

ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA [L. A. GEELHOED] SECINĀJUMI,
sniegti 2004. gada 4. martā¹

I — Ievads

1. Šajās divās lietās *Hoge Raad der Nederlanden* (Augstākā tiesa, Nīderlande) uzdeva vairākus jautājumus attiecībā uz EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma interpretāciju.

2. Lieta C-174/02 attiecas uz regulējošo nodokli par atkritumiem, ienākumi, no kura ir paredzēti valsts kasei. Taču no šī nodokļa pastāv atsevišķi atbrīvojumi ar valsts atbalsta raksturu. Arī lieta C-175/02 attiecas uz regulējošo nodokli, šajā gadījumā nodokli par kūtsmēslu pārpalikumu. Ienākums no šī nodokļa ir paredzēts visiem tiem pasākumiem, kuri ir vērsti uz kūtsmēslu pārpalikumu samazināšanu reģionā. Viens no šādiem pasākumiem ir atbalsts augstas kvalitātes kūtsmēslu transportam uz reģioniem ar kūtsmēslu deficītu.

nodokli un atbalstu, jo gan nodoklis, gan atbalsts ir pakļauts EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma “*standstill*” klauzulai². Šim jautājumam ir pievienojams arī jautājums par to, vai nodokļus drīkstēja iekasēt pirms Komisija attiecīgos atbalstus atzina par saderīgiem ar kopējo tirgu.

II — Faktiskie apstākļi un atbilstošās tiesību normas

A — Lieta C-174/02

3. *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant* (turpmāk tekstā — “*Streekgewest*”) ir sabiedrība ar juridiskas personas tiesībām, kuru kontrolē konkrēts skaits Nīderlandes *Noord-*

Abās lietās galvenais jautājums ir tāds, vai pastāv tieša un nesaraujama saikne starp

2 — Abas lietas tika ierosinātas pirms jaunās EK līguma pantu numerācijas. Iesniedzējtiesas spriedumi vēl atsaucas uz EK līguma 92. pantu (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 87. pants) un 93. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 88. pants). Labākas lasāmības dēļ šajos secinājumos tiek izmantota jaunā numerācija.

1 — Oriģinālvaloda — holandiešu.

Brabant reģiona pašvaldību, sadarbojoties savā starpā. Sabiedrības pienākums un arī tās atbildība ir veikt saimniecības atkritumu savākšanu un to transportēšana uz pārstrādes vietu. Tiklīdz kā atkritumi ir nogādāti pārstrādes vietā, atbilstoši 18. pantam likumā *Wet op de verbruiksbelastingen op milieu-grondslag* (likums, kas vides aizsardzības nolūkos ievieš nodokļus par patēriņu, turpmāk tekstā — “WBM”) sabiedrībai ir jāmaksā nodoklis.

6. WBM paredzētie atbalsti tika ieviesti šādi:

7. Sākotnējā WBM likumprojektā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa un tā atmaksāšana tika paziņoti Komisijai, un tā tos apstiprināja ar 1992. gada 25. novembra lēmumu³.

8. Šī likumprojekta izskatīšanas laikā [valsts] Parlamentā tas tika grozīts attiecībā uz atbalstiem. Šie grozījumi tika darīti zināmi Komisijai, un 1994. gada 29. martā tā šos grozījumus apstiprināja⁴.

4. Laika posmā no 1995. gada 1. janvāra līdz 31. janvārim *Streekgewest* nodokli par atkritumiem samaksāja NLG 499 914. Taču tā pārsūdzēja šo nodokļa summu un pieprasīja to atmaksāt; ar nodokļu inspektora lēmumu šis lūgums tika noraidīts.

9. 1994. gada 13. oktobrī Parlamentā tika iesniegts jauns grozījumu likumprojekts. Attiecībā uz nodokli par atkritumiem šis likumprojekts paredzēja nodokļa palielināšanu no NLG 28,50 līdz NLG 29,20 par katriem 1000 kg atkritumu un iespēju saņemt šī nodokļa atmaksu visām personām, kas atkritumu pārstrādes uzņēmumam piegādā iespiedkrāsas iznīcināšanas atkritumus un no plastmasas materiālu pārstrādes radušos atkritumus to pārstrādei.

5. Pēc tam sekojošās apelācijas procedūrās *Streekgewest* atsaucās uz EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu, jo tā uzskatīja, ka tika pārkāpta “standstill” klauzula, ko paredz šis pēdējais teikums, un tai nekāds nodoklis nebija jāmaksā, pamatojoties uz WBM. Faktiski no 1995. janvāra šis likums paredz ieviest atsevišķus atbalstus, par kuriem tika paziņots Komisijai, bet Komisija šajā dienā tos vēl nebija apstiprinājusi.

10. Nīderlandes valdība šos pasākumus, nosaucot tos par “precizējumiem”, paziņoja

3 — OV 1993, C 83, 3. lpp.

4 — OV 1994, C 153, 20. lpp.

Komisijai ar 1994. gada 27. oktobra vēstuli. Komisija ar 1994. gada 25. novembra vēstuli darīja zināmu Nīderlandes valdībai, ka paziņojums ir nepilnīgs un uzaicināja to sniegt papildu informāciju. Atbildē uz šo pieprasījumu, Nīderlandes valdība (1994. gada 20. decembra) vēstulē norādīja, ka šajā starplaikā likumprojektā tika ietverti vēl divi jauni atbalsta veidi⁵. WBM galīgajā lasījumā Parlamentā tika pieņemts 1994. gada 21. decembrī, un tas stājās spēkā 1995. gada 1. janvārī (kā vispārējs likums).

11. Komisija ar 1995. gada 25. janvāra vēstuli paziņoja Nīderlandes valdībai, ka likums satur vairākus atbalsta veidus, par kuriem Komisija vēl nav sniegusi atzinumu, un ka šie atbalstu veidi ir jāuzskata par tādiem, kas Komisijai nav paziņoti. Ar 1995. gada 3. jūlija lēmumu tā atzina WBM norādītos atbalstus par saderīgiem ar kopējo tirgu.

13. Šī nodokļa mērķis ir "segt izmaksas, kas saistītas ar:

a) 9. pantā paredzēto kūtsmēsļu administratīvo banku;

b) ieguldījumiem, ko paredz 9. panta 4. punkts;

c) nepieciešamo infrastruktūru izveidošanu, lai efektīvi varētu veikt kūtsmēsļu pārpalikumu transportēšanu, aizvākšanu, apstrādi vai pārstrādi, kā arī efektīvu pārpalikušo kūtsmēsļu likvidēšanu;

d) III un IV nodaļas izpildes kontroli".

B — *Lieta C-175/02*

12. Lieta C-175/02 attiecas uz 1987. gada 1. maijā ieviesto nodokli par kūtsmēsļu pārpalikumu, balstoties uz 13. pantu likumā *Meststoffenwet* (likums par kūtsmēsliem).

14. *Meststoffenwet* 9. panta 4. punkts paredz, ka no kūtsmēsļu bankas var, atbilstoši noteikumiem, ko izdod ar dekrētu vai kas jau ir saskaņā ar dekrētu, segt izdevumus, kas saistīti īpaši ar dzīvnieku izkārnījumu transportēšanu, ja tiek uzskatīts, ka tas palīdz efektīvākai pārstrādei vai likvidēšanai atbilstoši likuma mērķiem. Šajā sakarā Nīderlandes valdība izdeva noteikumus par kūtsmēsļu

5 — Runa ir par citu nodokli, kuru reglamentē šis pats likums, proti, nodokli par pazemes ūdeņiem, nevis par nodokli par atkritumiem, uz kuru attiecas šis gadījums, un attīrāmo bagarēšanas atkritumu pagaidu atbrīvojumu no nodokļa par atkritumiem.

banku attiecībā uz utilizācijas funkciju un piemaksu sistēmu par kvalitāti, kas ietver atbalstu augstas kvalitātes kūtsmēslu transportam, balstoties uz piemaksu sistēmu par kvalitāti (turpmāk tekstā — KPS).

