

ENERGIA ADVOKATES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2008. gada 13. martā (1)

Apvienotās lietas C-95/07 un C-96/07

Ecotrade SpA

pret

Agenzia Entrate Ufficio Genova 3

PVN – Apgrieztās iekasšanas procedūra – Ar nodokli apliekams darījums, kas kļūdaini klasificēts kā atbrīvots no nodokļa – Pārklasificēšana – Nedeklarāto nodokļu atgāšana un atskaitēšana – Atšķirīgi termiņi valstu tiesiskajā regulājumā

1. Ietilpš reģistrēta sabiedrība saņēma ar kuģu transportu saistītus pakalpojumus [*shipping services*] no citur reģistrētam sabiedrībā, kuru rīcībā nebija ietverts PVN. Tā kļūdaini uzskatīja, ka šie pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, un tāpēc tos neiekasēja savās PVN atskaitēs. Patiesībā tai saskaņā ar “apgrieztās iekasšanas” sistēmu vajadzēja deklarēt savu atbildību par priekšnodokli samaksāto PVN par piegādāt, kuru pēc tam vajadzēja atskaitīt no maksājamo nodokļu. Tādēļ būtu vajadzīgi divi iegrāmatojumi, kas tiktu ieskaitīti viens otram, ka nebūtu jāmaksā nodokļu iestādēm nekādi maksājumi.
2. Tomēr šo pašu rezultātu tā panāca, nedeklarējot vai neatskaitot nekādu priekšnodokli, bet gan pilnībā samaksājot izejošo [*output*] nodokli.
3. Atklājot kļūdu, nodokļu iestāde, pamatojoties uz savam valsts tiesību sistēmas likumos noteiktajām tiesībām pārbaudīt PVN deklarācijas par iepriekšjiem gadiem, centās atgūt nedeklarāto priekšnodokli, bet neatdeva jebkādas atskaitējuma, kas nebija pieprasīti par otro gadu, pēc kura radās tiesības uz atskaitējumu, ar pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteikto termiņu.
4. Tāpēc *Commissione Tributaria Provinciale* (Provinces nodokļu tiesa, Dženova) uzdotais prejudiciālais jautājums ir, vai situācija, kas radusies šo divu periodu nesakritību dēļ, kuru dēļ nodokļu iestāde atprasa PVN, kas nebūtu jāmaksā, ja pienācīgi būtu ievērotas procedūras, ir saderīga ar Kopienas tiesību aktiem PVN jomā.

Atbilstošais Kopienas tiesiskais regulējums

5. Direktīva 2006/112/EEK (2), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, atceļot un aizstājot esošo tiesisko regulējumu, šobrīd regulē Kopienas tiesības PVN jomā ar mērķi izklāstīt piemērojamos noteikumus skaidri un racionāli pārstrādāt struktūrā un formulējumā, principā neveicot būtiskas izmaiņas (3).
6. Šī lieta attiecas uz 2000. un 2001. gadu, kad galvenās normas bija ietvertas Pirmajā un

Sestajā direktīvā (4). Turpmāk es atsaukšos uz šo direktīvu normām un labākai lasāmībai es to darīšu tagadnes formā, lai gan tās vairs nav spēkā. To būs jāba un lielā mērā arī redakcija Direktīvā 2006/112 nav mainīta, un atsaucēs es arī norādīšu atbilstošās šīs direktīvas normas.

7. Kopējās PVN sistēmas pamata pazīmes ir noteiktas Pirmās direktīvas 2. pantā (5):

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

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

Pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēmā piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.

[..].”

8. Sestās direktīvas 17. panta 1. punkts un 2. punkta a) apakšpunkts ir regulēta priekšnodokļa atskaitīšanas sistēma par dalībvalsts iekšējiem darījumiem (6):

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. 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 ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodoklis valsts teritorijā;

[..].”

9. Tāpēc nodokļu maksātājiem katrā piegādes posmā starpposmā parasti ir jāmaksā PVN (priekšnodoklis) saviem piegādātājiem un jāietur PVN (izejošais nodoklis) no saviem pircējiem. Tad tie samaksā nodokļu iestādei izejošo nodokli pēc tam, kad atskaitīs viņu attiecīgais priekšnodoklis.

10. Tomēr vienmēr tā nav.

11. Pirmkārt, Sestās direktīvas 17. panta 6. un 7. punkts ir noteikti atsevišķi izņēmumi no atskaitīšanas tiesībām. 6. punkts ir noteikts, ka (jebkurā gadījumā PVN nekādā veidā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem) līdz brīdim, kamēr Padome nav izlūmusi, kurus izdevumus nevar atskaitīt, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos laikā, kad direktīva stājas spēkā. 7. punkts atļauj dalībvalstīm ciklisku saimniecisku iemeslu dēļ un pēc apspriešanās procedūras no atskaitīšanas sistēmas izslēgt visas vai dažas kapitālieguldījumu preces vai citas preces vai arī uzlikt nodokli pašam nodokļa maksātāja ražotajām precēm vai precēm, kuras tas pircis valstī vai importējis, tādā veidā, lai nodoklis nepārsniegtu PVN, kas būtu uzlikts līdzīgu preču iegādei.

12. Otrķrt, daŗi darŗjumi ir atbrŗvoti no PVN, kad pircŗjam nav ko atskaitŗt arŗ tad, ja tas izmanto preces saviem ar nodokli apliekamajiem ņŗŗjiem darŗjumiem.

13. Viens no ņŗŗdiem atbrŗvotajiem darŗjumiem ir kuŗu fraktŗŗana un iznomŗŗana kuŗoŗanai atklŗŗtŗ jŗŗ komercdarbŗbas nolŗkos (7).

