



Judikatūras krājums

TIESAS RĪKOJUMS (astotā palāta)

2022. gada 7. februārī *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesas Reglamenta 99. pants – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – 1. panta 2. punkts – Netiešo nodokļu papildu piemērošana īpašos nolūkos – “Īpaši nolūki” – Jēdziens – Valsts uzņēmuma, kas ir valsts autoceļu tīkla koncesionārs, finansējums – Negadījumu skaita samazināšanas un vides ilgtspējas mērķi – Tikai ar budžetu saistīti mērķi – Atteikums atmaksāt nodokli, kas pamatots ar nepamatotu iedzīvošanos – Nosacījumi

Lietā C-460/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Nodokļu šķirējtiesa (administratīvās šķirējtiesas centrs – CAAD), Portugāle) iesniedza ar 2021. gada 12. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 26. jūlijā, tiesvedībā

Vapo Atlantic SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], tiesneši N. Pissarra [*N. Piçarra*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*] (referents),

ģenerālvokāts: Ž. Rišārs Delatūrs [*J. Richard de la Tour*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

nemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu lemt, izdodot motivētu rīkojumu,

izdod šo rīkojumu.

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

Rīkojums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 1. panta 2. punktu, kā arī Savienības tiesību vispārējos tiesiskuma un tiesiskās drošības principus.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Vapo Atlantic SA* un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle, turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par autoceļu pakalpojumu nodokļa (turpmāk tekstā – “CSR”), ko šis uzņēmums samaksāja par 2016. gadu, atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2008/118 1. pantā ir norādīts:

“1. Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk “akcīzes preces”):

- a) energoprodukti un elektroenerģija, uz ko attiecas Direktīva 2003/96/EK [(2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV 2003, L 283, 51. lpp.)];

[..]

2. Dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus piemērot netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst Kopienas noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim.

[..]”

Portugāles tiesības

Likums Nr. 55/2007

- 4 *Lei nº. 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E.* (2007. gada 31. augusta Likums Nr. 55/2007, ar kuru reglamentē valsts autoceļu tīkla finansēšanu, ko veic EP – *Estradas de Portugal, EPE*) (2007. gada 31. augusta *Diário da República* Nr. 168/2007, I sērija), kurā ir paredzēts CSR tiesiskais regulējums.
- 5 Šā likuma 3. panta “Autoceļu pakalpojumu nodoklis” 1. punktā ir noteikts, ka CSR ir atlīdzība par valsts autoceļu izmantošanu, ko aprēķina atkarībā no degvielas patēriņa. Tā 2. punktā precizēts, ka CSR ir EP – *Estradas de Portugal, EPE* (turpmāk tekstā – “EP”) veiktā autoceļu finansējuma avots.

- 6 Atbilstoši minētā likuma 4. panta 1. punktam CSR uzliek benzīnam un dīzeļdegvielai, kas ir aplicami ar naftas un energoproduktu nodokli un uz ko neattiecas atbrīvojums no šī pēdējā minētā nodokļa.
- 7 Šī paša likuma 6. pantā paredzēts, ka CSR veido EP pašu ieņēmumus.