III — Prejudiciālie jautājumi

A — Lieta C-174/02

15. Šo atbalstu Nīderlandes valdība paziņoja Komisijai ar 1988. gada 26. jūlija un 1989. gada 16. janvāra vēstuli. 1989. gada 10. marta vēstulē Komisija paziņoja valdībai savu lēmumu līdz 1989. gada beigām necelt iebildumus pret šo atbalstu. Vēlākā vēstulē Komisija apstiprināja, ka, sākot ar 1988. gada 1. janvāri, atbalsts tiek uzskatīts par saderīgu ar kopējo tirgu.

17. Prejudiciālie jautājumi lietā C-174/02 ir šādi:

16. F. J. Papem [*F. J. Pape*] pieder putnu fabrika. 1988. gadā viņa fermā tika saražots tik daudz kūtsmēslu, ka viņam bija jāmaksā nodoklis par kūtsmēslu pārpalikumu. Tādēļ 1989. gada 31. martā, kas ir pēc Komisijas 1989. gada 10. marta vēstules, viņam tika nosūtīts paziņojums par nodokļa uzlikšanu. Pape apgalvo, ka viņam nebija jāmaksā šis nodoklis tādēļ, ka *Meststoffenwet* 13. pants stājās spēkā (1987. gada 1. maijā) pirms Komisijas vēstules dienas (1989. gada 10. marta), un tādēļ, ka nodokļa uzlikšana attiecās uz laikposmu (1988. gads) pirms Komisijas 1989. gada 10. marta vēstules. Viņš apgalvo, ka viņam uzliktais nodoklis par kūtsmēslu pārpalikumu bija paredzēts tāda atbalsta finansēšanai, kas ir pretējs EKL 88. panta 3. punkta pēdējam teikumam.

- “1) Vai uz EK liguma 93. panta 3. punkta pēdējā teikuma (jaunajā redakcijā — EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums) nosacījumiem var atsaukties tikai tā persona, kuru ietekmē no atbalsta pasākuma izrietošs pārrobežu konkurences izkropļojums?
- 2) Gadījumā, ja atbalsta pasākums, uz ko attiecas EK liguma 93. panta 3. punkta pēdējais teikums (jaunajā redakcijā — EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums), ir atbrīvojums no nodokļa (ieskaitot nodokļa samazinājumu un nodokļu atvieglojumu), no kura ienākumus ieskaita valsts kasē, bet šajā sakarā netiek paredzēts, ka atbrīvojums no nodokļa tiek apturēts paziņošanas procedūras laikā, vai šis nodoklis jau ir jāuzskata par šī atbalsta pasākuma elementu, jo nodokļa iekasēšana no personām, kuras nav atbrīvotas no

nodokļa, ir līdzeklis, kas ļauj sasniegt labvēlīgu rezultātu, un līdz ar to šajā normā paredzēto aizliegumu piemēro arī attiecībā uz šī nodokļa iekasēšanu tikpat ilgi, cik ilgi nav atļauta šī atbalsta pasākuma īstenošana, pamatojoties uz minēto normu?

sijas lēmuma, ar ko atzīst atbalsta pasākumu par saderīgu ar kopējo tirgu, rezultātā nodokļa prettiesiskums ir ticis izbeigts ar atpakaļejošu datumu (*a posteriori*)?

- 3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir negatīva, tad gadījumā, kad ir jāsecina par tādas saiknes pastāvēšanu, uz kādu norāda 3.4.3. punkta pēdējais teikums⁶, starp konkrēta nodokļa, no kura ienākumi ir paredzēti valsts kasei, paaugstinājumu un ierosināto atbalsta pasākumu Līguma 93. panta 3. punkta pēdējā teikuma izpratnē (jaunajā redakcijā — EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums) — vai šī nodokļa palielinājums ir jāuzskata par minētā atbalsta pasākuma īstenošanas sākumu šīs normas izpratnē? Ja atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no šīs saiknes veida, tad kuri apstākļi šajā sakarā ir svarīgi?

- 5) Ja aizliegums īstenot atbalsta pasākumu attiecas arī uz nodokli, vai nodokļa maksātājs, no kura ir iekasēts šis nodoklis, var atsaukties uz Līguma 93. panta 3. punkta tiešo iedarbību, lai apstrīdētu tiesas ceļā visu nodokļa summu vai tikai tās daļu?
- 6) Šajā pēdējā gadījumā — vai Kopienas tiesībās ir formulētas īpašas prasības attiecībā uz veidu, kādā nosakāma tā nodokļa daļa, uz kuru attiecas EK līguma 93. panta 2. punkta pēdējā teikumā noteiktais aizliegums?"

- 4) Ja aizliegums īstenot atbalsta pasākumu attiecas arī uz nodokli, vai galīgā Komi-

B — *Lietā C-175/02*

6 — Šis pēdējais teikums iesniedzējtiesas spriedumā ir šāds: "Tomēr ir skaidrs, ka neliela daļa no nodokļa par atkritumiem (NLG 0.70 par vienu tonnu atkritumu) ir paredzēta, lai kompensētu sekas, kādas ir atmaksu tiesiskajam regulējumam, ko paredz 3.1.3. punkts ("precizējumi"), ko ieviesa ar grozījumiem [...]". Precizējumi, kas ir minēti iesniedzējtiesas spriedumā, ir šādi: "[...] nodokļa par atkritumiem atmaksu visām personām, kas atkritumu pārstrādes uzņēmumam piegādā iespiedkrāsas iznīcināšanas atkritumus un no plastmasas materiālu pārstrādes radušos atkritumus to pārstrādei."

18. Prejudiciālie jautājumi lietā C-175/02 ir šādi:

- “1) Tā kā EK līguma 93. panta 3. punkta pēdējais teikums (jaunajā redakcijā — EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums) aizliedz īstenot atbalsta pasākumus, vai šajā normā noteiktais aizliegums attiecas arī uz tāda nodokļa ieviešanu, no kura ienākumi atbilstoši attiecīgajam likumam daļēji ir paredzēti minētā atbalsta finansēšanai neatkarīgi no tā, vai pastāv tirdzniecības traucējumi starp dalībvalstīm, kas (daļēji) var būt šī nodokļa — atbalsta pasākuma — finansēšanas dēļ? Vai atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no saiknes veida, kas pastāv starp finansējuma nodokli un atbalsta pasākumu, no laika, kad ieņēmumi no šī finansējuma nodokļa tiek faktiski izmantoti atbalsta pasākumam, vai no citiem apstākļiem? Kuri apstākļi ir atbilstīgi šajā sakarā?
- 3) Vai no Kopienas tiesībām izriet īpašas prasības par veidu, kā jānosaka, uz kuru nodokļa daļu attiecas EK līguma 93. panta 3. punkta pēdējā teikumā noteiktais aizliegums, ja runa ir par finansējuma nodokli, no kura ieņēmumi ir paredzēti dažādiem mērķiem, kuriem bez minētā nodokļa ir arī citi finansējuma avoti, un uz ne visiem no kuriem attiecas EK līguma 93. panta aizliegums, ja valsts nodokļu tiesiskais regulējums neparedz sadales kritēriju? Vai tādā gadījumā tā daļa no nodokļa, kas ir paredzēta atbalsta pasākuma finansēšanai un uz kuru attiecas EK līguma 93. pants, ir nosakāma, novērtējot [datus] nodokļa uzlikšanas dienā, vai tas ir darāms, balstoties uz vēlāk zināmiem datiem par visu ienākuma summu no finansējuma nodokļa un par izdevumiem dažādiem mērķiem?”

IV — Vērtējums

- 2) Ja aizliegums īstenot atbalsta pasākumu attiecas arī uz finansējuma nodokli, vai nodokļa maksātājs, atsaucoties uz [Līguma] 93. panta 3. punkta tiešo iedarbību, var apstrīdēt visu šī nodokļa summu, vai tikai to summas daļu, kuru acimredzot skar vai kura faktiski tika skarta ar atbalsta pasākuma finansējumu tajā laika posmā, kad pasākuma īstenošana ir vai bija aizliegta iepriekš minētajā normā noteiktā iemesla dēļ?

