ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2011. gada 24. martā[1]

I — Ievads

1. Dalībvalstij, kas iekasējusi nodokli, pārkāpjot Savienības tiesības, principā ir pienākums to atmaksāt nodokļu maksātājam. Tā ir noteikts pastāvīgajā judikatūrā. Tomēr nav izskaidrots, vai saskaņā ar Savienības tiesībām tiešas prasības pret valsti var celt arī indivīdi, kuriem faktiski bija jānomaksā nodokļi, jo nodokļu maksātājs šo nodokli uz tiem ir pārnesis, piemēram, iekļaujot nodokli pirkuma cenā.

2. Dānijas *Vestre Landsret* [Rietumu apgabaltiesa, turpmāk tekstā — "*Landsret*"] lūdz Tiesu izskaidrot šo jautājumu. *Landsret* ir jāizskata prasības pret Dānijas Finanšu ministriju, kurās divi rūpniecības uzņēmumi lūdz atmaksāt nodokļus, ko par smēreļļām un hidrauliskajām eļļām Dānija iekasējusi līdz 2001. gada novembrim, lai gan Savienības tiesībās uz minerāleļļām, ko neizmanto kā degvielu dzinējos vai kurināmo, tika attiecināts izņēmums no saskaņotajiem akcīzes nodokļiem. Naftas uzņēmumi, no kuriem šis nodoklis tika iekasēts, nodokli, iekļaujot to pirkuma cenā, pārnesa uz prasītājiem.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Savienības tiesības*

1) Akcīzes nodokļa direktīva

3. Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību[2] (turpmāk tekstā — "Akcīzes nodokļa direktīva") saskaņā ar tās 1. panta 1. punktu nosaka režīmu precēm, kam uzliek

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 76, 1. lpp.

akcīzes nodokli un citus netiešos nodokļus, kurus tieši vai netieši uzliek to patēriņam, izņemot pievienotās vērtības nodokli un Savienības noteiktus nodokļus. Saskaņā ar šī panta 2. punktu īpašus noteikumus par nodokļa struktūrām un likmēm attiecībā uz akcīzes precēm nosaka īpašās direktīvās.

4. Akcīzes nodokļa direktīvas 3. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

"1) Šo direktīvu Kopienas līmenī piemēro šādām precēm, kā tās definētas attiecīgās direktīvās:

— minerāleļļām,

— alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem,

— tabakas izstrādājumiem.

2) Pirmajā punktā uzskaitītajām precēm īpašos nolūkos var uzlikt citus netiešos nodokļus, ja vien šie nodokļi atbilst nodokļu noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim un PVN saistībā ar nodokļu bāzes noteikšanu, nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību."

2) Minerāleļļu direktīva

5. Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/81/EEK par akcīzes nodokļu struktūru saskaņošanu attiecībā uz minerāleļļām [3] (turpmāk tekstā — "Minerāleļļu direktīva") 1. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbilstoši šai direktīvai minerāleļļām piemēro saskaņotu akcīzes nodokli.

6. Minerāleļļu direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir noteikts:

"1) Papildus Direktīvā 92/12/EEK izklāstītajiem vispārīgajiem noteikumiem par akcīzes preču tādu izmantošanu, uz ko attiecas atbrīvojumi no akcīzes nodokļiem, un neskarot citus Kopienas noteikumus, dalībvalstis atbilstoši noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un skaidru piemērošanu un novērstu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, no saskaņotā akcīzes nodokļa atbrīvo:

a) minerāleļļas, kuras neizmanto kā dzinēju degvielu vai kurināmo;

b) minerāleļļas, kuras izmanto kā dzinēju degvielu lidojumos, izņemot privātus, nekomerciālus lidojumus."

3 — OV L 316, 12. lpp.

B — *Dānijas tiesības*

7. Ar 1992. gada 19. decembra likumu Nr. 1029 par enerģijas nodokļiem minerāleļļu produktiem (turpmāk tekstā — "Likums par minerāleļļu nodokli") Dānijā tostarp tika ieviests nodoklis par smēreļļām un hidrauliskām eļļām.

8. Saskaņā ar Likuma par minerāleļļu nodokli l. panta 1. punkta 12) apakšpunktu — redakcijā, kas bija spēkā attiecībā uz pamata lietu, — smēreļļām un hidrauliskām eļļām (kopā turpmāk tekstā — "smēreļļas") tika piemērots akcīzes nodoklis 178 Øre/l apmērā (turpmāk tekstā — "smēreļļu nodoklis").

9. Smēreļļu nodokli maksā naftas uzņēmumi. Ieviešot šo nodokli, likumprojekta anotācijā bija iekļauta tostarp šāda piezīme:

"Naftas uzņēmumi, iespējams, pārnesīs nodokli. Liela to naftas produktu daļa, kurus tiek piedāvāts aplikt ar nodokli, tiek izmantota rūpniecībā vai uzņēmējdarbībā, attiecībā uz kuru pastāv daudzas nodokļu pārnešanas iespējas."

10. Turpinājumā paskaidrojumos bija norādīts, ka nodoklis "veicinātu naftas produktu ekonomiju, kam savukārt būs plaša labvēlīga ietekme uz vidi."

11. Reaģējot uz Tiesas spriedumu lietā *Braathens*[4], ar 2002. gada 6. jūnija likumu Nr. 395 Dānija ar atpakaļejošu datumu atcēla smēreļļu nodokli ar 2001. gada 1. decembri. Minētajā spriedumā Tiesa saistībā ar Zviedrijā iekasētu vides aizsardzības nodevu par degvielas patēriņu iekšzemes gaisa pārvadājumos, atzina, ka Minerāleļļu direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktam vairs pilnībā nebūtu nekādas lietderīgas iedarbības, ja dalībvalstīm tiktu atļauts precēm, kas ir atbrīvotas no saskaņotā akcīzes nodokļa, piemērot citu netiešo nodevu. Tādēļ šāda veida nodevu nedrīkst pamatot ar Akcīzes nodokļa direktīvas 3. panta 2. punktu.

12. Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu Dānijas Finanšu ministrs likumprojekta apspriešanas ietvaros *Folketing*[5] finanšu komisijai paziņoja, ka viņam nav nekādu šaubu, ka smēreļļu nodoklis nav saderīgs ar Kopienu tiesību normām.

13. Pēc likuma stāšanās spēkā Centrālā Muitas un nodokļu pārvalde pieņēma apkārtrakstu par nelikumīgi iekasēto nodokļu atmaksāšanas vadlīnijām (*Skatteministeriet* [Nodokļu ministrijas] 2002. gada 15. jūlija Apkārtraksts Nr. 80 par smēreļļu nodokļa u.c. atmaksāšanu). Attiecībā uz personām, kurām var tikt

4 — 1999. gada 10. jūnija spriedums lietā C-346/97 (*Recueil*, I-3419. lpp.).

5 — Dānijas parlaments.

atmaksāti nodokļi, cirkulāra 3.1. punktā ir minēti:

"Uzņēmumi, kuriem var tikt atmaksāti nodokļi, ir, pirmkārt, tie, kurus, pamatojoties uz likuma atcelšanu, var uzskatīt par tādiem, kuriem ir tiesības uz atmaksāšanu. Tie ir uzņēmumi, kas ir samaksājuši nodokli, bet to nav pārnesuši uz nākamo posmu.

Jautājums par to, kurām personām vēl ir tiesības uz atmaksāšanu, tiks izlemts saskaņā ar zaudējumu atlīdzības tiesību vispārīgajiem principiem."

