

ENERGIA ADVOKATA P. KRUSA VILJALONA [P. CRUZ VILLALÓN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2013. gada 11. jūnijā (1)

Apvienotās lietas C-618/11, C-637/11 un C-659/11

TVI Televisão Independente SA

pret

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo (Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – PVN – Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK – 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts un 3. punkta c) apakšpunkts – Padomes Direktīva 2006/112/EK – 78. panta pirmās daļas a) punkts un 79. panta pirmās daļas c) punkts – Nodokļa būtība – Nodokļa iekaušana nodokļa būtībā – Nodoklis par publisku demonstrāciju – “Nodokļa aizstāšana”

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu *Supremo Tribunal Administrativo* [Augstākā administratīvā tiesa] (Portugāle) vaicā – vai “nodoklis par publisku demonstrāciju”, kas piemērojams par reklāmu publisku demonstrāciju un apraidi, iekasājams no reklāmdarījumiem, bet tās iemaksas valstij ir jāveic pakalpojumu sniedzējiem (“nodokļa aizstājējams”), būtu jāiekauj nodokļa būtībā, lai aprītinātu pievienotās vērtības nodokli (PVN), t.i., vai var tikt piemērots Padomes Sestā direktīvas (2) 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts vai 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkts. Izskatāmās lietas ir pašas divu apstākļu dēļ.

2. Pirmais no tiem, kas lūdz šim nav skatīts Eiropas Savienības Tiesā, ir par ietekmi, kāda būtu jārada “trešās personas” esamībai nodokļa attiecībā starp valsti un reklāmdarījumiem, kurās šai “trešajai personai” ir juridisks pienākums maksāt attiecīgo nodokli valstij (“nodokļa aizstājējs”), lai gan nodoklis ir “jāmaksā” reklāmdarījumam.

3. Otrs apstāklis, kas padara šīs lietas pašas, ir tāds, ka iesniedzējtiesa nav sniegusi Tiesai daudz konkrētas informācijas par “nodokļa aizstāšanas” kārtošanas veidu un apjomu, it īpaši nodokļa par publisku demonstrāciju tiesiskā regulējuma precīzā kontekstā. Tāpat arī tiesvedības dalībnieki attiecībā uz to nav spējuši panākt nekādu vienošanos.

4. Šajos apstākļos es ierosinu Tiesai tādā atbildē, kas ir tieši atkarīga no izpratnes par “nodokļa aizstāšanas” kārtošanu, kuru pieņem valsts tiesa. It īpaši es ierosinu, ka būtiska nozīme ir publisko tiesību nodokļa attiecībā kritērijam. Ja atbilstoši iesaistītajiem tiesiskajiem pienākumiem noteicošs nodokļa attiecībā ir tāds, kuras pastāv starp “nodokļa aizstājēju” (pakalpojumu sniedzēju) un valsti, ir jāpieņem, ka izskatāmās lietas ir piemērojams Sestā direktīvas 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts. Tomēr, ja noteicošs publisko tiesību nodokļa attiecībā pastāv starp pakalpojuma saņēmēju un valsti, būtu jāpiemēro Sestā

direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkts.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – ES tiesības

5. Šīs lietas attiecas uz PVN iekasšanu trīs dažādos laika posmos – 2004. gada februārī (lieta C-637/11), 2004. gada oktobrī (lieta C-618/11) un 2007. gada janvārī (lieta C-659/11).

6. Laikā, kad radās apstākļi, kas bija pamatā lietām C-637/11 un C-618/11, bija spēkā Sestā direktīva. Tā tika atcelta 2007. gada 1. janvārī un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (3) atbilstoši pārdzīves minētās 411. panta 1. punktam un 413. pantam. Apstākļiem lietā C-659/11 tādējādi ir piemērojamas Padomes Direktīvas 2006/112/EK tiesību normas. Neraugoties uz nelielu atšķirību to konkrētajā formulējumā Padomes Direktīvas 2006/112/EK tiesību normas, kas ir piemērojamas šajā lietā, ir identiskas atbilstošajām Sestās direktīvas tiesību normām.

7. Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts (Padomes Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts) ir noteikts, ka PVN uzliek par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas rēķojas kā tās. Attiecībā uz nodokļa bāzi Sestās direktīvas 11. panta A daļā ir noteikts:

“1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādu piegādi, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām; [...]

2. Summa, kurai uzliek nodokli, ietver:

a) nodokļus un citus maksājumus, izņemot pašu pievienotās vērtības nodokli; [...]

3. Summa, kurai uzliek nodokli, neietver: [...]

c) summas, ko nodokļa maksātājs saņēmis no pircēja vai klienta kā apmaksu par izdevumiem, kas izmaksāti klienta vārdā un uz to rēķina un kas iegrāmatoti pagaidu kontā. Nodokļa maksātājam jāsniedz pierādījums par šo izdevumu faktiskā summu, un tas nedrīkst atskaitīt nodokļus, kas varētu būt iekasāti par šiem darījumiem.”

8. Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, 2. punkta a) apakšpunkta un 3. punkta c) apakšpunkta atbilstošās tiesību normas attiecīgi ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK 73. pants, 78. panta pirmās daļas a) punkts un 79. panta pirmās daļas c) punkts.

B – Valsts tiesības (4)

1) *Código do imposto sobre o valor acrescentado un lei geral tributária*

9. Portugāļu PVN reglamentā *Código do imposto sobre o valor acrescentado* (PVN kodekss, turpmāk tekstā – “CIVA”), kas apstiprināts ar 1984. gada 26. decembra Dekrētlikumu Nr. 394-B/84 un kopš tā laika vairākas reizes grozīts.