A — Ievada apsvērumi

19. No visiem šajos secinājumos aprakstītajiem faktiskajiem apstākļiem izriet, ka abas lietas attiecas uz valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta nozīmē. Lietā C-174/02 (*Streekgewest*

west) šis atbalsts izpaužas kā īpašs atbrīvojums no vispārējā nodokļa par atkritumiem. Lietā C-175/02 (*Pape*) runa ir par atbalstu kūtsmēslu transportēšanai, ko finansē ar ieņēmumu no nodokļa par saražoto kūtsmēslu pārpalikumiem.

20. No otras puses, abās tiesvedībās likumi un tajos paredzētais atbalsts tika paziņoti Komisijai, bet tie stājās spēkā, pirms Komisija sniedza savu atzinumu par to saderību ar kopējo tirgu. Turklāt abās lietās ir kopīgs punkts — Komisija vēlāk atzina atbalstu saderību ar kopējo tirgu.

21. Gan *Streekgewest*, gan *Pape* apgalvo, ka tiem nav jāmaksā, attiecīgi, nodoklis par atkritumiem un nodoklis par kūtsmēslu pārpalikumu. Šajā sakarā tie balstās uz EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu. Tie norāda, ka, tā kā Nīderlande kā ES dalībvalsts neizpildīja savus pienākumus atbilstoši šai normai, tie kā nodokļu maksātāji ir ieinteresēti pareizā šīs normas īstenošanā un ka saskaņā ar Tiesas judikatūru⁷ no tā izriet pienākums atmaksāt samaksāto nodokli.

22. Protams, ka *Hoge Raad* uzdotie jautājumi abās lietās nav identiski, bet tiem ir kopsaucējs, jo tie attiecas uz trim EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma interpretācijas aspektiem un tā piemērošanu valsts tiesību sistēmā.

23. Iesniedzējtiesa pēc būtības Tiesai jautā par:

- 1) atbalsta finansējuma aspektu. Īpaši runa ir par jautājumu, vai un pie kādiem nosacījumiem nodokļu iekasēšana ir jāuzskata par tādu atbalsta īstenošanas darbību, lai "*standstill*" klauzula, ko paredz EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums, būtu pilnīgi vai daļēji piemērojama attiecībā uz šo nodokli ar visām no tā izrietošajām sekām;
- 2) personu grupu, kas ir ieinteresētas tajā valsts normā, uz ko EKL 88. panta 3. punkta pēdējam teikumam ir tieša iedarbība;
- 3) vēlāka Komisijas lēmuma, ar kuru atbalsts ir atzīts par saderīgu ar kopējo

⁷ — Īpaši tie norāda uz 1991. gada 21. novembra spriedumu lietā C-354/90 *Fédération nationale du commerce extérieur (FNCE)* (*Recueil*, I-5505. lpp.) un 1992. gada 16. decembra spriedumu lietā C-17/91 *Lornoy u.c.* (*Recueil*, I-6523. lpp.). Tiesvedībā valsts tiesā *Streekgewest* atsaucas arī uz 1974. gada 2. jūlija spriedumu lietā 173/73 *Itālija/Komisija* (*Recueil*, 709. lpp.)

tirgu, ietekmi uz dalībvalsts agrāku prettiesisko rīcību.

gadījumos, kad Tiesa vēlāk atzīst atbalstu par saderīgu ar kopējo tirgu. Es atgriezīšos pie šī jautājuma 57.–59. punktā.

24. Pirms izskatīt uzdotos jautājumus, es vēlos sniegt šādus apsvērumus.

25. Juridiski materiāla interese ievērot EKL 88. panta 3. punktu ir konkurences izkropļojuma novēršana, ko var nodarīt dalībvalstu vienpusēji un priekšlaicīgi īstenots valsts atbalsts. Ņemot to vērā, minētā norma paredz dalībvalstu pienākumu iepriekš paziņot un Komisijas pienākumu sniegt ierosināto atbalstu vai plānoto atbalstu grozījumu apstiprinājumu. Tādējādi atbalsts, kurš ir piešķirts bez iepriekšējas paziņošanas, vai par kuru, lai gan tas tika paziņots, Komisijas lēmums vēl nav pieņemts, ir prettiesisks.

26. Līdz ar to, konstatējot dalībvalsts prettiesisku rīcību, konkurences izkropļojums, ko radīja priekšlaicīgs un prettiesisks atbalsts, ir jāatceļ *ex tunc*.

27. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, ko nesen apstiprināja Tiesa⁸, tas ir arī tādos

28. Secinājumos lietā *Gil Insurance*⁹ es norādīju, ka EK līgums paredz divu veidu konkurences izkropļojumu, kas ir jānošķir *ratione materiae*. EKL 96. un EKL 97. panta procedūras attiecas uz izkropļojumu, kas rodas no atšķirībām dalībvalstu normatīvajos un administratīvajos aktos, ieskaitot nodokļu pasākumus. EKL 87. līdz EKL 89. panta procedūras attiecas uz konkurences izkropļojumu, kas rodas no dalībvalstu piešķirtā atbalsta. Starp šīm divām procedūrām ir nozīmīga atšķirība, kas cita starpā izpaužas arī dalībvalstu pienākumos un Komisijas pilnvarās. Tas ir papildu iemesls vajadzībai precīzi noteikt šo procedūru piemērošanas jomu.

29. Līgumā paredzētā Kopienų pilnvaru norobežošana, kas attiecas uz atbalstiem un

8 — Spriedums lietā *FNCE*, minēts šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē, un 2003. gada 21. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-261/01 un C-262/01 *Van Calster u.c.* (*Recueil*, I-12249. lpp.).

9 — 2003. gada 18. septembra secinājumi lietā C-308/01 *GIL Insurance* (*Recueil*, I-4777. lpp, 68.–77. punkts).

valsts nodokļu pasākumiem, ir galvenokārt sašaurināta tādu atbalstu gadījumos, kas izpaužas kā speciāls nodokļu un vispārējo vai nozaru nodevu atvieglojums. Ja Komisija konstatē, ka šis speciālais vispārējais vai nozaru nodokļu atvieglojums ir definējams kā valsts atbalsts, tad tās ieviešanas nolūkā novērst no tā radušos konkurences attiecību izkropļojumu kopējā tirgū pēc būtības ir jāattiecinā uz šo speciālo atbalstu. Ar šo ieviešanos nedrīkst skart valsts nodokļu likumdevēja kompetenci. Tikai un vienīgi tajos gadījumos, ja vispārējais valsts nodokļu regulējuma saturs vai piemērošana ietver speciālu valsts atbalsta elementus, Komisija var izmantot savu kompetenci atbilstoši EKL 87. un EKL 88. pantam, lai rīkotos pret šiem speciālajiem elementiem.

30. Vairākos Tiesas spriedumos, ieskaitot dažus nesenus spriedumus¹⁰, tika analizēta saikne starp, no vienas puses, nodokļiem vai nodevām, un, no otras puses, speciālajiem atbalstiem. Lai piemērotu EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu, galvenokārt jautājums tika uzdots par to, vai un, vajadzības gadījumā, pie kādiem nosacījumiem priekšlaicīgi piešķirtā atbalsta prettiesiskums, ko

piešķir, pārkāpjot minēto normu, skar arī tos nodokļus, ar kuru palīdzību šis atbalsts tika finansēts. Citiem vārdiem, kādas sekas var būt EKL 87. un EKL 88. panta piemērošanai attiecībā uz valsts likumdevēja kompetenci nodokļu un nodevu jomā?

31. Lai atbildētu uz šo jautājumu, es apņemos abstrahēties no situācijām, kurās valsts atbalsts tiek finansēts no nodokļiem un nodevām, kas jau pēc savas būtības ir pretēji citām līguma normām, piemēram, EKL 25. un EKL 90. pantam¹¹, jo šajās lietās nav uzdots neviens jautājums par pašu nodokļu tiesiskumu.