III — Fakti un prejudiciālie jautājumi

14. *Danfoss A/S* (turpmāk tekstā — "*Danfoss*") ražo rūpnieciskās dzesēšanas, apkures un automatizācijas iekārtas. Uzņēmums izmanto smēreļļas gan ražošanas procesos, gan — lai novērstu virpu un zāģu pārkaršanu un sabojāšanu — arī transmisijas tehnoloģijās.

15. Laika posmā no 1995. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 30. novembrim uzņēmums nepieciešamās smēreļļas iepirka no dažādiem Dānijas naftas uzņēmumiem, kuri saskaņā ar Likumu par minerāleļļu nodokli nomaksāja Dānijas valstij nodokli par minētajām smēreļļām.

16. Netiek apstrīdēts, ka naftas uzņēmumi smēreļļu nodokli, kas bija jāmaksā par *Danfoss* iepirktajām smēreļļām, pārnesa uz *Danfoss*. Kopējā nodokļa summa bija DKK 6 108 054.

17. *Danfoss* nelielu smēreļļas daudzumu pārdeva *Sauer-Danfoss ApS* (turpmāk tekstā — "*Sauer-Danfoss*"), kas šīs eļļas arī izmantoja kā palīgproduktu ražošanas procesā.

18. *Danfoss* pamata lietā paskaidroja, ka smēreļļu, kas tika tālāk pārdotas *Sauer-Danfoss*, cenā esot iekļauts smēreļļu nodoklis DKK 1 686 096 apmērā. *Danfoss* apgalvo, ka, izņemot *Sauer-Danfoss* pārdotās preces, nedz *Danfoss*, nedz arī *Sauer-Danfoss* smēreļļu nodokli citādi nepārnesa uz kādu no turpmākajiem tirgus dalībniekiem. Dānijas valdība to apstrīd.

19. Naftas uzņēmumi neprasīja atmaksāt minerāleļļu nodokli par minerāleļļām, ko tie pārdeva *Danfoss*.

20. Turpretī *Danfoss* un *Sauer-Danfoss* pieprasīja nodokļu iestādēm atmaksāt nodokļus attiecīgi DKK 6 108 054 un DKK 1 686 096 apmērā.

21. Uz *Sauer-Danfoss* pārnestais nodoklis ir ietverts *Danfoss* prasības summā. Abi uzņēmumi vienojās, ka, ja *Danfoss* no valsts saņems visu prasīto summu, tad tas atmaksās *Sauer-Danfoss* DKK 1 686 096 un šis uzņēmums savukārt atteiksies no savas prasības pret *Skatteministeriet*. Tādēļ *Sauer-Danfoss* prasība pret *Skatteministeriet* ir pakārtota *Danfoss* prasībai.

22. Nodokļu iestādes atteica nodokļa atmaksu. Kā pamatojumu tās norādīja, ka uzņēmumiem nav tiesību pieprasīt atmaksāt nodokli, jo tie smēreļļu nodokli nemaksāja valstij tieši, un tādēļ pieprasījums esot jāizskata atbilstoši Dānijas vispārīgajās tiesībās paredzētajiem atbildības iestāšanās priekšnosacījumiem. Taču šie priekšnosacījumi neesot izpildīti.

23. Attiecībā uz atbildības pamatu nodokļu iestādes norādīja, ka līdz spriedumam lietā *Braathens*, kurā tika izskaidrotas attiecības starp Akcīzes nodokļa direktīvu un Minerāleļļu nodokļa direktīvu, minerāleļļas nodokļa nesaderība ar Savienības tiesībām neesot bijusi tik acīmredzama, lai šī nodokļa atcelšana varētu izraisīt valsts atbildību. Attiecībā uz laika posmu pēc šī sprieduma — zaudējumi, kas esot radušies uzņēmumam, kuri tirdzniecības ķēdē atrodas pēc nodokļa maksātāja, neesot uzskatāmi par pamatotiem. Proti, valstij neesot bijis iespējams paredzēt, kurā tirdzniecības ķēdes posmā radīsies zaudējumi.

24. *Danfoss* un *Sauer-Danfoss* attiecīgi 2005. gada 15. martā un 2005. gada 4. maijā *Vestre Landsret* cēla prasības pret *Skatteministerium* par strīdīgo nodokļu atmaksu. *Vestre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Savienības tiesības nepieļauj, ka dalībvalsts noraida prasību par atmaksāšanu, ko ir cēlis uzņēmums, uz kuru tika pārnests akcīzes nodoklis, kurš tika uzlikts, pārkāpjot direktīvu, ja šāda noraidīšana — tādos apstākļos kā šajā lietā — ir pamatota ar to, ka pats uzņēmums valstij nodokli nav iemaksājis?

2) Vai Savienības tiesības nepieļauj, ka dalībvalsts noraida prasību par atmaksāšanu, ko ir cēlis uzņēmums, uz kuru ticis pārnests akcīzes nodoklis, kurš tika uzlikts, pārkāpjot direktīvu, ja šāda noraidīšana — tādos apstākļos kā šajā lietā — ir pamatota ar dalībvalsts norādītajiem iemesliem (proti, ka minētajam uzņēmumam zaudējumi nav nodarīti tieši un ka nav tiešas cēloņsakarības starp iespējamiem zaudējumiem un rīcību, kas var radīt atbildību)?"

25. Tiesvedībā Tiesā piedalījās *Danfoss*, *Sauer-Danfoss*, Dānijas, Spānijas, Itālijas, Polijas un Zviedrijas valdības, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija, turklāt Spānijas un Polijas valdības iesniedza tikai rakstveida apsvērumus, bet Zviedrijas valdība — tikai mutvārdu apsvērumus.

IV — Vērtējums

26. Vispirms ir jāsecina, ka abi prejudiciālie jautājumi attiecas uz vienu un to pašu tēmu: vai uzņēmumiem — situācijā, kādā atrodas *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, — no Savienības tiesību normām izriet tiesības celt tiešu prasību pret valsti par maksājumu tādā apmērā, kas atbilst samaksātajam smēreļļu nodoklim, ko valsts, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēja no naftas uzņēmumiem, kuri šo nodokli pārnesa tālāk uz citiem uzņēmumiem? Tomēr abiem jautājumiem ir atšķirīgs prasības pamats. Ja pirmajā jautājumā runa ir par prasību par kompensāciju [samaksātā nodokļa] atmaksas izpratnē, tad otrajā jautājumā runa ir par iespējamu prasību par zaudējumu atlīdzību. Šī iemesla dēļ abi jautājumi ir jāskata atsevišķi.

A — *Par pirmo prejudiciālo jautājumu*

27. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja dalībvalsts ir iekasējusi nodokļus, pārkāpjot Savienības tiesības, un nodokļu maksātājs šos nodokļus ir pārnesis uz saviem klientiem, tie var tieši prasīt no valsts atmaksāt samaksāto nodokli, pamatojoties uz Savienības tiesībām.

28. Tas, ka dalībvalsts pienākums principā ir atmaksāt nodokļus un citas nodevas, kas iekasētas, pārkāpjot Savienības tiesības, jau sen ir apstiprināts judikatūrā [6].