10. Saskaņā ar CIVA 16. panta 1. punktu nodokļa bāze par pakalpojumu sniegšanu ir “atlīdzības, kas ir iegūta vai tiks iegūta no pircēja, saņēmēja vai trešās personas, apmērs”. Nodokļa bāzē atbilstoši CIVA 16. panta 5. punkta a) apakšpunktam iekāuj “nodokļus, nodevas,

iemaksas, un citus obligātos maksājumus, izņemot pašu pievienotās vērtības nodokli". Visbeidzot, CIVA 16. panta 6. punkta c) apakšpunktā no nodokļa bāzes ir izslēgta šāda pozīcija – "summas, kas maksātas par preču pircēju vai pakalpojuma saņēmēja vārdu un interešu un kuras ar nodokli apliekamā persona iegrāmatojusi attiecīgajos trešo personu kontos".

11. *Lei geral tributaria* (Vispārējais nodokļu likums, turpmāk tekstā – "LGT") 18. panta 3. punkts ir paredzēts, ka "nodokļu maksātājs ir fiziska vai juridiska persona, nodibinājums vai organizācija, kas ir faktiskā vai likumiskā, kam atbilstoši likumam ir noteikts izpildīt nodokļu maksāšanas pienākumu kā tiešajam nodokļu maksātājam, aizstājājam vai atbildīgajam subjektam".

12. LGT likuma 20. pants par nodokļu aizstāšanu ir noteikts:

"1. Nodokļu aizstāšana notiek tad, kad piemērojot tiesību aktu prasības, nodokļu maksāšanas pienākums nav jāpilda nodokļu maksātājam, bet kādai citai personai.

2. Nodokļu aizstāšana tiek īstenota nodokļu ieturēšanas kārtībā."

13. LGT 28. pants ir noteikta atbildība nodokļu aizstāšanas gadījumos un paredzēts:

"1. Nodokļu aizstāšanas gadījumos subjekts, kuram ir ieturēšanas pienākums, ir atbildīgs par summu, kas ir ieturēta, bet nav nodotas valstij savukārt aizstātais ir atbrīvots no jebkādas atbildības attiecībā uz tās maksājumu, neierobežojot nekamajos punktos paredzēto.

2. Kad ieturējums tiek veikts tikai kā vēlamā ieturama nodokļa iepriekšējā apmaksa, sēkotnāji atbildīgs par neieturēto nodokli ir aizstātais; pakārtoti atbildīgs ir aizstājājs, kuram ar to ir piemērojami kompensācijas procenti, sēkot no iemaksas termiņa beigām līdz termiņa, kurā sēkotnāji atbildīgajam jāiesniedz nodokļu deklarācija, beigām, vai līdz datumam, kurā ieturētais nodoklis iemaksāts, ja tas notiek agrāk.

3. Pārējos gadījumos aizstātais ir tikai pakārtoti atbildīgs par starpības starp summu, kas bija jāietur, un summu, kuras reāli tika ieturēta, apmaksu."

2) Nodoklis par publisku demonstrāciju

14. 2004. gada 18. augusta Likums Nr. 42/2004 (*Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual* (Kinematogrāfiskās un audiovizuālās mākslas likums)) ir paredzēts:

"1. Komercreklāmai, kura tiek publiski demonstrēta kinoteātros un izplatīta televīzijā, t.i., komerc reklāmām, sponsorēšanai, telemarketingam, teletekstam, preču ievietošanai, kā arī reklāmām, kas ir iekāutas elektroniskās [TV] programmās, neatkarīgi no apraides veida ir piemērojams nodoklis par publisku demonstrāciju, kas ir jāmaksā reklāmdarītājam, 4 % apmērā no samaksātās cenas.

2. Summu, kas iekasēta nodokļa par publisku demonstrāciju veidā, aprēķini, iekasēšana un monitorings ir noteikti atsevišķā tiesību aktā."

15. Publiskas demonstrācijas nodokļa piemērošanas kārtība ir noteikta 2006. gada 15. novembra Dekrētlikuma Nr. 227/2006.

16. Dekrētlikuma Nr. 227/2006 50. pants ir paredzēts:

"1. Komercreklāmai, kura tiek publiski demonstrēta kinoteātros, izplatīta televīzijā vai iekāuta elektroniskās [TV] programmās, neatkarīgi no apraides veida ir jāpiemēro nodoklis par publisku

demonstrāšanu, kas ir jāsēd reklāmdarbiem, un tas veido ICAM [*Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia*] un CPMC [*Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema*] iekšmumus. [..]

3. Iemaksas, uz kurām attiecas iepriekšējais punkts, nodokļu aizstāšanas kārtībā iekasē sabiedrības, kuras pārvalda reklāmas laikus kinoteātros, televīzijas raidorganizācijas vai izplatītāji, kas piedāvā teleteksta vai elektroniskās [TV] programmas pakalpojumus.”

17. Nodoklis par publisku demonstrāšanu Valsts kas ir jāiemaksā līdz katra nākamā mēneša (pēc tā iekasēšanas) desmitajam datumam (Dekrēta Nr. 227/2006 52. pants).

18. Dekrēta Nr. 227/2006 51. pants ir noteikts nodokļa apmērs:

“Nodokļa par publisku demonstrāšanu apmērs ir 4 % no cenas par reklāmas parraidīšanu vai izplatīšanu, vai tās iekasēšanu elektroniskajās [TV] programmās, no kura 3,2 % veido ICAM iekšmumus un 0,8 % CPMC iekšmumus.” (5)

II – Fakti un pamatlieta

19. TVI tās darbības ietvaros televīzijas nozarē sniedz komercreklāmas pakalpojumus dažādiem reklāmdarbiem. Par šiem pakalpojumiem sagatavotajos rēķinos tika iekasēti nodokļi par publisku demonstrāšanu 4 % apmērā no pakalpojuma cenas. TVI piemēroja PVN kopējai rēķina summai. Tā šādi nodokli par publisko demonstrāšanu iekasēja nodokļa bāzē. PVN tika samaksāts un atbilstoši iekasēti deklarējot par attiecīgo laika posmu.