14. Treŗķŗrt, atseviŗŗos piegŗŗŗu veidos par PVN ir atbildŗŗgs nevis pŗŗdevŗŗjs, bet pircŗŗjs. Tŗŗdos gadŗŗjumos pŗŗdevŗŗjs pienŗŗcŗgi atskaita priekŗnodokli, bet no pircŗŗja neietur izejoŗŗo nodokli. Paŗam pircŗŗjam par darŗjumu ir jŗŗaprŗŗina PVN, bet tŗŗ kŗŗ piegŗŗdi izmanto viŗŗa paŗa ar nodokli apliekamajiem izejoŗŗajiem darŗjumiem, tad summa saskaŗŗ ar 17. panta 1. un 2. punktu nekavŗŗjoties tiek atskaitŗŗta.

15. Tŗŗpŗŗc saskaŗŗ ar Sestŗŗs direktŗŗvas 21. panta 1. punkta b) apakŗpunktu (8) "personŗŗm, kas ir identificŗŗtas pievienotŗŗs vŗŗrtŗŗbas nodokŗŗa maksŗŗjumiem valsts teritorijŗŗ, kurŗm sniedz pakalpojumu, kas paredzŗŗti 28.b panta C [ŗŗ] daŗŗ [ŗŗ] ja pakalpojumu sniedz nodokŗŗu maksŗŗtŗŗjs, kas nav reŗŗistrŗŗts valsts teritorijŗŗ" ir atbildŗŗgs par nodokŗŗa samaksu par saŗŗemtajiem pakalpojumiem (9). 28.b panta C daŗŗa (10) attiecas uz "pakalpojumu sniegŗŗšanas vietu, transportŗŗjot preces Kopienas iekŗŗienŗŗ", kas definŗŗta 1. punktŗŗ kŗŗ "transportŗŗŗana, ja sŗŗkumpunkts un galamŗŗŗis atrodas divu daŗŗŗdu dalŗŗbvalstu teritorijŗŗ" un tŗŗ dŗŗŗŗ piegŗŗdes vieta ir sŗŗkumpunkts.

16. Attiecŗŗbŗŗ uz atskaitŗŗŗanas tiesŗŗbu izmantoŗŗanu ņŗŗdos apstŗŗķŗos 18. panta 1. punkta d) apakŗpunkts (11) nosaka: "Lai izmantotu atskaitŗŗŗanas tiesŗŗbas, nodokŗŗa maksŗŗtŗŗjam jŗŗizpilda ņŗŗdi nosacŗŗjumi: [ŗŗ] ja tam jŗŗmaksŗŗ nodoklis kŗŗ pakalpojumu saŗŗŗmŗŗjam vai pircŗŗjam, piemŗŗrojot 21. panta 1. punktu – jŗŗievŗŗro katras dalŗŗbvalsts noteiktŗŗs formalitŗŗtes [ŗŗ]."

17. Saskaŗŗ ar 18. panta 2. un 3. punktu (12):

"2. Nodokŗŗa maksŗŗtŗŗjs ņŗŗsteno atskaitŗŗŗanu, no kopŗŗjŗŗs pievienotŗŗs vŗŗrtŗŗbas nodokŗŗa summas, kas maksŗŗjama par attiecŗŗgo taksŗŗcijas periodu, atŗŗemot kopŗŗjo nodokŗŗa summu, par kuru tajŗŗ paŗŗ periodŗŗ atbilstŗŗgi 1. punkta noteikumiem raduŗŗŗs un ir ņŗŗstenojamas atskaitŗŗŗanas tiesŗŗbas.

[ŗŗ]

3. Dalŗŗbvalstis pieŗŗem nosacŗŗjumus un kŗŗrtŗŗbu, kŗŗdŗŗ nodokŗŗu maksŗŗtŗŗjam var atŗŗaut veikt atskaitŗŗŗanu, kuru tas nav veicis saskaŗŗ ar 1. un 2. punkta noteikumiem."

18. Sestŗŗs direktŗŗvas 22. pantŗŗ (13) ir noteikts plaŗŗa spektra pienŗŗkumus par PVN samaksu atbildŗŗgajŗŗm personŗŗm, no kuriem uz ņŗŗo lietu, iespŗŗjams, attiecas tikai ņŗŗie:

"2. a) Ikviens nodokŗŗu maksŗŗtŗŗjs veic pietiekami precŗŗzu uzskaiti, lai nodokŗŗu iestŗŗde varŗŗtu piemŗŗrot un pŗŗrbaudŗŗt pievienotŗŗs vŗŗrtŗŗbas nodokli.

[ŗŗ]

4. a) Katrs nodokŗŗa maksŗŗtŗŗjs iesniedz nodokŗŗu deklarŗŗciju noteiktŗŗ laikŗŗ, kurŗ jŗŗnosaka katrai dalŗŗbvalstij. ņŗŗis laiks nedrŗŗkst pŗŗrsniegt divus mŗŗneŗŗus pŗŗc katra taksŗŗcijas perioda beigŗŗm. Taksŗŗcijas periodu katra dalŗŗbvalsts nosaka mŗŗneŗŗa, divu mŗŗneŗŗu vai ceturķŗŗŗa garumŗŗ. Tomŗŗŗ dalŗŗbvalstis var noteikt citŗŗdus periodus ar noteikumu, ka tie nepŗŗrsniedz gadu.

b) Nodokŗŗu deklarŗŗcijŗŗ jŗŗizklŗŗsta visa informŗŗcija, kas vajadzŗŗga, lai aprŗŗŗinŗŗtu nodokli, kas kŗŗuvis iekasŗŗjams, kŗŗ arŗ izdarŗŗmos atskaitŗŗjumus, vajadzŗŗbas gadŗŗjumŗŗ un ciktŗŗl tas ņŗŗiet

vajadz?gs nodok?u b?zes izveidei, ieskaitot kop?jo t?du dar?jumu summu, kuri attiecas uz šiem nodok?iem un atskait?jumiem, k? ar? kop?jo atbr?voto dar?jumu apjomu.