29. Saskaņā ar Tiesas klasisku formulējumu tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Savienības tiesību normas, ir to tiesību sekas un papildinājums, kas attiecīgajām personām piešķirtas

6 — Šajā izpratnē skat. 1980. gada 27. februāra spriedumu lietā 68/79 *Just* (*Recueil*, 501. lpp., 25.–27. punkts), 1980. gada 27. marta spriedumu lietā 61/79 *Denkavit italiana* (*Recueil*, 1205. lpp., 22.–27. punkts) un 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio* (*Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts), kā arī it īpaši skat. 1997. gada 14. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c. (*Recueil*, I-165. lpp., 20. punkts), 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 84. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 202. punkts) un 2010. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-264/08 *Direct Parcel Distribution Belgium* (Krājums, I-731. lpp., 45. punkts). Skat. jaunāko informāciju par šo tēmu, bet nedaudz no cita aspekta — ģenerāladvokāta Krusa Viljalona [*Cruz Villalón*] 2010. gada 28. janvāra secinājumos lietā C-398/09 *Lady & Kid* u.c. (Krājums, I-7375. lpp.) un ģenerāladvokāta Mengoci [*Mengozzi*] 2010. gada 22. decembra secinājumos lietā C-310/09 *Accor* (Krājums, I-8117. lpp., 53. un nākamie punkti).

Savienības tiesību normās, kurās šādi nodokļi ir aizliegti [7].

30. Attiecīgā persona šajā izpratnē noteikti ir pats skartais nodokļu maksātājs. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šim nodokļu maksātājam ir Savienības normās paredzētas tiesības prasīt no valsts atmaksāt nodokļus, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesību noteikumus [8].

31. Tiesas judikatūrā attiecībā uz valsts pienākumu atmaksāt nodokļu maksātājam nelikumīgi iekasētos nodokļus ir tikai viens, turklāt šauri interpretējams, izņēmums. Dalībvalsts var atteikt nodokļu maksātājam atmaksāt nelikumīgi iekasētos nodokļus, ja tā konstatē, ka nodokļu slogs pilnībā tika pārnests uz kādu trešo personu un ka nodokļu maksātājs, saņemot nodokļu atmaksu, nepamatoti iedzīvotos, — kas vēl ir jāpārbauda [9].

32. Līdz šim nav noskaidrots, vai šādā nodokļu pārnešanas situācijā tiesības prasīt no valsts nodokļu atmaksu ir nevis nodokļu maksātājām, bet personai, uz kuru tika pārnests nodoklis un kura pati nevarēja šo nodokli pārnest tālāk (turpmāk tekstā — "gala patērētājs"). Tomēr judikatūrā ir dažādas norādes, kas palīdzēs atbildēt uz šo jautājumu.

1) Nepieciešamība aizsargāt gala patērētāja intereses saņemt nodokļu atmaksu

33. Tiesa spriedumā apvienotajās lietās *Comateb* u.c. [10] skaidri minēja iespēju, ka gala patērētājs var tieši prasīt valsts kompetentajām iestādēm atmaksāt juridiski nepamatoti samaksātos nodokļus. Tomēr Tiesa to minēja tikai kā hipotēzi, kuras gadījumā vairs nerodas jautājums par nodokļu atmaksu nodokļu maksātājam kā tāds. Tiesa neminēja, vai un kādos apstākļos saskaņā ar valsts vai Savienības tiesību normām šādām tiešām gala patērētāja prasības tiesībām pret valsti ir jāpastāv.

7 — Spriedumi lietās *San Giorgio* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 12. punkts), *Comateb* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 20. punkts), *Metallgesellschaft* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 84. punkts), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 202. punkts) un *Direct Parcel Distribution Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 45. punkts).

8 — Skat. 6. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus, kas visi attiecas uz gadījumu, kad nodokļu maksātājs pats lūdz nodokļu atmaksu, kā arī 1988. gada 29. jūnija spriedumu lietā 240/87 *Deville* (*Recueil*, 3513. lpp., 11. punkts) un 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World* u.c. (*Recueil*, I-11365. lpp., 93.–95. punkts).

9 — Spriedums lietā *Just* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 26. punkts), 2000. gada 21. septembra spriedums apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michaïlidis* (*Recueil*, I-7145. lpp., 33. punkts) un spriedums lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 94. un 102. punkts). Ģenerāladvokāts Kruss Viljalons savu iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minēto secinājumu lietā *Lady & Kid* u.c. 34. un 44. punktā pilnīgi pareizi norāda, ka Tiesa ir pārņēmusi izņēmumu, kura izcelsme ir rodama valsts tiesībās, un pieprasa papildus nodokļu pārnešanai paredzēt arī citus izņēmumus (35. un nākamie punkti).

10 — Minēts 6. zemsvītras piezīmē, 24. punkts.

34. Tomēr Tiesa tajā pašā spriedumā norādīja, ka iekasētā nodokļa atmaksa nodokļu maksātājam, kas šo nodokli ir pārnesis uz savu klientu, būtu pielīdzināma dubultam maksājumam, ko varētu uzskatīt par nepamatotu iedzīvošanos, *nenovēršot sekas, ko nelikumīgi iekasētais nodoklis ir izraisījis nodokļu maksātāja klientam* [11]. Tiesa ar to ir atzinusi, ka nelikumīgi iekasēti nodokļi ekonomiski var ietekmēt arī citas personas, nevis nodokļu maksātāju, un pastāv nepieciešamība arī šīm personām atmaksāt viņu samaksāto nodokļu daļu.

35. Šāda nepieciešamība izriet arī no netiešo nodokļu vispārējā rakstura. Netiešie nodokļi tiek iekasēti par izdevumiem vai patēriņu, un tiem ir raksturīgs tieši tas, ka ar šiem nodokļiem saistīto finanšu slogu var pārnest uz gala patērētāju, kas faktiski nomaksā nodokli [12]. Tā tas ir noticis arī ar šajā lietā strīdīgo Dānijas smēreļļu nodokli. Šī nodokļa ieviešanas likumprojekta anotācijā tika skaidri norādīts, ka naftas uzņēmumi smēreļļas nodokli droši vien pārnesīs. Arī loģiski domājot, Dānijas valsts vēlme radīt stimulu taupīt naftas produktus izraisa to, ka nodoklis tiks pārnests un attiecīgais produkts kļūs dārgāks tam, kurš to patērē.

36. Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru jautājums par to, vai netiešais nodoklis tika vai netika pārnests katrā atsevišķajā gadījumā, ir fakta jautājums, jo faktiska pilnīga vai daļēja nodokļa pārnešana katrā darījumā ir atkarīga no vairākiem faktoriem [13], neliek apšaubīt šo netiešajiem nodokļiem raksturīgo iezīmi. Tiesas judikatūrā ir tikai paskaidrots, ka valsts nevar pamatoties tikai uz pieņēmumu par nodokļa pārnešanu, lai noraidītu nodokļu maksātāja prasību atmaksāt nodokļus, jo tādējādi tas nepamatoti iedzīvotos.

37. Tādēļ arī gala patērētājs, uz kuru tika pārnests, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēts tāds netiešais nodoklis kā Dānijas smēreļļu nodoklis, ir uzskatāms par attiecīgo personu, kuras tiesības izriet no Savienības tiesību normām, kas aizliedz šāda nodokļa iekasēšanu.

11 — Spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 22. punkts, ģenerāladvokātes izcēlums).

12 — Tā arī ģenerāladvokāts Džeikobss [*Jacobs*] savos 2005. gada 17. marta secinājumos lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 35. punkts).

13 — 1988. gada 25. februāra spriedums apvienotajās lietās 331/85, 376/85 un 378/85 *Les Fils de Jules Bianco* un *Girard* (*Recueil*, 1099. lpp., 17. un 20. punkts), spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 25.–27. punkts) un spriedums lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 96. un 97. punkts).

Arī gala patērētājam ir jāvar saņemt uz viņu pārnestā nodokļa atmaksu.

40. Attiecībā uz personu, pret kuru ar prasību var vērsties gala patērētājs, gala patērētājam no Savienības tiesību normām izrietošo tiesību "sekas un papildinājums" varētu būt atšķirīgs, salīdzinot ar nodokļu maksātāju.