20. TVI veica nodokļa par publisko demonstrāšanu maksājumu. Savukārt pati saņēma nodokļa apmaksu atbilstoši tās klientiem sagatavotajiem rēķiniem vai nu pirms, vai pēc tam, kad tā pati bija samaksājusi nodokli par publisku demonstrāšanu. TVI apstiprināja, ka tai ir jāinformē valsts par demonstrācijas saturu, reklāmdarbu identitāti, summu, par kuru nodoklis ir iekasēts, un nodokļa iemaksātājam, kas iekasētas atbilstoši katram reklāmdarbam. Portugāle apgalvo, ka šā informācija valstij netiek sniegta.

21. Nodokļa par publisku demonstrāšanu iekasēšanas rezultātā TVI veica grāmatvedības ierakstus ICAM un CPMC labā, izmantojot trešās personas pagaidu kontus. TVI norāda, ka šie konti tika izveidoti katram klientam un ICAM un CPMC labā. Portugāle norāda, ka konti netiek uzturēti klientu, bet gan ICAM un CPMC vārdā.

22. Šaubdamies par to, vai nodoklis par publisku demonstrāšanu tiešām ir jāiekasē nodokļa bāzē, TVI nodokļu deklarācijas attiecībā uz dažādiem reklāmdarbiem sniegtajiem reklāmas pakalpojumiem apstādēja 2004. gada februārī (lieta C-637/11), 2004. gada oktobrī (lieta C-618/11) un 2007. gada janvārī (lieta C-659/11). Prasību lietā C-659/11 *Direcção de Finanças de Lisboa* [Lisabonas Nodokļu direkcija] Administratīvo tiesību nodaļas vadītājs noraidīja. Valsts iestādes neatbildēja uz pētījuma divām prasībām un šādi tās noraidīja ar netiešu lēmumu.

23. TVI gan tiešo, gan abus netiešo lēmumus pārsūdzēja *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* [Sintras Administratīvā un nodokļu tiesa]. Visas trīs prasības tika noraidītas (6). Tiesa lēma, ka nodoklis par publisko demonstrāšanu saskaņā ar CIVA 16. panta 1. punktu un 5. punkta a) apakšpunktu ir jāiekasē nodokļa bāzē, jo TVI pati ir kļuvusi par nodokļa debitoru, iekasējot nodokli no reklāmdarbiem un tiktāl, cik tā saņēma iekasētās summas. Turklāt tika uzskatīts, ka nodoklis ir tieši saistīts ar pakalpojumu sniegšanu, jo tie nav atdalāmi no sniegtā pakalpojuma.

24. Par šiem trīs spriedumiem tika iesniegtas apelācijas sūdzības *Supremo Tribunal Administrativo* (*Secção de Contencioso Tributário*; Nodokļu lietu palāta) (7).

25. Visās trīs lietās TVI atkal apgalvoja, ka nodoklis par publisku demonstrāšanu ir jāizslēdz no nodokļa bāzes PVN aprēķinšanai, trīs lietās atsaucoties uz identiskiem iemesliem. TVI tostarp norādīja, ka ir jāpiemēro CIVA 16. panta 6. punkta c) apakšpunkts un Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkts, jo reklāmdēvēji, nevis TVI ir faktiskie nodokļu maksātāji, un TVI tikai stājas to vietā saskaņā ar Portugāles tiesību m ("nodokļu aizstāšana"). Turklāt nodoklis par publisku demonstrāšanu būtu jāizslēdz no nodokļa bāzes saskaņā ar CIVA 16. panta 1. punktu un Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, jo tas neveido atļauzību par TVI sniegtajiem pakalpojumiem un tam trūkst tiešas saistības ar tiem. TVI arī norādā, ka darbība, kas ir publiskas demonstrācijas nodokļa pamats, ir reklāmas demonstrāšana un šādi atšķiras no PVN pamata, kas ir dažādu pakalpojumu sniegšana, ieskaitot publisku demonstrāšanu.

III – Prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

26. Ēmot vērā iepriekš minēto, *Supremo Tribunal Administrativo*, *Secção de Contencioso Tributário* attiecīgi 2011. gada 12. oktobrī (lieta C-618/11), 2011. gada 2. novembrī (lieta C-637/11) un 2011. gada 16. novembrī (lieta C-659/11) nolēma apturēt tiesvedības un uzdot Tiesai visās trīs lietās identiskus jautājumus:

"1) Vai CIVA 16. panta 1. punkts atbilstoši pārsūdztajai spriedumā sniegtajai interpretācijai (ka nodoklis par komercrēķmu publisku demonstrāšanu ir cieši saistīts ar reklāmas pakalpojumu sniegšanu un tādēļ ir jāiekļauj sniegto pakalpojumu nodokļa bāzē PVN aprēķinšanai) ir saderīgs ar [Sestās direktīvas] 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu (tagad – [Direktīvas 2006/112] 73. pants) paredzētajiem noteikumiem, paši ar jēdzienu "atļauzība, [...] kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems"?

2) Vai CIVA 16. panta 6. punkta c) apakšpunkts atbilstoši pārsūdztajai spriedumā sniegtajai interpretācijai (ka nodoklis par komercrēķmu publisku demonstrāšanu nav uzskatāms par summu, kas samaksāta pakalpojumu saņēmēja vārdā un interesēs, lai gan tā ir iegrāmatota trešās personas pagaidu kontos un to tiek paredzēts samaksāt valsts iestādēm, līdz ar to tā netiek izslēgta no nodokļu bāzes PVN aprēķinšanai) ir saderīgs ar [Sestās direktīvas] 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu (tagad – [Direktīvas 2006/112] 79. panta pirmās daļas c) punkts) paredzēto noteikumu, paši jēdzienu "summas, ko nodokļu maksātājs saņēmis no pircēja kā tādā izmaksu atmaksāšanu, kuras veiktas pircēja vārdā un interesēs un kuras iegrāmatotas šā nodokļa maksātāja pagaidu kontā"?

27. Trīs iesniegtās apelācijas sūdzības saskaņā ar Tiesas priekšsēdētāja 2012. gada 18. janvāra rīkojumu tika apvienotas.

28. Rakstveida apsvērumus iesniedza TVI, Grieķija, Portugāle (8) un Komisija.

29. 2013. gada 31. janvāra tiesas sēdē TVI, Grieķija, Portugāle un Komisija sniedza mutvārdu paskaidrojumus.