1) Saikne starp nodokļiem un nodevām un prettiesisko valsts atbalstu

32. Gadījumiem, kad Tiesa piekrita šādi saiknei starp nodokli un atbalstu, kas ir finansēts ar šā nodokļa palīdzību, ir šādas kopīgas pazīmes:

10 — Spriedums lietā *Van Calster u.c.*, iepriekš minēts šo secinājumu 8. zemsvītras piezīmē, un 2003. gada 27. novembra spriedums apvienotajās lietās no C-34/01 līdz C-38/01 *Enirisorse* (*Recueil*, I-14243. lpp.). Agrākā judikatūra: skat. 1973. gada 19. jūnija spriedumu lietā 77/72 *Capolongo* (*Recueil*, 611. lpp.); spriedumu lietā *FNCE*, minēts šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē; 1992. gada 11. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-78/90 līdz C-83/90 (*Recueil*, I-1847. lpp.) un 1992. gada 16. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-144/91 un C-145/91 *Demoor u.c.* (*Recueil*, I-5509. lpp.).

11 — Arī par šo jautājumu ir daudz Tiesas judikatūras. Šajā sakarā skat. spriedumus lietās *Capolongo* un *Scharbatke*, minēti šo secinājumu 10. zemsvītras piezīmē, un spriedumu lietā *Lornoy u.c.*, minēts šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē, kā arī 1977. gada 22. marta spriedumu lietā 78/76 *Steinike & Weinlig* (*Recueil*, 595. lpp.) un 2002. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-234/99 *Nygård* (*Recueil*, I-3657. lpp.).

- tieša un nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu, kas ir finansēts ar šī nodokļa palīdzību.
33. Šķiet, ka valsts administrācijas praksē gadījumos, kad Tiesa ir piekritusi šādas būtiskas saiknes pastāvēšanai, gandrīz vienmēr runa ir par speciālajiem nodokļiem, kuri tiek iekasēti nozares vai apakšnozares līmenī¹³ un ienākumus no kuriem novirza konkrētiem atbalsta saņēmējiem uzņēmumiem vai speciālām darbībām šajās nozarēs vai apakšnozarēs.
- Šī saikne ir divpusēja, kas nozīmē, ka atbalsta atcelšana izraisa arī (daļēju) nodokļa likvidēšanu un ka, savukārt, nodokļa likvidēšana atceļ arī speciālo avotu, no kura finansē atbalstu.
34. Jautājums par to, vai pastāv tieša un nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu, ko finansē ar šo nodokli, katrā gadījumā ir jāizskata no jauna, pamatojoties uz attiecīgā regulējuma noteikumiem, to sistēmu, piemērošanu praksē un ekonomiskās situācijas, kurā tie ir piemērojami.
35. Šādi kritēriji sastāda pazīmes par minētās saiknes pastāvēšanu:
- nodoklis skar nodokļu maksātājus, kas ir ekonomikas vai konkurences attiecībās ar atbalsta saņēmēju. Šādos gadījumos, kad vienmēr jāizvērtē kombinētā nodokļa un atbalsta ietekme, atbalsta vērtējumu nevar atdalīt no tā finansēšanas veida sekām, kā Tiesa nosprieda sprieduma lietā *Van Calster* u.c. 49. punktā¹². Faktiski nodokļu maksātāju ekonomisko vai konkurences situāciju attiecībā uz atbalsta saņēmējiem var ietekmēt divējādi. Šie nodokļu maksātāji ne tikai nesāņem nekādu atbalstu, bet tiem turklāt ir jāfinansē konkurentiem piešķiramais atbalsts.
 - apjoms, kādā minētais atbalsts ir finansēts no ienākuma no nodokļa un tādējādi ir no tā atkarīgs;
 - apjoms, kādā ienākums no nodokļa ir paredzēts speciālam atbalstam;

12 — Šo secinājumu 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums. Agrākai judikatūrai skat. 1970. gada 25. jūnija spriedumu lietā 47/69 Francija/Komisija (*Recneil*, 487. lpp.).

13 — Skat. 11. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus.

— saiknes starp ienākumiem no nodokļa un tā speciālo atbalsta mērķi, kas izriet no attiecīgā tiesiskā regulējuma, obligātā rakstura apjoms;

— apjoms un veids, kādā nodoklis un atbalsts ietekmē konkurences attiecības nozarē vai apakšnozarē, vai attiecīgo uzņēmumu kategorijā.

36. Gadījumos, kad atbalsts ir finansēts tikai no minētā nodokļa, kad šis nodoklis ir paredzēts tikai attiecīgajam atbalstam vai kad saikne skaidri izriet no attiecīgā regulējuma, un ja kopīgai nodokļa un atbalsta ietekmei ir nozīmīgas sekas uz konkurences attiecībām minētajā nozarē, bez šaubām var piekrist, ka pastāv tieša un nesaraucama saikne.

37. Savukārt šāda tieša un nesaraucama saikne ir mazāk acīmredzama gadījumos, kad ienākuma no nodokļa mērķis šajā jautājumā ir pakļauts valsts kompetento iestāžu vērtējumam vai atbalsts tikai daļēji tiek finansēts no nodokļa, vai ienākums no nodokļa ir paredzēts vairākiem mērķiem, nevis tikai atbalstam, un nodoklis neattiecas speciāli uz atbalsta saņēmēja nozari.

38. Iepriekš minētais ir saskaņā ar šajos secinājumos minētajiem spriedumiem lietās *Van Calster* u.c. un *Enirisorse* u.c.

39. Pirmā lieta attiecās uz tiesisko regulējumu, ar kuru ieviesa speciālu fondu, lai finansētu cīņu pret epizootiju un uzlabotu dzīvnieku higiēnu, veselību un kvalitāti. Šis fonds tika uzturēts no obligātām iemaksām, ko uzlika visiem ražošanas procesa dalībniekiem, proti, dzīvnieku audzētājiem, transportētājiem, gaļas apstrādes un pārstrādes uzņēmumiem, kā arī tiem uzņēmumiem, kuri gaļu pārdod vai veic ar to liela mēroga tirdznieciskas operācijas. Atbalsts ar nolūku finansēt dzīvnieku higiēnas un veselības pasākumus tika vairāk finansēts ar ieņēmumiem, ko saņēma no [dzīvnieku] audzētājiem, nekā no pamatražotājiem.

40. Lieta *Enirisorse* u.c. attiecās uz ostas nodevu par preču iekraušanu un izkraušanu. Ienākums no šīs nodevas skaidri bija paredzēts valsts kasei, bet attiecīgais nodokļu regulējums skaidri paredzēja arī to, ka divas trešdaļas ienākuma no šīs nodevas tiks pārskaitītas uzņēmumam, kurš ir ekonomikas un (iespējams) arī konkurences attiecībās ar uzņēmumiem — nodevas maksātājiem.

41. Šajās divās lietās kritēriji, kas tika izklāstīti šo secinājumu 35.–37. punktā, tika pilnīgi (lieta *Van Calster* u.c.) vai lielākajā daļā (lieta *Enirisorse* u.c.) izpildīti, un tādēļ var secināt, ka te pastāvēja tieša un nesarauc-

jama saikne starp nodevu un atbalstu, ko finansē ar šīs nodevas palīdzību. Tādējādi šajos gadījumos tās tiesiskās sekas, ko Kopienas tiesības piesaista EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma neievērošanai, attiecas arī uz nodevu, ar kuras palīdzību atbalsts tika finansēts.

atbrīvojumi vai samazinājumi par labu nodokļu maksātāju grupai, kuru konkrēti definē atbilstoši nozarei, apakšnozarei vai darbībai, tad EKL 87. panta nozīmē šie atbrīvojumi vai samazinājumi var veidot atbalstus. 42. punktā norādītajos gadījumos runa var būt par atbrīvojumiem no speciāliem nodokļiem par labu konkrētām komercdarbībām. Šādi atbrīvojumi un samazinājumi ir pat diezgan bieži sastopami vispārējo un nozaru nodokļu gadījumos, kuri ir norādīti 43. punktā.

42. Šāda tieša un nesaraucama saikne starp nodokli un tā mērķi — atbalstu — nepastāv tajos gadījumos, kad nodoklis ir paredzēts speciālam mērķim, ko nevar definēt kā atbalstu, piemēram, speciālie nodokļi par piesārņotā ūdens novirzi tā attīrīšanai vai muitas nodevas ceļu būvniecībai un uzturēšanai.