[..]

7. Dal?bvalstis veic vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu to, ka t?s personas, kuras saska?? ar 21. panta 1. punkta [..] b) apakšpunktu uzskata par atbild?g?m par nodok?a samaksu t?da nodok?a maks?t?ja viet?, kurš re?istr?ts cit? valst? [..] izpilda iepriekš min?tos pien?kumus, kas attiecas uz deklar?ciju un maks?jumu.

8. Dal?bvalstis var uzlikt citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?u maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?das saist?bas tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

Atbilstošais valsts tiesiskais regulējums

19. Kopienas PVN direkt?vas šobr?d ir transpon?tas It?lijas ties?bu aktos, it ?paši 1972. gada 26. oktobra *Decreto del Presidente della Repubblica* (Republikas prezidenta dekr?ts) Nr. 633 (turpm?k tekst? – “DPR 633/72”) ar attiec?gajiem groz?jumiem.

20. Š? dekr?ta 17. panta 3. punkta pirmaj? teikum? sac?ts: “Pien?kumi, kas attiecas uz [..] pakalpojumu sniegšanu, ko valsts teritorij? veic personas, kas nav š?s valsts rezidenti [..], j?izpilda pirc?jam, kas ir rezidents valsts teritorij? un kurš [..] sa?em pakalpojumus saimniecisko, m?ksliniecisko vai profesion?lo darb?bu veikšanai.”

21. Š? paša dekr?ta 19. panta pirmaj? da?? cita starp? ir noteikts: “Ties?bas atskait?t nodokli par ieg?d?taj?m vai import?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem rodas br?d?, kur? ir j?maks? nodoklis, un t?s var tikt izmantotas, iesniedzot attiec?gu deklar?ciju, v?l?kais otraj? gad? p?c gada, kur? rad?s atskait?šanas ties?bas, iev?rojot nosac?jumus, kas past?v br?d?, kur? rad?s attiec?g?s ties?bas.”

22. 23. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts nodok?u maks?t?jiem pien?kums piecpadsmit dienu laik? pien?c?g? re?istr? re?istr?t fakt?rr??inus, nor?dot k?rtas numuru, izsniegšanas datumu, ar nodokli apliekamo summu un nodok?a summu, kas nor?d?ta atseviš?i katrai piem?rojamai likmei, un 17. panta 3. punkta gad?jum? – pieg?d?t?ja v?rdu.

23. 25. panta 1. punkt? ir noteikts nodok?u maks?t?jam pien?kums nor?d?t skaitlisk? k?rt?b? fakt?rr??inus par sa?emtajiem vai import?tajiem pakalpojumiem, tostarp tos, kas izdoti atbilstoši 17. panta 3. punktam, un tos re?istr?t attiec?gaj? kont?, pirms tiek veikts periodiskais maks?jums vai iesniegta gada nodok?u deklar?cija, ar kuru tiek ?stenotas ties?bas uz attiec?g? nodok?a atskait?jumu.

24. Saska?? ar 54. panta 5. punktu: “Ja [ir] pier?d?jumi par summ?m, kas piln?b? vai da??ji nav deklar?tas, vai atskait?jumiem, kuri piln?b? vai da??ji ir nepareizi, pievienot?s v?rt?bas nodok?a iest?de var vien?gi apr??in?t maks?jamo nodokli vai liel?ku nodokli vai samazin?t kred?tu, pamatojoties uz iepriekš min?to inform?ciju, neskarot v?l?ku apr??inu 57. pant? noteiktaj? termi??.”

25. Visbeidzot, 57. panta pirm?s da?as pirmaj? teikum? ir noteikts: “Pazi?ojumi par labojumiem un apr??ins, ko paredz [54. pants], j?pazi?o l?dz ceturt? gada p?c gada, kur? tika iesniegta nodok?u deklar?cija, 31. decembrim, pret?j? gad?jum? iest?jas noilgums.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