IV – Vērtējums

A – Pieaujamība

30. Portugāle norādā, ka Tiesai uzdotie prejudiciālie jautājumi nav pieņemami. Tā uzskata, ka tiesiskā pamata apraksts visās trīs lietās ir nepietiekams. Tas varētu aizkavēt dalībvalstu valdības iesniegt rakstveida apsvērumus kādā tām pašā nozīmīgā jomā. Attiecībā uz ES

ties?b?m Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkts vai tam atbilstošais Padomes Direkt?vas 2006/112/EK 78. panta pirm?s da?as a) punkts nav min?ti. Attiec?b? uz valsts ties?b?m iesniedz?jtiesa nav piev?rsusi uzman?bu C/VA 16. panta 5. punkta a) apakšpunktam. Turkl?t, p?c Portug?les dom?m, tiesa nav pietiekami detaliz?ti aprakst?jusi nodok?a par publisku demonstr?šanu piem?rošanas k?rt?bu un piln?b? izlaidusi b?tiskas L?T normas.

31. Par liet?m C?618/11 un C?637/11 Portug?le papildus nor?da, ka t?s attiecas uz darb?b?m, kas notiku?as pirms Dekr?tlikuma Nr. 227/2006 st??an?s sp?k?. Saska?? ar Portug?les nor?d?to pa?reiz?jais nodoklis par publisku demonstr?šanu nevar?ja tikt s?kts piem?rot, iekams nebija st?jies sp?k? Dekr?tlikums, un tas netika piem?rots l?dz 2006. gada 22. novembrim. Pirms ?? laika posma sp?k? eso?ais nodoklis bija (joproj?m saska?? ar Portug?les sniegtaj?m zi??m) pak?auts citai juridiskajai k?rt?bai. T? k? nekas no t? nav min?ts l?gumos, Portug?le nor?da, ka tajos tr?kst nepiecie?am?s inform?cijas, kas ?autu Tiesai sniegt lietder?gu atbildi. Uzdotie jaut?jumi t?d?j?di, p?c Portug?les dom?m, beig?s k??st hipot?tiski. Tiesas s?d? Komisija tom?r nor?d?ja, ka, ne?emot v?r? da?us ties?bu aktu groz?jumus, nodok?a par publisku demonstr?šanu b?t?ba nav main?jusies kop? 1971. gada. Kas attiecas uz lietu C?659/11, Portug?le nor?da, ka taj? b?tu j?pamatojas uz Direkt?vu 2006/112/EK un [jaut?jumi] atbilsto?i j?p?rformul?.

32. Portug?les argument?cija mani nep?rlicina. Protams, ir taisn?ba, ka kop? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Telemarsicabruzzo* u.c. (9) Tiesa ir atteikusies lemt par jaut?jumiem, kuros pirms tam nav nodro?in?ts faktiskais un tiesiskais apraksts, kas b?tu pietiekams, lai sniegtu lietder?gu atbildi uz tai iesniegtajiem jaut?jumiem (10). ??da inform?cija ir nepiecie?ama ar?, lai ?autu dal?bvalstu vald?b?m un cit?m ieinteres?taj?m person?m iesniegt rakstveida apsv?rumus atbilsto?i Tiesas stat?tu 23. pantam (11). Portug?le pareizi nor?da, ka iesniedz?jtiesa nav min?jusi vair?kas b?tiskas ties?bu normas un b?tu var?jusi padzi?in?ti aprakst?t liet? min?to pas?kumu. Tom?r, paturot pr?t? sadarb?bas attiec?bas starp Eiropas Savien?bas Tiesu un iesniedz?jtiesu, ?ai p?d?jai nav j?klien? visas ?aubas par ?aj? liet? piem?rojamo valsts ties?bu interpret?ciju, bet dr?z?k j?auj Tiesai sniegt lietder?gu atbildi uz uzdotajiem jaut?jumiem. L?gums sniedz Tiesai b?tisk?ko inform?ciju, kas nepiecie?ama, lai to izdar?tu.

33. Kas attiecas uz raiz?m par to, ka div?s no liet?m iesniedz?jtiesa ir piem?rojusi valsts ties?bu aktu, kas v?l nebija st?jies sp?k?, padarot uzdotos jaut?jumus par hipot?tiskiem, pietiek piebilst, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru princip? valsts ties?m, kur?s tiesved?ba tiek aptur?ta, ir j?izv?rt? Tiesai uzdodamo jaut?jumu atbilst?ba (12). Tikai tad ja tas ir "diezgan ac?mredzami" (13), ka Savien?bas ties?bu noteikuma interpret?cija neattiecas uz izskat?mo lietu, Tiesa nepiekrit?s iesniedz?jtiesas v?rt?jumam. Tiesas kompetenc? nav izv?rt?t valsts ties?bu piem?ro?anu iesniedz?jties?.

34. Tom?r Portug?les vald?bai ir taisn?ba, v?r?ot uzman?bu uz to, ka liet? C?659/11 ir j?piem?ro Padomes Direkt?va 2006/112/EK un ka iesniedz?jtiesa nav nor?d?jusi uz Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apak?punktu un tam atbilsto?o Padomes Direkt?vas 2006/112/EK normu. Prejudici?lie jaut?jumi ir attiec?gi j?p?rformul? (14). Tom?r Tiesai nav aizliegts sniegt iesniedz?jtiesai visu ar Eiropas Savien?bas ties?bu interpret?ciju saist?to inform?ciju, kas var b?t noder?ga lietas atrisin??anai, neatkar?gi no t?, vai iesniedz?jtiesa to ir tie?i min?jusi (15).