2) Sekas nepieciešamībai aizsargāt gala patērētāja intereses par nodokļu atmaksu

41. Tādēļ turpmāk ir jāpārbauda, vai judikatūrā par nodokļu maksātāju tiesībām saņemt nodokļu atmaksu ir pieturas punkti tam, ka šādas tiesības vērsties tieši pret valsti varētu būt arī gala patērētājam. Lai to noskaidrotu, vispirms ir jāapskata, kāds tieši saturs judikatūrā ir piešķirts nodokļu maksātāja prasībai par nodokļa atmaksu.

38. Tomēr būtu pāragri no gala patērētāja, uz kuru tika pārnests, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēts nodoklis, aizsargājamām interesēm par nodokļa atmaksu uzreiz secināt, ka gala patērētājam saskaņā ar Savienības tiesību normām ir jābūt tiesībām prasīt nodokļu atmaksu tieši no valsts. Proti, ir jāņem vērā, ka atšķirībā no nodokļu maksātāja, kurš, loģiski domājot, var vērsties tikai pret valsti, gala patērētājs valsts vietā var vērsties arī pret nodokļu maksātāju.

a) Nodokļu maksātāja prasības atmaksāt nodokli precīzais saturs

42. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valstij nodokļu maksātājam ir jāatmaksā ne tikai nepamatoti iekasētais nodoklis, bet arī summas, kas valstij samaksātas vai ko valsts ir ieturējusi tiešā saistībā ar šo nodokli [15].

39. Tiesa attiecībā uz nodokļu maksātāju atzina, ka tam ir jābūt tiesībām prasīt nodokļu atmaksu no valsts, ja nodokļu maksātājs atlīdzina gala patērētājam uz to pārnesto nodokli [14]. Ja šāda situācija pastāv, tad nodokļa pārnešana nenozīmē, ka nodokļu maksātājs, saņemot nodokļu atmaksu, nepamatoti iedzīvotos.

14 — Spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 24. punkts).

15 — Šeit Tiesa it īpaši pieskaita arī finanšu nelabvēlīgos apstākļus, kas nodokļu maksātājam radušies priekšlaikus iekasēta nodokļa, kas saskaņā ar Savienības tiesībām pats par sevi nav apstrīdams, dēļ, jo Savienības tiesību normu pārkāpums ir tikai šī nodokļa priekšlaikus iekasēšana. Šajā gadījumā bez tiesiskā pamata iekasētā maksājuma atmaksu veido procentu piešķiršana. Skat. spriedumus apvienotajās lietās *Metallgesellschaft* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 87.–89. punkts), lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 205. punkts) un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 112. punkts), kā arī 2008. gada 23. aprīļa Tiesas rīkojumu lietā C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (Krājums, I-2875. lpp., 114. punkts).

i) Neizbēgamu seku kritērijs

43. Prasība atmaksāt nodokli tomēr neattiecas uz jebkādiem nelabvēlīgiem apstākļiem, ko izraisīja nodokļu maksātāja paša lēmumi un kas nav dalībvalsts Savienības tiesībām pretrunā esošas rīcības neizbēgamas sekas [16]. Šis neizbēgamo seku kritērijs judikatūrā vēl nav pilnībā izstrādāts un, šķiet, līdz šim tas tika apskatīts tikai ļoti specifiskā nodokļu tiesību kontekstā [17]. Šis kritērijs ir skaidri paredzēts, lai to, ko var prasīt ar Savienības tiesību normām garantētas nodokļu atmaksas gadījumā, norobežotu no tā, ko var prasīt "tikai" uz Savienības tiesību normām balstītas prasības par zaudējumu atlīdzību ietvaros, kas ir pakļauta stingrākiem nosacījumiem [18].

16 — Spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 207. punkts) un spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minēts 15. zemsvītras piezīmē, 113. punkts), kā arī Tiesas rīkojums lietā *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (minēts 15. zemsvītras piezīmē, 115. punkts).

17 — Atbilstoši šim kritērijam nedz nodokļu samazinājumi vai citas nodokļu priekšrocības, no kurām uzņēmums rezidents atteicās, lai varētu pilnībā ieskaitīt nelikumīgi iekasētā nodokļa summu cita maksājamā nodokļa summā, nedz arī izdevumi, kas radušies šīs uzņēmuma grupas sabiedrībām, lai pielāgotos strīdīgajām valsts tiesību normām, nav kompensējami, pamatojoties uz Savienības tiesībām, ceļot prasību par nelikumīgi iekasētā nodokļa atmaksu (skat. 16. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru).

18 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 207.–209. punkts).

ii) Tiesības prasīt nodokļa atmaksu, neraugoties uz nodokļu pārnešanu

44. Saskaņā ar judikatūru uz zaudējumiem, kas radušies nodokļa maksātājam, pārnesot attiecīgo nodokli uz cenu, kas pieprasīta no saviem klientiem, un šā cenas palielinājuma dēļ krītot apgrozījumam, vismaz netieši attiecas prasība par nodokļu atmaksu. Tas izriet no Tiesas apsvērumiem saistībā ar iepriekš minēto izņēmumu no valsts pienākuma atmaksāt nodokļus.

45. Atbilstoši šim izņēmumam dalībvalsts var atteikt nodokļu maksātājam atmaksāt nodokli, ja tā secina, ka nodokļu slogu pilnā apmērā nomaksā kāds cits un nodokļu maksātājs, saņemot nodokļu atmaksu, nepamatoti iedzīvotos [19]. Saskaņā ar judikatūru nepamatota iedzīvošanās tomēr nepastāv, ja nodokļa maksātājam apgrozījuma krituma dēļ ir radušies ekonomiski zaudējumi [20]. Tiesa šajā ziņā ir uzsvērusi, ka nodevas pārnešana uz kādu trešo personu obligātā kārtā neatceļ nodokļa piemērošanas ekonomiskās sekas, kas rodas nodokļu maksātājam. Tādēļ nodokļa pārnešana pati par sevi vēl nenozīmē, ka nodokļa atmaksas dēļ nodokļa maksātājs nepamatoti

19 — Spriedums lietā *Just* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 26. punkts), spriedums apvienotajās lietās *Michaïlidis* (minēts 9. zemsvītras piezīmē, 33. punkts) un spriedums lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 94. punkts).

20 — Spriedums apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 29. un nākamie punkti), spriedums apvienotajās lietās *Michaïlidis* (minēts 9. zemsvītras piezīmē, 34. un 35. punkts) un spriedums lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 95., 98. un 99. punkts).

iedzīvotos un ka tādēļ prasība par nodokļa atmaksu būtu jānoraida [21].

iii) Secinājumi par iespējamām gala patērētāja tiesībām uz nodokļa atmaksu

46. Lai no minētajām raksturīgajām iezīmēm, kas Savienības tiesībās attiecībā uz nodokļa atmaksu paredzētas nodokļu maksātājam, varētu izsecināt, vai šādas tiesības principā var būt arī gala patērētājam, vispirms šīs iezīmes ir kritiski jāizvērtē.

47. Šajā ziņā ir jāsecina, ka tiesības prasīt nodokļa atmaksu, neraugoties uz nodokļa pārnešanu, ir saderīgas ar "neizbēgamu seku kritēriju" [22] tikai tad, ja, neraugoties uz pieņemto saimniecisko lēmumu pārnest nodokli, apgrozījuma krituma izraisītie zaudējumi tiktu uzskatīti par valsts nodokļu iekasēšanas neizbēgamām sekām. Tas šķiet diezgan apšaubāmi.

