka pasākumu, kas ir ietverami GATS piemērošanas jomā, definīcija ir

Ņoti plaša. Saskaņā ar I panta 1. punktu GATS “ir spēkā attiecībā uz Dalībvalstu pasākumiem saistībā ar pakalpojumu tirdzniecību” (17), precizējot, ka “Dalībvalstu pasākumi” jāinterpretē saskaņā ar GATS I panta 3. punkta a) apakšpunktu kā pasākumi, kurus veic “centrālās, reģionālās vai vietējās valdības un varas institūcijas” un “nevalstiskās organizācijas, pildot saistības, kuras tām deleģējušas centrālās, reģionālās vai vietējās valdības vai varas institūcijas”. Turklāt, kā norādīja Komisija, GATS XXVIII panta a) punktā ir precizēts, ka šajā līgumā “pasākums” nozīmē jebkuru Dalībvalsts pasākumu, likumu, noteikumu, procedūru, lēmumu, administratīvu rīcību, vai jebkuru citu tādā formā. Visbeidzot, citos GATS noteikumos, tādus kā XIV panta d) un e) punktā un XXVIII panta o) punktā, ir ietvertas arī pašas atsauces uz nodokļu jomu.

43. Turklāt man šķiet svarīgi norādīt citu aspektu, kas netika izvirzīts ne nolikumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu, ne Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos, un kas attiecas uz “Kopienas priekšrocību” kā sistēmu, kas atkāpjas no GATS II panta 1. punkta vislielākās labvēlības režīma atrunas.

44. Papildus pašiem izņēmumiem, kas paredzti GATS II panta 2. punktā, kuri ir jāparedz šā nolīguma pielikumā, GATS paredzta virkne citu atkāpju no vislielākās labvēlības režīma atrunas, tostarp V pantā – *ratione personae* izņēmums attiecībā uz “Ekonomisko integrāciju”.

45. Minētā panta 1. punktā ir precizēts, ka GATS “neizslēdz tādā Dalībvalstī kā tādā par pakalpojumu tirdzniecības liberalizācijas līguma pusi vai pievienoties šādam līgumam starp divām vai vairākām šāda līguma pusēm”, tomēr ar atrunu, ka ir jāievēro noteikti nosacījumi: vajadzīgs “būtisks sektors segums” [V panta 1. punkta a) apakšpunkts], jābūt likvidētiem esošiem diskriminājošiem pasākumiem un/vai aizliegtiem jauniem un vai vairāk diskriminājošiem pasākumiem [V panta 1. punkta b) apakšpunkts], jābūt nodrošinātai tirdzniecībai starp līgumslēdzēju pusēm un attiecībā uz kādu dalībvalsti ārpus līguma nevar palielināt pakalpojumu tirdzniecības barjeru vispārīgo līmeni attiecīgajos sektoros vai apakšsektoros, salīdzinājumā ar līmeni, kas ticis piemērots pirms šā līguma [V panta 4. punkts].

46. Būtībā, ievērojot minētos nosacījumus, V pants neietekmē pasākumus, kas ir pieņemti, pamatojoties uz ekonomiskās integrācijas līgumiem – kuru mērķis parasti ir līgumslēdzēju pusēm ļaut savstarpēji sasniegt liberālāku līmeni nekā tas ir starp PTO biedriem – kas pretējā gadījumā nebūtu saderīgi ar II pantā minēto vislielākās labvēlības režīma pienākumu (18).

47. Līdz ar to, ja un ciktāl EK līgums atbilst GATS V pantā paredzētajiem nosacījumiem, PTO dalībvalsts, kas nav Kopienas dalībvalsts, nevar, atsaucoties uz GATS II panta 1. punktu, pieprasīt, lai pret tās teritorijā reģistrētu pakalpojumu sniedzēju Kopienas dalībvalsts attiektos tāpat, kā tās saskaņā ar Kopienas tiesību aktiem attiecas pret citu Kopienas dalībvalsti reģistrētu pakalpojumu sniedzēju. Šādā gadījumā uz prejudiciālo jautājumu var atbildēt tikai noliedzoši.