45. Tomēr šādā gadījumā — pretēji Komisijas apgalvotajam rakstisko apsvērumu 40.–42. punktā lietā C-174/02 — nevar runāt par tiešu un nesaraucamu saikni starp nodokli un tā mērķi atbalsta formā.

43. Tas tā nav arī gadījumā, ja vispārējs vai nozares nodoklis ir paredzēts valsts kasei. Praksē runa ir par vienkāršiem vispārīgajiem vai nozaru nodokļiem vai vispārīgajiem regulējošiem vai nozaru nodokļiem, kas galvenokārt tiek piemēroti vides politikas ietvaros kā nodevas par emisiju. Tāpat kā iepriekš minētā speciālo nodokļu kategorija, kuru mērķis nav atbalsts, arī šie [vienkāršie vispārējie nozaru nodokļi] kā tādi nav atbilstīgi EKL 87. un EKL 88. panta piemērošanai.

Protams, var notikt tā, ka piemērojamo atbrīvojumu apjoms iespaido arī nodokļa summu, bet valsts nodokļu likumdevēja diskrecionārās varas ietvaros ietilpst noteikšana, vai un kādā apmērā tas notiek. Turklāt, pat ja varētu piekrist likumsakarībai starp nodokļa summu un atbrīvojumiem, tikai daļa no šī nodokļa ir paredzēta atbrīvojuma "finansēšanai".

44. Ja [nodevas un] nodokļus, kas ir paredzēti 42. un 43. punktā, papildina speciāli

No otras puses — atbrīvojums no nodokļa, kas ir izteikts atbalsta veidā, var arī pastāvēt bez augstākas nodokļa likmes noteikšanas atbrīvojuma "finansēšanai", salīdzinājumā ar

kuru atbrīvojums kļūtu par atkāpi [no normas]. Visbeidzot, vispārīgi runājot, nodokļa (apakš)nozares un tā atkāpju piemērojamība nesakrīt: tātad divkārtš konkurences attiecību izkropļojums — ar nodokli un ar atbalstu — nerodas.

48. Gadījumā, ja tiek pārkāpta šī “*standstill*” klauzula, tad pirmajā lietā gan priekšlaicīga nodokļa piemērošana, gan atbalsts ir prettiesiski. Gan vienu, gan otru ir jāatzīst par neesošiem *ex tunc*.

46. Saikne starp šajā gadījumā minētajiem nodokļiem un izdevīgākām atkāpēm no tiem neatbilst tiem kritērijiem, kuri ir definēti šo secinājumi 35. pantā, lai kaut vai daļēji varētu piekrist, ka pastāv tieša un nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu.

Otrajā lietā prettiesiska ir tikai priekšlaicīga atbalsta piemērošana, kas izpaudās kā nodokļu atbrīvojums vai samazinājums. Šajā gadījumā valsts kompetento iestāžu pienākums bija ar atpakaļejošu datumu atcelt tikai tās priekšrocības, kuras uzņēmumi saņēma no attiecīgo nodokļu atvieglojuma. Iestāžu pienākums bija nolemt veidu, kā šis rezultāts tiks panākts.

47. Piemērojot EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu, iepriekš teiktajam ir šādas sekas:

49. Varbūt lieki, bet es vēlos norādīt vēl turpmāk sekojošo.

a) ja jāpiekrīt, ka pastāv būtiska saikne starp nodokli un atbalstu, ko finansē ar šī nodokļa palīdzību, tad īstenošanas aizliegums attiecas gan uz atbalstu, gan uz nodokli, kas to ļauj finansēt;

b) ja šāda saikne starp nodokli un atbalstu nepastāv, tad īstenošanas aizliegums attiecas tikai uz atbalstu.

50. Izmantotais atbalsta mehānisma veids nemaina dalībvalstu pienākumu paziņot Komisijai par citu atbalstu, kā arī nodokļiem vai saistītiem maksājumiem visos gadījumos, kad valsts atbalsts var nozīmēt — vai tas saistās ar — valsts nodokļu vai nodevu piemērošanu. Pašam nodoklim esot pretrunā ar Kopienas tiesībām, arī ar to saistītais atbalsts kļūst prettiesisks. Pat ja atbalsts nav prettiesisks, tad to vienmēr — kā tas izrādījās arī šajos secinājumos — ir jāvērtē, ņemot vērā

to nodokļu sistēmu, kurai tas pieder. Līdz ar to paziņošanas pienākumam, ko Tiesa vēl nesen definēja sprieduma lietā *Van Calster* u.c. 50. punktā, ir plaša piemērojamība.

2) Atbalsta saņēmēju grupa

51. EKL 88. panta 3. punkta pēdējam teikumam ir tieša iedarbība¹⁴. No tā izriet, ka lietas dalībnieki var atsaukties uz šo normu un ka valsts tiesai — vajadzības gadījumā pēc savas iniciatīvas — tā ir jāpiemēro¹⁵.

52. Tomēr katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jābūt norādītai kompetentai tiesai un definētiem procesuālajiem noteikumiem pārsūdzībai tiesas ceļā, kuru mērķis ir aizsargāt lietas dalībnieku intereses, kas izriet no Kopienu tiesību tiesas iedarbības, ņemot vērā, ka šie noteikumi nedrīkst būt neizdevīgāki par tiem, kas ir paredzēti līdzīga veida prasībām valsts iestādēs, un ka jebkurā gadījumā tie nevar būt tādi, kas padara par praktiski neiespējamu izmantot tiesības, kuras valsts tiesai ir jāaizsargā¹⁶.

53. Atsevišķās lietās¹⁷ Tiesa ir sniegusi standarta apsvērumu, ka valsts tiesu iestāžu pienākums ir aizsargāt lietas dalībnieku tiesības no tā, ka valsts iestādes, kas ir atbildīgas par atbalsta īstenošanas aizliegumu, varētu to neievērot; šim aizliegumam ir tieša iedarbība, tas ir paredzēts EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikumā un nozīmē to, ka, tiklīdz kā valsts tiesu iestādes konstatē šādu neievērošanu, uz ko var atsaukties lietas dalībnieks, tām no tā ir jāsecina visas sekas atbilstoši savām valsts tiesībām gan attiecībā uz attiecīgā atbalsta īstenošanas akta spēkā esamību, gan attiecībā uz atbalsta atgūšanu.

54. No tā izriet, ka pirmajā instancē to ieinteresēto personu grupas noteikšana, kuras var atsaukties uz EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu, ir skaidri pakļauta valsts tiesībām, bet ka šīs grupas lielumu šīs normas pārkāpuma gadījumā ietekmē arī sekas, ko nosaka Kopienu tiesības.

55. Līdz ar to, lai noteiktu ieinteresēto personu grupu, ir jānosaka arī tas, vai EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma pārkā-

¹⁴ — 1964. gada 15. jūlija spriedums lietā 6/64 *Costa* (*Recueil*, 1141. lpp.) un 1973. gada 11. decembra spriedums lietā 120/73 *Lorenz* (*Recueil*, 1471. lpp.), kā arī daudzi agrāki spriedumi.

¹⁵ — 1963. gada 5. februāra spriedums lietā 26/62 *Van Gend & Loos* (*Recueil*, 1. lpp.) un 1978. gada 9. marta spriedums lietā 106/77 *Simmenthal* (*Recueil*, 629. lpp.).

¹⁶ — Pastāvīgā judikatūra kopš 1976. gada 16. decembra sprieduma lietā 33/76 *Rewe* (*Recueil*, 1989. lpp.) un sprieduma lietā 45/76 *Comet* (*Recueil*, 2043. lpp.), kuri vēl nesen apstiprināti 2003. gada 10. aprīļa spriedumā lietā C-276/01 *Steffensen* (*Recueil*, I-3735. lpp., 60. un turpmākie punkti).

¹⁷ — Vēl kā pēdējais — spriedums lietā *Erinisorse* u.c., minēts šo secinājumu 10. zemsvītras piezīnē.

puma sekas attiecas uz nodokli, ar kura palīdzību tika finansēts attiecīgais atbalsts.

