ĢENERĀLADVOKĀTA PEDRO KRUSA VILJALONA[*PEDRO CRUZ VILLALÓN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 7. decembrī[1]

Satura rādītājs

I — Ievads ..... I - 7378

II — Atbilstošās tiesību normas ..... I - 7379

III — Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi ..... I - 7382

IV — Tiesvedība Tiesā ..... I - 7384

V — Judikatūra par nepamatotu maksājumu atgūšanu ..... I - 7385

A — Tiesības uz nepamatotu maksājumu atgūšanu ..... I - 7385

B — Izņēmums saistībā ar pārnešanu, pamatojoties uz netaisnu iedzīvošanos ..... I - 7386

C — Turpmākā notikumu gaita ..... I - 7387

VI — Prejudiciālo jautājumu vērtējums ..... I - 7388

A — Par otro prejudiciālo jautājumu: "izlīdzināšana" kā alternatīva pārnešanai ..... I - 7388

1) Netaisna iedzīvošanās kā pamats izņēmumiem no nepamatotu maksājumu atgūšanas ..... I - 7388

2) Šā gadījuma savdabība un *ad hoc* risinājuma vajadzība ..... I - 7390

3) Neiespējamība rast risinājumu iztirzājamajā gadījumā "pārnešanas" kategorijas dēļ ..... I - 7391

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

4) "Izlīdzināšana" kā iespējams izņēmums no atmaksas pienākuma ..... I - 7393

5) Nosacījumi, ar kādiem "izlīdzināšanai" var būt "pārnešanai" līdzīga iedarbība ..... I - 7395

6) Secinājumi ..... I - 7397

B — Par trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu ..... I - 7397

C — Par pirmo prejudiciālo jautājumu ..... I - 7401

VII — Secinājumi ..... I - 7403

I — Ievads

1. Trīsdesmit gadus pēc tam, kad ar spriedumu lietā *Just* [2] Tiesa pavērusi iespēju paredzēt izņēmumu no tiesībām uz dalībvalsts prettiesiski iekasēto nodokļu atmaksu, no jauna kāda Dānijas tiesa uzdod vairākus prejudiciālos jautājumus, kuru uzmanības centrā ir kritēriji, pēc kādiem vērtējami izņēmumi saistībā ar pārnešanu un vispārīgi — netaisnu iedzīvošanos.

2. Šajā daļēji pārprastajā un bieži vien kritizētajā [3] spriedumā lietā *Just*, kā arī tam sekojošās judikatūras lērumā ir noteikts, ka prettiesiski iekasēta nodokļa atmaksu pienākas atteikt tikai tajos gadījumos, kad minētās atmaksas rezultātā tiktu radīta atmaksu panākt vēlošamies personas netaisna iedzīvošanās.

3. Līdz šim Tiesa ir izskatījusi tikai un vienīgi lietas, kad minētā netaisnā iedzīvošanās izrietēja no prettiesiskā nodokļa faktiskas "pārnešanas". Tomēr tagad Tiesā izskatāmajā lietā konteksts ir jūtami atšķirīgs un pat gluži jauns, jo par prettiesisku atzītais nodoklis parādās kā kādas dalībvalsts pieņemtas tiesību aktu paketes neatņemama sastāvdaļa un pēc savām iezīmēm ir praktiski nešķirams no citām vienlaikus pieņemtajām tiesību normām. Proti, šajā gadījumā par prettiesisku atzītais valsts nodoklis stājās spēkā vienlaikus ar

2 — 1980. gada 27. februāra spriedums lietā 68/79 (*Recueil*, 501. lpp.).

3 — Skat., piemēram, Hubeau, F., "La répétition de l'indu en droit communautaire", no: *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, 448. lpp.

ievērojama obligāto sociālā nodrošinājuma maksājumu apjoma atcelšanu, no kura labumu guvušās personas visnotaļ atbilst attiecīgā nodokļa maksātājiem.

II — Atbilstošās tiesību normas

6. Ar 1987. gada 18. decembra likumu Nr. 840 Dānija ieviesa netiešu nodokli, kurš ir pazīstams kā "iemaksa darba tirgus atbalstam" [*arbejsmarkedsbidrag*] (turpmāk tekstā saskaņā ar tā akronīmu dāņu valodā — "*AMBI*"), kura aprēķina bāze bija tāda pati kā PVN. Tomēr atšķirībā no PVN un konkrētajā importēto preču gadījumā šo nodokli nemaksāja to importēšanas brīdī, bet gan attiecībā uz minēto preču cenas kopsummu piemēroja brīdī, kad veikta to pirmreizējā pārdošana Dānijas teritorijā. Turklāt faktūrrēķinā iemaksu varēja atsevišķi nenorādīt.

4. Pamatā tādēļ un par spīti lietas dalībnieku un pašas iesniedzējtiesas centieniem šīs lietas apstākļus ir ļoti grūti saistīt ar nodokļa "pārnešanas" jēdzienu. Tādēļ ierosināšu Tiesai, konkretizējot savu judikatūru par netaisnu iedzīvošanos, ierobežojumu saistībā ar netaisnu iedzīvošanos attiecināt ne tikai uz "pārnešanas" gadījumiem, kas ļautu attiecīgajos nosacījumos to paplašināti attiecināt uz gadījumiem, kad jaunais obligātais maksājums tiek "izlīdzināts" citu likumīgu obligātu maksājumu atcelšana.

7. Kā jau esmu norādījis, līdztekus *AMBI* ieviešanai Dānijas likumdevējs atcēla vairākas darba devēju sociālās apdrošināšanas iemaksas, kas uzņēmumiem radīja izmaksas aptuveni DKK 10 200 apmērā par katru pilna laika darbinieku. Ar šo reformu tā paša mērķa uzlabot Dānijas uzņēmumu konkurētspēju labad tika likvidēta saikne starp darba devēju sociālās apdrošināšanas iemaksām un darbinieku skaitu.

5. Visbeidzot, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ietver arī otru jautājumu kopumu, kuros tiek norādīts uz papildu problemātiku, ko rada no visas šīs likumdošanas reformas izrietošā diskriminācija par ļaunu konkrēti galvenokārt importējošajiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar tiem, kuri galvenokārt tirgo neimportētas preces.

8. Ar 1991. gada 21. decembra Likumu Nr. 891 *AMBI* kopš 1992. gada 1. janvāra tika atcelts. Tādēļ iemaksa darba tirgus atbalstam no Dānijas uzņēmumiem tika iekasēta četrus gadus.

9. Divi importētāji uzņēmumi — *Dansk Denkavit ApS* un *P. Poulsen Trading ApS* ir apstrīdējuši *AMBI* likumību, apgalvojot, ka tas esot pretrunā Sestās direktīvas [4] 33. pantam un EKL 9. un 95. pantam, un lūdzot samaksāto summu atmaksāšanu. Šīs tiesvedības gaitā *Østre Landsret* ([Austrumu] reģionālā tiesa) ir uzdevusi Tiesai vairākus prejudiciālos jautājumus, uz kuriem daļēji ir atbildēts 1992. gada 31. marta spriedumā lietā C-200/90 *Dansk Denkavit* un *P. Poulsen Trading* [5]. Tajā konkrēti nospriests, ka Sestās direktīvas 33. pantā ir ailiegts ieviest vai saglabāt nodokļu maksājumu, kas (kā iemaksa darba tirgus atbalstam):

— ir iekasēts gan par ar PVN apliekamiem darījumiem, gan par citiem ražošanas vai tirdzniecības darījumiem, kas ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību;

— PVN maksātāju uzņēmumu gadījumā ir iekasēts, pamatojoties uz tādu pašu aprēķina bāzi, kādu izmanto PVN, proti, kā procenti no pārdošanā gūtās summas, no kuras atskaitīta veikto pirkumu summa;

— atšķirībā no PVN ir maksāts nevis importēšanas brīdī, bet gan iekasēts no importēto preču pārdošanas cenas kopsummas brīdī, kad tās pirmoreiz tiek pārdotas attiecīgajā dalībvalstī;

— atšķirībā no PVN tie rēķinā nav jānorāda atsevišķi; un

— ir iekasēts līdztekus PVN.

10. Ievērojot iepriekš izklāstīto, Tiesa uzskatīja, ka pārējo *Østre Landsret* uzdoto jautājumu priekšmets ir zudis. Īsumā sakot, tie bija par attiecīgā nodokļu režīma saderību ar EKL 9. un nākamajos pantos noteikto muitas nodoklim iedarbības ziņā līdzīgu maksājumu aizliegumu (trešais jautājums) un ar EKL 95. pantā noteikto diskriminējošu pašmāju nodokļu aizliegumu (ceturtais jautājums).

11. Nākamajā gadā Tiesa šā sprieduma saturu apstiprināja prasībā sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, ko Komisija bija cēlusi pret Dāniju, pamatojoties tikai un vienīgi uz

4 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK, 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.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā: 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.).

5 — *Recueil*, I-2217. lpp.

Sestās direktīvas 33. panta noteikumu pārkāpumu (1993. gada 1. decembra spriedums lietā C-234/91 Komisija/Dānija [6]).

12. Lai ievērotu pirmo no šiem spriedumiem, Dānija pieņēma 1992. gada 20. maija Likumu Nr. 389 par prettiesiski iekasētās *AMBI* atmaksāšanas ar likumu noteikto kārtību, kā arī 1996. gada 30. jūnija Rīkojumu Nr. 645 par *AMBI* atmaksāšanas prasījumu iesniegšanas procedūrām un dokumentāciju un 1996. gada 10. jūlija Instrukciju Nr. 122, kurā noteiktas pamatnostādnes minēto prasījumu izskatīšanai iestādēs.