Dekrētlukums Nr. 380/2007

- 8 Valsts autoceļu tīkla koncesijas, kas tiek piešķirta EP, tiesisko regulējumu nosaka 2007. gada 13. novembra *Decreto-Lei n.º 380/2007, que atribui à EP – Estradas de Portugal, SA, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão* (Dekrētlukums Nr. 380/2007, ar ko [EP] tika piešķirta koncesija valsts autoceļu tīkla finansējumam, plānošanai, projektēšanai, būvniecībai, saglabāšanai, izpētei, atjaunošanai un koncesijas pamatu apstiprināšanai) (2007. gada 13. novembra *Diário da República* Nr. 218/2007, I sērija).
- 9 Šajos dekrētlukumā apstiprinātajos koncesijas pamatos it īpaši ir paredzēts, ka CSR veido EP pašu ienākumus, un ir norādīts, ka koncesionāram savā darbībā ir jāsasniedz negadījumu iespējamības samazināšanas mērķis, citiem vārdiem, negadījumu skaita samazināšana, un vides ilgtspēja.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10 *Vapo Atlantic* ir uzņēmums, kura mērķis tostarp ir degvielas uzpildes staciju izmantošana un naftas produktu vairumtirdzniecība. Pamatojoties uz šī uzņēmuma patēriņa deklarācijām, nodokļu iestāde izdeva aktus par naftas un energoproduktu nodokļa, CSR un citu nodokļu maksājumu par 2016. gadu kopīgu samaksu par kopējo summu 21 016 425,44 EUR apmērā, no kuriem 4 873 427,68 EUR bija maksājams kā CSR.
- 11 2020. gada 10. februārī *Vapo Atlantic* iesniedza lūgumu *ex gracia* pārskatīt šos samaksas aktus, kas ar Bragas (Portugāle) muitas direktora 2020. gada 23. jūlija lēmumu tika noraidīts. Šajā lēmumā tika norādīts, ka CSR ir saderīgs ar Direktīvu 2008/118 un ka, ņemot vērā to, ka šo nodokli, iegādājoties degvielu, maksā nodokļu maksātāji, *Vapo Atlantic* nepamatoti iedzīvotos, ja tiktu apmierināts tā iesniegums atmaksāt veiktās iemaksas.
- 12 *Vapo Atlantic* par šo noraidošo lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Nodokļu šķirējtiesa (administratīvās šķirējtiesas centrs – CAAD), Portugāle).
- 13 Prasības pamatojumam *Vapo Atlantic* apgalvo, ka CSR tika ieviests tikai budžeta apsvērumu dēļ, lai finansētu valsts uzņēmumu, kuram ir valsts autoceļu tīkla koncesija, un tādējādi esot pārkāpts Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts.
- 14 Nodokļu iestāde atbild, pirmkārt, ka Dekrētlukums Nr. 380/2007, ar ko valsts autoceļu tīkla koncesija tiek piešķirta EP, kura pēc tam kļuva par *Infraestruturas de Portugal SA* (turpmāk tekstā – “IP”), izvirza tai mērķi mazināt negadījumu iespējamību, kā arī sasniegt vides ilgtspējas mērķi, kas esot īpašais CSR nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē. Turklāt CSR esot IP pašu ieņēmumi. Šo uzņēmumu tādējādi finansējot valsts autoceļu tīkla izmantotāji, bet

valsts – tikai pakārtoti. Otrkārt, lai gan nav formāla mehānisma CSR pārņemšanai, īpaši šī nodokļa fiskālā struktūra parāda, ka tas tiek iekļauts mazumtirdzniecības cenā, līdz ar to nodokļu maksātāja šajā ziņā samaksāto summu atmaksāšana atbilstu nepamatotas iedzīvošanās situācijai.