58. Lai nodrošinātu EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma lietderīgo iedarbību un aizsargātu šajā normā noteiktās lietas dalībnieku intereses, uz šīs normas pārkāpumu *a posteriori* nevar attiecināt Komisijas lēmumu, ar ko attiecīgos atbalstus atzīst par saderīgiem ar kopējo tirgu²⁰.

3) Komisijas vēlāk pieņemtā lēmuma sekas

B — *Lieta C-174/02*

56. Tiesa judikatūrā ir skaidri nošķirusi dažādos Komisijas un valsts tiesas uzdevumus, kas viens otru papildina, attiecībā uz kontroli pār to, vai dalībvalstis ievēro pienākumus, ko tām uzliek EKL 87. un EKL 88. pants¹⁸.

59. Šīs lietas pamata prāva attiecas uz to, ka atsevišķi atbrīvojumi no vispārēja regulējošā nodokļa par atkritumiem tika piemēroti priekšlaicīgi. Ienākums no šī nodokļa bija paredzēts valsts kasei. Nepastāvēja nekāda tieša un nesaraucama saikne starp nodokli un tādu speciālu mērķi kā atbalsts. Šie ir apstākļi, kuros ir jāatbild uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem.

57. Lai gan Komisijai bija jāpārbauda, vai plānotais atbalsts ir saderīgs ar kopējo tirgu, valsts tiesas iejaukšanos pamato EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma tiešā iedarbība. Šī norma ir kontroles stūrakmens, kam ir pakļauti valsts atbalsti¹⁹. Šīs normas pārkāpums izraisa attiecīgā priekšlaicīgā atbalsta prettiesiskumu, kā arī pienākumu atcelt šos atbalstus *ex tunc*.

60. Šo secinājumu 51.–55. punktā es izskatīju pirmo jautājumu, ar kuru iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, kas ir tā lietas dalībnieku grupa, kas var atsaukties uz EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu. Runājot konkrētāk par šīs tiesvedības apstākļiem, vajadzība nodrošināt EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma tiešo iedarbību prasa, lai ieinteresētās personas varētu atsaukties uz šo normu

18 — Jo īpaši skat. 1990. gada 14. februāra spriedumu lietā C-301/87 Francija/Komisija (*Recueil*, I-307. lpp.) un šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *FNCE*.

19 — Jo īpaši skat. 1984. gada 9. oktobra spriedumu apvienotajās lietās 91/83 un 127/83 *Heineken* (*Recueil*, 3435. lpp.) un 2000. gada 22. jūnija spriedumu lietā C-332/98 Francija/Komisija (*Recueil*, I-4833. lpp.).

20 — Jo īpaši skat. šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *FNCE*, ko vēl nesen apstiprināja šo secinājumu 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Van Calster* u.c. (63. punkts).

vismaz EKL 88. panta 2. punkta nozīmē. Runa ir par personām, uzņēmumiem un sabiedrībām, kuru intereses skar atbalsta piešķiršana. Tas neko nemaina tajā, ka ieinteresēto personu grupu var definēt plašākā veidā atbilstoši attiecīgajām valsts tiesībām.

64. Pēc *Streekgewest* domām, speciāls atbrīvojums no vispārēja nodokļa pats par sevi rada tiešu un nesaraucamu saikni starp nodokli un atbalstu, un līdz ar to rodas absolūta saikne starp vienu un otru. No tā izriet, ka atbrīvojumu priekšlaicīga un prettiesiska piemērošana padara nodokļa par atkritumiem iekasēšanu par pilnībā prettiesisku attiecīgajā laikposmā.

61. Ja ir jāpiekrīt, ka pastāv būtiska saikne starp nodokli par atkritumiem un tādiem atbrīvojumiem no šī nodokļa, kas nav atbrīvojums atbalsta veidā, tad arī uz pašu nodokli attiecas aizliegums, ko paredz EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums — kas, pēc manām domām, tā nemaz nav šajā gadījumā; nodokļa maksātāji jebkurā gadījumā ir jākvalificē kā ieinteresētās personas EKL 88. panta 2. punkta nozīmē.

65. Komisija piekrīt, ka jebkurā gadījumā pastāv būtiska saikne starp nodokli par atkritumiem un atbrīvojumu no nodokļa, jo atbrīvojumu ieviešanas rezultātā Nīderlandes likumdevējs palielināja nodokli no NLG 28,50 līdz NLG 29,20 par 1 000 kg atkritumu. Komisija šajā gadījumā runā par "savienotajiem traukiem". Pēc tās domām — no atbrīvojuma priekšlaicīgas piemērošanas varētu izrietēt nodokļa par atkritumiem piemērošanas prettiesiskums, jo runa ir par NLG 0,70 lielāku summu.

62. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai pamata prāvas situācijā aizliegums, ko paredz EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums, attiecas arī uz vispārējo nodokļu tiesisko regulējumu, no kura kā izņēmumi ir paredzēti speciālie atbrīvojumi.

63. Par šo jautājumu *Streekgewest*, Komisijas un Nīderlandes valdības viedokļi stipri atšķiras.

66. Nīderlandes valdība vispārīgi apstrīd jebkādas saiknes pastāvēšanu starp nodokli un atbrīvojumiem un, jo īpaši, starp atbrīvojumiem no nodokļa un nodokļa summas palielināšanu par NLG 0,70. No tā valdība secina, ka atbrīvojuma priekšlaicīga piemērošana nevar ietekmēt nodokļa tiesiskumu attiecīgajā laikposmā.

67. Šo secinājumu 43.–46. punktā es jau paskaidroju iemeslus, kādēļ nevar piekrist nedz tam, ka starp vispārējo nodokli un speciāliem atbrīvojumiem pastāv tieša un nesaraucama saikne, nedz arī tam, ka starp tiem pastāv tikai nesaraucama saikne.

jums no vispārīgiem nodokļiem, izriet, ka arī šie nodokļi ir jāpaziņo. Tas ir tādēļ, ka Komisijai ir jāņem vērā visi faktiskie vai tiesiskie apstākļi, lai noteiktu, vai aizliegtais valsts atbalsts pastāv.

68. Tāda vispārēja nodokļa kā nodoklis par atkritumiem pastāvēšana ir loģisks priekšnosacījums, lai tam varētu piemērot speciālos atbrīvojumus, kas var būt kvalificējami kā atbalsti. Tomēr nevar apgalvot, ka pastāv tieša un nesaraucama saikne starp ienākumu no vispārējā nodokļa un atbrīvojumu "finansējumu" ar šo ienākumu. Šāda saikne nepastāv pat starp nodokļa palielināšanu par NLG 0,70 un valsts kases ieņēmumu zaudējuma kompensāciju ar atbrīvojumiem no nodokļa — kuri kā mērķa atbrīvojumi pēc definīcijas nav valsts atbalsts. Jautājums par to, vai un kādā apmērā vispārējos nodokļus ir jākompensē, ir valsts kompetentā nodokļu likumdevēja brīvajā vērtējumā. Ja tas uzskata, ka nodokļa kompensācija ir vēlama, tad tas to var vēlāk kompensēt, palielinot vispārējo nodokļu likmi, to piemērojot katram nodokļu maksātājam.

70. Paziņošanas pienākums nav pretrunā ar to, ka dalībvalstis iekasē attiecīgo vispārīgo nodokli, lai gan tām savas valsts tiesiskajā regulējumā jāietver skaidra atruņa par atbrīvojuma piemērošanu līdz brīdim, kad Komisija šajā sakarā būs izteikusi savu viedokli. EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma norma nav pretrunā ar dalībvalstu kompetenci, tām īstenojot vispārējo nodokļu tiesisko regulējumu. Faktiski pēc definīcijas tas nevar būt atbalsts.