26. *Ecotrade SpA* (turpmāk tekstā – “*Ecotrade*”) ir Itālijas sabiedrība, kas nodarbojas ar granulū apkures katlu izdedžu un citu sastāvdaļu cementa ražošanai starptautisko tirdzniecību. 2000. un 2001. gadā (14) tā veica vairākas šo materiālu piegādes par jūru no Itālijas uz citām dalībvalstīm, izmantojot Itālijā nereģistrētu kuģniecību pakalpojumus. Šīs sabiedrības par saviem pakalpojumiem izrakstīja *Ecotrade* rēķinus, kuros tās norādīja vai nu “kuģa frakts”, vai arī “pārvadājums”. Nevienam rēķinā nebija uzrādīts PVN, un dažos bija paši atzīmēti, ka pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa.
27. Tā rezultātā *Ecotrade* uzskatīja visus šos pakalpojumus, kas ietvēra jūras kuģu fraktēšanu vai nomu, par tādām, kas valsts tiesiskajā regulājumā, ar kuru ir transponēts Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts, ir atbrīvoti no PVN (15). Tāpēc tā savus atskaites reģistrēja šos rēķinus kā parastus pirkumus, bet neiekļāva tos savos PVN reģistros vai deklarācijās.
28. Nodokļu iestāde pēc pārbaudes nolēma, ka patiesībā pārvadājumi par jūru bija preču transportēšanas pakalpojumi Kopienas iekšienā, par kuriem atbilstoši valsts tiesiskajam regulājumam, ar kuru ir transponēts Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 28.b panta C daļa, *Ecotrade* bija jāmaksā PVN. Ar nelielām atzīmēm *Ecotrade* piekrita šai pārkvalificēšanai. Nav norāžu par tās izdarītu krāpšanu vai tās ļaunticību.
29. Tāpēc *Ecotrade* vajadzēja deklarēt PVN par pārvadājuma pakalpojumiem un to iegrāmatot kā priekšnodokli. Tai bija pienākums samaksāt šo nodokli, bet tai pat laikā bija iespējams to atskaitīt no maksājuma nodokļa. Tādējādi netiktu ietekmēta tās kopējā nodokļu atbildība.
30. 2004. gada decembrā atbilstoši DPR 633/72 54. panta 5. punktam un 57. panta pirmajai daļai un pārdotajām normām noteiktajiem termiņiem nodokļu iestāde pieprasīja attiecīgā PVN samaksu, kura apmērs bija aptuveni vienāds ar EUR 320 000 par diviem taksācijas gadiem, ņemot vērā, ka saskaņā ar PVN standarta likmi 20 % apmērā no rēķiniem, kuru vērtība bija aptuveni EUR 1 600 000 (16). Tomēr tā neatbilda *Ecotrade* šo pašu summu atskaitīt, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar DPR 633/72 19. panta pirmajā daļā tam noteiktais termiņš ir beidzies. Tad tā noteica *Ecotrade* administrāto soda naudu, kas nedaudz pārsniedza EUR 360 000.
31. Šo atteikumu un šos naudas sodus *Ecotrade* pārsūdzēja iesniedzējtiesā, kas lūdza prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:
- “1) Vai Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK [...] 17. pants, 21. panta 1. punkts un 22. pants ir jāinterpretē tā, ka tiem ir pretrunā valsts tiesību akti (šajā gadījumā DPR 633/72 19. pants [...]), kas paredz PVN, ko nodokļu maksātājs maksā savas uzņēmējdarbības ietvaros, atskaitot šādas tiesību stenošanai (divu gadu) termiņu un par to neievērošanu soda ar šo tiesību izbeigšanos? Itālija šīs jautājums attiecas uz lietām, kurās PVN par preču vai pakalpojumu iegādi samaksa notiek, piemērojot apgrieztās iekasēšanas procedūru, kas administrācijai ļauj prasīt šo nodokļa samaksu ilgāku laika posmā (saskaņā ar DPR 633/72 57. pantu – ietri gadi), nekā uzņēmējam atbilst atskaitīt nodokli, ko uzņēmējs nav tiesīgs atskaitīt pēc šā termiņa beigām.
- 2) Vai Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK[...] 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka tam ir pretrunā valsts tiesību akti, kuros “formalitātes”, kas minētas šajā normā saistībā ar apgrieztas iekasēšanas procedūru, uz kuru attiecas DPR 633/72 17. panta 3. punkta normas, skatītas kopā ar 23. un 25. panta normām, ietver termiņu [šīs] direktīvas 17. panta paredzēto atskaitot šādas tiesību stenošanai (kas jāievēro vienīgi nodokļa maksātājam), kas ir ietverts DPR 633/72 19. pantā?”

32. *Ecotrade*, Itālijas un Kipras valdība un Komisija iesniedza rakstiskus apsvērumus, un visi, atskaitot Kipras valdību, piedalījās tiesas sēdē.

Novērtējums

Ievada piezīmes

33. Līgumu sniegt prejudiciālo nolikumu varētu vispārīgi interpretēt kā tādū, kas, pirmkārt un galvenokārt, izvirza vispārīgu jautājumu, vai divu gadu termiņš, lai izmantotu tiesības uz atskaitējumu, ir saderīgs ar Kopienas PVN tiesībām, un tikai, otrkārt, vai tas tā ir šajā lietā, kad piemērojams apgrieztās iekasšanas mehānisms un nodokļu iestādei ir ilgāks laika periods, kurā atgūt pienācīgi neapņēmtos nodokļus.

34. Tomēr es piekrītu Itālijas valdībai un Komisijai, ka nav nepieciešams pārņemt tuvu koncentrēties uz vispārīgo jautājumu, kurš pats nav centrālais jautājums pamata prāvā. Būtiskais jautājums ir par Itālijas tiesību aktu piemērošanas rezultātu radušos seku saderību ar Kopienas tiesību normām tādās apstākļos, kādos nonācusi *Ecotrade*.

35. Faktori, kuri pēc valsts tiesas uzskata, kopīgi iedarbojoties, noved pie šā rezultāta ir: 1) "divu gadu" termiņš (17), lai izmantotu tiesības uz atskaitējumu, 2) "ātru gadu" termiņš (18) nodokļu iestādes tiesībām uz atgāšanu un 3) apgrieztās iekasšanas mehānisms, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāja tiesības samaksāt priekšnodokli parasti ir tieši līdzsvarotas ar tās tiesībām atskaitīt to pašu nodokli.

36. Tomēr, lai gan šā mehānisma konteksts neapšaubami ir šīs lietas galvenā iezīme, manuprāt, vismaz tikpat svarīgi ir atzīmēt, ka rezultātu, pret kuru iebilst *Ecotrade*, neradīja tikai šo trīs faktoru kopums, bet gan tā priekšnodokļa darījumu pārkvalificēšana no izņēmuma par tādū, par kuru jāmaksā nodoklis.

37. Visbeidzot, lai gan iesniedzējtiesa formāli uzdod divus jautājumus, kas vērsti uz Itālijas noteikumu novērtējumu attiecībā pret dažādu Sestās direktīvas normām, es uzskatu par noderīgu aplūkot tos abus kopā.

Iespēja noteikt termiņu tiesību uz atskaitējumu īstenošanai

38. Neviena no visām valsts tiesas jautājumos minētajām normām – ne arī citām Sestās direktīvas normām – nenosaka nekādas noteiktus termiņus, īstenojot tiesības uz atskaitējumu, vai tieši neatsaucas uz iespēju vai ko citu, lai valsts tiesības noteiktu tādū termiņu.