48. Šāds viedoklis ir pretrunā arī judikatūrai, saskaņā ar kuru jautājums par to, vai netiešais nodoklis tika vai netika pārnests katrā atsevišķajā gadījumā, ir fakta jautājums, jo faktiska pilnīga vai daļēja nodokļa pārnešana katrā darījumā ir atkarīga no vairākiem faktoriem [23].

49. Tādēļ rodas jautājums par to, vai prasības tiesības uz nodokļa atmaksu patiešām ir piemērots prasības pamats, lai atlīdzinātu šādus zaudējumus. Labāk būtu šādus zaudējumus atlīdzināt saskaņā ar tiesību normām par atbildību, proti, saskaņā ar noteikumiem, ko Tiesa ir izstrādājusi attiecībā uz dalībvalstu atbildību par zaudējumiem, kas radušies indivīdam Savienības tiesību pārkāpuma dēļ.

50. Galu galā, zaudējumu atlīdzība, pieprasot atmaksāt nodokli, attiecas arī uz jautājumu par to, kā var novērst ekonomiskās sekas, kas gala patērētājam radās ar Savienības tiesībām nesaderīga nodokļa iekasēšanas dēļ.

51. Ja nodokļu maksātājam, neraugoties uz, pārkāpjot Savienības tiesību normas, iekasētā nodokļa pārnešanu, ir tiesības pieprasīt šī nodokļa atmaksu, jo tam apgrozījuma krituma

21 — Skat. spriedumu lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 101. un 102. punkts).

22 — Skat. šo secinājumu 43. punktu.

23 — Spriedumi lietā *Les Fils de Jules Bianco un Girard* (minēts 13. zemsvītras piezīmē, 17. un 20. punkts), apvienotajās lietās *Comateb* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 25.–27. punkts) un lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 96. un 97. punkts).

dēļ ir radušies ekonomiski zaudējumi — lai šis piemērs būtu uzskatāmāks, — samaksātā nodokļa apmērā —, tad, valstij atmaksājot samaksāto nodokli, šī prasība tiktu apmierināta un līdz ar to — lielākoties izsmelta. Šādā situācijā gala patērētājs vairs nevarētu vērsties pie nodokļa maksātāja, lai panāktu uz viņu pārnestā nodokļa atmaksu. Tas ir tādēļ, ka tas, ko nodokļu maksātājs ir saņēmis no valsts, ir paredzēts, lai atlīdzinātu nodokļu maksātājam radušos zaudējumus un lai paliktu pie nodokļu maksātāja. Nodokļu maksātājs nevarētu atteikties no prasības tiesībām par labu gala patērētājam, ja nodokļu maksātājam netiktu piešķirtas tiesības celt jaunu papildu prasību par nodokļa atmaksu, ar ko tad faktiski segtu pašu nodokli. Šādā gadījumā gala patērētājam drīzāk būtu jāvēršas pret pašu valsti.

52. Kopumā ir redzams, ka līdzšinējā judikatūrā par nodokļu maksātāja prasības atmaksāt nodokli saturu ir atrodami pieturas punkti gan par to, ka arī gala patērētājam var būt šādas tiešas tiesības uz nodokļu atmaksu, gan arī par pretējo.

53. Ja pieņem, ka nodokļu maksātājs, pieprasot nodokļa atmaksu, var segt apgrozījuma krituma izraisītos zaudējumus, tad varētu rasties iepriekš aprakstītās situācijas, kurās gala patērētājs ar prasību par nodokļa atmaksu var vērsties tikai pret valsti. Turklāt tādā gadījumā būtu jārīkojas konsekventi un arī neizbēgamu seku kritērijs būtu jāattiecina uz gala patērētāja kapitāla samazināšanos. Ja tomēr, neraugoties uz uzņēmuma pieņemto lēmumu pārnest nodokli, minētie nodokļa maksātāja zaudējumi ir uzskatāmi par valsts nodokļu iekasēšanas neizbēgamām sekām, tad ar nodokļa atmaksu saistītais gala patērētāja kapitāla samazinājums nav mazāk neizbēgams.

54. Ja turpretī neizbēgamu seku kritēriju piemēro atbilstīgi tā jēgai, tad ir jāsecina, ka attiecībā uz gala patērētāju šis kritērijs netiktu izpildīts. Tas ir tādēļ, ka nodokļu pārnešana nav automātisks process, bet gan ir balstīts uz nodokļu maksātāja saimniecisku lēmumu. Šaurā nozīmē nodokļu maksātāja iespējamo nodokļa atmaksas tiesību būtībai būtu pretrunā tas, ja šādas tiesības tikpat lielā mērā pastāvētu arī gala patērētājam.

55. Šie pretrunīgie pieturas punkti liek secināt, ka līdzšinējā judikatūrā attiecībā uz nodokļa maksātāja prasības atmaksāt nodokli saturu nav minēti izšķirošie kritēriji par to,

no kā gala patērētājam principā ir jāpieprasa samaksātā nodokļa atmaksa. Tomēr papildu pieturas punkti ir sniegti Tiesas judikatūrā par līdzvērtības un efektivitātes principiem.

57. Pie šiem nosacījumiem galvenokārt ir pieskaitāma kompetento tiesu norīkošana un tiesvedības procesa, proti, tiesvedības procesuālās kārtības, reglamentēšana [26]. Tomēr šī jautājuma ietvaros Tiesa dalībvalstu kompetencē vismaz daļēji nodeva arī materiālo tiesību priekšnoteikumu paredzēšanu [27].

b) Uz līdzvērtības un efektivitātes principu balstīta tieša prasība pret valsti

58. Jautājums par to, pret ko varētu vērsties ar prasību par nodokļu atmaksu, ir materiālo tiesību jautājums. Attiecībā uz nodokļu maksātāju atbilde ir sniegta pašās Savienības tiesību normās — atbildētāja ir valsts. Šo divpusējo attiecību ietvaros neviens cits tas arī nevarētu būt. Attiecībā uz gala patērētāju līdzvērtības un efektivitātes princips, kas, kā iepriekš secinājām, ir spēkā arī materiālo tiesību jautājumu gadījumos, sniedz tikai daļēju atbildi.

56. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja Savienības tiesībās nav reglamentēta, pārkāpjot Savienības tiesību normas, iekasētu nodokļu atmaksāšana, tad katras dalībvalsts iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādu atmaksu var pieprasīt, turklāt šiem nosacījumiem ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principam [24]. Tādēļ šie nosacījumi nevar būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīga rakstura prasībām, kas balstītas uz valsts tiesību normām, un tie nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas [25].

59. Proti, ja, kā to acīmredzot apgalvo *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, Dānijas valsts tiesībās gala patērētājam, uz kuru ir pārnests,

24 — 2005. gada 6. oktobra spriedums lietā C-291/03 *MyTravel* (Krājums, I-8477. lpp., 17. punkts) un 2007. gada 15. marta spriedums lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* (Krājums, I-2425. lpp., 37. punkts).

25 — Spriedumi lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 103. punkts), lietā *MyTravel* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 17. punkts), lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 37. punkts) un lietā *Direct Parcel Distribution Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 46. punkts).

26 — Spriedumi lietā *Just* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 25. punkts), apvienotajās lietās *Metallgesellschaft* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 85. punkts), lietā *Weber's Wine World* u.c. (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 103. punkts), lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 203. punkts) un lietā *Direct Parcel Distribution Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 46. punkts).