B – *V?rt?jums p?c b?t?bas*

35. Valsts tiesas uzdotie jaut?jumi b?t?b? ir par to, vai Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apak?punkts, 2. punkta a) apak?punkts un 3. punkta c) apak?punkts, k? ar? Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (16) 73. pants, 78. panta pirm?s da?as a) punkts un 79. panta pirm?s da?as c) punkts ir j?saprot k? t?di, kas uzliek par pien?kumu PVN par rekl?mas pakalpojumiem

apr??in?šanas m??im iek?aut vai izsl?gt – k? tas var?tu b?t šaj? gad?jum? – no nodok?a b?zes t?du nodokli, k?ds ir Portug?les nodoklis par publisku demonstr?šanu m?kslas atbalstam, kurš ir j?samaks? rekl?mdev?jiem, bet kuru iemaksas nodok?u aizst?šanas k?rt?b? veic telev?zijas raidorganiz?cijas un to iegrmato trešo personu pagaidu kont?.

36. To pašu par sevi uztverot k? s?kumpunktu, nodoklis par publisku demonstr?šanu saska?? ar likumu ir skaidri piem?rojams rekl?mdev?jiem, š?ietami nor?dot, ka tas nav viens no nodok?iem, kas ir apl?koti Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkt?, bet dr?z?k ir summa, ko pakalpojumu sniedz?ji sa?em no to klientiem k? atmaksu par izdevumiem Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkta paplašin?t? noz?m?. P?tot detaliz?t?k, ja rekl?mdev?ji var?tu maks?t nodokli par publisku demonstr?šanu tieši valstij, t.i., ja tiem b?tu iesp?jams izv?l?ties, vai maks?t nodokli pašiem vai uzdot veikt apmaksu trešajai personai, proti, pakalpojuma sniedz?jam, *De Danske Bilimportører* (17) lo?iskais pamatojums izskat?tos pielietojams un nodok?a par publisku demonstr?šanu piem?rošana b?tu j?vrt? k? esoša ?rpus Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta piem?rošanas jomas.

37. Past?v probl?ma, ka saska?? ar Portug?les ties?b?m, š?iet, ir izsl?gta iesp?ja, ka rekl?mdev?js var tieši izpild?t to, kas š?ietami ir vi?a paša nodok?a maks?šanas pien?kums. Tam par iemeslu ir tas, ka persona, kurai ir ar likumu uzlikts pien?kums maks?t šo nodokli valstij, ir “treš? persona”, t? saukt? “nodok?u aizst?j?ja”, un t? nav neviens cits k? pakalpojuma sniedz?js, kuram ar? ir pien?kums maks?t PVN. Tas, ka konkr?taj? nodok?a par publisku demonstr?šanu kontekst? past?v nodok?u aizst?j?js, k? es to jau esmu nor?d?jis, ir iemesls neskaidr?b?m izskat?maj?s liet?s. Es s?kšu savus koment?rus ar lietas dal?bnieku nost?j?m un judikat?ras p?rskatu. Beig?s es pied?v?šu krit?rijus, kas valsts tiesai dos virzienu pareizai Savien?bas ties?bu interpret?cijai.

38. TVI apgalvo, ka, pamatojoties uz Eiropas Savien?bas ties?b?m, nodoklis par publisku demonstr?šanu ir j?izsl?dz no nodok?a b?zes. Visi p?r?jie tiesved?bas dal?bnieki ir par nodok?a par publisku demonstr?šanu iek?aušanu [nodok?a b?z?].

39. Princip? par nodok?a par sniegtajiem pakalpojumiem b?zi uzskata summu, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja (Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts). Tom?r Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?ts, ka daži elementi saska?? ar ties?bu norm?m ir da?a no nodok?a b?zes neatkar?gi no t?, vai tie atspogu?o k?du pievienoto v?rt?bu un veido finansi?lo atl?dz?bu k? br?vpr?t?gi veiktu dar?jumu sast?vda?a vai n? (18). 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkt? vienl?dz nep?rprotami no nodok?a b?zes ir izsl?gti citi elementi. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru vispirms ir j?izv?rt? 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkts un 3. punkta c) apakšpunkts (19).

40. Saska?? ar iedibin?to judikat?ru, lai noskaidrotu, vai t?ds nodoklis, k?ds ir nodoklis par publisku demonstr?šanu, ir j?iek?auj nodok?a b?z?, pirmk?rt, ir j?noskaidro, vai uz nodokli var tikt attiecin?ta Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta defin?cija “nodok?i un citi maks?jumi” un, otrk?rt, vai ir piem?rojams 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkt? noteiktais iz??mums (20).

41. Lai pier?d?tu, ka uz nodokli var tikt attiecin?ts Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkts, Tiesa konsekventi ir piepras?jusi, ka nodoklim ir j?b?t “tieši saist?tam” ar attiec?go pre?u pieg?di (21). Tas pats, neapšaub?mi, ir attiecin?ms uz pakalpojumiem. Es piekr?tu ?ener?ladvok?tes J. Kokotes [J. Kokott] apgalvojumam liet? *De Danske Bilimportører*, ka š? pras?ba izriet no ties?bu normas apl?košanas kontekst? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu – Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?to elementu iek?aušana ir pamatota, ja tie ir tik cieši saist?ti ar pre?u vai pakalpojumu

sniegšanu, ka tie ir ietverti to v?rt?b? (22).

42. Lai pier?d?tu tiešu saist?bu starp nodokli un pakalpojuma sniegšanu, Tiesa ir izv?rt?jusi, vai ar nodokli apliekam? darb?ba ir saist?ta ar pakalpojumu sniegšanu (23) un vai pakalpojuma sniedz?js ir veicis nodok?u apmaksu sav? v?rd? un pats sav? kont? (24).

43. Kas attiecas uz ar nodokli apliekamo darb?bu, TVI apgalvo, ka ar nodokli par publisku demonstr?šanu apliekam? darb?ba atš?iras no t?s, kura apliekama ar PVN. Ar nodokli par publisku demonstr?šanu apliekam? darb?ba, p?c TVI dom?m, ir rekl?mas izplat?šana vai pat, prec?z?k, k? TVI to formul?ja tiesas s?d?, – [darb?ba, kad] rekl?mdev?js sa?em izplat?šanas pakalpojumu. TVI pakalpojums k? ar PVN apliekama darb?ba, no otras puses, iek?auj noteiktu skaitu darb?bu papildus izplat?šanai, t?das k? anal?ze, satura p?rbaude, att?lu sagatavošana u.c. Turkl?t saska?? ar TVI teikto nav ar? nek?das saiknes starp pakalpojumu sniegšanu un publiskas demonstr?šanas nodokli, jo p?d?jais nav uzlikts ar m?r?i, kas ir saist?ts ar sniegtajiem pakalpojumiem, lai atbalst?tu m?kslu, ne ar?, lai veidotu atl?dz?bu par pakalpojumiem.