39. Tomēr var uzskatīt, ka viena no šīm normām tieši atļauj noteikt termiņu: 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir atsauce uz dalībvalstu noteiktajām formalitātēm, lai izmantotu atskaitēšanas tiesības. Tas, ka var noteikt termiņu, turklāt šīet skaidrs no apvienotajām 18. panta 2. un 3. punkta normām. Pirmā norāda, ka atskaitēšanas tiesības ir izmantojamas saistībā ar maksājumu summām par to pašu laika posmu, kurā radušās tiesības, un pēdējā atļauj dalībvalstīm noteikt nosacījumus, kuros nodokļu maksātājam var būt tiesības uz atskaitējumu, kad tas cita starpā nav ievērojis šo nosacījumu. Kopā ņemot, tās nozīmē, ka dalībvalstis var brīvi prasīt, lai atskaitēšanas tiesības tiktu izmantotas par attiecīgo laika posmu (19), vai atļaut ilgāku laika posmu.

40. Tāpēc es nepiekrītu *Ecotrade* apgalvojumam, ka atskaitīšanas tiesības ir tik būtiskas, ka to izmantošanai nekad nedrīkstētu noteikt termiņu. Šīs tiesības tiešām ir būtiskas, bet ir svarīgi arī, ka tiesiskās (un finansiālās) drošības dēļ šā nenoteiktā fiskālā situācija nepastāvētu bezgalīgi ilgu laiku.

41. Tāpēc, ja Sestā direktīva ļauj dalībvalstij prasīt, lai atskaitīšanas tiesības tiktu īstenotas tajā taksācijas laikā, kad tās radās, tad nerodas jautājums, vai ilgāks laika posms, tādēļ kā Itālijas tiesību aktu atvērītie divi gadi, kā vispārīgus noteikumus ir nepamatoti ierobežojošs.

42. Pietiek paturēt prātā, ka tādā laika posmam (kas daudzējādā ziņā ir salīdzināms ar procesa uzsākšanu par ieturēto valsts maksājumu atgriešanu Kopienas tiesību pārkāpuma gadījumā) jebkurā gadījumā jābūt saderīgam ar līdzvērības un efektivitātes principu (20). Tāpēc tas nevar būt nelabvēlīgāks nekā tas, kas piemērojams līdzīgām iekšzemes situācijām (21), vai padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu Kopienas piešķirto tiesību īstenošanu. Šajā lietā Tiesai iesniegtajos dokumentos nav izteikts salīdzinājums ar jebkādu laika periodu, kas piemērojams līdzīgām vietējām situācijām, nav arī apgalvots, ka divu pilnu gadu laika periods atskaitīšanas tiesības vispārīgi – nevis pašajos apstākļos – padara tās neiespējamus vai pārmērīgi sarežģītas.

Nodokļu iestādes iespējas uzlikt nodokli vāļā, pāc šāda termiņa beigām

Vispārīgi

43. Neapstrīdams ir tas, ka nodokļu iestāžu rīcībā jābūt laika periodam, kurā pārbaudīt nodokļu maksātāju PVN deklarācijas un vajadzības gadījumā pārvērtēt to atbildību, un ka tiesiskās paņēmības intereses šādu laika periodu var ierobežot.

44. Tāpat nav apstrīdams, ka laika periodam, kas nodokļu iestādei ir atvēlēts pārbaudei un pārvērtējumam, jāpārsniedz tas periods, kurā nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt noteiktu apliecinājumu par saviem pienākumiem un prasībām par atskaitījumiem. Kamēr šāds apliecinājums nav iesniegts, to nevar pārbaudīt (22).

45. Ja šāda pārbaude atklāj nedeklarētu PVN parādu, tad, protams, šādu parādu var – un to tiešām vajag – piespiedu kārtā piedzīt un attiecīgo summu saņemt.

46. Tāpat arī atbildības konstatēšana neskar kādu no esošajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli, kas nav atkarīgs no atbildības. Tas, vai nodokļu maksātājs ir vai nav izmantojis šīs tiesības jebkurā manis atzīmētā veidā valsts piemērojamā laika periodā, diezgan atšķiras no jautājuma par viena atbildības pārvērtēšanu par maksājamo nodokli.

Šīs lietas apstākļos

47. Tomēr tas tā nav gadījumā, kad pārbaude sniedz skaidrību par nedeklarētu PVN parādu, kas gadījumā, ja tas būtu pareizi deklarēts, vienlaicīgi būtu radījis atskaitīšanas tiesības, bet, neesot šādai atbildībai, nav tiesību uz atskaitījumiem. Tādos gadījumos atskaitīšanas tiesību neizmantošana ir neatdalāma no nodokļu saistību nedeklarēšanas, ko iestāde tagad cenšas īstenot (23).

48. Tā kā atskaitījums un atbildība tāpēc ir vienas monētas divas puses, tad ikvienam nodokļu iestādes pārvērtējumam ir tās abas loģiski jāņem vērā. Piespiest izpildīt saistības, neataujot saistītās tiesības uz atskaitījumu, turklāt būtu pilnīgi pretrunā ar neitralitātes principu, kas ir pamatā visai PVN sistēmai.

49. K? Tiesa atk?rtoti noteikusi, atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu saimniecisko darb?bu. Sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?iem vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka š?m darb?b?m princip? uzliek PVN (24).

50. Turpretim It?lijas noteikumu piem?rošana t?d? veid?, k? to šaj? liet? v?las dar?t nodok?u iest?de, aizst?tu sasniegto nodok?u neitralit?ti (lai gan uz nepareiziem pamatiem) ar b?tisku nastu, no kuras b?t?b? uz??m?jam vajadz?ja b?t atbr?votam, un novestu pie liel?kas nodok?u summas ietur?šanas, nek? to vajadz?ja ietur?t.