27 — Spriedumi lietā *Denkavit italiana* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 22. punkts), lietā *San Giorgio* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 12. punkts) un apvienotajās lietās *Metallgesellschaft* u.c. (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 86. punkts). Par dalībvalstu ārpuslīgumisko atbildību Savienības tiesību pārkāpuma gadījumā skat. arī 1991. gada 19. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-6/90 un C-9/90 *Francovich* u.c. (*Recueil*, I-5357. lpp., 42. un 43. punkts), 1997. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-261/95 *Palmisani* (*Recueil*, I-4025. lpp., 27. punkts), 2007. gada 17. aprīļa spriedumu lietā C-470/03 *AGM-COS.MET* (Krājums, I-2749. lpp., 86. punkts) un 2009. gada 24. marta spriedumu lietā C-445/06 *Danske Slagterier* (Krājums, I-2119. lpp., 31. punkts).

pārkāpjot Dānijas tiesību normas, iekasētais nodoklis, paredz iespēju vērsties ar prasību atmaksāt nodokli tieši pret valsti, tad saskaņā ar līdzvērtības principu šādai iespējai ir jābūt paredzētai arī attiecībā uz nodokli, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības.

60. Gadījumā, ja nodokļa atmaksāšana nav iespējama vai ir pārmērīgi sarežģīta, ja gala patērētājam ir jāceļ prasība pret nodokļu maksātāju, tad atbilstoši efektivitātes principam var būt jāparedz iespēja, ka gala patērētājs drīkst vērsties tieši pret valsti. To Tiesa apsvēra spriedumā lietā *Reemtsma* tādam gadījumam, ja pakalpojuma sniedzējs savam klientam kļūdaini aprēķinātu pievienotās vērtības nodokli, nomaksātu to valstij un beigās kļūtu maksātnespējīgs [28]. Tas it īpaši ir spēkā tad, ja kļūdu ir pieļāvusi pati valsts, nevis pakalpojumu sniedzējs vai pārdevējs. Nodokļu maksātāja maksātnespējas gadījumā atbilstoši efektivitātes principam var būt jāparedz iespēja, ka gala patērētājs atmaksu var prasīt tieši no valsts.

61. Tomēr efektivitātes princips paredz arī to, ka šai prasībai pēc savas būtības patiešām ir jābūt prasībai par nodokļa atmaksu. Proti, gala patērētājam būtu nesamērīgi grūti īstenot savas tiesības, ja viņam, piemēram, būtu jāizpilda stingrāki nosacījumi, kas saskaņā ar judikatūru ir attiecināmi uz prasībām par zaudējumu atlīdzību, kas pamatotas ar Savienības tiesībām [29]. Nav arī saprotams, kādēļ valstij šādā gadījumā būtu jāvar slēpties aiz šiem stingrākajiem prasības celšanas nosacījumiem. Galu galā, valsts ir iedzīvojusies uz šī, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasētā nodokļa rēķina, un svarīgi ir tikai, lai šī summa tiktu atmaksāta tam, kurš no saimnieciskā viedokļa to ir samaksājis pēdējais.

62. Ja valsts tiesībās gala patērētājam, uz kuru tika pārnests nodoklis, nav paredzēta iespēja ar prasību par nodokļa atmaksu vērsties ne pret valsti, ne pret nodokļa maksātāju, tad no efektivitātes principa tomēr izriet, ka ir jāparedz vismaz viena no šīm abām iespējām celt prasību. Proti, saskaņā ar efektivitātes principu dalībvalstīm ir pienākums paredzēt līdzekļus un procesuālos noteikumus, kas ļautu gala patērētājam atgūt, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēto nodokli [30]. Tāpat šajā ziņā ir jāatceras, kas Savienības tiesībās garantētais aizsardzības standarts netiktu sasniegts, ja

28 — Spriedums lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 41. punkts).

29 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 207.–209. punkts).

30 — Šajā izpratnē skat. spriedumu lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 41. punkts). Skat. arī LES 19. panta 1. punkta otro daļu.

gala patērētājam ar iespējamām prasībām par atlīdzību būtu jāvēršas pret valsti.

63. Kā starpsecinājumi ir jāmin, ka ar līdzvērtības un efektivitātes principu var attaisnot gala patērētāja tiešu prasību par nodokļa atmaksu pret valsti.

c) Turpmāku norāžu neesamība Savienības tiesībās

64. Ja no līdzvērtības un efektivitātes principiem neizriet gala patērētāja tiesības celt prasību tieši pret valsti, tad ir jāņem vērā vispārīgais noteikums, ka, ja nav Savienības tiesiskā regulējuma par, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēta nodokļa atmaksu, katrai dalībvalstij iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādu atmaksu var pieprasīt [31].

65. Tiesa spriedumā lietā *Denkavit italiana* [32] skaidri norādīja, ka, lai aizsargātu tiesības, kas indivīdam nepastarpināti rodas no aizlieguma iekasēt noteiktus nodokļus, nav obligāti nepieciešams visām dalībvalstīm kopīgs to formālo un materiālo priekšnosacījumu regulējums, no kura ir atkarīga šo nodokļu atmaksa. Tas ir spēkā arī un it īpaši tad, ja runa ir par iespējamu "otrās kārtas" prasītāju, uz kuru nodokļu maksātājs ir pārnesis, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēto nodokli.

66. Proti, ir jāņem vērā, ka — kā ir atkārtoti atzinusi Tiesa — prettiesiski iekasētu nodokļu atmaksāšanas problēma — atkarībā no nodokļu veida — ir atšķirīgi risināta dažādās dalībvalstīs un pat vienas dalībvalsts teritorijā. Ja dažos gadījumos prasības par nodokļa atmaksu ir pakļautas administratīvajām tiesībām, tad citos gadījumos prasības ir civiltiesiskas un ir pakļautas it īpaši noteikumiem par nepamatotas iedzīvošanās novēršanu [33]. Ja, izņemot gadījumus, kuros prasība ir ietverta efektivitātes principā [34], šos zināmā mērā sarežģītos noteikumus neievērotu un gala patērētājam piešķirtu Savienības tiesībās paredzētās vispārējās tiesības pieprasīt

31 — Skat. 24. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

32 — Minēts 6. zemsvītras piezīmē, 22. punkts.

33 — Skat. spriedumu lietā *Just* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 23. un 24. punkts), 1998. gada 17. novembra spriedumu lietā C-228/96 *Aprile* (*Recueil*, I-7141. lpp., 17. punkts) un 2004. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-30/02 *Recheio-Cash & Carry* (Krājums, I-6051. lpp., 16. punkts).

34 — Turpretī līdzvērtības principa dēļ netiktu pārkāpts valsts tiesiskais regulējums, bet gan valsts tiesiskais regulējums tiktu piemērots gadījumos, kad nodoklis iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības.

nodokļa atmaksu tieši no valsts, neraugoties uz to, ka Savienības likumdevējs nav varējis precizēt šādas prasības reglamentējošus tiesību aktus, šāds risinājums, iespējams, radītu vairāk problēmu, nekā tās atrisinātu. Tāpat var iedomāties, ka — tieši attiecībā uz maziem, ikdienas dzīvi skarošiem nodokļiem — gala patērētājam ir daudz ērtāk vērsties pie sava līgumpartnera, nevis tieši pie valsts.

67. Tādēļ tam, vai tas, uz kuru nodokļu maksātājs pārnesa, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasētu valsts nodokli, var prasīt nodokļa atmaksu tieši no valsts vai principā tikai no nodokļu maksātāja, vai arī var izvēlēties vienu no tiem, ir jābūt reglamentētam valsts tiesību normās un attiecīgi — atstātam valsts tiesu ziņā, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus.