44. Turpret? Portug?le uzskata, ka nodoklis par publisku demonstr?šanu ir ne tikai da?a no atl?dz?bas par pakalpojumiem, bet t? ar? uzskata, ka ar nodokli apliekam? darb?ba ir tieši saist?ta ar izplat?šanas pakalpojuma sniegšanu. Komisija piekr?t šim p?d?jam min?tajam apgalvojumam.

45. Man š?iet, ka ar nodokli par publisku demonstr?šanu apliekam? darb?ba ir pietiekami saist?ta ar darb?bu, kura ir apliekama ar PVN. Nodoklis par publisku demonstr?šanu ir j?maks? par rekl?mu izplat?šanu. TVI pied?v? šo pakalpojumu un sagatavo par to r??inu, cenai par pakalpojumu pievienojot PVN. Fakts, ka TVI pied?v? ar? papildu pakalpojumus, kuri vienl?dz ir apliekami ar PVN, neizsl?dz tiešo saikni, k?da past?v starp izplat?šanas pakalpojumiem, ko t? pied?v?, un nodokli par publisku demonstr?šanu. Apst?klis, ka ien?kumi no š? nodok?a tiek izlietoti ICAM un CP?MC lab?, kas nav saist?ti ar pakalpojumiem, nav noz?mes Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta kontekst?.

46. K? n?košais solis Tiesai ir j?noskaidro, vai pakalpojumu sniedz?js ir veicis nodok?a iemaksu pats sav? v?rd? un uz sava r??ina. Š? p?rbaude, ko Tiesa veic saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunktu, efekt?vi apvieno Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkta anal?zi ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta anal?zi. Ja pakalpojuma sniedz?js apmaks? nodokli pats sav? v?rd? un uz sava r??ina, nodoklis ir j?iek?auj nodok?a b?z?. Ja t? viet? tas apmaks? nodokli sava klienta v?rd?, uz t? r??ina un iegr?mato no klienta sa?emto summu sav? gr?matved?b? pagaidu kont? tikai k? t? izdevumu atl?dzin?jumu, t? nav nodok?a b?zes sast?vda?a (25).

47. Izskat?mo lietu problem?tika, k? jau teicu, ir ?patn?j?s Portug?les nodok?u aizst?šanas k?rt?bas juridisko seku noskaidrošana, saska?? ar kuru valsts ties?b?s ir noteikts gan, ka rekl?mdev?jiem ir j?maks? nodoklis par publisku demonstr?šanu, gan, ka t? iemaksas paties?b? veic izplat?šanas pakalpojumu sniedz?ji, t?di k? TVI.

48. Atbilstoši Ties? sniegtajai inform?cijai “nodok?u aizst?šana” ir aprakst?ta Portug?les LGT 18. panta 3. punkt? un 20. pant?; saska?? ar tiem persona, kas maks? nodokli k? aizst?j?js (izskat?maj?s liet?s t? ir TVI), ir uzskat?ma par nodok?u maks?t?ju. LGT 28. pant? ir regul?ta šaj?s attiec?b?s esošo pušu atbild?ba. Tom?r LGT 20. pant? ar?, š?iet, nor?d?ts, ka šie noteikumi ir izstr?d?ti, lai var?tu ietur?t nodokli. Nav skaidrs, k?d? m?r? šie noteikumi ir attiecin?mi uz izskat?maj?m liet?m.

49. Tiesved?bas dal?bnieku vid? nav vienpr?t?bas par “nodok?u aizst?šanas” sek?m attiec?b? uz nodokli par publisku demonstr?šanu. TVI šo k?rt?bu uztver tikai k? l?dzekli nodok?u

administrācijas vienrīkošanai, lai to padarītu efektīvāku. Pat ja TVI maksā nodokli, viņi asprāt, tā maksā nodokli, kas ir piemērojams reklāmdēvējiem, iekasējot maksājuma summas, pienācīgi veicot ierakstus par tām pagaidu kontos, maksājot tos valstij un informējot valsti par reklāmdēvēju identitāti. Saskaņā ar TVI viedokli, ja tā apmaksātu nodokli par publisku demonstrāciju, bet tās klienti neatmaksātu šo pašu nodokli, par kuru TVI tiem ir sagatavojusi rēķinu, TVI varētu atgūt no valsts summu, ko tā apmaksā. Tā ar? norādīja tiesas sēdē, ka, ja TVI kātu maksātnespējīgu, tad valsts kā alternatīvu varētu prasīt nodokļa par publisku demonstrāciju apmaksu no reklāmdēvējiem. Šādi saskaņā ar tās viedokli TVI maksā nodokli par publisku demonstrāciju tās klientu vārdā un uz to rēķina, veicot ierakstus grāmatvedībā par saņemtajām summām pagaidu kontos.

50. No otras puses, pēc Portugāles domām, tā ir TVI, kurai ir pienākums maksāt nodokli par publisku demonstrāciju. Portugāle apstiprinājumu šim apgalvojumam redz faktā, ka TVI ir pienākums apmaksāt nodokli par publisku demonstrāciju noteiktā laika posmā, kas ir noteikts ar likumu, neatkarīgi no tā, vai reklāmdēvēji ir vai nav apmaksājuši tiem sagatavoto rēķinu par pakalpojumiem un nodokli par publisku demonstrāciju. Saskaņā ar Portugāles nostāju vienīgi TVI ir jāiesniedz deklarācija par nodokli un jāizpilda nodokļa maksājuma papildu pienākums, kas atbilstoši Portugāles tiesībām ir noteiktas informācijas sniegšana. Tiesas sēdē Portugāle papildināja, ka valsts iestādes nodokli par publisku demonstrāciju var iegūt tikai no TVI un nekādā gadījumā nevar to prasīt reklāmdēvējiem, pat ne TVI maksātnespējas gadījumā. Turklāt TVI, pēc Portugāles teiktā, nav veikusi summu ierakstus pagaidu kontos tās klientu vārdā, bet gan ICAM un CPMC vārdā, ko Portugāle uzskata par nepietiekamu.