48. Pēc visa iepriekš minētā neuzskatu par vajadzīgu šajā prejudiciālā nolikuma procedūrā pārbaudīt, vai EK līgums faktiski atbilst visiem iepriekš minētajiem nosacījumiem; tā varētu izrādīties diezgan sarežģīta analīze, it īpaši par to, vai attiecībā uz valsti, kas nav līgumslēdzēja puse, attiecīgajos sektoros vai apakšsektoros nav paaugstināts saskaņotais pakalpojumu tirdzniecības barjeras vispārīgais līmenis.

49. Pat pieņemot, ka varētu secināt, ka EK līgums neatbilst minētajiem nosacījumiem, un ka līdz ar to prasītāja situācijai teorētiski ir piemērojama Kopienas attieksme, kas pamatojas uz GATS II panta 1. punktu, man šķiet acīmredzami, ka, piemērojot Tiesas judikatūru par PTO līgumu sekām Kopienas līmenī, uz prejudiciālo jautājumu var atbildēt tikai noliedzoši.

50. Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka to ir darījuši visi rakstveida apsvērumus iesniegušie lietās dalībnieki, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ņemot vērā to pašas un struktūru, PTO

Ilgumi principā nav to tiesību normu vidū, saistībā ar kurām Tiesai ir jākontrolē Kopienu iestāžu pieņemto tiesību aktu likumība (19). No otras puses, šo pašu iemeslu dēļ, Tiesa uzskata, ka PTO ilgumu noteikumi nevar radīt tādās tiesības privātpersonām, uz kurām tās varētu tieši atsaukties tiesā atbilstoši Kopienu tiesībām (20).

51. Tikai tajā gadījumā, ja Kópiena ir gribējusi izpildīt noteiktu pienākumu, ko tās uzņēmusies PTO ietvaros, vai gadījumā, ja Kopienu tiesību akts tieši atsaucas uz konkrētām PTO ilgumu normām, Tiesai ir jākontrolē attiecīgā Kopienu tiesību akta likumība, ņemot vērā PTO noteikumus (21).

52. Norādot, ka šajā lietā Kópiena nav gribējusi izpildīt noteiktu pienākumu, ko tās uzņēmusies PTO ietvaros, un ka Trīspadsmītā direktīva skaidri nenorāda uz precīziem PTO ilgumu noteikumiem, Kipras un Polijas valdība uzskata, ka iepriekš šo secinājumu 50. punktā minētajā judikatūrā nozīmē, ka uz *Finanzgericht Köln* uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzoši.

53. Tomēr jāuzsver, ka šajā lietā nebija atsauces uz GATS II panta 1. punktu, lai apstrīdētu Trīspadsmītā s direktīvas 2. panta 2. punkta spēkā esamību. Kā pareizi norāda Komisija, prejudiciālais jautājums nav par iespējamo vislielākās labvēlības režīma atrunas, kas paredzēta GATS, tiešo iedarbību (22), bet par to, kā saskaņā ar PTO tiesību interpretēt savstarpējās atrunu priekšnodokļa atmaksāšanas jomā, kas paredzēta Trīspadsmītajā direktīvā (23).

54. Šajā sakarā iesniedzējtiesa pareizi atgādina, ka starptautiskie nolīgumi, piemēram, GATS, kas ir noslēgti atbilstoši EK ilguma 228. pantā (jaunajā redakcijā – EKL 300. pants) paredzētajiem nosacījumiem, saskaņā ar šo paša panta 7. punktu ir saistoši Kopienu iestādēm un dalībvalstīm.

55. Tomēr, pēc Tiesas domām, Kópienas noslēgto starptautisko ilgumu pārkums pār atvasinātām Kopienu tiesībām liktu šīs pārdrošās tiesības interpretēt tādā veidā, kas ir pēc iespējas saderīgs ar ilgumiem (24).