Iesp?jamie pamatojumi nedeklar?to nodok?u atg?šanai, vienlaikus atsakot ar to saist?t?s atskait?šanas ties?bas

51. Rodas jaut?jums, vai tom?r var b?t jebk?ds pamatojums, lai p?rk?ptu neitralit?tes pamatpras?bu, pamatojoties uz jebkuru Kopienas ties?bu normu. Savos jaut?jumos valsts tiesa atsaucas uz Sest?s direkt?vas 17. pantu, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, 21. panta 1. punktu un 22. pantu (25). No tiem 17. panta 6. un 7. punkts, 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 22. panta 7. un 8. punkts vair?kos tiesved?bas posmos ir min?ti k? t?di, kas var?tu pamatot It?lijas noteikumu piem?rošanu nodok?u iest?dei v?lamaj? veid?.

52. Tom?r attiec?b? uz 17. panta 6. un 7. punktu, k? Kipras vald?ba pareizi atz?m?, šaj? liet? nav jaut?jums par attiec?g? nodok?a izsl?gšanu no atskait?šanas ties?b?m, bet par šo ties?bu izmantošanas ierobežošanu noteiktos apst?k?os. 17. panta 6. vai 7. punkts, kas attiecas uz piln?gu noteikta veida priekšnodok?a izsl?gšanu, neattiecas uz š?diem ierobežojumiem.

53. No p?rj?m min?taj?m norm?m 18. panta 1. punkta d) apakšpunkt? ir at?auts dal?bvalst?m noteikt formalit?tes atskait?šanas ties?bu ?stenošanai; 22. panta 7. punkts t?m prasa veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka uz??m?ji, kas saska?? ar apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu atbild?gi par priekšnodokli, iev?rotu savus pien?kumus par deklar?šanu un samaksu; un 22. panta 8. punkt? t?m ir at?auts uzlikt citus pien?kumus, lai pareizi ietur?tu nodokli un nov?rstu izvair?šanos no nodok?a samaksas.

54. It?lijas un Kipras vald?ba atsauc?s uz š?m norm?m k? t?d?m, kas var pamatot It?lijas noteikumu piem?rošanu t?d? veid?, k? to šaj? liet? v?las nodok?u iest?de, it ?paši t?p?c, ka tas var?tu veicin?t pien?c?gu, laic?gu un prec?zu deklar?šanu un izsl?gt kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?a samaksas.

55. Es nepiekr?tu. Lai gan attiec?g?s normas neapšaub?mi at?auj noteikt formalit?tes un šo formalit?šu neiev?rošanas gad?jum? – sodu (j?atceras, ka šaj? liet? *Ecotrade* tika noteikts b?tisks naudas sods, tom?r iesniedz?jtiesa nevaic? par t? sader?bu ar Kopienas ties?b?m), t?s nepamato pašas PVN sist?mas izjaukšanu.

Spriedums liet? Collée

56. Šaj? sakar? b?tu noder?gi atcer?ties neseno Tiesas spriedumu liet? *Collée* (26). T? k? tam ir vair?kas l?dz?bas ar šo lietu, es to nedaudz rezum?šu.

57. Automaš?nu izplat?t?jam bija ties?bas sa?emt starpniec?bas naudu tikai par p?rdevumiem t? apkaimes klientiem. Lai var?tu pras?t starpniec?bas naudu par p?rdevumiem citas dal?bvalsts klientiem, vi?š v?rs?s pie automaš?nu izplat?t?ja, lai tas form?li iepirktu un p?rdotu transportl?dzek?us. Vi?š izdeva šim p?rdev?jam r??inus, kuros nor?d?ja PVN, kuram to vajadz?ja

atskaitīt. Nodokļu iestāde attiecīs veikt atskaitījumu, jo darījums bija fiktīvs. Tad automašīnu izplatītājs koriģēja savus iegrāmatojumus, lai uzrādītu patieso situāciju. Nodokļu iestāde palielināja viā ar nodokli apliekamo apgrozījuma apmēru par summu, kas ir vienāda ar automašīnu pārdošanas cenu, bet attiecīs piešķirt atbrīvojumu (ar priekšnodokļa atskaitījumu, kā parasti būtu Kopienas iekšējās piegādes gadījumā), jo viā uzskaitē nebija veikta uzreiz, tieši pēc attiecīgā darījuma izpildes saskaņā ar valsts judikatūras noteikumiem (27).

58. Tiesa atzīmēja, ka Kopienas teritorijā veiktas nosūtīšanas atbrīvojums piegādes dalībvalstī ar (apgrieztās iekasēšanas) taksāciju par attiecīgo iegādi Kopienas teritorijā piegādes dalībvalstī novērš dubultu nodokļu uzlikšanu un nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu (28).

59. Sestās direktīvas 22. pantā noteikti formāli pienākumi attiecībā uz uzskaiti, fakturēšanu izdošanu, deklarāciju iesniegšanu un kopsavilkumu paziņojumu iesniegšanu, un 22. panta 8. punkts ir sniegta dalībvalstīm iespēja uzlikt citus pienākumus, kas uzskatāmi par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu un ieturētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksēšanu. Tomēr šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, vai apdraudēt PVN neitralitāti (29).

60. Valsts pasākums, kas atbrīvo no nodokļa tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neatkarīgi no tā, vai ir izpildītas pamatprasības, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un ieturēšanu (30).

61. Darījumiem ir jāuzliek nodokļi, ņemot vērā to objektīvās pazīmes. Ja piegāde atbilst noteikumiem par atbrīvojumiem, PVN nav jāmaksā (31).

62. Tā kā pamata prāvā nav strīdu par to, ka veikta piegāde Kopienas teritorijā, tad saskaņā ar nodokļu neitralitāti atbrīvojums būtu pieļaujams, ja būtu ievērotas pamatprasības, ar tad, ja nodokļu maksātājs nebūtu izpildījis dažas formālas prasības. Vienīgais izņēmums būtu tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neāutu sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas pamatprasības (32).