51. Komisija ar? norāda uz TVI pienākumu kā nodokļa aizstājēju maksāt nodokli par publisku demonstrāciju kā savu pašas nodokļa maksājuma pienākumu. Pēc Komisijas teiktā, tikai TVI ir atbildīga par nodokli un tai tas ir jāmaksā neatkarīgi no tā, vai reklāmdēvējs atmaksās tā summu. Komisija piekrīt Portugālei ar? par to, ka nepastāv tiešas attiecības starp reklāmdēvējiem un nodokļa iestādēm.

52. Iepriekšjie punkti parāda, ka nav vienprātības par “nodokļa aizstāšanas” sekām nodokļa par publisku demonstrāciju gadījumā. Iesniedzējtiesa nav paudusi nostāju šajā sakarā. Risināt šīs domstarpības par valsts tiesībām nav Tiesas kompetencē. Tomēr Tiesas kompetencē ir dot iesniedzējtiesai piemērotus kritērijus, lai interpretētu jādzienu “tā vārdā un uz tā rēķina”. Kā to norādīja ģenerālvokāle J. Kokote lietā *De Danske Bilimportører*, jādziens drīzāk ir Savienības tiesību jādziens, nevis atsauce uz valsts tiesību normām par pārstāvību un pilnvarām (26).

53. Ar kādiem nosacījumiem valsts tiesa var uzskatīt, ka demonstrācijas nodoklis ir nodoklis Sestās direktīvas 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē? Manuprāt, ir nepieciešams, lai valsts tiesa nonāktu līdz secinājumam, ka nodoklis par publisku demonstrāciju rada nodokļa attiecības publisko tiesību izpratnē, kas šādi tiek sašaurinātas līdz attiecībām, ko rada valsts tiesības starp valsti un nodokļa aizstājēju. Citiem vārdiem sakot – un lai sniegtu norādes valsts tiesai –, būtu jāpieprasa, lai valsts, piemēram, atbilstoši dažiem no apgalvojumiem, kurus izteikusi lielākā daļa no šo tiesvedību dalībniekiem, nodokli par publisku demonstrāciju varētu prasīt tikai no nodokļa aizstājēja, tālāk nodokļa aizstājējam būtu jābūt “vienpusēji” atbildīgam par nodokļa par publisku demonstrāciju apmaksu. Tas tāpat cita starpā ietvertu, ka jebkurai prasības iesniegšanai par nodokļa par publisku demonstrāciju summas piedziņu no reklāmdēvēja būtu privāttiesisks raksturs.

54. Ja valsts tiesa nolēmtu, ka šis ir tāds gadījums, tai, manuprāt, būtu bez grūtībām jāsecina, ka nodokli par publisku demonstrāciju nodokļa aizstājējs ir maksājis pats savā vārdā un uz sava rēķina un līdz ar to nodoklis ir tieši saistīts ar pakalpojuma sniegšanu. Būtu jāpiemēro Sestās

direktīvas 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts un līdz ar to nodoklis par publisku demonstrāšanu jāiekļauj nodokļa bāzē.

55. Ja tomēr valsts tiesa nonāktu pie pretēja secinājuma, ka noteicošās publisko tiesību nodokļu attiecības galvenokārt saista reklāmdēvēju un valsti, t.i., piemēram, ar noteiktiem nosacījumiem valsts var pieprasīt nodokli par publisku demonstrāšanu tieši no reklāmdēvējiem, vai arī, atkal raugoties no citas puses, nodokļu aizstājēja esamība nav vajadzīga vienmēr un jebkādos apstākļos, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts nevarētu tikt uzskatīts par piemērojamu. Tādēļ gadījumā būtu drīzāk jāsecina, ka pakalpojuma sniedzējs nav apmaksājis nodokli savā vārdā un uz sava rēķina un tādēļ tas nav tieši saistīts ar pakalpojumu. Tā vietā nodoklis būtu samaksāts aizstājēja, t.i., reklāmdēvēja, vārdā un uz tā rēķina, un, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka summas tikušas ieskaitītas trešo personu pagaidu kontos, būtu piemērojams Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkts.

V – Secinājumi

56. ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

– Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts, 2. punkta a) apakšpunkts un 3. punkta c) apakšpunkts, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 73. pants, 78. panta pirmās daļas a) punkts un 79. panta pirmās daļas c) punkts ir jāinterpretē kā tādi, kas uzliek par pienākumu PVN aprēķināšanas par reklāmas pakalpojumiem mērķim iekārt nodokļa bāzē tādus nodokļus, kāds ir Portugāles nodoklis par publisku demonstrāciju, mēkslas atbalstam, ar ko apliek reklāmdēvējus, bet kuru maksā televīzijas raidorganizācijas nodokļu aizstāšanas veidā un veicot ierakstus trešo personu pagaidu kontos, ja noteicošās publisko tiesību rakstura nodokļu attiecības ir starp nodokļu iestādēm un televīzijas raidorganizācijām.

– Ja attiecībā uz minēto nodokli noteicošās publisko tiesību rakstura nodokļu attiecības ir starp reklāmdēvējiem un nodokļu iestādēm – Direktīvas 77/388/EEK 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts, 2. punkta a) apakšpunkts un 3. punkta c) apakšpunkts, kā arī Padomes Direktīvas 2006/112 73. pants, 78. panta pirmās daļas a) punkts un 79. panta pirmās daļas c) punkts ir jāinterpretē kā tādi, kuros aizliegts iekārt minēto nodokli nodokļa bāzē.