56. Šādu Tiesas nostāju apstiprina un pastiprina tiesas spriedumi, kuros – atgādinot šo secinājumu 50. punktu norādīto judikatūru – ir atzīts, ka nozīmē, kurai ir piemērojams Līgums par ar tirdzniecību saistītām intelektuālā īpašuma tiesībām (turpmāk tekstā – “TRIPs Līgums”), kas ir PTO dibināšanas līguma pielikums Nr. 1.C un kurā Kópiena ir jau izdevusi tiesību aktus, piemēram, preču zīmju jomā, dalībvalstu tiesām atbilstoši Kopienu tiesībām ir pienākums piemērot valsts tiesības, lai pieņemtu pasākumus šādā nozarē ietvertos tiesību aizsardzībai, un to veikt, ciktāl iespējams, ievērojot TRIPs līguma 50. panta tekstu un mērķi (25).

57. Līdz ar to atšķirībā no Kipras un Polijas valdības apgalvotā saskaņā ar Tiesas judikatūru PTO ilgumu tiešās iedarbības neesamība nenozīmē, ka Kopienu tiesām un valsts tiesām nav pienākuma interpretēt atvasināto Kopienu tiesību normas pēc iespējas saskaņotā veidā ar šajos līgumos ietvertajiem noteikumiem.

58. Tomēr šis pienākums, kā pareizi norādīja Komisija, ir “pēc iespējas” jāierobežo. Tas nozīmē, ka interpretējamai Kopienu normai ir jāsniedz vairākas iespējamo interpretāciju. Savukārt, ja tās nozīme ir neapstrīdama un ir pretrunā starptautiskā līguma augstākā ranga tiesību noteikuma piemērošanas jomai, to nevar interpretēt saskaņā ar šo pārdrošo normu, jo tikai to interpretējot *contra legem* – kas nozīmē izraisīt normas spēkā neesamību, – var panākt ar ilgumu saderīgu interpretāciju. Šāda Kopienu tiesību normas neitralizāšana attiecībā uz starptautiskā līguma noteikumu tomēr nozīmē, ka pārdrošajai Kopienu tiesiskajai regulai ir kāda tieša iedarbība, vismaz “izņēmuma” (26) iedarbība, bet šajā lietā šādu iedarbību, piemērojot šo secinājumu iepriekš minēto 50. un 51. punktu, atzīt nevar.

59. Tomēr man šķiet, ka Trīspadsmītā s direktīvas 2. panta 2. punkts neapšaubīt

interpretāciju par to, kā tiek noteiktas trešās valstis, attiecībā uz kurām Kopienas dalībvalstis drīkst norādīt savstarpējās nosacījumu, lai atmaksātu nodokļu maksātāja, kas nav reģistrēts Kopienas teritorijā, samaksāto PVN priekšnodokli šā paša panta 1. punkta izpratnē. Aplūkojamais noteikums skaidri un neapstrīdami atsaucas uz visām trešām valstīm bez izņēmumiem.

60. Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts, ņemot vērā tā teksta nepārprotamību, tomēr, manuprāt, neatbalsta prejudiciālajā jautājumā izklāstoto ierobežojošo interpretāciju.

Secinājumi

61. ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Finanzgericht Köln* uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

2. panta 2. punkts Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā piešķirtās tiesības dalībvalstīm padarīt nodokļu maksātāju, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, samaksātā PVN priekšnodokļa atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešās valsts apgrozījuma nodokļa jomā var īstenot attiecībā uz jebkuru trešo valsti, ieskaitot tās, kuras kā Vispārējā līguma par pakalpojumu tirdzniecību līgumslēdzēju pusēs var atsaukties uz vislielākās labvēlības režīma atrunu, kas paredzēta šā līguma II panta 1. punktā.

1 – Oriģinālvaloda – itāļu.

2 – OV L 326, 40. lpp.

3 – Padomes 1994. gada 22. decembra Lēmums 94/800/EK par daudzpusējo sarunu Urugvajā kārtā (no 1986. gada līdz 1994. gadam) panākto nolīgumu slēgšanu Eiropas Kopienas vārdā jautājumos, kas ir tās kompetencē (OV L 336, 1. lpp.).

4 – *BGBI*. 1999 I, 1270. lpp.