13. Šīs Instrukcijas Nr. 122, kas bija spēkā laikā, kad tika izskatīti atmaksāšanas prasījumi, uz kuriem attiecas šī lieta [7], 4. punkta 2. apakšpunktā bija noteikts:

"Lai varētu veikt atmaksāšanu saskaņā ar šiem spriedumiem, uzņēmuma importēšanas darbībā ir jābūt šādiem apstākļiem:

— uzņēmumam jābūt patiesi konkurējušam ar Dānijas līdzvērtīgu preču ražotājiem;

— uzņēmuma ietaupījumiem no sociālās apdrošināšanas u.tml. iemaksām jābūt mazākiem par summu, ko tas samaksājis darba tirgus atbalstam;

— uzņēmuma konkurētspējai reformas rezultātā jābūt kļuvušai sliktākai, ievērojot tādu Dānijas preču esamību, kurām vajadzīgs liels darbaspēka apjoms, tādējādi, ka darba devēju sociālās apdrošināšanas iemaksu ziņā Dānijas uzņēmums ir ietaupījis vairāk nekā importētājs uzņēmums ir ietaupījis saistībā ar precēm, kuras konkurē ar Dānijas uzņēmuma precēm;

— darba devēju sociālās apdrošināšanas iemaksu ziņā Dānijas konkurentiem jābūt ietaupījušiem ievērojami vairāk, nekā tie ir samaksājuši iemaksās darba tirgus atbalstam;

— konkurences pasliktinājumam jābūt ievērojamam;

— iemaksai darba tirgus atbalstam nav jābūt pārnestai cenu paaugstināšanas ceļā.

Atmaksāšanu var piešķirt arī tad, ja ārkārtēji apstākļi ir lieguši izmantot parasto cenu mehānismu. [..]"

14. Savos apsvērumos Dānijas valdība norāda, ka visu šo *AMBI* atmaksu regulējošo tiesību normu sagatavošanas gaitā tā esot

6 — *Recueil*, I-6273. lpp.

7 — No 2007. gada 2. janvāra tas ir atcelts.

apspriedusies ar Komisiju. Tiesas sēdē Komisijas pārstāvim bija iespēja apstiprināt, ka šis dialogs būtu ļāvis 1998. gadā pirmo reizi uz laiku apturēt citu tiesvedību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kas bija aizsākta pret Dāniju (it kā saistībā ar *AMBI* atmaksas procedūrām), un to galīgi izbeigt 2006. gadā.

15. Saskaņā ar šīm tiesību normām Dānijas nodokļu pārvalde līdz šim ir izskatījusi lielu skaitu (pēc Dānijas valdības teiktā — vairāk nekā 27 000) *AMBI* atmaksāšanas prasījumu. No lietas materiāliem izriet, ka vairāk nekā 70 % šo prasošo uzņēmumu ir panākuši samaksātā *AMBI* pilnīgu vai daļēju atmaksu.

III — Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

16. Visas četras pašreiz *Østre Landsret* izskatāmajās prāvās esošās prasītājas [8] ir uzņēmumi, kas nodarbojas ar mazumtirdzniecību lielveikalos, veikalos un tirdzniecībā pa pastu un tādēļ ir *AMBI* maksātājas. Tā kā *AMBI* tika atzītas par prettiesiskām, tās lūdza atmaksāt nepamatoti samaksātās summas. *Skatteministeriet* [Nodokļu ministrija] minētās prasības noraidīja, pamatojoties uz argumentu, ka *AMBI* spēkā esamības laikā no darba devēju sociālās apdrošināšanas iemaksu atcelšanas izrietošais ietaupījums šiem uzņēmumiem bija lielāks nekā tajā pašā laikposmā samaksātās *AMBI*.

17. Pret minētajiem administratīvajiem lēmumiem celtajās prasībās *København Byret* (Kopenhāgenas pilsētas tiesa) 2002. gada 16. decembra spriedumā nosprieda par labu *Skatteministeriet*. Attiecīgās sabiedrības to pārsūdzēja *Østre Landsret*.

18. Uzskatīdama, ka, lai varētu izspriest par iepriekš minētajām prasībām, ir jāizlemj par nosacījumiem, kādi Savienības tiesībās tiek izvirzīti attiecībā uz valstu tiesību aktiem saistībā ar pretrunā tām iekasēto nodokļu atmaksu, *Østre Landsret* ir uzdevusi Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus [9]:

"1) Vai Tiesas 1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c. (*Recueil*, I-165. lpp.) ir jāinterpretē tādējādi, ka prettiesiska nodokļa pārnešana uz preci nozīmē, ka šis nodoklis tiek pārnests uz preces pircēju šajā konkrētajā

8 — *Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning* un *KID-Holding A/S*.

9 — Lēmums par šo prejudiciālo jautājumu uzdošanu tika pārsūdzēts *Højesteret* (Dānijas Augstākajā tiesā), kura ar 2010. gada 11. februāra rīkojumu (*Sag* 344/2009), pamatojoties uz Tiesas spriedumu lietā *Cartesio* (2008. gada 16. decembra spriedums lietā C-210/06, Krājums, I-9641. lpp.) un ievērojot Dānijas procesuālo kārtību, prasību noraidīja.

komercdarījumā, vai pārnešana cenās var notikt, to pārnesot arī citu preču cenās gluži citos komercdarījumos vai nu pirms, vai pēc attiecīgās preču pārdošanas, piemēram, tādējādi, ka četru gadu laikā īstenotā pārnešana saistībā ar daudzām preču, tostarp importēto un neimportēto preču, grupām tiek vērtēta kopumā?

2) Vai Kopienu tiesību jēdziens "pārnešana" ir jāsaprot tādējādi, ka prettiesisks nodoklis, kas iekasēts saistībā ar preču pārdošanu, ir uzskatāms par pārnestu vienīgi gadījumā, ja preces cena ir augstāka par cenu, kas tai bijusi tieši pirms šā nodokļa noteikšanas, vai tomēr minēto nodokli var uzskatīt par pārnestu arī tad, ja vienlaikus ar tā noteikšanu to maksājošais uzņēmums ir guvis ietaupījumu no citiem obligātajiem maksājumiem, ar kuriem tas aplikts cita pamata dēļ, un tādēļ savas cenas nav mainījis?

3) Vai Kopienu tiesību jēdziens "nepamatota iedzīvošanās" ir jāsaprot tādējādi, ka prettiesiska nodokļa, kas iekasēts kādas preces pārdošanā, atmaksa var radīt nepamatotu iedzīvošanos gadījumā, ja uzņēmums pirms vai pēc ar nodokli apliekamās preces pārdošanas ir guvis ietaupījumu citu obligāto maksājumu, ar kuriem tas aplikts cita pamata dēļ, atcelšanas rezultātā, ja tiek pieņemts, ka šo citu obligāto maksājumu atcelšana ir labvēlīga arī citiem uzņēmumiem, tostarp tiem, kuri prettiesisko nodokli nemaksāja vai to maksāja mazākā apmērā?

4) Ja tiek pieņemts, ka prettiesiskais nodoklis savas struktūras dēļ ir izraisījis, ka preces importējošie uzņēmumi nodokļos maksāja proporcionāli lielāku summu nekā galvenokārt pašmāju preces pērkošie uzņēmumi, un vienlaikus ar prettiesiskā nodokļa noteikšanu ir ticis atcelts cits likumīgs obligātais maksājums, kas tika iekasēts uz citiem pamatiem un abu veidu uzņēmumus ietekmēja proporcionāli vienādi neatkarīgi no to iepirkumu sastāva, tad Tiesai tiek lūgts viest skaidrību šādos jautājumos:

i) vai Kopienu tiesībās ir atļauts pilnīgi vai daļēji atteikties atmaksāt prettiesisku nodokli preces importējošam uzņēmumam, aizbildinoties ar tā pārnešanu un nepamatotu iedzīvošanos, tiktāl, ciktāl atteikuma dēļ uzņēmums, ņemot vērā, ka tas ir samaksājis proporcionāli lielāku

prettiesiskā nodokļa summu nekā līdzvērtīgas preces pašmāju tirgū pērkošs analogs uzņēmums, reformas un atmaksas atteikuma rezultātā, pārējiem nosacījumiem esot vienādiem, nonāk par galvenokārt pašmāju preces pērkošu analoģisku uzņēmumu situāciju nelabvēlīgākā situācijā;

ii) vai ir uzskatāms, ka prettiesiskā nodokļa atmaksa iepriekš minētajā situācijā var radīt "nepamatotu iedzīvošanos" un tādēļ var tikt atteikta, ja atmaksa — pat gadījumā, ja nodoklis tiek uzskatīts par pārnestu, — ir vajadzīga, lai radītu tādu situāciju, kurā nodokļu reformas sekas, kad atmaksāšana ir pabeigta un pārējie nosacījumi neatšķiras, ir vienādas attiecībā uz preces importējošajiem uzņēmumiem un pašmāju preces pērkošajiem uzņēmumiem;

iii) vai atmaksas atteikums šādā situācijā, kura rezultātā galvenokārt pašmāju preces pērkošie uzņēmumi gūst priekšrocības salīdzinājumā ar preces galvenokārt importējošajiem uzņēmumiem, kā citādi ir pretrunā Kopienu tiesībām, tostarp vienlīdzīgas attieksmes principam;

iv) vai no atbildes uz trešo prejudiciālo jautājumu izriet, ka nepamatotas iedzīvošanās dēļ nevar atteikt nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu, ja ar šādu atmaksu vienīgi tiek izlīdzinātas galvenokārt pašmāju preces pērkošo uzņēmumu priekšrocības salīdzinājumā ar tiem, kuri galvenokārt nodarbojas ar importēšanu?"

IV — Tiesvedība Tiesā

19. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā ir reģistrēts 2009. gada 14. oktobrī.

20. Rakstveida apsvērumus ir iesniegušas Dānijas valdība un Komisija, kā arī kopīgā rakstā — četras prasītājas sabiedrības (*Lady & Kid A/S*, *Direct Nyt ApS*, *A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning* un *KID-Holding A/S*).

21. 2010. gada 28. septembrī rīkotajā Tiesas sēdē savu prasījumu izklāstīšanai mutvārdos piedalījās minēto sabiedrību (kopīgie), *Skatteministeriet*, Dānijas Karalistes un Komisijas pārstāvji.

V — Judikatūra par nepamatotu maksājumu atgūšanu

A — *Tiesības uz nepamatotu maksājumu atgūšanu*

22. Tiesības uz tādu summu atmaksāšanu, ko kāda dalībvalsts iekasējusi, pārkāpjot Savienības tiesības, Tiesa ir apstiprinājusi kopš 1960. gada [10]. Šis princips ir apstiprināts plašā judikatūrā, tā pamatojumu rodot noteikumā par tiešu iedarbību [11]. Galu galā tiesības atgūt nodokļus, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības, izriet no minētos nodokļus aizliedzošajās tiesību normās privātpersonām atzītajām tiesībām un tās papildina [12].