– Valsts tiesai ir jāizlemj, kura no šīm divām izpratnēm par nodokļu aizstāšanas veidu šajā konkrētajā nodokļa par publisku demonstrāciju kontekstā ir pareizā atbilstoši valsts tiesībām.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – 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 aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), ar grozījumiem (OV L 145, 1. lpp.).

3 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “Padomes Direktīva 2006/112/EK”), ar grozījumiem (OV L 347, 1. lpp.).

4 – Valsts tiesību izklāstā esošā informācija ir balstīta uz Komisijas iesniegtajiem apsvērumiem. *Lei geral tributária* teksts, uz kuru daļēni ir atsaukušies, bet nav to citējuši burtiski, ir atrodams *Autoridade tributária e aduaneira*

interneta vietn? "portal das finan?as".

5 – Tiesas s?des s?kum? Portug?le dar?ja zin?mu, ka 2013. gada 23. febru?r? st?sies sp?k? jauns likums par publiskas demonstr?šanas nodokli, to izsl?dzot no ar PVN apliekam?s nodok?a b?zes.

6 – Spriedumu datumi – 2010. gada 29. novembris (C?618/11), 2010. gada 21. oktobris (C?637/11) un 2010. gada 16. septembris (C?659/11).

7 – Apel?cijas s?dz?ba liet? C?659/11 vispirms tika iesniegta *Tribunal Central Administrativo Sul* [Dienvidu Centr?l? administrat?v? tiesa], kas tom?r 2011. gada 3. maij? nol?ma, ka š?s lietas izskat?šana nav t?s kompetenc?.

8 – It ?paši Portug?le ir l?gusi, gad?jum?, ja nodoklis par publisku demonstr?šanu nav iek?aujams nodok?a b?z?, ierobežot š? sprieduma sekas laik?.

9 – 1993. gada 26. janv?ra spriedums apvienotaj?s liet?s no C?320/90 l?dz C?322/90 *Telemarsicabruzzo* u.c. (*Recueil*, l?393. lpp., 6. punkts).

10 – 2001. gada 13. marta spriedums liet? C?379/98 *PreussenElektra* (*Recueil*, l?2099. lpp., 39. punkts).

11 – 1995. gada 23. marta r?kojums liet? C?458/93 *Saddik* (*Recueil*, l?511. lpp., 13. punkts).

12 – 1978. gada 29. novembra spriedums liet? 83/78 *Redmond* (*Recueil*, 2347. lpp., 25. punkts) un 1995. gada 30. novembra spriedums liet? C?134/94 *EssoEspa?ola* (*Recueil*, l?4223. lpp., 9. punkts).

13 – 1981. gada 16. j?nija spriedums liet? 126/80 *Salonia* (*Recueil*, 1563. lpp., 6. punkts).

14 – Skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, l?6325. lpp., 32. punkts).

15 – 2007. gada 25. janv?ra spriedums liet? C?321/03 *Dyson* (Kr?jums, l?687. lpp., 24. punkts).

16 – Lai atvieglotu atsauci, turpm?k es atsaukšos tikai uz Sesto direkt?vu. Atsauces las?mas, iek?aujot atbilstoš?s Padomes Direkt?vas 2006/112/EK ties?bu normas. T?pat ar? judikat?ra, kas attiecas uz pirmo direkt?vu, inform? ar? par otras direkt?vas interpret?ciju.

17 – 2006. gada 1. j?nija spriedums liet? C?98/05 *DeDanskeBilimportører* (Kr?jums, l?4945. lpp.).

18 – Spriedums liet? *De Danske Bilimportører* (min?ts iepriekš 17. zemsp?tras piez?m?, 17. punkts) un 2011. gada 28. j?lija spriedums liet? C?106/10 *Lidl & Companhia* (Kr?jums, l-7235. lpp., 33. punkts).

19 – 1990. gada 27. marta spriedums liet? C?126/88 *BootsCompany* (*Recueil*, l?1235. lpp., 15. un 16. punkts), 2001. gada 3. j?lija spriedums liet? C?380/99 *Bertelsmann* (*Recueil*, l?5163. lpp., 15. punkts), ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumi liet? *De Danske Bilimportører* (min?ta iepriekš 17. zemsp?tras piez?m?, 15. punkts).

20 – Spriedums liet? *Lidl & Companhia* (min?ts iepriekš 18. zemsp?tras piez?m?, 32. punkts).

21 – Spriedums liet? *De Danske Bilimportører* (min?ts iepriekš 17. zemsp?tras piez?m?, 17. punkts), 2010. gada 20. maija spriedums liet? C?228/09 Komisija/Polija (30. punkts), 2010. gada 22. decembra spriedums liet? C?433/09 Komisija/Austrija (34. punkts) un spriedums liet? *Lidl & Companhia*

(min?ts iepriekš 18. zemsv?tras piez?m?, 33. punkts). Judikat?ra s?kas ar 1988. gada 23. novembra spriedumu liet? 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (*Recueil*, 6365. lpp., 15. un 16. punkts).

22 – ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumi liet? *De Danske Bilimportører* (min?ta iepriekš 17. zemsv?tras piez?m?, 17. punkts).

23 – Spriedums liet? *De Danske Bilimportører* (min?ts iepriekš 17. zemsv?tras piez?m?, 18. punkts) un spriedums liet? Komisija/Polija (min?ts iepriekš 21. zemsv?tras piez?m?, 31.–50. punkts).

24 – Spriedums liet? *Commission/Polija* (min?ts iepriekš 21. zemsv?tras piez?m?, 40. punkts) un spriedums liet? *Lidl & Companhia* (min?ts iepriekš 18. zemsv?tras piez?m?, 34. punkts).

25 – ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumi liet? *De Danske Bilimportører* (min?ta iepriekš 17. zemsv?tras piez?m?, 18. un 19. punkts).

26 – ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumi liet? *De Danske Bilimportører* (min?ta iepriekš 17. zemsv?tras piez?m?, 40. un 41. punkts).