69. Šo secinājumu 50. punktā es jau paskaidroju, ka paziņošanas pienākums, ko paredz EKL 88. panta 3. punkts, attiecas uz atbalstu un zināmā mērā arī uz finansējumu. No tā attiecībā uz atbalstu, kas ir speciāls atbrīvo-

71. Tomēr, ja dalībvalsts vēlas īstenot vispārējo nodokļu tiesisko regulējumu, skaidri neatrunājot speciālus atbrīvojumus, ko tas paredz, no tā izriet, ka šo atbrīvojumu piemērošana pārkāpj "standstill" klauzulu, ko paredz EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums. Tādēļ šo prettiesiskumu ir jāizbeidz ar atpakaļejošu datumu, lai iegūtais rezultāts reāli atbilstu situācijai, kas varētu būt tad, ja vispārējais nodoklis tiktu iekasēts bez attiecīgajiem speciālajiem atbrīvojumiem.

72. Tātad ir jāizbeidz atbrīvojums no nodokļa, nevis pats nodoklis. Rakstiskajos apsvērumos Komisija vērsa uzmanību uz problēmām, kas ir saistītas ar to, ka nodokļu tiesībās ļoti svarīgais tiesiskās drošības princips valsts tiesību sistēmā var būt pret nodokļu un citu līdzīga veida maksājumu uzlikšanu ar atpakaļejošu datumu. Ņemot to vērā, Komisija izklāstīja vairākus veidus, kā atrisināt šo situāciju. Tostarp ir arī "apgriežta" risinājuma iespēja, proti, vispārējā nodokļa summas samazinājums līdz atbrīvojuma limenim.

— dalībvalstis ir kompetentas piemērot attiecīgo vispārējo nodokli vai nodevas, ja vien tās savas valsts tiesiskajā regulējumā ietver skaidru atrunu par tajā paredzēto atbrīvojumu piemērošanu, līdz brīdim, kad Komisija sniedz savu viedokli šajā sakarā;

— ja atbrīvojumus no vispārējā nodokļa vai nodevas piemēro, pirms Komisija pieņem lēmumu par to saderību ar kopējo tirgu, tas rada EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma pārkāpumu;

73. Par šo jautājumu ir jānorāda, ka EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma tiesību noteikuma pārkāpums pēc Kopienas tiesībām attiecīgajai dalībvalstij rada pienākumu izbeigt šo pārkāpumu ar atpakaļejošu spēku. Valsts tiesas pienākums ir šajā sakarā izdot noteikumus, ar kuriem var sasniegt šo rezultātu.

— šis pārkāpums ir jāizbeidz ar atpakaļejošu spēku, lai iegūtais rezultāts reāli atbilstu situācijai, kas pastāvētu, ja attiecīgais vispārējais tiesiskais regulējums tiktu īstenots bez atbrīvojumiem;

74. Iepriekš teiktais sniedz šādus elementus:

— valsts tiesas pienākums ir definēt noteikumus, ar kuriem var sasniegt šo rezultātu.

— atbalsts, kas izpaužas kā speciāli atbrīvojumi no vispārējiem nodokļiem vai nodevām, ir jāpaziņo kopā ar vispārējo nodokļu tiesisko regulējumu, kura daļa tas ir;

75. Gadījumā, ja attiecīgo vispārējo nodokli iekasē, pirms Komisija izsaka savu viedokli attiecībā uz atbrīvojumu, kuram nodoklis ir piesaistīts, iesniedzējtiesa jautā, vai, ja pie-

ņem, ka pastāv saikne starp nelielo vispārīgā nodokļa palielinājumu (par NLG 0,70) un speciāliem atbrīvojumiem no šī nodokļa, šī palielinājuma ieviešanu vajadzētu kvalificēt kā attiecīgā atbalsta īstenošanas sākumu.

77. Ceturtais jautājums attiecas uz vēlāk pieņemta lēmuma sekām, ar kuru atbalsts ir atļauts. Atbilde uz šo jautājumu ir jau šo secinājumu 56.–58. punktā: Komisijas vēlāk pieņemts lēmums, ar ko atbalsts ir atzīts par saderīgu ar kopējo tirgu, neatceļ tāda atbalsta īstenošanas prettiesiskumu, kurš pārkāpj EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu.

76. No šo secinājumu 43.–47. punktā teiktā izriet, ka uz šo jautājumu ir jāatbild negatīvi:

- nevar piekrist nekāda veida tiešas un nesaraucas saiknes pastāvēšanai starp vispārējo nodokli un speciālo atbrīvojumu finansēšanu, kuram nodoklis ir piesaistīts;

78. Piektais un sestais jautājums balstās uz pieņēmumu, ka vispārējais nodoklis pilnībā vai daļēji arī ir ietverts īstenošanas aizliegumā, ko nosaka EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums. No atbildēm, kas tiek piedāvātas uz otro un trešo jautājumu, izriet, ka šis nav tāds gadījums. Tātad šie jautājumi ir hipotētiski, un uz tiem nav jāatbild.

- ja ienākums no vispārējā nodokļa ir paredzēts valsts kasei, tad valsts likumdevēja pienākums ir noteikt, vai tas kompensēs nodokļu ieņēmumus, kas nav saņemti atbrīvojumu dēļ, vai nē, un vajadzības gadījumā — saskaņā ar kādiem noteikumiem.

C — *Lieta C-175/02*

Ņemot vērā to, ka starp nelielo vispārējā nodokļa palielinājumu un atbrīvojumiem no tā nav tiešas un nesaraucas saiknes, šī vispārējā nodokļa palielinājuma ieviešana nav kvalificējama kā attiecīgā atbalsta īstenošanas sākums.

79. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas uzzināt, vai aizliegums, kurš ir noteikts EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikumā, attiecas ne tikai uz atbalstu, bet arī uz tāda nodokļa iekasēšanu, ienākums no kura ir daļēji paredzēts šī atbalsta finansēšanai. Ja atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no saiknes veida starp speciālo nodokli un

atbalstu, vai no citiem apstākļiem, tad iesniedzējtiesa vēlas zināt, kādi apstākļi šeit ir nozīmīgi.

c) saiknes starp ienākumiem no nodokļa un tā speciālo atbalsta mērķi, kas izriet no attiecīgā tiesiskā regulējuma, obligātā rakstura apjoms;

80. Atbildi uz šo jautājumu jāsecina no manis paskaidrotā šo secinājumu 32.–48. punktā:

d) apjoms un veids, kādā nodoklis un atbalsts ietekmē konkurences attiecības (apakš)nozarē vai attiecīgo uzņēmumu kategorijā.

— ja pastāv tieša un nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu — ienākuma no šī nodokļa mērķi, tad īstenošanas aizliegums, kurš ir paredzēts EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikumā, attiecas gan uz atbalstu, gan uz nodokli;

81. Iesniedzējtiesai, balstoties uz pamata prāvas juridiskiem un faktiskiem apstākļiem, ir jānosaka, vai, ņemot vērā iepriekš definētos kritērijus, tāda tieša un nesaraujama saikne kā paredzēta "*standstill*" klauzulā EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikumā, var pastāvēt, attiecoties ne tikai uz atbalstu, bet arī uz nodokli, no kura atbalsts ir finansēts.

— šādi kritēriji apliecina tiešas un nesaraujamās saiknes pastāvēšanu starp nodokli un atbalstu:

a) apjoms, kādā minētais atbalsts ir finansēts no ienākuma no nodokļa;

82. Papildus jānorāda arī tas, ka tādos pamata prāvas juridiskajos un faktiskajos apstākļos tiešas un nesaraujamās saiknes pastāvēšana nav pieņemama. Faktiski:

b) apjoms, kādā ienākums no nodokļa ir paredzēts tikai speciālam atbalstam;

— nodoklim, kas saukts par nodokli par pārpalikumu, no kā tiek finansēts atbalsts, ir regulējoša piemērojamība, jo tā papildu mērķis ir ierobežot kūtismēslu

pārpalikuma ražošanu, ko saražo nodokļa maksātāji. No tā izriet, ka obligātas saiknes pastāvēšana starp nodokli un atbalstu, ko finansē ar ienākumu no šī nodokļa, nav reāli pieņemama. Faktiski šo atbalstu būtu jāfinansē no nodokļa, no kura ienākums, iespējams, ir degresīvs²¹;

— nav strīda par to, ka ienākums no nodokļa ir paredzēts dažādiem atbalstiem, kuru starpā atbalsts kūtsmēslu transportam ir tikai viens no piemēriem;

— ienākuma no nodokļa novirzīšana dažādiem daļējiem mērķiem, jo īpaši šeit minētajam atbalstam, ir kompetento valsts iestāžu diskrecionāras vērtēšanas ietvaros.