23. Tomēr, lai gan tiesības uz atmaksu izriet tieši no Savienības tiesībām, to atprasīšanas prasība ietilpst valsts tiesību jomā [13]. Proti, judikatūrā ir noteikts, ka atbilstoši sadarbības principam privātpersonu no Savienības tiesību normu tiešās iedarbības izrietošo tiesisko aizsardzību nodrošināt ir dalībvalstu tiesu ziņā. Tādējādi pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka, tā kā nepamatoti iekasētu nodokļu atmaksas jomā nav Savienības tiesību normu, "norīkot kompetentās tiesas un noteikt minētajām atmaksas prasībām piemērojamo procesuālo kārtību ir katras dalībvalsts tiesību sistēmas ziņā" [14].

24. Vairākos spriedumos [15] Tiesa ir noteikusi, ka valsts likumdevēja ziņā ir ne tikai atmaksas

10 — 1960. gada 16. decembra spriedums lietā 6/60 *Humblet*/Beļģija (*Recueil*, 1125. lpp., it īpaši 1146. lpp.).

11 — 1976. gada 16. decembra spriedums lietā 33/76 *Rewe-Zentralfinanz* un *Rewe-Zentral* (*Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts), tās pašas dienas spriedums lietā 45/76 *Comet* (*Recueil*, 2043. lpp., 12. un 13. punkts), 1980. gada 27. marta spriedums lietā 61/79 *Denkavit italiana* (*Recueil*, 1205. lpp., 12. punkts), 1980. gada 10. jūlija spriedums lietā 811/79 *Ariete* (*Recueil*, 2545. lpp., 9., 12. un 14. punkts), tās pašas dienas spriedums lietā 826/79 *Mireco* (*Recueil*, 2559. lpp., 10. punkts) un 1988. gada 29. jūnija spriedums lietā C-240/87 *Deville* (*Recueil*, 3513. lpp., 11. punkts).

12 — 1983. gada 9. novembra spriedums lietā 199/82 *San Giorgio* (*Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts), 1997. gada 2. decembra spriedums lietā C-188/95 *Fantask* u.c. (*Recueil*, I-6783. lpp., 38. punkts) un 1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c. (*Recueil*, I-165. lpp., 20. punkts).

13 — Spitzer, J.-P. "La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu". No: *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*. Brisele: Bruylant, 1997.

14 — 1976. gada 21. maija spriedums lietā 26/74 *Roquette frères*/Komisija (*Recueil*, 677. lpp., 11. punkts), iepriekš minētie spriedumi lietā *Rewe-Zentralfinanz* un *Rewe-Zentral* (5. punkts) un lietā *Comet* (12. un 13. punkts), 1980. gada 5. marta spriedums lietā 265/78 *Ferwerda* (*Recueil*, 617. lpp., 10. punkts), 1995. gada 14. decembra spriedums lietā C-312/93 *Peterbroeck* (*Recueil*, I-4599. lpp., 12. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā *Fantask* (39. punkts), 2002. gada 24. septembra spriedums lietā C-255/00 *Grundig Italiana* (*Recueil*, I-8003. lpp., 33. punkts) un 2003. gada 2. oktobra spriedums lietā C-147/01 *Weber's Wine World* u.c. (*Recueil*, 11365. lpp., 103. punkts).

15 — Piemēram, 1980. gada 12. jūnija spriedums lietā 130/79 *Express Dairy Foods* (*Recueil*, 1887. lpp., 11. punkts) vai iepriekš minētie spriedumi lietā *San Giorgio* (12. punkts) un lietā *Ariete* (9. punkts).

formas nosacījumi, bet arī prasības attiecībā uz to saturu. Īpaši judikatūrā ir apstiprināts, ka valsts tiesības ir jāpiemēro prasību celšanas termiņu, prasības un prasījuma tiesību noilguma, nokavējuma procentu jomā un ikvienā citā ar nepamatotu maksājumu atgūšanu saistītā jautājumā [16].

25. Uz šo judikatūras atsauci uz valsts tiesībām Dānijas valdība ir pamatojusies, lai apšaubītu pat šā jautājuma piekritību Tiesai un katrā ziņā pamatotu savu lūgumu lietu nodot izskatīšanai virspalātā. Precīzāk sakot, attiecīgā valdība uzskata, ka saskaņā ar līdzšinējo judikatūru noteikt procesuālās un materiālās normas atmaksas lūgumu jomā ir vienīgi Savienības likumdevēja vai gadījumā, ja tas to nav izdarījis, katras dalībvalsts likumdevēja ziņā un ka šādas materiālās normas nevar noteikt judikatūras ceļā.

26. Manuprāt, Tiesas kompetence spriest par šiem jautājumiem nav apšaubāma. Ar minētajiem spriedumiem tā patiešām pati ir ierobežojusi savas tiesības iejaukties šajā jomā, bet šis ierobežojums nav absolūts, jo atsauce uz valsts tiesībām ir veikta vairāku imperatīvi piemērojamu normu ietvaros.

27. Pirmkārt, valsts likumdevējam allaž ir jāievēro līdzvērtības un efektivitātes principi. Tādējādi nepamatotu maksājumu atgūšanu nedrīkst pakārtot nosacījumiem — attiecībā uz saturu vai formu —, kas būtu mazāk labvēlīgi par tiem, kas prasīti attiecībā uz tamlīdzīgiem pašmāju prasījumiem, un minētos nosacījumus nedrīkst noteikt tā, ka Kopienu tiesību sistēmā piešķirto tiesību izmantošana tiktu padarīta praktiski neiespējama vai pārlieku apgrūtināta [17].

28. Otrkārt, judikatūrā ir spriests par iespēju paredzēt izņēmumu no noteikuma par nepamatotu maksājumu atgūšanu.

B — *Izņēmums saistībā ar pārnešanu, pamatojoties uz netaisnu iedzīvošanos*

29. 1980. gadā judikatūrā tika ieviests kāds svarīgs ierobežojums attiecībā uz tiesībām uz nepamatotu maksājumu atgūšanu. Proti, pamatojoties uz nodokļa pārnešanas un netaisnas iedzīvošanās jēdzieniem, iepriekš minētajā spriedumā lietā *Just* Tiesa noteica, ka Savienības tiesības "neprasa veikt nepamatoti saņemto nodokļu atmaksu nosacījumos, kuru rezultātā tiktu radīta prasījuma tiesību īpašnieku nepamatota iedzīvošanās", un tādēļ

16 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Express Dairy Foods* (11. un 17. punkts).

17 — Skat. 15. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

var ņemt vērā "apstākli, ka nepamatoti saņemto nodokļu nastu bija varēts pārnest uz citiem saimnieciskās darbības subjektiem vai patērētājiem" [18].

31. Spriedumā lietā *Just* tika atbildēts uz prejudiciālo jautājumu, ko arī bija uzdevusi kāda Dānijas tiesa un kurā tika vaicāts, vai izņēmumu saistībā ar pārnešanu, kas dažos gadījumos tiek piemērots atbilstoši Dānijas judikatūrai, varēja pamatoti izmantot, lai atteiktu pretrunā Kopienu tiesībām esošu nodokļu atmaksas lūgumus. Atbildot apstiprinoši, Tiesa netieši apstiprināja iespēju materiāltiesiskos atmaksas aspektus noteikt valstu tiesību sistēmās.

30. Šādos gadījumos judikatūrā tiek uzskatīts, ka "nepamatoti saņemto nodokli sedz nevis [saimnieciskās darbības] subjekts, bet gan pircējs, uz kuru tas ticis pārnests. Tādēļ atmaksāt [saimnieciskās darbības] subjektam nodokļa summu, ko tas jau saņēmis [no pircēja], būtu tas pats, kas piešķirt tam divkāršu maksājumu, ko varētu uzskatīt par nepamatotu iedzīvošanos, tādējādi nekādi nelabojot sekas, kuras bija nodokļa nelikumībai attiecībā uz pircēju". "Ņemot vērā katra gadījuma apstākļus, novērtēt, vai [saimnieciskās darbības] subjekts nodokli ir pilnībā vai daļēji pārnesis uz citiem subjektiem un vai šādā gadījumā atmaksa radītu [saimnieciskās darbības] subjekta nepamatotu iedzīvošanos", ir valsts tiesu ziņā [19]. Tomēr šādu "apstākļu" vidū jāņem vērā arī kaitējums, ko attiecīgā persona, iespējams, cietusi "tādēļ, ka tā saviem klientiem pārnesusi nodokli, kuru valsts administrācija iekasējusi, pārkāpjot Kopienu tiesības, jo preces cenas pieaugums, ko radījusi nodokļa pārnešana, ir izraisījis pārdošanas apjoma samazināšanos" [20].

C — *Turpmākā notikumu gaita*

32. Plašā spriedumam lietā *Just* sekojošā judikatūrā tika apstiprināts tajā noteiktais [21], vienlaikus ieviešot arī vairākas svarīgas nianses saistībā ar tā piemērošanas nosacījumiem. Šo precizējumu mērķis bija novērst, ka no valstu jurisdikciju autonomijas principa izrietētu pārmērīgas atšķirības, kas apdraudētu būtisku Savienības aspektu darbību.

33. Saskaņā ar efektivitātes principu, piemēram, ar Savienības tiesībām nav saderīga neviena valstu tiesību sistēmās noteikta kārtība, kādā pierādāma pārnešana, kas atgūšanu

18 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Just* (26. un 27. punkts).

19 — Iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (22. un 23. punkts).

20 — Iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (31. punkts). Tāpat iepriekš minētais spiedums lietā *Just* (26. punkts).

21 — Iepriekš minētie spriedumi lietā *Denkavit italiana* (26. punkts), lietā *Express Dairy Foods* (13. punkts), lietā *Ariete* (17. punkts), lietā *Mireco* (16. punkts), 1981. gada 27. maija spriedums apvienotajās lietās 142/80 un 143/80 *Essevi* un *Salengo* (*Recueil*, 1413. lpp., 35. punkts), iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (21. un nākamie punkti).

padarītu praktiski neiespējamu vai pārlieku apgrūtinātu [22]. Par pretrunā Savienības tiesībām esošiem atzītu netiešu nodokļu gadījumā tiek izslēgta iespēja atteikt to atmaksu, pamatojoties uz nodokļa pārnešanas prezumpciju, kas pierādīšanas pienākumu vienmēr nosaka nodokļu maksātājam, paskaidrojot, ka likumiska pienākuma esamība iekļaut nodokli cenā neļauj prezumēt, ka nodokļa nasta būtu pārnesta pilnībā. Jautājums par to, vai kāda netiešā nodokļa pārnešana ir vai nav faktiski notikusi, ir fakta jautājums, kura vērtēšana ir valsts tiesas ziņā [23].