63. Ir svarīgi ataut nodokļa maksātājiem pēc piegādes realizācijas veikt vāļkus grozījumus šā darījuma grāmatojumā par piegādi Kopienas teritorijā. Līdz ar to piegādes Kopienas raksturs ir jāatzīst vāļku grāmatvedības labojumu gadījumā, ja vien tiek ievēroti objektīvie kritēriji (33).

64. Vai apstāklis, ka nodokļa maksātājs sēkotnāji ir slēpis piegādes Kopienas teritorijā esamību, ir nozīme un vai atbrīvojums ir atkarīgs no nodokļa maksātāja labticības, ir atkarīgs no apdraudējuma attiecīgajās dalībvalstīs nodokļu ieņēmumiem. Lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm jāparedz iespēja koriģēt nodokļus, kas ir nepamatoti norādīti rēķinā, ja rēķinā izrakstītais pierāda savu labticību. Tomēr, ja šā persona ir laikus pilnībā novērsusi risku, ka varētu rasties nodokļu ieņēmumu zaudējumi, PVN neitralitātes princips pieprasa, lai nepamatoti izrakstītais nodoklis varētu tikt koriģēts, nepieprasot, lai šāda korekcija būtu atkarīga no viā labticības. Tas pats attiecas arī uz grāmatvedības koriģēšanu, lai panāktu piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokļa (34).

65. Par nodokļu ieņēmumu zaudējumu nav uzskatāma PVN neiekasēšana par piegādi Kopienas teritorijā, kas sēkotnāji tika nepareizi uzskatīta par piegādi valsts teritorijā, kurai principā uzliekams PVN. Ieņēmumi pienākas dalībvalstij, kurā noticis gala pārīšs (35).

66. Visbeidzot, Kopienas tiesības dažos gadījumos neliedz dalībvalstīm uzskatīt Kopienas darījuma esamības slēpšanu par PVN izkrēpšanu un piemērot valsts tiesiskajā regulājumā paredzētos sodus. Tomēr šādam sankcijām vienmēr jābūt samērīgām ar āunprātīgās rēķināsmagumu (36).

Piem?rojam?ba šaj? liet?

67. Man š?iet, ka Tiesas argument?ciju liet? *Collée* var ?oti vienk?rši piem?rot šaj? liet?. Es to dar?šu š?d? veid?.

68. Apgriezt?s iekas?šanas meh?nisma m?r?is ir nov?rst dubulto aplikšanu ar nodok?iem un nodrošin?t nodok?u neitralit?ti. Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta d) apakšpunkt? vai 22. panta 7. vai 8. punkt? noteiktie pas?kumi nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs to m?r?u sasniegšanai, kam tie dom?ti, vai apdraud?t neitralit?ti. Pas?kums, kas nosaka form?lus nosac?jumus atbr?vošanai no nodok?a neatkar?gi no t?, vai ir iev?rotas pamatpras?bas, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams. Dar?jumiem ir j?uzliek nodok?i, ?emot v?r? to objekt?v?s paz?mes. Ja dar?jums atbilst nosac?jumiem, lai to var?tu atbr?vot no nodok?a, PVN nav j?maks?. Ja ir skaidrs, ka pien?kums saska?? ar apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu rada pamatu atbr?vojumam, tad nodok?u neitralit?tes princips pieprasa, lai tiktu pieš?irts atbr?vojums, ja ir iev?rotas pamatpras?bas, pat ja nodok?a maks?t?js nav izpild?jis dažas form?las pras?bas. Ir svar?gi at?aut nodok?a maks?t?jam p?c pieg?des realiz?cijas veikt v?l?kus groz?jumus š? dar?juma gr?matojum?. T? patiesais raksturs ir j?atz?st v?l?ku gr?matved?bas labojumu gad?jum?, ja vien tiek iev?roti objekt?vie krit?riji. Ja nav nodok?u ie??muma zaud?šanas riska, tad neitralit?tes princips prasa, lai nepareizi aizpild?t?s PVN deklar?cijas var?tu tikt kori??tas. T?da riska nav, ja pien?kumi un ties?bas uz atskait?jumu viens otru anul?. Tom?r par dar?jumu nepareizu deklar?šanu var uzlikt pien?c?gus un sam?r?gus sodus.

Secin?jumi

69. Ēmot vār? visu iepriekš min?to, es uzskatu, ka Tiesai uz *Commissione Tributaria Provinciale di Genova* uzdotajiem jautājumiem b?tu j?atbild š?di:

1) Kopienas direktīvās PVN jomā nav aizliegts valsts tiesību aktos noteikt termiņus, kurus nodokļu maksātājs varētu īstenot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu par precēm un pakalpojumiem, kurus tas izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ar nosacījumu, ka attiecīgais termiņš nav nelabvēlīgāks nekā tas, kas piemērojams līdzīgās iekšzemes situācijās, un ka tas nepadara tiesību izmantošanu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu;

2) Kopienas direktīvu PVN jomā normās nav aizliegts nodokļu iestādēm pārbaudīt nodokļu maksātāju PVN deklarācijas arī pēc jebkura šāda noteiktā termiņa beigām un prasīt aprēķināt, bet nesamaksāt nodokļa samaksu;

3) tom?r gad?jum?, kad š?da p?rbaude atkl?j nedeklar?tu PVN samaksas pien?kumu, kas, ja tas b?tu deklar?ts, vienlaic?gi rad?tu ties?bas uz atskait?jumu, pien?kumu nedr?kst piespiestu k?rt? izpild?t, ne?emot v?r? ties?bas uz atskait?jumu.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 – Skat. preambulas 3. apsv?rumu.

4 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.), Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprīšīne bāze (OV L 145, 1. lpp., ar

vair?kiem groz?jumiem).

5 – Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punkts.

6 – Taj? laik? 17. panta 2. punkta teksts bija ietverts 28.f pant?. Tagad 17. panta 1. un 2. punkta ekvivalents ir Direkt?vas 2006/112 167. pants un 168. panta a) punkts.