68. Turklāt šāds rezultāts atbilst risinājumam, ko Tiesa rada spriedumā lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken*[35], kurā pakalpojumu sniedzējs savam klientam kļūdaini aprēķinājis pievienotās vērtības nodokli un nomaksājis to valstij. Pat ja jautājumā par valsts atbildību atšķirību veido tas, vai uzņēmums saviem klientiem kļūdaini iekļauj rēķinā nodokli, kas klientam nebija jāmaksā, vai arī valsts pati, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasē nodokli, kas tika pārnests tālāk [uz gala patērētāju], nav atšķirīgi jāregulē ekonomiski cietušās puses tiesības pieprasīt nodokļu atmaksu. Abos gadījumos ir jānodrošina vienīgi tas, lai cietusī puse tiešā vai netieši atgūst summu, ko valsts ir nepamatoti iekasējusi.

69. Tomēr pamata lietā efektivitātes princips varētu likt ņemt vērā iespēju vērsties ar prasību par nodokļa atmaksu tieši pret valsti, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Proti, Dānijas valsts attiecībā uz tiesisko situāciju Dānijā skaidroja, ka gala patērētājam nav tiesību vērsties ar prasību par nodokļa atmaksu tieši pret valsti. Turpretī *Danfoss* un *Sauer-Danfoss* apgalvoja, ka saskaņā ar Dānijas tiesībām patērētājs nevar prasīt atlīdzību arī no nodokļa maksātāja. Dānijas valdība uz šajā sakarā uzdotu jautājumu tiesas sēdē apgalvoja, ka no Dānijas tiesībām skaidri neizriet šādas tiesības. Ja saskaņā ar Dānijas tiesībām gala patērētājs faktiski nevarētu tieši vai netieši pieprasīt nodokļa summas atmaksu, tad prasītāju pamata lietā tiesību īstenošana tiktu

35 — Minēts 24. zemsvītras piezīmē, 37. un nākamie punkti.

pārmērīgi apgrūtināta — ja prasītājām tiktu paziņots par tiesiski vēl tikai veidojamu un šobrīd vēl apšaubāmu iespēju pieprasīt nodokļa atmaksu no naftas uzņēmumiem un ja prasība pret *Skatteministeriet* tiktu noraidīta ar šādu pamatojumu.

3) Secinājums

70. Tādēļ uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka tam, vai tas, uz kuru nodokļu maksātājs pārnesa, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasētu valsts nodokli, var prasīt nodokļa atmaksu tieši no valsts vai principā tikai no nodokļu maksātāja, vai arī var izvēlēties vienu no tiem, ir jābūt reglamentētam valsts tiesību normās un attiecīgi — atstātam valsts tiesu ziņā, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus.

B — *Par otro prejudiciālo jautājumu*

71. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai dalībvalsts gadījumā, kad tā, pārkāpjot Savienības tiesību normas, iekasē akcīzes nodokli un nodokļu maksātājs šo nodokli ir pārnesis uz savu klientu, šī klienta prasību par zaudējumu atlīdzību pret valsti drīkst noraidīt ar pamatojumu, ka jau no paša sākuma ir jāizslēdz tieša cēloņsakarība starp nodokļa iekasēšanu un šī klienta zaudējumiem.

72. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalsts ir atbildīga par indivīdiem nodarīto kaitējumu, kas radies saistībā ar tās izdarītu Savienības tiesību pārkāpumu [36].

73. Prasība par zaudējumu atlīdzību ir pakārtota trim nosacījumiem, proti, pārkāptās Savienības tiesību normas mērķim ir jābūt piešķirt tiesības indivīdiem, šīs normas pārkāpumam ir jābūt pietiekami būtiskam un ir jāpastāv tiešai cēloņsakarībai starp šo

36 — Spriedums apvienotajās lietās *Francovich* u.c. (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 35. punkts), 1996. gada 5. marta spriedums apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (*Recueil*, I-1029. lpp., 31. punkts), spriedums lietā *Danske Slagterier* (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 27. punkts), 2010. gada 26. janvāra spriedums lietā C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (Krājums, I-635. lpp., 29. punkts), 2010. gada 25. novembra spriedums lietā C-429/09 *Fuß* (Krājums, I-12167. lpp., 45. punkts) un 2010. gada 9. decembra spriedums lietā C-568/08 *Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie* u.c. (Krājums, I-12655. lpp., 87. punkts).

pārkāpumu un indivīdiem nodarīto kaitējumu [37]. Prejudiciālais jautājums attiecas uz šo trešo nosacījumu.

74. Principā iesniedzējtiesas ziņā ir pārbaudīt, vai faktiski pastāv tieša cēloņsakarība starp valsts izdarīto pārkāpumu un indivīdam nodarīto kaitējumu [38]. No vienas puses, lai Tiesa sniegtu valsts tiesai lietderīgu atbildi, tā var sniegt šai tiesai norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām [39], no otras puses, šeit daudz lielākā mērā runa ir par tiesību jautājumu, nevis par faktu. Proti, ir jānoskaidro, vai tiešas cēloņsakarības priekšnoteikums ir jāsaprot tik šauri, ka, kā to it īpaši uzsver Dānijas valdība, to ir iespējams izpildīt tikai attiecībā uz nodokļu maksātāju, bet nav iespējams izpildīt attiecībā uz gala patērētāju, uz kuru nodokļu maksātājs pārnesa, pārkāpjot Savienības tiesību normas, iekasēto nodokli.

75. Vispirms ir jāatzīst, ka šajā lietā netiek apšaubīta *cēloņsakarība* kā tāda. Ja akcīzes nodoklis netiktu iekasēts, tad prasītājām pamata lietā nebūtu radušies attiecīgie zaudējumi, ko veido naftas uzņēmumu pārnestā nodokļa summa.

76. Cēloņsakarības *tiešums* nav jāsaprot absolūti, drīzāk saskaņā ar pastāvīgo judikatūru cēloņsakarībai ir jābūt tikai "pietiekami tiešai" [40]. Šo precizējumu Tiesa veica ar norādi uz savu judikatūru par Savienības ārpuslīgumisko atbildību [41], uz ko būtībā attiecas tie paši trīs priekšnosacījumi, kas ir spēkā attiecībā uz dalībvalstu atbildību Savienības tiesību pārkāpumu gadījumos [42]. No šīs judikatūras arī var secināt, ka "pietiekama tiešuma" kritērijam it īpaši ir jānodrošina, lai atlīdzība nebūtu jāmaksā par jebkurām, pat arī ļoti attāli saistītām nelabvēlīgām sekām [43]. Ja nevēlamies padarīt jēdzienu "tieši" pārāk plašu, pievienojot tam priekšā vārdu "pietiekami",

37 — Spriedumi apvienotajās lietās *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 51. punkts), lietā *Danske Slagterier* (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 20. punkts) un lietā *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 30. punkts).

38 — Spriedums apvienotajās lietās *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 65. punkts), 1999. gada 15. jūnija spriedums lietā C-140/97 *Rechberger* u.c. (*Recueil*, I-3499. lpp., 72. punkts), spriedums lietā *AGM-COS.MET* (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 83. punkts) un lietā *Fuß* (minēts iepriekš 36. zemsvītras piezīmē, 48. un 59. punkts).

39 — 2001. gada 18. janvāra spriedums lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I-493. lpp., 38. punkts) un 2009. gada 18. jūnija spriedums lietā C-566/07 *Stadeco* (Krājums, I-5295. lpp., 43. punkts).

40 — Spriedumi lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 218. punkts) un lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minēts 15. zemsvītras piezīmē, 122. punkts).