- 15 Iesniedzējtiesa attiecībā uz šo punktu vēlas noskaidrot, vai CSR ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, un norāda, ka Tiesa nav paudusi konkrētu nostāju par šo punktu. Šajā ziņā tā precizē, ka saskaņā ar Likumu Nr. 55/2007 CSR mērķis ir ar valsts autoceļu tīkla lietotāju un pakārtoti ar Portugāles valsts palīdzību nodrošināt šī tīkla projektēšanas, plānošanas, būvniecības, uzturēšanas, ekspluatācijas, modernizācijas un paplašināšanas darbības – IP uzticētas darbības – finansēšanu. Tādējādi šis nodoklis veidojot koncesionāra, kuram ir jāīsteno “negadījumu samazināšanas un vides ilgtspējas mērķi”, paša ieņēmumus.
- 16 Šajā kontekstā *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Nodokļu šķirējtiesa (administratīvās šķirējtiesas centrs – CAAD), Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:
 - “1) Vai Direktīvas [2008/118] 1. panta 2. punkts, konkrētāk, prasība par “īpašiem nolūkiem”, ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa mērķis ir tikai un vienīgi budžeta mērķis, ja tas ir iekasēts, lai finansētu valsts uzņēmumu, kas ir valsts autoceļu tīkla koncesionārs, saistībā ar koncesijas atjaunošanu, un no nodokļa gūtie ieņēmumi tam piešķirti vispārīgā veidā un tā struktūra neliecina par nodomu atturēt no jebkāda patēriņa?
 - 2) Vai Savienības tiesības un tiesiskuma un tiesiskās drošības principi ļauj valsts iestādēm atteikties atmaksāt netiešos nodokļus, kas ir pretrunā Direktīvai [2008/118], jo nodokļa maksātājs nepamatoti iedzīvojas, ja tas nav paredzēts nevienā speciālā valsts tiesību normā?
 - 3) Vai Savienības tiesības ļauj valsts iestādēm, pamatojot atteikumu atmaksāt netiešos nodokļus, kas ir pretrunā Direktīvai [2008/118], prezumēt, ka maksa ir pārnesta un ka nodokļu maksātājs ir nepamatoti iedzīvojies, uzliekot nodokļu maksātājam pienākumu pierādīt to neesamību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 17 Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu, ja atbilde uz uzdoto prejudiciālo jautājumu skaidri izriet no judikatūras vai ja atbilde uz šādu jautājumu nerada nekādas pamatotas šaubas, Tiesa var, rīkojoties pēc tiesneša referenta priekšlikuma un pēc ģenerāladvokāta uzklaušanās, jebkurā laikā lemt, izdodot motivētu rīkojumu.
- 18 Šī tiesību norma jāpiemēro saistībā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 19 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodoklim, kura ieņēmumi vispārīgi tiek novirzīti valsts uzņēmumam, kas ir valsts autoceļu tīkla koncesionārs, un kura struktūra nenorāda uz nodomu atturēt no galveno uz autoceļiem izmantojamo degvielas veidu patēriņa, ir “īpašs nolūks” šīs tiesību normas izpratnē.

- 20 Vispirms jānorāda, ka šī tiesību norma, kuras mērķis ir ņemt vērā dalībvalstu atšķirīgās nodokļu tradīcijas šajā ziņā un bieži netiešo nodokļu izmantošanu, īstenojot ar budžetu nesaistītu politiku, ļauj dalībvalstīm papildus minimālajam akcīzes nodoklim ieviest citus netiešos nodokļus, kam ir īpašs mērķis (spriedumi, 2015. gada 4. jūnijs, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, 58. punkts, un 2021. gada 3. marts, *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, 48. punkts).
- 21 Saskaņā ar minēto tiesību normu dalībvalstis var ieviest netiešos papildu nodokļus akcīzes precēm, ja tiek ievēroti divi nosacījumi. Pirmkārt, šādi nodokļi ir iekasējami īpašiem nolūkiem un, otrkārt, šiem nodokļiem ir jāatbilst Savienības nodokļu noteikumiem, kas ir piemērojami akcīzes vai pievienotās vērtības nodoklim, lai noteiktu nodokļa bāzi, nodokļa summas aprēķināšanai, iekasējamībai un uzraudzībai, un šajos noteikumos nav ietverti noteikumi par atbrīvojumiem.
- 22 Šie divi nosacījumi, kuru mērķis ir izvairīties no papildu netiešajiem nodokļiem, kas nepamatoti kavē tirdzniecību, ir kumulatīvi, kā tas izriet no Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta formulējuma (skat. spriedumu, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 36. punkts, kā arī pēc analogijas spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, 36. punkts).
- 23 Attiecībā uz pirmo no šiem nosacījumiem, kas vienīgais ir norādīts pirmajā prejudiciālajā jautājumā, no Tiesas judikatūras izriet, ka īpašs nolūks minētās tiesību normas izpratnē nav tāds, kas attiecināms tikai uz budžetu (spriedums, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 37. punkts).
- 24 Tomēr, tā kā visiem nodokļiem ir budžeta papildināšanas mērķis, tas apstāklis vien, ka nodoklim ir budžeta papildināšanas mērķis, pats par sevi nevar būt pietiekams, lai izslēgtu iespēju, ka šo nodokli varētu uzskatīt par tādu, kam arī ir īpašs nolūks šī noteikuma izpratnē, pretējā gadījumā tiktu atņemta jēga Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktam (spriedums, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Tādējādi, lai varētu uzskatīt, ka nodoklim ir īpašs nolūks šīs tiesību normas izpratnē, tam pašam par sevi ir jābūt vērstam uz norādītā nolūka īstenošanu, lai pastāvētu tieša saikne starp ieņēmumu izmantošanu un attiecīgā nodokļa nolūku (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 41. punkts, kā arī 2018. gada 25. jūlijs, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, 38. punkts).
- 26 Turklāt, lai gan iepriekš noteikta nodokļa ieņēmumu novirzīšana, lai finansētu dalībvalsts iestāžu veikto tām deleģēto pilnvaru īstenošanu, var būt elements, kas jāņem vērā, lai noteiktu, vai pastāv īpašs nolūks, šāda novirzīšana, kas ir tikai dalībvalsts budžeta iekšējās organizācijas elements, pati par sevi nevar būt pietiekams nosacījums, jo ikviena dalībvalsts var nolemt pieprasīt, lai neatkarīgi no tā, kādam mērķim tiek iekasēts nodoklis, tas tiktu izmantots konkrētu izdevumu finansēšanai. Pretējā gadījumā jebkuru nolūku varētu uzskatīt par īpašu Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, un tas atņemtu ar šo direktīvu ieviestajam saskaņotajam akcīzes nodoklim visu lietderīgo iedarbību un būtu pretrunā principam, ka tāds atkāpes noteikums kā 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri (spriedums, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Visbeidzot, ja šāda iepriekš noteikta ieņēmumu piešķiršanas mehānisma nav, nodokli par akcīzes precēm var uzskatīt par tādu, kuram ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, tikai tad, ja šis nodoklis attiecībā uz tā struktūru, it īpaši, ar nodokli apliekamo objektu