5 – Pēc iesniedzējtiesas domām, tas izriet arī no tā, ka, kaut arī *GATS* II panta 2. punktā ir skaidri paredzēta iespēja izslēgt no *GATS* II panta 1. punkta piemērošanas jomas pasākumus, kas nav saderīgi ar vislielākās labvēlības režīma atrunu, ar nosacījumu, ka tie ir uzskaitīti atbilstošajā līguma pielikumā un ka tie atbilst pielikumā paredzētajiem nosacījumiem, tomēr minētajā pielikumā neviena šāda veida atkāpe no Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkta nav paredzēta.

6 – Katrā ziņā Polijas valdība aicina Tiesu ierobežot sava nolūmuma iedarbību laikā gadījumā, ja tā sniedz apstiprinošu atbildi uz prejudiciālo jautājumu.

7 – Kā zināms, Ēhijas Republika ir Eiropas Kopienā dalībvalsts tikai no 2004. gada 1. maija.

8 – Padomes 1979. gada 6. decembra astotā direktīva 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.).

9 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-302/93 (*Recueil*, I-4495. lpp.).

10 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Debouche*, 15. punkts.

11 – Komisijas rakstveida apsvērumi, 20. punkts *in fine*.

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

13 – Šajā sakarā jāatgādina iepriekš minētais spriedums lietā *Debouche* (15. punkts) un 2000. gada 13. jūlija spriedums lietā C-136/99 *Monte dei Paschi di Siena* (*Recueil*, I-6109. lpp., 23. punkts).

14 – 1995. gada 15. decembra spriedums lietā C-415/93 *Bosman* u.c. (*Recueil*, I-4921. lpp., 59. punkts), 1998. gada 26. novembra spriedums lietā C-7/97 *Bronner* (*Recueil*, I-7791. lpp., 16. punkts) un 2006. gada 23. novembra spriedums lietā C-238/05 *Asnef-Equifax* (Krājums, I-11125. lpp., 15. punkts).

15 – Iepriekš minētie spriedumi lietās *Bosman* u.c., 61. punkts; *Bronner*, 17. punkts, un *Asnef-Equifax*, 17. punkts.

16 – Ir lietderīgi uzvērt, ka prasītājs – kā tas izriet no nolūmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu – savu *Finanzgericht Köln* iesniegto prasību nav pamatojis ar GATS II panta 1. punkta vislielākās labvēlības režīma atrunu, bet šīet, ka tieši iesniedzējtiesa pāc pašas iniciatīvas uzdevusi aplūkojamo prejudiciālo jautājumu.

17 – Pāc PTO iekšienē nodibinātās Apelācijas iestādes domā, GATS I panta 1. punktā izmantotais jēdziens “saistība ar”, kurš nozīmē pasākumus, kas “ir spēkā” attiecībā uz pakalpojumu tirdzniecību, parāda GATS autoru vēlmi vienoties par plašāku piemērošanas jomu (1997. gada 25. septembra ziņojums WT/DS27/AB/R, *European Communities – Bananas* (atrodams PTO Interneta vietnē: www.wto.org), 220. punkts).

18 – 2000. gada 11. februārā pasākumu grupas WT/DS139/R un WT/DS142/R *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry* ziņojums (apskatāms PTO Interneta vietnē: www.wto.org), 10.271. punkts.

19 – 1999. gada 23. novembra spriedums lietā C-149/96 *Portugāle/Padome* (*Recueil*, I-8395. lpp., 47. punkts) un 2000. gada 14. decembra spriedums apvienotajās lietās C-300/98 un C-392/98 *Dior* u.c. (*Recueil*, I-11307. lpp., 43. punkts); 2001. gada 2. maija rīkojums lietā C-307/99 *OGT Fruchthandelsgesellschaft* (*Recueil*, I-3159. lpp., 24. punkts) un 2005. gada 1. marta spriedums lietā C-377/02 *Van Parys* (Krājums, I-1465. lpp., 39. punkts).

20 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Dior* u.c., 44. punkts, un rīkojums lietā *OGT Fruchthandelsgesellschaft*, 25. punkts.

21 – Iepriekš minētie spriedumi lietās *Portugāle/Padome*, 49. punkts, un *Van Parys*, 40. punkts.