34. Tādējādi Tiesa ir izveidojusi pārnešanas un netaisnas iedzīvošanās jēdzienu autonomu interpretāciju, šo izņēmumu no nepamatotu maksājumu atgūšanas pārvēršot Savienības tiesību principā un kā savu pieņemot to, kas sākotnēji bijis tikai valsts tiesību princips. Tomēr, ievērojot dalībvalstīm šajā jomā parasti atzīto procesuālo (un materiāltiesisko) autonomiju, tās iejaukšanos šajā jautājumā līdz šim ir varēts uzskatīt par "minimālistisku" [24].

22 — Iepriekš minētais spriedums lietā *San Giorgio* (14. punkts).

23 — 1988. gada 25. februāra spriedums apvienotajās lietās 331/85, 376/85 un 378/85 *Bianco* un *Girard* (*Recueil*, 1099. lpp., 17. punkts) un iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (25. punkts).

24 — Iepriekš minētais Hubeau, F., 448. lpp.

VI — Prejudiciālo jautājumu vērtējums

A — *Par otro prejudiciālo jautājumu: "izlīdzināšana" kā alternatīva pārnešanai*

35. Tā kā otrais prejudiciālais jautājums pēc sava rakstura ir primārāks par pārējiem uzdotajiem jautājumiem, tas tiks iztirzāts vispirms.

1) Netaisna iedzīvošanās kā pamats izņēmumiem no nepamatotu maksājumu atgūšanas

36. Vairākumā līdz šim Tiesā nonākušo lietu bija viegli piemērot shēmu, atbilstoši kurai pārnešana parādās kā noteicošais elements, lai pamatotu atmaksas atteikumu, lai arī no minētā atteikuma savukārt varēja paredzēt izņēmumu, ja bija kāds apstāklis, kura dēļ, lai gan pārnešana ir notikusi, atmaksa neradītu nepamatotu iedzīvošanos [25].

25 — Konkrēti, ja pārnešanas un no tās izrietošā cenu pieauguma rezultātā ir mazinājies nodokļu maksātāja noiets.

37. Liels skaits spriedumu ir taisīti saistībā ar šāda veida pārnešanas apstākļiem, vispārinot domu, ka pārnešana un netaisna iedzīvošanās ir divi kumulatīvi nosacījumi, kas pamato vienīgo Savienības tiesībās iespējamo izņēmumu no tiesībām uz nepamatotu maksājumu atgūšanu [26].

38. Tomēr, manuprāt, pārnešana un netaisna iedzīvošanās nav divi atšķirīgi nosacījumi, lai atteiktu nepamatotu maksājumu atgūšanu. Izņēmuma pamats faktiski ir tikai netaisna iedzīvošanās, savukārt pārnešana ir tikai viena no tās iespējamajām izpausmēm, pat ja tā šķiet esam viena no tai visraksturīgākajām. Tādēļ saprotams, kāpēc judikatūrā savukārt ir pieļauts izņēmuma ierobežojums (jeb "izņēmums no izņēmuma") ja, lai arī esot pierādītam, ka pārnešana notikusi, atmaksa nerada nepamatotu iedzīvošanos citu apstākļu (piemēram, paralēla konkurētspējas zaudēšana) sakritības dēļ.

39. Faktiski, izņēmuma no nepamatotu maksājumu atgūšanas principa augstāko *raison d'être* [pamatuzdevumu] judikatūra ir radusi mērķī novērst atmaksas prasītāja netaisnu iedzīvošanos [27].

40. Tādēļ nodokļa iekļaušana pārdošanas cenā nav vienīgais un noteicošais kritērijs, lai paredzētu izņēmumu no atmaksas; noteicošais faktors ir apstāklis, ka minētā atmaksa varētu faktiski izraisīt netaisnu iedzīvošanos vai nu tāpēc, ka nodokli beigu beigās samaksā preces pircējs, vai kāda cita apstākļa dēļ. Citiem vārdiem sakot, nepamatota iedzīvošanās

26 — Dažu spriedumu burtiskā redakcija ir jo sevišķi kategoriska. Piemēram, iepriekš minētā sprieduma lietā *Weber's Wine World* 94. punktā ir noteikts: "Šim atmaksāšanas pienākumam ir [..] viens vienīgs izņēmums. Pret no Kopienu tiesību viedokļa nepamatoti iekasēta nodokļa atmaksāšanu dalībvalsts drīkst iebilst tikai tad, ja valsts iestādes ir pierādījušas, ka nodokli pilnā apmērā ir sedzis kāds cits, nevis nodokļu maksātājs, un ka, atmaksājot tam, tiktu radīta nepamatota iedzīvošanās". Savos komentāros par šo spriedumu *Simon, D.* atkārto šo pašu domu, apgalvojot, ka "Tiesa, padarīdama nosacījumus par kumulatīviem, ļauj noprast, ka pārnešana "nebūt katrā ziņā neneitralizē finansiālās sekas, kas nodokļu maksātājam rodas nodokļa dēļ"" (Simon, D. *Europe*, 2003. gada decembris, comm. 378).

27 — Šis pamatojums skaidri izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Just* 26. punkta "Šajā jomā Kopienu tiesību sistēmā garantēto tiesību aizsardzība neprasa noteikt nepamatoti iekasēto nodokļu atmaksāšanu apstākļos, kad tādējādi tiktu radīta tiesīgo personu nepamatota iedzīvošanās. Tādēļ nekas no Kopienu tiesību viedokļa neliedz valsts tiesām atbilstoši savām valsts tiesībām ņemt vērā apstākli, ka nepamatoti iekasētos nodokļus ir varēts ietvert nodokļa parādnieka uzņēmuma cenās un pārnest uz pircējiem [..]". Vārda "tādēļ" lietojums iepriekš minētajā punktā man šķiet šajā ziņā ļoti daiļrunīgs, jo norāda, ka pirms tā esošais (izņēmums saistībā ar netaisnu iedzīvošanos) ir cēlonis tam sekojošajam (izņēmumam saistībā ar pārnešanu). Iepriekš minētā sprieduma lietā *Denkavit italiana* 26. punktā Tiesa ir izteikusies tādiem pašiem vārdiem. Abos gadījumos sprieduma rezolutīvā daļa attiecas tikai un vienīgi uz pārnešanas gadījumu, bet, izvērtējot pamatojumu, secināms, ka izņēmums ir formulēts plašākā izpratnē. Šī doma skaidri izriet arī no iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (22. punkts), 2000. gada 21. septembra sprieduma apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michaïlidis* (*Recueil*, I-7145. lpp., 31. punkts) un 2001. gada 20. septembra sprieduma lietā C-453/99 *Courage* un *Crehan* (*Recueil*, I-6297. lpp., 30. punkts).

nav izņēmuma pamats vien — tā ir pats izņēmums [28].

41. Tādēļ nodokļa atmaksa var neizraisīt netaisnu iedzīvošanos, pat ja pārnešana ir notikusi, tāpat arī gluži pretēji — izraisīt netaisnu iedzīvošanos, pat ja pārnešanas nav bijis.

42. No iepriekš izklāstītā izriet iespēja, ka nodokļa pārnešanai nav noteikti jābūt vienīgajam izņēmumam no nepamatotu maksājumu atgūšanas.

43. Tā kā atteikums atmaksāt nepamatoti samaksāto ir izņēmums no vispārīga noteikuma, tas acīmredzami ir jāinterpretē šauri. Tomēr tādēļ nevar izslēgt, ka pastāv tādi valstu tiesiskie regulējumi, kuros paredzēti citi, no pārnešanas atšķirīgi gadījumi, tomēr tikpat leģitīmi kā tā, jo pamatoti uz vienlīdz netaisnu attiecīgās personas iedzīvošanos.

28 — Šo izņēmuma pamatu ļoti ir apšaubījuši juridiskās literatūras autori un daži ģenerāladvokāti. Īsumā sakot, doma ir tāda, ka, ja pašas tiesības uz prettiesiska nodokļa atmaksāšanu tiek pamatotas ar mērķi novērst to iekasējušās valsts "netaisnu iedzīvošanos", būtu vismaz pārdroši, lai neteiktu vairāk, minētās tiesības ierobežot tieši tāpēc, lai novērstu nodokļa maksātāja netaisnu iedzīvošanos (šajā ziņā skat. iepriekš minēto Hubeau, F., 449. lpp.; Berlin, D., "Chronique de jurisprudence fiscale européenne", no: *Revue trimestrielle de droit européen*, 1997, 167. lpp., un ģenerāladvokāta Tezauro [*Tesauro*] 1996. gada 27. jūnijā apvienotajās lietās *Comateb* u.c. sniegtos secinājumus). Neraugoties uz dažu šo kritiku iespējamo teorētisko pamatotību, ir skaidrs, ka izņēmums no tiesībām uz atmaksu netaisnas iedzīvošanās dēļ šobrīd judikatūrā ir jau ļoti iesakņojies.

44. Turklāt nav jāaizmirst, ka iepriekš minētais izņēmums, lai arī to pārņēmusi Tiesa, ir princips, kura izcelsme rodama valsts tiesībās. Tādēļ tas nav nemainīgs un tikai un vienīgi Savienības tiesībās esošs princips, kas obligāti ir saistošs dalībvalstīm. To ziņā, kā jau norādīts, ir noteikt atmaksas formas un materiāltiesiskos nosacījumus. Ja tās nolemj piemērot izņēmumu saistībā ar pārnešanu un netaisnu iedzīvošanos, tām tas būs jādara, ievērojot Savienības judikatūrā izvirzītos nosacījumus, bet tām nekas neliedz paredzēt citādu izņēmumu, par kura saderību ar Savienības tiesībām reiz var nākties spriest Tiesai.

2) Šā gadījuma savdabība un *ad hoc* risinājuma vajadzība

45. *Østre Landsret* uzdotajos prejudiciālajos jautājumos tiek mēģināts šā gadījuma savdabīgos apstākļus iespīlēt parastajos pārnešanas un netaisnas iedzīvošanās jēdzienos. Dānijas tiesa galu galā jautā, vai tādā gadījumā kā šis ir izpildīti abi nosacījumi, kas līdz šim judikatūrā tikuši uzskatīti par obligātiem, lai atteiktu *AMBI* atmaksu: pirmkārt, ja ir notikusi pārnešana un, otrkārt, ja iespējamā nodokļa atmaksa varētu radīt nodokļa maksātāju uzņēmumu netaisnu iedzīvošanos kādu citu apstākļu dēļ.