vai nodokļa likmi, ir paredzēts, lai ietekmētu nodokļu maksātāju uzvedību veidā, kas ļauj īstenot norādīto īpašo nolūku, piemēram, aplikot ar ievērojamu nodokli attiecīgās preces, lai atturētu no to patēriņa (spriedums, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 28 Ja Tiesai ir iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noteiktu, vai dalībvalsts ieviestajam nodoklim ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, tās uzdevums drīzāk ir izskaidrot valsts tiesai kritērijus, kas tai ļaus noteikt, vai šai aplikšanai ar nodokli tiešām ir šāds mērķis, nevis pašai veikt šo izvērtējumu, it īpaši tāpēc, ka Tiesas rīcībā ne vienmēr ir visa šim uzdevumam nepieciešamā informācija (pēc analogijas skat. spriedumus, 2002. gada 7. novembris, *Lohmann* un *Medi Bayreuth*, no C-260/00 līdz C-263/00, EU:C:2002:637, 26. punkts, kā arī 2006. gada 16. februāris, *Proxxon*, C-500/04, EU:C:2006:111, 23. punkts).
- 29 Šajā lietā, pirmkārt, ir svarīgi konstatēt, kā izriet no šī rīkojuma 26. punktā minētās judikatūras, ka, lai gan no CSR gūto ieņēmumu iepriekš noteikta piešķiršana valsts autoceļu tīkla koncesionāram tam piešķirto vispārējo pilnvaru finansēšanai var būt elements, kas jāņem vērā, lai noteiktu īpaša nolūka esamību Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, šāda piešķiršana pati par sevi nevar būt pietiekams nosacījums.
- 30 Otrkārt, lai varētu uzskatīt, ka CSR ir vērsts uz īpaša nolūka īstenošanu šīs tiesību normas izpratnē, tam pašam par sevi ir jābūt vērstam uz to, lai nodrošinātu valsts autoceļu tīkla koncesionāram noteiktos mērķus, proti, negadījumu iespējamības samazināšanu un vides ilgtspēju. Tas it īpaši attiektos uz gadījumu, ja ieņēmumi no šī nodokļa tiktu izmantoti, lai samazinātu sociālās un vides izmaksas, kas īpaši saistītas ar tā tīkla izmantošanu, kurš aplikts ar minēto nodokli. Tādējādi tiktu izveidota tieša saikne starp ieņēmumu izlietojumu un attiecīgā nodokļa nolūku (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 27. februāris, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 30. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, 38. punkts).
- 31 Treškārt, protams, kā tas izriet no šī rīkojuma 14. punkta, nodokļu iestāde apgalvo, ka pastāv saikne starp CSR radīto ieņēmumu piešķiršanu un īpašo nolūku, kura dēļ šis nodoklis tika ieviests, jo dekrētlukumā, ar kuru valsts autoceļu tīkla koncesija tiek piešķirta IP, ir noteikts, ka pēdējam minētajam ir jānodrošina, pirmkārt, negadījumu iespējamības samazināšana šajā tīklā un, otrkārt, vides ilgtspējas sasniegšana.
- 32 Tomēr, kā norādīts šī rīkojuma 15. punktā, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotā nodokļa ieņēmumi netiek izmantoti tikai tādu darbību finansēšanai, kuru mērķis ir veicināt divu šā rīkojuma iepriekšējā punktā minēto mērķu sasniegšanu. Proti, no CSR gūto ieņēmumu mērķis plašākā nozīmē ir nodrošināt šī tīkla projektēšanas, plānošanas, būvniecības, uzturēšanas, ekspluatācijas, modernizācijas un paplašināšanas darbības finansēšanu.
- 33 Ceturtkārt, abi Portugāles valsts autoceļu tīkla koncesionāram izvirzītie mērķi ir formulēti ļoti vispārīgi un pirmajā brīdī neliecina par reālu vēlmi atturēt no šī tīkla vai galveno uz autoceļiem izmantojamo degvielas veidu, piemēram, benzīna, dīzeļdegvielas vai sašķidrinātās naftas gāzes (SNG), izmantošanas. Šajā ziņā ir būtiski, ka iesniedzējtiesa sava pirmā prejudiciālā jautājuma formulējumā uzsver, ka no nodokļa gūtie ieņēmumi tiek piešķirti valsts ceļu tīkla koncesionāram un ka no šī nodokļa struktūras neizriet nodoms atturēt no jebkāda šīs degvielas patēriņa.