41 — 1979. gada 4. oktobra spriedums apvienotajās lietās 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 un 45/79 *Dumortier* u.c./Padome (*Recueil*, 3091. lpp., 21. punkts).

42 — Spriedums apvienotajās lietās *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 53. punkts).

43 — Spriedums lietā *Dumortier* u.c./Padome (minēts 41. zemsvītras piezīmē, 21. punkts).

tad varētu runāt vienkārši par ciešu cēloņsakarību. Tomēr jēdziens "tieša cēloņsakarība" ir nostiprinājies judikatūrā tik stabili, ka es šo jēdzienu izmantošu savos turpmākajos secinājumos tā plašākajā izpratnē.

77. Dānijas valdība, norādot uz Dānijas valsts tiesībās ietvertajiem atbildības principiem, uzsver, ka tiesības uz zaudējumu atlīdzību var būt tikai "tieši cietušajam", pie kuriem nevarot pieskaitīt gala patērētāju, uz ko ir pārnests nelikumīgi iekasētais nodoklis. Gala patērētāja zaudējumi esot drīzāk atkarīgi no vairākiem citiem apstākļiem, piemēram, nodokļu maksātāja cenu politikas, kā arī savas cenu politikas, ar nodokli apliktā izstrādājuma konkrētā pielietojuma un konkurences stāvokļa. Turklāt ekonomiski cietušo personu loks beigās praktiski neesot prognozējams un konkrēts.

78. Tomēr šāds "tieši cietušā" kritērijs nav sastopams Savienības tiesībās. Tieši otrādi — saskaņā ar Tiesas judikatūru šo secinājumu 73. punktā minētie trīs nosacījumi, tostarp arī "pietiekami tieša cēloņsakarība", ir pietiekami, lai radītu indivīdam no Savienības tiesību normām izrietošas tiesības uz zaudējumu atlīdzību [44]. Pavisam nesen Tiesa skaidri noteica, ka dalībvalstis nedrīkst paredzēt papildu nosacījumus [45].

79. Dānijas valdības minētais kritērijs galu galā ir šāds papildu nosacījums, turklāt tā pamatā ir stingrāks cēloņsakarības jēdziens. Proti, tā rezultātā, nepārbaudot katru gadījumu individuāli, Savienības tiesībās paredzētās tiesības uz zaudējumu atlīdzību sistemātiski tiktu liegtas tiem indivīdiem, kuri ir nomaksājuši, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēto nodokli un līdz ar to nepārprotami cietuši zaudējumus. Savienības tiesību pilnīga efektivitāte un Savienības tiesību normās atzītā tiesību efektīva aizsardzība, kas jānodrošina šīm tiesībām pieprasīt zaudējumu atlīdzību [46], būtu ievērojami mazināta, vispārīgi ierobežojot iespējamo personu loku, kam ir tiesības celt šādu prasību.

44 — Spriedumi apvienotajās lietās *Francovich* u.c. (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 41. punkts), lietā *AGM-COS.MET* (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 85. punkts) un lietā *Fuß* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 65. punkts).

45 — Spriedums lietā *Fuß* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 66. punkts).

46 — Šajā izpratnē: spriedumi apvienotajās lietās *Francovich* u.c. (minēts 27. zemsvītras piezīmē, 33. punkts), apvienotajās lietās *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 52. punkts) un 2003. gada 30. septembra spriedums lietā C-224/01 *Köbler* (*Recueil*, I-10239. lpp., 33. punkts).

80. Turklāt ir jāatzīst, ka gala patērētājam radušos zaudējumus nekādā gadījumā nevar uzskatīt par attālām nodokļa iekasēšanas sekām. Kā jau izklāstīts attiecībā uz pirmo prejudiciālo jautājumu, netiešajiem nodokļiem ir ļoti raksturīgi, ka to ekonomiskais slogs gulstas nevis uz nodokļa maksātāju, bet gan uz gala patērētāju, tādēļ beigās zaudējumi rodas tieši gala patērētājam. Principā vieni un tie paši zaudējumi tiek nodoti tālāk pa tirdzniecības ķēdi. Šie zaudējumi savā apmērā paliek nemainīgi, un līdz ar to valsts tos var paredzēt un aprēķināt. Tas, ka nodokļu maksātājs būtu varējis neiekļaut nodokli cenā un tādējādi to nepārnest un ka faktiski cietušais no savas puses izlēma nodokli nepārnest tālāk, nepārtrauc cēloņsakarību starp valsts nodokļu iekasēšanu un zaudējumiem, kā arī cēloņsakarībai automātiski nezūd tās pietiekamais tiešums judikatūras izpratnē.

81. Apstāklis, ka, iespējams, vismaz sākotnēji nav noteikts to indivīdu loks, kuriem var būt tiesības uz zaudējumu atlīdzību, neliek apšaubīt tiešas cēloņsakarības iespēju. Tas, ka tiesības saņemt zaudējumu atlīdzību var būt nenoteiktam skaitam cilvēku, nevar izslēgt Savienības tiesību normās paredzētās tiesības uz zaudējumu atlīdzību [47]. Lai gan faktiski cietušo skaits ir grūtāk prognozējams nekā nodokļu maksātāju skaits, tomēr tas jau no paša sākuma ir precīzi definējams. Runa ir par tiem, uz kuriem ir pārnests nodoklis un kuri savukārt nevar pārnest šo nodokli tālāk.

82. Arī palūkojoties uz Savienības tiesisko regulējumu par atbildību citā jomā, apstiprinās tas, ka arī tajā jomā nepazīst tādu ierobežojumu kā "tieši cietušie" Dānijas tiesību normas izpratnē. Piemēram, Tiesa spriedumā apvienotajās lietās *Manfredi* [48] attiecībā uz Savienības tiesībās noteikto aizliegumu veidot karteli atzina, ka ikviens indivīds ir tiesīgs prasīt radušos zaudējumu atlīdzību gadījumos, kad pastāv cēloņsakarība starp minētajiem zaudējumiem un šo karteli.

83. Attiecīgi gadījumā, ja dalībvalsts, pārkāpjot Savienības tiesību normas, iekasē akcīzes nodokli un nodokļu maksātājs šo nodokli ir pārnesis uz savu klientu, nedrīkst noraidīt šī klienta prasību par zaudējumu atlīdzību pret valsti ar pamatojumu, ka jau no paša sākuma jāizslēdz tieša cēloņsakarība starp nodokļu iekasēšanu un šī klienta zaudējumiem.

47 — Šajā izpratnē: spriedums apvienotajās lietās *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 71. punkts).

48 — 2006. gada 13. jūlija spriedums apvienotajās lietās no C-295/04 līdz C-298/04 *Manfredi* u.c. (Krājums, I-6619. lpp., 61. punkts).

V — Secinājumi

84. Tādēļ es iesaku uz *Vestre Landsret* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) tam, vai tas, uz kuru nodokļu maksātājs pārnesa, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasētu valsts nodokli, var prasīt nodokļa atmaksu tieši no valsts vai principā tikai no nodokļu maksātāja, vai arī var izvēlēties vienu no tiem, ir jābūt reglamentētam valsts tiesību normās un attiecīgi — atstātam valsts tiesu ziņā, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus;

2) gadījumā, ja dalībvalsts, pārkāpjot Savienības tiesību normas, iekasē akcīzes nodokli un nodokļu maksātājs šo nodokli ir pārnesis uz savu klientu, nedrīkst noraidīt šī klienta prasību pret valsti par zaudējumu atlīdzību ar pamatojumu, ka jau no paša sākuma jāizslēdz tieša cēloņsakarība starp nodokļu iekasēšanu un šī klienta zaudējumiem.