46. Tomēr *AMBI* gadījumā ir redzams, ka obligāti ir jāsagatavo *ad hoc* atbilde, kurā būtu precizēta līdz šim esošā judikatūra. Tas tā ir tāpēc, ka šis, kā jau esmu norādījis iepriekš, ir pamatā nebijis gadījums ar ļoti savdabīgām iezīmēm tajā ziņā, ka par prettiesisku atzītais nodoklis ir tikai viena no kopumā vērtējamas tiesību aktu paketes sastāvdaļām.

47. Šādi diskusijas uzmanības centrā nonāk otrais prejudiciālais jautājums. Faktiski tajā tiek vaicāts, vai pārnešanu var uzskatīt par notikušu, ja prettiesiska nodokļa summa ir tikusi "izlīdzināta" ar līdztekus gūtu ietaupījumu, kas izriet no tās pašas tiesību aktu reformas, lai arī tas faktiski nepārtop cenu pieaugumā. Lai uz šo otro jautājumu sniegtu manis piedāvāto atbildi, šis, turklāt attiecībā pret pārējiem primārākais jautājums, acīmredzami ir jāpārformulē.

3) Neiespējamība rast risinājumu iztirzājamajā gadījumā "pārnešanas" kategorijas dēļ

48. Gluži tāpat kā daudzos citos Tiesā agrāk izskatītajos gadījumos arī *AMBI* bija netiešs, PVN ļoti līdzīgs nodoklis. Tomēr tā faktiska pārnešana nebūt nav acīmredzama divu faktoru dēļ. Pirmkārt, tāpēc, ka tiesību aktu reformas atšķirīgās sastāvdaļas var savstarpēji neitralizēties, tādējādi ļaujot iztikt bez cenu pieauguma. Turklāt no formālā viedokļa tāpēc, ka *AMBI*, atšķirībā no PVN, faktūrrēķinos atsevišķi norādīta netika [29].

49. Dānijas valdība mudina uzskatīt, ka par spīti visam šajā gadījumā ir bijusi "pārnešana", jo *AMBI* esot "aizstājis" līdztekus atceltās sociālās apdrošināšanas iemaksas, kas bijušas sastāvdaļa preces cenā, kura tieši šā iemesla dēļ varēja palikt nemainīga (šādā ziņā *AMBI* esot varēts saukt par "pārnestu"). Turklāt apstāklis, ka *AMBI* nav ticis atsevišķi norādīts rēķinā, pēc tās domām, nebūtu ievērojams šķērslis, lai konstatētu pārnešanu, jo minēto vērtējumu varētu veikt visaptveroši attiecībā uz visu attiecīgo uzņēmumu preču cenu kopumu visā nodokļa spēkā esamības laikā.

29 — Atšķirībā no PVN gadījumā notiekošā, nešķiet, ka pārnešana būtu bijusi *AMBI* uzbūves neatņemama sastāvdaļa. Lai arī ar to, gluži tāpat kā ar PVN, tiek aplikti dažādi kādas preces tirdzniecības posmi un katram nodokļu maksātājam varētu būt nosliece to pārnest uz nākamo ekonomiskās ķēdes posmu, šajā gadījumā nav pārnešanas, kas kā neatņemama sastāvdaļa raksturo PVN (ar kuru, lai arī iekasējot pa daļām, ir paredzēts aplikt tikai un vienīgi gala patērētāju).

50. Skaidri redzams, ka ar šo Dānijas valdības pieeju pierastais nodokļa "pārnešanas" jēdziens tiek kropļots tik lielā mērā, ka pat tiek padarīts neatpazīstams, un tā vai citādi neatbilst tam, kas mūsu judikatūrā par tādu ir uzskatīts.

51. Nodokļu tehnikā pārnešana tiek definēta kā rīks, ar kuru nodokļa nastu var nodot galīgajam nodokļa maksātājam, nodokli padarot neitrālu privātpersonai vai uzņēmumam, kas to sākotnēji maksā un pēc tam pārnes, un esot vienkāršs tā iekasēšanas gaitas posms [30]. Minētā nodokļa nastas nodošana parasti notiek ar pārdošanas cenas palīdzību, vai nu saplūstot tajā vai īpaši tiekot norādītai kā PVN gadījumā; katrā ziņā nodokļa noteikšanai jābūt konstatējamai cenas veidošanas gaitā. Gadījumos, kad, kā tas galvenokārt šķiet esam noticis ar *AMBI*, nav acīmredzami, ka nodokļa nasta ir bijusi pilnībā pārnesta uz trešo personu, īstenas "pārnešanas" esamību secināt ir, maigi izsakoties, grūti.

52. Iepriekš minēto papildina pierādīšanas grūtības, kuras varētu radīt Dānijas valdības atbalstītā tēze par "aizstāšanu pārnesot". Attiecīgā laikposma ilgums, iesaistīto preču dažādība un atšķirīgā intensitāte, ar kādu atbilstoši prasītāju apgalvotajam viena un otra nodokļu nasta tika uzlikta attiecībā uz importētajām un pašmāju precēm, rada vismaz zināmas šaubas par iespēju šos apstākļus pietiekami pienācīgi pierādīt.

53. Judikatūrā patiešām ir atkārtoti noteikts, ka pārnešana "ir atkarīga no vairākiem katram komercdarījumam piemītošajiem faktoriem, pēc kuriem tas atšķiras no citiem gadījumiem citos kontekstos", un ka "tas ir faktu jautājums, kas jāizvērtē valsts tiesai" [31]. No iepriekš minētā varētu secināt, ka, ievērojot katra gadījuma apstākļus, valsts tiesa var uzskatīt pārnešanu par notikušu kā citādi, nevis nodokli iekļaujot cenā. Tomēr iepriekš minētajos spriedumos šīs piebildes mērķis bija vienkārši izskaidrot, ka netiešs nodoklis nav jāuzskata par automātiski pārnestu.

54. Tomēr šai elastīgajai pieejai "pārnešanas" fenomenam reiz jāsasniedz savas robežas. Proti, man šķiet, ka par spīti šim judikatūras apgalvojumam pārlieku samāksloti būtu apgalvot, ka ar obligāto sociālā nodrošinājuma maksājumu izmaksu atcelšanas vienu vienīgu "aizstāšanu" ar jaunradītu nodokli, ja ar tiem tiek aplikts viens un tas pats subjekts, tomēr uz atšķirīga pamata un atšķirīgā mērā, būtu

30 — Skat., piemēram, Pérez Royo, F. (red.) "Curso de Derecho Tributario. Parte Especial", Tecnos, 4. izdevums, 2010, 741. lpp.

31 — Iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Bianco* un *Girard* (17. punkts), apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (25. punkts) un lietā *Weber's Wine World* (96. punkts).

pietiekami, lai uzskatītu, ka jaunais nodoklis ir ticis pārnests.

55. Acīm redzams, ka no iepriekš minētā nevar secināt, ka par spīti visam "pārnešanas" fenomena parastajā izpratnē lielākā vai mazākā mērā nav bijis, bet gan vienīgi izslēgt iespēju to pierādīt, ja ir tikai informācija par iepriekš minēto izlīdzināšanu. Tādā gadījumā mēs riskētu izdarīt "pārnešanas prezumpciju", kas judikatūrā ir aizliegta.

56. Šajos apstākļos paveras alternatīva iespēja uzskatīt, ka gadījumā, ja nav notikusi pārnešana parastajā šā vārda izpratnē, būtu "cits" apstāklis, kas vienlīdz saistāms ar "netaisnas iedzīvošanās" jēdzienu. Tā tas būtu gadījumā ar pārnešanas priekšgājēju hronoloģiskā un funkcionālā ziņā, proti "izlīdzināšanas" fenomenu, par kuru ir šis otrais prejudiciālais jautājums.

4) "Izlīdzināšana" kā iespējams izņēmums no atmaksas pienākuma

57. Proti, minētā "izlīdzināšana" dabiski iederas netaisnas iedzīvošanās dialektikā, uz kuru, manuprāt, īsteni pamatota visa Tiesas judikatūra par izņēmumu no tiesībām atgūt nepamatotus maksājumus.

58. Tādēļ uzskatu, ka Tiesas skatījumam šajā lietā būtu jāsniedzas pāri burtiskajai redakcijai, kādā formulēti *Østre Landsret* uzdotie jautājumi, kuru dēļ tai varētu nākties klasisko pārnešanas jēdzienu kropļot, lai tajā mākslīgi un, manuprāt, arī nevajadzīgi iekļautu tā būtiskajām iezīmēm neatbilstošus faktiskos apstākļus.

59. Par nevajadzīgu to uzskatu tāpēc, ka, manuprāt, šajā jautājumā esošā judikatūra ļauj izņēmumu no tiesībām uz atmaksu paplašināti attiecināt uz kādu no attiecīgā nodokļa "pārnešanas" atšķirīgu gadījumu, kurā, atmaksājot prettiesisko nodokli, tomēr varētu rasties netaisna iedzīvošanās. Tā tas būtu šajā lietā apgalvotās "izlīdzināšanas" gadījumā.

60. Turklāt šī doma par izlīdzināšanu judikatūrā nav gluži nebijusi un ir parādījusies pat, pirms spriedumā lietā *Just* tika leģitimēts izņēmums no tiesībām uz atmaksu saistībā ar pārnešanu un netaisnu iedzīvošanos.

61. Tikai gadu pirms sprieduma lietā *Just* spriedumā lietā *Pigs and Bacon*

Commission [32] tika apstiprināts, ka prettiesisks nodoklis var iespējami tikt "izlīdzināts", tam pašam nodokļa maksātājam saņemot citas saimnieciskas priekšrocības. Prejudiciālais jautājums, ko minētajā lietā uzdeva Īrijas *High Court* [Augstākā tiesa], attiecās uz kādu valsts iestādi ar nosaukumu "Pigs and Bacon Commission", kura iekasēja nodokli no visiem speķa ražotājiem un piešķīra noteiktas subsīdijas vienīgi tiem, kuri savus eksporta darījumus veica ar tās starpniecību.