22 – Tāpat kā Komisija savos rakstveida apsvērumos, es izmantoju jēdzienu “tieša iedarbība” plašā nozīmē, paredzot tajā papildus iedarbībai (vai tiesībām uz to atsaukties) ietvert “aizvietojamību” – proti, starptautiskā līguma, kas ir tiesību un pienākumu avots, noteikumu atbilstību, lai to varētu piemērot konkrētā lietā pretrunā esošās [pretējās] tiesību normas vietā (atvasināto Kopienas tiesību vai valsts tiesību vietā), kas pretējā gadījumā tiktu piemērota – ar “izņēmuma” iedarbībai (vai tiesībām uz to atsaukties), proti, šāda noteikuma kā tiesiskuma kritērija atbilstību, lai novērstu minētās normas iedarbību, to tomēr neaizvietojo. Par būtisku atšķirību starp atsaukšanas uz aizvietojošo normu un atsaukšanas uz izņēmumu attiecībā starp Kopienas direktīvu un dalībvalstu tiesību normu, skat. ģenerālvokāta *Sadžo* [*Saggio*]

secinājums apvienotajās lietās no C-240/98 līdz C-244/98 *Océano Grupo Editorial e Salvat Editores*, kurā tika pieņemts spriedums 2000. gada 27. jūnijā (*Recueil*, I-4941. lpp., 37.–39. punkts), un ģenerālvokāļa Ležā [*Léger*] secinājums lietā C-287/98 *Linster*, kurā spriedums pieņemts 2000. gada 19. septembrī (*Recueil*, I-6917. lpp., 55.–77. punkts).

23 – Katrā ziņā jānorāda, ka Trūspadsmiņa direktīva ir pieņemta pirms PTO līgumiem (tie ir noslēgti 1994. gadā), tātad nav grozīta. Tāpēc tajā nav skaidras norādes uz minēto līgumu precīziem noteikumiem un Kopienai arī nevarēja būt noloka ar šo direktīvu izpildīt pašu pienākumu, ko tā būtu uzņēmusies ar PTO līgumu. Turklāt jāpiebilst, ka direktīvas teksts neapņemas uzskatu, ka, to pieņemot, Kopienai būtu bijis noloks izpildīt pašu pienākumu, kurš izriet no 1947. gada Vispārējās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību (turpmāk tekstā – “GATT”), kurā turklāt neietvērta pakalpojumu joma.

24 – 1996. gada 10. septembra spriedums lietā C-61/94 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-3989. lpp., 52. punkts). Jau 1992. gada 24. novembra spriedumā lietā C-286/90 *Poulsen* un *Diva Navigation* (*Recueil*, I-6019. lpp., 9. un 11. punkts) Tiesa, pamatojoties uz pieņēmumu, ka Kopienas kompetence ir jāsteno, ievērojot starptautiskās tiesības, apstiprināja, ka Padomes 1986. gada 7. oktobra Regulas (EEK) Nr. 3094/86, ar ko ievieš tehniskus pasākumus zivsaimniecības resursu saglabāšanai (OV L 288, 1. lpp.), 6. pants ir jāinterpretē un tā piemērošanas joma ir jānosaka saskaņā ar atbilstošām starptautisko jūras tiesību normām, starp kurām ir arī Ziemeļatlantijas lašu saudzības konvencijas (OV L 378, 25. lpp.), ko Kopiena noslēdza 1982. gadā, normas. Turklāt 1995. gada 17. oktobra spriedumā lietā C-70/94 *Werner* (*Recueil*, I-3189. lpp., 23. punkts) un lietā C-83/94 *Leifer* u.c. (*Recueil*, I-3231. lpp., 24. punkts) Tiesa atsaucās uz GATT XI pantu, to uzskatot par “atbilstošu, lai interpretētu Kopienas tiesisko regulējumu starptautiskās tirdzniecības jomā”.

25 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Dior* u.c., 47. punkts, un 2004. gada 16. novembra spriedums lietā C-245/02 *Anheuser-Busch* (Krājums, I-10989. lpp., 55. punkts).

26 – Skat. iepriekš 22. zemesvērtības piezīmi.