7 – Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkts, skat?ts kop? ar 15. panta 4. punkta a) apakšpunktu; Direkt?vas 2006/112 148. panta a) un c) punkts.

8 – Attiec?gaj? laik? – 28.g pants; skat. Direkt?vas 2006/112 196. pantu.

9 – Š? sist?ma parasti zin?ma k? “apgriezt?s iekas?šana” proced?ra. Saska?? ar cit?m 21. panta 1. punkta norm?m t? piem?rojama ar? citiem pre?u vai pakalpojumu pieg?des veidiem, kad pieg?d?t?js nav re?istr?ts pirc?ja dal?bvalst? (vai dal?bvalst?, kur? notiek pieg?de), neatkar?gi no t?, vai tas ir vai nav re?istr?ts Kopien?.

10 – Skat. Direkt?vas 2006/112 47. un 48. pantu.

11 – 28.f panta 2. punkt?; Direkt?vas 2006/112 178. panta f) punkt?.

12 – Direkt?vas 2006/112 179. un 180. pants.

13 – Attiec?gaj? laik? 28.h pants; skat. Direkt?vas 2006/112 213.–271. pantu.

14 – Lieta C?95/07 attiecas uz 2001. taks?cijas gadu, lieta C?96/07 – uz 2000. taks?cijas gadu.

15 – Skat. iepriekš 13. punktu.

16 – Lietas C?95/07 prejudici?laj? l?gum? min?tie skait?i nor?da uz PVN likmes, kas nedaudz p?rsniedz 20 %, piem?rošanu. Nav sniegti nek?di paskaidrojumi, bet neatbilst?bai nav noz?mes probl?mas atrisin?jum?.

17 – Prec?z?k, laika robeža ir deklar?cijas iesniegšana par otro gadu, kas seko gadam, kur? rad?s ties?bas uz atskait?jumu.

18 – Paties?b? ceturt? gada, kas seko gadam, kad tika iesniegta deklar?cija, beigas. Tiesas s?d? *Ecotrade* bez iebildumiem apliecin?ja, ka pagaidu ties?bu akti regul?ri pagarin?ja laika posmu l?dz pieciem, sešiem vai septi?iem gadiem.

19 – Saska?? ar l?dzv?rt?bas un efektivit?tes pras?b?m – skat. t?l?k 42. punktu.

20 – Sal., piem., 2002. gada 11. j?lija spriedums liet? C?62/00 *Marks & Spencer (Recueil, I?6325. lpp., 34. un turpm?kie punkti).*

21 – Man š?iet, ka Komisija mald?s, apgalvojot (ja esmu to sapratusi pareizi), ka l?dzv?rt?bas princips attiecas uz attiec?gajiem laika periodiem, kas pieejami k? nodok?u maks?t?jam, t? nodok?u iest?dei.

22 – Sal. 1998. gada 19. novembra spriedumu liet? C?85/97 *SFI (Recueil, I?7447. lpp., 32. punkts).*

23 – Šaj? tiesved?b? *Ecotrade* atrodas š?d? situ?cij? apgriezt?s iekas?šanas meh?nisma d??, bet l?dz?ga situ?cija var?tu b?t, ja nodok?u maks?t?js b?tu klasific?jis savas ?r?j?s pieg?des k? atbr?vojumu (lai gan paties?b? t?s ir apliekamas ar nodok?iem) un t?p?c nevar?tu par šo pieg?žu

veikšan? izmantotaj?m prec?m vai pakalpojumiem atskait?t priekšnodokli.

24 – Skat. jaun?ko 2007. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C?435/05 *Investrand* (Kr?jums, l?1315. lpp., 22. punkts).

25 – Skat. iepriekš 8., 11. un 15.–18. punktu.

26 – 2007. gada 27. septembra spriedums liet? C?146/05 (Kr?jums, l?7861. lpp.).

27 – Skat. sprieduma 12.–18. punktu.

28 – 21. l?dz 23. punkts (atsaucoties uz 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergas*, *Recueil*, l?1883. lpp., 16. punkts; 2006. gada 12. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen*, Kr?jums, l?483. lpp., 54. punkts; 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Kr?jums, l?6161. lpp., 49. punkts, un 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?184/05 *Twoh International*, Kr?jums, l?7897. lpp., 22. punkts).

29 – 25. un 26. punkts (atsaucoties uz 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfrija*, *Recueil*, l?1577. lpp., 52. punkts; 2004. gada 3. marta spriedumu liet? C?395/02 *Transport Service*, *Recueil*, l?1991. lpp., 29. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth*, *Recueil*, l?6973. lpp., 59. punkts, un 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax*, Kr?jums, l?1609. lpp., 92. punkts).

30 – 29. punkts.

31 – 30. punkts (atsaucoties uz *Optigen*, 44. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, 41. punkts, un *Transport Service*, 18. un 19. punkts).

32 – 31. punkts.

33 – 33. punkts.

34 – 34. un 35. punkts (atsaucoties uz *Schmeink & Cofreth*, 60. un 63. punkts, un 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?78/02 l?dz C?80/02 *Karageorgou*, *Recueil*, l?13295. lpp., 50. punkts). Ac?mredzam? atš?ir?ba starp diviem apgalvojumiem par labtic?bas nepieciešam?bu izriet no t?, ka liet? *Schmeink & Cofreth* Tiesa uzskat?ja, ka labtic?bas pras?ba, ko t? bija min?jusi 1989. gada 13. decembra spriedum? liet? C?342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp.), nebija b?tiska (skat. lietu *Schmeink & Cofreth*, it ?paši sprieduma 50.–58. punkts).

35 – 37. punkts.

36 – 40. punkts (atsaucoties uz lietu *Schmeink & Cofreth*, 62. punkts).