62. Attiecīgajā spriedumā tika noteikts, ka ar tādu kārtību kā Īrijā noteiktā noteikumi par preču brīvu apriti un tirgus kopīgo organizāciju cūkgaļas nozarē tiek pārkāpti divējādi: pirmkārt, ar subsīdiju piešķiršanu eksportam kropļojot konkurenci un, otrkārt, radot finansiālu kaitējumu ikvienam ražotājam, kurš savu eksporta tirdzniecību veic tieši, proti, neizmantojot iepriekš minētās valsts iestādes pakalpojumus (jo tam jāmaksā nodoklis, bet nav tiesību saņemt nevienu subsīdiju) [33]. Tāpēc, ka iepriekš minētais nodoklis bija paredzēts ar Līguma prasībām nesaderīgiem mērķiem, ražotājiem to nevarēja likumīgi noteikt.

63. Tiesa, kā tā jau bija rīkojusies savā agrākajā judikatūrā, uzdevumu novērtēt, "vai un cik lielā mērā" iepriekš minētais nodoklis jāatmaksā to samaksājušajiem saimnieciskās darbības subjektiem, nodeva atpakaļ valsts tiesai. Taču — un šim apstāklim ir īpaša nozīme — Tiesa, ievērojot lietas apstākļus, noteica, ka valsts tiesas ziņā ir novērtēt, "vai un cik lielā mērā" minētais nodokļa maksātāja parāds, iespējams, varētu tikt "izlīdzināts" ar citām summām, kas tam būtu bijušas samaksātas eksporta subsīdiju formā [34].

64. Protams, lietas *Pigs and Bacon Commission* apstākļi nav identiski apstākļiem lietā, par kuru ir šie secinājumi. Tajā izlīdzināšana bija vajadzīga tāpēc, ka ražotājiem bija tiesības uz nodokļa atmaksu, bet līdztekus tiem būtu bijusi jāatmaksā prettiesisko subsīdiju summa.

65. Tomēr nedaudz vēlāk judikatūrā bija iespēja no jauna piemērot šo domu par "izlīdzināšanu" apstākļos, kad tiešu subsīdiju nav bijis, proti, spriedumā lietā *Apple and Pear Development Council* attiecībā uz Apvienotās Karalistes iestādi ar tādu pašu nosaukumu tika apstiprināts, ka noteikt, "vai un cik lielā mērā" nodokļa maksātājiem atmaksājams nodoklis, kuru izmanto, lai finansētu iestādi, kuras darbības ir daļēji pretrunā Kopienu tiesībām, un "vai un cik lielā mērā" minētās tiesības uz atmaksāšanu "iespējams, var tikt

32 — 1979. gada 26. jūnija spriedums lietā 177/78 (*Recueil*, 2161. lpp.).

33 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Pigs and Bacon Commission* (19. un 20. punkts).

34 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Pigs and Bacon Commission* (25. punkts).

izlīdzinātas ar tiešām priekšrocībām, kuras ar minētās iestādes darbībām ir radītas attiecīgajam nodokļa maksātājam", ir valsts tiesas ziņā [35].

66. Tādēļ var apgalvot, ka doma novērst, ka prettiesiski iekasēta nodokļa atmaksas rezultātā nodokļa maksātājs netaisni iedzīvotos, ir rodama jau minēto spriedumu pamatā. Turklāt neatkarīgi no klasiskā pārnešanas jēdziena rodas doma, kas kopš sprieduma lietā *Just* dominē judikatūras vērtējumos jautājumā par to, vai izņēmums no nepamatotu maksājumu atgūšanas ir pieļaujamsTurklāt uz "izlīdzināšanu" kā izņēmumu no pienākuma atmaksāt nepamatoti saņemto neattiektos vairāki pārmetumi, kas tiek izteikti attiecībā uz "pārnešanu", jo, atšķirībā no šīs pēdējās, izlīdzināšanas gadījumā nebūtu trešo ieinteresēto personu, uz kurām galu galā varētu gulties prettiesiskā nodokļa nasta..

67. Manuprāt, abos minētajos spriedumos ir uzskatāmi parādīts, ka noteiktos, no pārnešanas atšķirīgos gadījumos izņēmumi attiecībā uz tiesībām atgūt nepamatotus maksājumus var tikt noteikti citu priekšrocību, kuras nodokļa maksātājs varētu gūt no tās pašas pārvaldes, kurai iekasēts prettiesiskais nodoklis, dēļ [36]. Galīgais secinājums būtu tāds, ka nodokļa pārnešanas esamība nav vienīgais pamats atmaksāšanas atteikumam, kuru var pamatot ar iespējamu netaisnu iedzīvošanos, kas izriet no paralēla ietaupījuma.

5) Nosacījumi, ar kādiem "izlīdzināšanai" var būt "pārnešanai" līdzīga iedarbība

68. Ir svarīgi uzreiz norādīt, ka šis izņēmums no tiesībām atgūt nepamatotus maksājumus var tikt pieņemts tikai ar stingriem nosacījumiem.

69. Pirmkārt, lai novērstu iespējamas krāpšanas vai dalībvalstu *ad hoc* sagatavotus risinājumus, norādītajai likumīgu obligāto maksājumu vienlaicīgajai atcelšanai noteikti jābūt ciešā cēloņsakarībā ar nodokli, kas atzīts par prettiesisku.

70. Tādēļ neder jebkāds nodokļa maksātājam daudzmaz labvēlīgs tiesisks pasākums, kas aptuveni laika ziņā atbilst prettiesiskajam nodoklim. Paralēlajam ietaupījumam, kas varētu radīt netaisnu iedzīvošanos, jābūt kopš pašiem pirmsākumiem nesaraujami saistītam ar minētā prettiesiskā nodokļa radīšanu.

35 — 1983. gada 13. decembra spriedums lietā 222/82 (*Recueil*, 4083. lpp., 40. un 41. punkts).

36 — Šajā ziņā daļā juridiskās literatūras ir pārņemta doma, ka tiesības atgūt nepamatotus maksājumus ir atlīdzināmas tiesības. Skat., piemēram, Martínez-Carrasco Pignatelli J. M., "La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario", Ovjedo: Septem Ediciones, 2003, 294. punkts; un De Wolf, M., "Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis", Brisele: Buylant, Parīze: LGDJ, 2005, 416. lpp.

71. Šī prasība ir acīmredzama, ievērojot spriedumu lietā *Deville*, kurā, atsaucoties uz efektivitātes principu kā pārnešanas teorijas piemērošanas ierobežojumu, ir uzsvērts, ka "*pēc Tiesas sprieduma*, no kura izriet, ka kādi noteikti tiesību akti ir nesaderīgi ar Līgumu, valsts likumdevējs nedrīkst pieņemt nevienu procesuālo tiesību normu, kurā īpaši mazinātas iespējas celt prasību, lai saņemtu saskaņā ar minētajiem tiesību aktiem saņemto nodokļu atmaksu" [37]. Tādēļ atmaksas atteikuma pamatojumu nevar pierādīt pēc tam, kad nodoklis atzīts par prettiesisku.

72. *AMBI* gadījumā tā saistība ar sociālās apdrošināšanas iemaksu atcelšanu Tiesā tika apgalvota jau tiesvedībā, kura noslēdzās ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Dansk Denkavit* un *P. Poulsen Trading* (3. punkts), un šajā tiesvedībā nav tieši apšaubīta. Katrā ziņā, nekas nevarētu liegt valsts tiesai prasīt šo apstākli pierādīt stingrāk, ja tā atzītu to par vajadzīgu [38].

73. Otrkārt, situācijai jābūt tādai, kurā atcelto obligāto maksājumu labuma guvēju loks pietiekami atbilst jaunā nodokļa maksātāju lokam.

74. Treškārt, radītajam ietaupījumam, gluži tāpat kā samaksātā nodokļa parāda summai, jābūt bez pārmērīgām grūtībām aprēķināmam tādējādi, lai iebilde par minēto "izlīdzināšanu" varētu tikt izvirzīta pamatoti.

75. Visbeidzot, jāpiebilst, ka prettiesiska nodokļa atmaksu atteikt vai mazināt ļaujoša tā "izlīdzināšanas" esamība būtu jānovērtē lietu izskatošajai valsts tiesai katrā konkrētajā gadījumā, kā arī ņemot vērā valsts iestāžu sniegtos pierādījumus. Citiem vārdiem sakot, pienākums pierādīt minēto iespējamo netaisno iedzīvošanos, kas izriet no prettiesiskā nodokļa "izlīdzināšanas", ir dalībvalstij [39]. Pretējā gadījumā tiktu piemērota prezumpcija, kas judikatūrā ir īpaši aizliegta, jo tā padarītu

37 — 1988. gada 29. jūnija spriedums lietā 240/87 (*Recueil*, 3513. lpp., 13. punkts) (izcēlums mans). Skat. arī 1998. gada 17. novembra spriedumu lietā C-228/96 *Aprile* (*Recueil*, I-7141. lpp., 16. punkts) un 1999. gada 9. februāra spriedumu lietā C-343/96 *Dilexport* (*Recueil*, I-579. lpp., 38. punkts). Tāpat Eiropas Parlamenta 1983. gada 9. februāra Rezolūcijā par valstu atbildību Kopienu tiesību piemērošanas un ievērošanas jomā ir noteikts, ka "gadījumā, kad Tiesa par nesaderīgiem ar Līgumu ir atzinusi noteiktus nodokļus, ikviena valsts tiesību norma, kas pieņemta vēlāk un ar kuru tiesības saņemt nepamatoti iekasēto nodokļu summas atmaksu — šādi ļaujot dalībvalstīm nepamatoti paturēt no minētajiem nepamatotajiem nodokļiem gūto labumu — ir nesaderīga ar Kopienas garu un būtu jāatceļ" (1983. gada 14. marta OV 68, 32. lpp.).

38 — Dānijas valdības rakstveida apsvērumos ir minēts, piemēram, ka norāde uz to ir rodama Likuma par *AMBI* ieviešanu sagatavošanas materiālos.

39 — Protams, neskarot iespēju prasītājiem iesniegt par vajadzīgu uzskatīto dokumentāciju, kuru var ņemt vērā arī valsts tiesa (šajā ziņā iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Michaïlidis*, 41. punkts).

"atmaksu praktiski neiespējamu vai pārlieku apgrūtinātu" [40].

6) Secinājumi

76. Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka uz otro prejudiciālo jautājumu jāatbild tādējādi, ka Savienības tiesības neliedz, ka valsts varētu atteikt nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu, ja tā var pierādīt, ka nepamatoti saņemtās summas var uzskatīt par izlīdzinātām ar vienlaicīgu un atbilstošu citu nodokļu samazinājumu faktiski par labu tiem pašiem nodokļu maksātājiem, ja vien starp kāda maksājuma radīšanu un cita atcelšanu ir tieša cēloņsakarība.