83. Otrais jautājums attiecas uz situāciju — iespējamu, bet ko es uzskatu par nepieņemamu —, kurā aizliegums, ko paredz EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums, attiecas ne tikai uz atbalstu, bet arī uz nodokli. Tādējādi šīs normas tiesās iedarbības sekas ir tādas, ka šī nodokļa maksātāji var tiesas ceļā apstrīdēt nodokļa uzlikšanu. Te iesniedzēj-

tiesa uzdod jautājumu, vai ieinteresētās personas var tiesas ceļā apstrīdēt visu tiem uzliktā nodokļa summu vai tikai to nodokļa daļu, kas paredzēta atbalstam, un tikai par to laikposmu, kad tas tika iekasēts priekšlaicīgi.

84. Atbildi arī uz šo jautājumu var secināt no šo secinājumu 32.–48. punkta. Faktiski, ja pamatojoties uz faktiskajiem un juridiskajiem apstākļiem, jāpiekrīt, ka pastāv tieša un nesaraucama saikne starp nodokli un atbalstu, tad no tā izriet, ka atbalsta piemērošanas prettiesiskumam ir jāizraisa visa nodokļa prettiesiskums. Sekojoši, pieņemot, ka šāda saikne starp nodokli un atbalstu tiek konstatēta, ieinteresētās personas var apstrīdēt visu tām uzlikto nodokļa summu.

85. Taču no manis piedāvātās atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka situācijās, kad ienākums no nodokļa ir tikai daļēji paredzēts atbalstam un ja šis mērķis ir atkarīgs no kompetentās iestādes vērtējuma, tiešas un nesaraucamas saiknes starp nodokli un atbalstu pastāvēšana nav pieņemama.

86. No atbildes, ko es piedāvāju uz otro jautājumu šo secinājumu 84. punktā, izriet arī tas, ka trešajā jautājumā norādītā situācija — proti, aizliegums iekasēt daļu no nodokļa — nevar pastāvēt. Faktiski, ja pastāv tieša un nesaraucama saikne starp nodokli un atbalstu, tad šo saikni pat daļēji no jauna izveidot nevar.

21 — Ja nodoklis sasniedz paredzētās sekas, tad kūtsmēslu ražošanu un sekojoši arī ienākums no nodokļa samazinās.

V — Secinājums

87. Ņemot vērā visu šajos secinājumos teikto, es piedāvāju Tiesai atbildēt uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem jautājumiem šādi.

Lietā C-174/02

Pirmais jautājums

- Nepieciešamība nodrošināt tiešās iedarbības efektivitāti, ko nosaka EKL 88. panta 3. punkta pēdējais teikums, pieprasa vismaz to, lai uz šo normu varētu atsaukties ieinteresētās personas EKL 88. panta 2. punkta nozīmē.
- Ja ir jāpiekrīt, ka starp nodokli par atkritumiem un atbrīvojumiem no tā pastāv nozīmīga saikne — kas nav atbrīvojums no nodokļa —, tad arī uz nodokli attiecas EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma aizliegums, un šī nodokļa maksātāji arī ir jāuzskata par ieinteresētām personām EKL 88. panta 2. punkta nozīmē.

Otrais jautājums

- Atbalsti, kas izpaužas kā speciāli atbrīvojumi no vispārējiem nodokļiem vai nodevām, ir jāpazīņo vienlaicīgi ar vispārējo nodokli vai nodokļu tiesisko regulējumu, kura daļa tas ir.

- Dalībvalstis ir kompetentas piemērot attiecīgo vispārējo nodokli vai nodevas, ja vien tās tiesiskajā regulējumā ietver skaidru atrunu par tajā paredzēto atbrīvojumu piemērošanu līdz brīdim, kad Komisija sniedz savu viedokli šajā sakarā.

- Ja atbrīvojumus no vispārējā nodokļa vai nodevām piemēro, pirms Komisija pieņem lēmumu par to saderību ar kopējo tirgu, tas rada EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma pārkāpumu.

- Šis pārkāpums, kas sastāv no priekšlaicīgas atbrīvojuma [no nodokļa] piemērošanas, ir jāizbeidz ar atpakaļejošu spēku un tādā veidā, lai iegūtais rezultāts reāli atbilstu situācijai, kas pastāvētu, ja attiecīgais vispārējais nodoklis tiktu ieviests bez atbrīvojumiem.

- Valsts tiesas pienākums ir definēt noteikumus, ar kuriem var sasniegt šo rezultātu.

Trešais jautājums

- Nevar piekrist nekāda veida tiešas un nesaraujamas saiknes pastāvēšanai starp vispārēju nodokli un speciālo atbrīvojumu finansējumu, kuram nodoklis ir piesaistīts.

- Ja ienākums no vispārējā nodokļa ir paredzēts valsts kasei, tad valsts likumdevēja pienākums ir izlemt, vai tas kompensēs nodokļu ieņēmumus, kas nav saņemti atbrīvojumu dēļ, un vajadzības gadījumā — saskaņā ar kādiem noteikumiem.
- Tā kā nevar piekrist nekāda veida tiešas un nesaraujamas saiknes pastāvēšanai starp nelielo vispārējā nodokļa palielināšanu un atbrīvojumiem no nodokļa, tad šī nodokļa palielinājuma ieviešana nav kvalificējama kā attiecīgā atbalsta īstenošanas sākums.

Ceturtais jautājums

- Komisijas agrāk pieņemts lēmums, ar kuru paziņotais atbalsts ir atzīts par saderīgu ar kopējo tirgu, neatceļ šī atbalsta īstenošanas prettiesiskumu, kurš pārkāpj EKL 88. panta 3. punkta pēdējo teikumu.

Piektais un sestais jautājums

- Ņemot vērā atbildes, kas ir piedāvātas uz otro un trešo jautājumu, šie jautājumi ir tikai hipotētiski. Tātad uz tiem nav jāatbild.

Lietā C-175/02

Pirmais jautājums

- Ja pastāv tieša un nesaraucama saikne starp nodokli un atbalstu, kas ir ienākuma no nodokļa mērķis, tad EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma īstenošanas aizliegums attiecas kā uz atbalstu, tā uz nodokli.

- Šādi kritēriji parāda tiešas un nesaraucamas saiknes pastāvēšanu starp nodokli un atbalstu:
 - a) apjoms, kādā minētais atbalsts ir finansēts no ienākuma no nodokļa;

 - b) apjoms, kādā ienākums no nodokļa ir paredzēts speciālam atbalstam;

 - c) saiknes starp ienākumiem no nodokļa un tā speciālo atbalsta mērķi, kas izriet no attiecīgā tiesiskā regulējuma, obligātā rakstura apjoms;

d) apjoms un veids, kādā nodoklis un atbalsts ietekmē konkurences attiecības (apakš)nozarē vai attiecīgo uzņēmumu kategorijā.

- Valsts tiesai, ņemot vērā šos kritērijus, ir jānosaka, vai pastāv tieša un nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu, kas tiek finansēts no šī nodokļa.

Otrais jautājums

- Ja pēc vērtējuma, ņemot vērā atbildē uz pirmo jautājumu minētos kritērijus, ir jāpiekrīt, ka pastāv tieša un nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu, tad ieinteresētās personas tiesas ceļā var apstrīdēt visu tām uzliktā nodokļa summu.

Trešais jautājums

- No atbildes uz otro jautājumu izriet, ka šī jautājuma pamatā esošais pieņēmums rasties nevar. Ja nesaraujama saikne starp nodokli un atbalstu nepastāv, tad uz nodokli EKL 88. panta 3. punkta pēdējā teikuma īstenošanas aizliegums neattiecas. Ja šāda saikne pastāv, tad nodokli pat daļēji iekasēt nedrīkst.