B — *Par trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu*

77. Visnotaļ piņķerīgā redakcijā formulētajos trešajā un ceturtajā prejudiciālajā jautājumā, ļoti lakoniski izsakoties, ir papildus vaicāts, vai iespējami atšķirīga attieksme tiesību aktu reformas kopumā (kas kāda veida uzņēmumiem varētu būt labvēlīgāka nekā citiem) ir vai nav vēl viens aspekts, kas jāvērtē saistībā ar minēto netaisnas iedzīvošanās esamības vai neesamības vērtējumu, lai lemtu, vai *AMBI* atmaksa ir vai nav pieļaujama.

78. Saskaņā ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Weber's Wine World* valsts tiesas vērtējums jautājumā, vai un cik lielā mērā nodokļa maksātājs nepamatoti iekasētā nodokļa atmaksas ceļā nepamatoti iedzīvotos, var tikt veikts, tikai "esot veiktam ekonomiskam vērtējumam, kurā ņemti vērā visi būtiskie apstākļi" [41].

79. Līdz šim judikatūrā šis ekonomiskais vērtējums ir ticis saistīts ar pierādījumu, ka prettiesiska nodokļa pārnešanas un no tā izrietošā tā cenu pieauguma rezultātā ļoti elastīga pieprasījuma gadījumā nav mazinājies nodokļa maksātāja noieta apjoms.

80. Tomēr šajā gadījumā iepriekš minētajā ekonomiskajā vērtējumā būs jāizvērtē šis cits vienlīdz svarīgais faktors, uz kuru norādījusi *Østre Landsret* savos trešajā un ceturtajā prejudiciālajos jautājumos.

40 — Iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Bianco* un *Girard* (17. punkts), apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (25. punkts) un lietā *San Giorgio* (14. punkts).

41 — 100. punkts.

81. Abus šos jautājumus *Østre Landsret* ir formulējusi, faktiski pamatojoties uz kādu sākotnēju pamatpieņēmumu, proti, ka importējošie uzņēmumi *AMBI* maksāja proporcionāli vairāk nekā tie, kuri pamatā iegādājās pašmāju preces, savukārt atceltie obligātie sociālā nodrošinājuma maksājumi "abu veidu uzņēmumus" ietekmēja proporcionāli "vienādi neatkarīgi no to iepirkumu sastāva".

82. Tomēr pamata prāvas dalībnieku un Komisijas starpā ir būtiskas domstarpības jautājumos gan par *Landsret* uzdoto jautājumu tvērumu, gan faktiskajiem apstākļiem, uz kuriem tā balstās.

83. Prasītāji uzņēmumi uzskata par pierādītu, ka galvenokārt importējošie uzņēmumi valsts kasē saistībā ar *AMBI* ir maksājuši krietni vien lielākas summas nekā uzņēmumi, kuri galvenokārt apgādājās ar pašmāju precēm. Šo starpību esot noteicis apstāklis, ka, atšķirībā no PVN Kopienas iekšējos darījumos, *AMBI* tika iekasēta, nevis importētās preces importējot, bet gan tās pirmoreiz pārdodot Dānijā, un importētājs, atšķirībā no pašmāju ražotāja, tolaik neesot varējis no apliekamās bāzes *AMBI* aprēķinam atskaitīt importēto preču vērtību.

84. Dānijas valdība savukārt kategoriski noliedz, ka Dānijas un importētās preces ar *AMBI* būtu apliktas atšķirīgi, apgalvodama, ka nevis *AMBI*, bet gan "obligāto sociālā nodrošinājuma maksājumu atcelšana — kuras likumība netiek apšaubīta — [bija tas], kas samazināja ražošanas izmaksas Dānijā un tādējādi nāca par labu Dānijā ražotajām precēm".

85. Šajā jautājumā Dānijas valdībai piekrītošā Komisija tiesas sēdē paskaidroja, ka iemesls, kāpēc daži uzņēmumi ir samaksājuši proporcionāli vairāk *AMBI* nekā citi, slēpjas apstāklī, ka Dānijas preču gadījumā obligātais nodokļu maksājums tika sadalīts turpmākajos tirdzniecības ķēdes posmos, savukārt importēto preču gadījumā visas *AMBI* tika iekasētas, pirmo reizi tās pārdodot Dānijas teritorijā. Pēc Komisijas domām, tas nozīmē nevis, ka importētās preces būtu apliktas lielākā mērā nekā pašmāju preces, bet gan vienīgi, ka importējošie uzņēmumi maksāja lielākas summas. Tomēr šis faktors neļaujot konstatēt "diskriminācijas problēmu", jo nodokļa atmaksas noteikumi ir vienādi visiem uzņēmumiem neatkarīgi no *AMBI* summas, ko tie nepamatoti samaksājuši. Šādi atbildē uz abiem šiem pēdējiem jautājumiem Komisija uzmanību pievērš tikai un vienīgi šaubām par to, vai diskriminācija pastāv pašā atmaksas mehānismā.

86. Šajā brīdī ir svarīgi norādīt, ka atšķirībā no prejudiciālā jautājuma iepriekš minētajā lietā *Dansk Denkavit* un *P. Poulsen Trading*, kuras pamatā arī bija *Østre Landsret* lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, šajā tiesvedībā netiek iztirzāts jautājums par *AMBI* diskriminējošo raksturu LESD 110. panta [42] izpratnē. Tomēr minētajā spriedumā vienīgi tika konstatēts, ka tāds nodoklis kā *AMBI* ir pretrunā Sestās direktīvas 33. pantam, tāpēc ka tās ir līdzīgas PVN, bet netika spriests, jo netika uzskatīts par vajadzīgu, par to, vai tas, iespējams, pēc sava rakstura ir diskriminējošs (un tādēļ pretrunā bijušajam EKL 95. pantam), par ko arī tika vaicāts [43]. Turklāt Komisija pret Dāniju šīs nodokļu reformas dēļ ir uzsākusi vairākas tiesvedības pārkāpumu lietās, bet tikai viena no tām (kas attiecās uz Sestās direktīvas 33. panta pārkāpumu) nonāca līdz izskatīšanai Tiesā un noslēdzās ar attiecīgu pārkāpumu konstatējošu spriedumu.

87. Ar šo jauno lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Dānijas tiesa, lai arī īpaši neizvirzīdama jautājumu par *AMBI* diskriminējošo raksturu, no jauna netieši pievērš Tiesas uzmanību noteikumiem par nepamatotu maksājumu atgūšanu.

88. Tiesas sēdē Dānijas valdība atkārtoti norādīja uz draudiem "atbildēt uz jautājumu, kuru *Landsret* nav uzdevusi", ar to, iespējams, norādot, ka nav vēlams atgriezties pie nodokļa diskriminējošā rakstura problēmas iztirzāšanas.

42 — Bijušais EKL 95. pants, kas vēlāk kļuva par EKL 90. pantu. Saskaņā ar judikatūru šī tiesību norma aizliedz ikvienu nodokļu režīmu, kurā attieksme pret importētām precēm tieši vai netieši ir nelabvēlīgāka nekā pret valsts precēm vai nu tāpēc, ka ar nodokli tiek apliktas tikai tās, tāpēc ka tās tiek apliktas lielākā mērā, vai tāpēc, ka tā maksāšanas vai aprēķināšanas nosacījumi ir mazāk labvēlīgi. 1966. gada 16. jūnija spriedums lietā 57/65 *Lütticke* (*Recueil*, 293. lpp.), 1976. gada 22. jūnija spriedums lietā 127/75 *Bobie Getränkevertrieb* (*Recueil*, 1079. lpp.), 1980. gada 8. janvāra spriedums lietā 21/79 Komisija/Itālija (*Recueil*, 1. lpp.), 1980. gada 27. februāra spriedums lietā 55/79 Komisija/Īrija (*Recueil*, 481. lpp.), 1983. gada 12. jūlija spriedums lietā 170/78 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, 2265. lpp.), 1985. gada 3. jūlija spriedums lietā 277/83 Komisija/Itālija (*Recueil*, 2049. lpp.), 1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-90/94 *Haahr Petroleum* (*Recueil*, I-4085. lpp.), 1998. gada 2. aprīļa spriedums lietā C-213/96 *Outokumpu* (*Recueil*, I-1777. lpp.), 1998. gada 17. jūnija spriedums lietā C-68/96 *Grundig Italiana* (*Recueil*, I-3775. lpp.), 2002. gada 27. februāra spriedums lietā C-302/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2055. lpp.), 2002. gada 19. septembra spriedums lietā C-101/00 *Tulliasiamies* un *Siilin* (*Recueil*, I-7487. lpp., 54. punkts), 2006. gada 5. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-290/05 un C-333/05 *Németh* (Krājums, I-10115. lpp.) un 2007. gada 18. janvāra spriedums lietā C-313/05 *Brzeziński* (Krājums, I-513. lpp.). Proti, Tiesa ir noteikusi, ka iepriekš minētā tiesību norma ir pārkāpta, "ja nodokli, ar ko apliek importēto preci, un nodokli, ar ko apliek līdzīgu valsts preci, aprēķina atšķirīgi un ievērojot atšķirīgu kārtību, un tā rezultātā vismaz atsevišķos gadījumos importētā prece tiek aplikta ar lielāku nodokli". 1976. gada 17. februāra spriedums lietā 45/75 *Rewe-Zentrale des Lebensmitell-Großhandels* (*Recueil*, 181. lpp., 15. punkts), iepriekš minētais 1980. gada 27. februāra spriedums lietā Komisija/Īrija (8. punkts), 1991. gada 26. jūnija spriedums lietā C-153/89 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-3171. lpp., 12. punkts), 1991. gada 26. jūnija spriedums lietā C-152/89 Komisija/Luksemburga (*Recueil*, I-3141. lpp., 20. punkts), 1992. gada 12. maija spriedums lietā C-327/90 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-3033. lpp., 12. punkts) un 1997. gada 23. oktobra spriedums lietā C-375/95 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-5981. lpp., 20. punkts).

43 — Savos šajā lietā 1992. gada 30. janvārī sniegtajos secinājumos ģenerāladvokāts Tezauro, lai arī uzdevumu "pārbaudīt *in concreto*, vai apspriežamā iemaksa tiek reglamentēta tādā veidā, ka visos gadījumos ir izslēgta diskriminācija attiecībā uz importētām precēm", atstājot valsts tiesas ziņā, patiešām iztirzāja šo jautājumu. Šajā ziņā Tezauro atgādināja, ka saskaņā ar judikatūru nodokļu režīmu var uzskatīt par saderīgu ar EKL 95. pantu (LESD 110. pants) tikai tad, ja ir pārbaudīts, ka tas veidots tādējādi, ka visos gadījumos ir izslēgta iespēja, ka rastos diskriminācija attiecībā pret importētām precēm. Katrā ziņā, ja piemērošanas kārtība nav pārskatāma, pierādīt, ka tā nevienā gadījumā nerada diskriminējošas sekas, ir režīmu noteikušās valsts ziņā (iepriekš minēto secinājumu 11. punkts).

89. Manuprāt, šajā gadījumā *Østre Landsret* nevaicā, vai tiesību aktu reformas kopumam bija diskriminējošs raksturs, nedz arī, kā apgalvo Komisija, vai diskriminācija pastāv pašā atmaksas mehānismā kā tādā. Tā vai citādi vienīgais, ko vaicā *Østre Landsret*, ir, vai tiesību aktu reformas sekām, kuras attiecīgi var būt vai nebūt proporcionāli labvēlīgākas uzņēmumiem ar mazāku importēto preču apjomu salīdzinājumā ar galvenokārt importējošajiem uzņēmumiem, jābūt faktoram, kas jāņem vērā, aprēķinot summu, kādā atmaksājams saistībā ar *AMBI* samaksātais, novēršot netaisnu iedzīvošanos.

90. Nav grūti uz šo jautājumu atbildēt apstiprinoši. Kā jau norādīts iepriekš, netaisna iedzīvošanās allaž ir bijis izņēmums no valsts pienākuma atmaksāt nepamatotus maksājumus un nodokļa pārnešana kopš 1980. gada ir bijusi raksturīgākais netaisnas iedzīvošanās veids. Tomēr izņēmums kā tāds ir jāinterpretē šauri. Tādējādi, ja cenu pieauguma rezultātā, pat ja pārnešana ir notikusi, zūd uzņēmuma konkurētspēja, minētā situācija ir jāņem vērā un pat var izslēgt izņēmumu piemērošanu, ja tiek pierādīts, ka lietas apstākļos atmaksa nevarētu radīt nepamatotu iedzīvošanos [44].

91. Šajā lietā prasītājas atsaucas nevis uz konkurētspējas zaudēšanu, kā aprakstīts iepriekš, bet gan uz to, ka reformas gaitā proporcionāli samazināto uzņēmumu un nodokļu izmaksu rezultātā salīdzinoši uzlabojies to konkurentu stāvoklis. Par spīti šai atšķirībai loģika galu galā abos gadījumos ir vienāda, un tādēļ tādai jābūt arī atbildei.

92. Man jau ir bijusi iespēja izklāstīt, kā pats izņēmums no tiesībām uz atmaksu pārnešanas gadījumā tiek ierobežots gadījumā, ja minētās pārnešanas rezultātā zūd attiecīgā uzņēmuma konkurētspēja, tādējādi ļaujot izslēgt netaisnu iedzīvošanos atmaksas īstenošanās gadījumā. Tādējādi tāpat arī izņēmuma saistībā ar prettiesiskā nodokļa "izlīdzināšanu" piemērošana ir vienlīdz jāierobežo gadījumā, ja attiecīgā tiesību aktu reforma ir bijusi lielākā mērā labvēlīga konkurējošajiem uzņēmumiem un izraisījusi attiecīgā uzņēmuma konkurētspējas zudumu, arī šajā gadījumā ļaujot pilnībā vai daļēji izslēgt, ka nodokļa atmaksas gadījumā tas netaisni iedzīvotos. Šajos gadījumos netaisnas iedzīvošanās kategorija vajadzīgajā apmērā atjauno tiesības uz atmaksu, lai neitralizētu minēto iespējami atšķirīgo attieksmi.

44 — Iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (31. punkts) un lietā *Just* (26. punkts).

93. Acīm redzams, ka minētā modulācija ir atkarīga no tā, kā no šāda viedokļa tiek vērtētas attiecīgās tiesību aktu reformas sekas, un to darīt ir tikai un vienīgi valsts tiesas ziņā.

97. Dīvaini, ka gan Dānijas valdība, gan prasītāji uzņēmumi pamatojas uz iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Comateb* u.c. 25. punktu, kurā ir noteikts, ka pārnešana "ir atkarīga no vairākiem katram komercdarījumam piemītošajiem faktoriem, pēc kuriem tas atšķiras no citiem gadījumiem citos kontekstos".

C — *Par pirmo prejudiciālo jautājumu*

98. Dānijas valdība uzskata, ka minētā atsauce uz katra komercdarījuma kontekstu pārnešanu ļauj vērtēt visaptveroši gadījumā, ja cenu noteikšana arī ir izdarīta visaptveroši. Turpretim prasītāji uzņēmumi uzskata, ka ar minēto atsauci [45] tieši tiek likts izvērtēt, kāda cena ir bijusi katrā darījumā, katrā pirkumā — pārdevumā, un ka nav iespējams veikt visaptverošu vērtējumu, pamatojoties uz domu, ka atcelto iemaksu pārnešana tikusi vienkārši aizstāta ar *AMBI* pārnešanu, ņemot vērā, ka atceltās sociālās apdrošināšanas iemaksas attiecās vienlīdz gan uz importētajām, gan neimportētajām precēm, savukārt ar *AMBI* proporcionāli vairāk tika apliktas pirmās.

94. Ievērojot uz otro prejudiciālo jautājumu piedāvāto atbildi, uz pirmo *Østre Landsret* uzdoto jautājumu par to, vai iespējamā *AMBI* pārnešana vērtējama savrupi vai visaptveroši, būtībā var arī neatbildēt.

95. Tomēr un ievērojot, kā jau man bija iespēja norādīt, ka nav izslēdzams, ka ir bijuši "pārnešanas" aspekti šā jēdziena parastajā izpratnē, turpinājumā izvērtēšu minēto pirmo prejudiciālo jautājumu.

99. Manuprāt, spriedumā apvienotajās lietās *Comateb* u.c. izdarītā atsauce uz katra darījuma apstākļiem jāinterpretē drīzāk kā elements pārnešanas jēdziena padarīšanai par elastīgāku, nevis kā norāde, ka pārnešana

96. Dānijas tiesa vaicā, vai pārnešanas fakta konstatēšanai pietiek vien visaptveroši novērtēt četru gadu laikposmā nodokļa maksātāja saistībā ar lielu skaitu preču veiktos darījumus vai arī īpaši jāizvērtē darījums katrā konkrētajā gadījumā.

45 — Kopā ar dažiem tādiem judikatūrā izmantotiem izteicieniem kā pārnešana "pircējam", "gala patērētājam" u.tml.

vērtējama stingri individualizēti, proti, attiecībā uz katru preci un katru pārdošanu.

100. Taču, kā esmu norādījis iepriekš, šī elastīgā pieeja pārnešanas fenomenam nav absolūta, bet gan pakārtota zināmiem, it īpaši no paša "pārnešanas" jēdziena izrietošiem, ierobežojumiem.

101. Tādēļ veids, kādā, ievērojot pirmā jautājuma formulējumu, pārnešanas vērtēšanu varētu veikt Dānijas iestādes, krietni pārsniedz minētos jēdziena ierobežojumus, jo ietver informāciju par pārlieku ilgu laikposmu (četri gadi), attiecībā uz "lielu skaitu preču" un pat "gluži cit[iem] darījum[iem] vai nu pirms, vai pēc attiecīgās preču pārdošanas".

102. Lai cik plaša arī būtu "konteksta" un "katra komercdarījuma aspektu" izpratne iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Comateb* u.c. 25. punktā, tajā neizdotos ietvert tādus gadījumus kā šajā pirmajā prejudiciālajā jautājumā aplūkotie. Labākajā gadījumā būtu iespējams izvērtēt kaut kādā ziņā saistīto preču vai darījumu grupas īsākos laikposmos, jo nevarētu apgalvot, ka cenas tiek noteiktas visaptveroši attiecībā uz visiem uzņēmuma darījumiem četru gadu laikposmā.

103. Atsauce uz principu, ka valsts tiesa brīvi izvērtē pierādījumus, iepriekš minēto secinājumu, manuprāt, nemaina. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, "lai arī jautājums par to, vai nodoklis ir ticis pārnests, ir fakta jautājums, kas ir valsts tiesas ziņā", un lai arī tikai tās ziņā ir novērtēt pierādījumus par to, pārkāpjot Savienības tiesības iekasēta nodokļa "pārnešanas pierādīšanas kārtības rezultātā [tā] atmaksa nedrīkst tikt padarīta praktiski neiespējama vai pārlieku apgrūtināta" [46].

104. Neatkarīgi no šīs lietas apstākļiem ar gluži atšķirīgām precēm četru gadu laikposmā veiktu ļoti atšķirīgu darījumu visaptverošs vērtējums varētu padarīt par neiespējamu nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, lai atspēkotu secinājumu, ka nodoklis ir ticis pārnests.

46 — Iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Michaïlidis* (40. punkts).

VII — Secinājumi

105. Tādēļ ierosinu Tiesai uz *Østre Landsret* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"1) Savienības tiesības neliedz paredzēt izņēmumu no prettiesiska nodokļa atmaksas tajos gadījumos, kad minētais maksājums varētu būt bijis izlīdzināts, vienlaikus atceļot citus vienlīdz aprēķināmus likumīgus obligātos maksājumus, tādējādi, ka pretējā gadījumā rastos netaisna iedzīvošanās. Šo apstākļu esamību, ņemot vērā pierādījumus, ko sniegušas valsts iestādes, kurām ir pierādīšanas pienākums, izvērtēt ir valsts tiesas ziņā;

2) konstatējums par nevienlīdzīgu attieksmi par ļaunu noteiktam uzņēmumu kopumam ir aspekts, kas valsts tiesai jāvērtē, lai izlemtu par to, vai prettiesiska nodokļa atmaksa ir vai nav pieļaujama;

3) Tiesas 1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c. nav jāsaprot tādējādi, ka pārnešana cenās var notikt, pārnesot citu preču cenās gluži atšķirīgos darījumos pirms vai pēc attiecīgās preču pārdošanas, piemēram, tā iznākumā pārnešanu vērtējot visaptveroši attiecībā uz četru gadu laikposmu un saistībā ar lielu skaitu preču grupu, tostarp gan importētās, gan neimportētās preces."