- 34 Piektkārt, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pierādījumu, kas ļautu uzskatīt, ka CSR, ciktāl tas skar valsts ceļu tīkla lietotājus, struktūras ziņā būtu iecerēts tādā veidā, ka tas attur nodokļu maksātājus no šī tīkla izmantošanas vai ka tas mudinātu tos īstenot rīcību, kuras sekas būtu mazāk kaitīgas videi un spējīgas samazināt negadījumu skaitu.
- 35 Līdz ar to, ņemot vērā pārbaudes, kas būs jāveic iesniedzējtiesai, ņemot vērā šī rīkojuma 29.–34. punktā ietvertās norādes, divi īpašie mērķi, uz kuriem nodokļu iestāde atsaucas, lai pierādītu, ka CSR ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, nevar tikt nošķirti no tīri budžeta ieņēmumu mērķa (pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 31.–35. punkts).
- 36 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodoklis, kura ieņēmumi vispārīgā veidā tiek novirzīti valsts uzņēmumam, kas ir valsts autoceļu tīkla koncesionārs, un kura struktūra nenorāda uz nodomu atturēt no galveno uz autoceļiem izmantojamo degvielas veidu patēriņa, nav paredzēts “īpašiem nolūkiem” šīs tiesību normas izpratnē.

Par otro un trešo jautājumu

- 37 Ar otro un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tās nepieļauj, ka valsts iestādes atteikumu atmaksāt netiešu maksājumu, kas ir pretrunā Direktīvai 2008/118, pamato ar pieņēmumu, ka šis nodoklis tiks pārnests uz trešām personām un tādējādi nodokļu maksātājs nepamatoti iedzīvosies.
- 38 Kā izriet no pastāvīgās judikatūras, tiesības uz tādu nodokļu atmaksu, kas dalībvalstī iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesību normas, ir šajās tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, privātpersonām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Tādējādi dalībvalstij principā ir jāatmaksā nodokļi, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības, saskaņā ar piemērojamajām valsts procesuālajām tiesību normām un ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1983. gada 9. novembris, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 12. punkts, kā arī 2018. gada 1. marts, *Petrotel-Lukoil* un *Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 32. punkts).
- 39 Pienākumam atmaksāt nodokļus, kas dalībvalstī iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesību normas, ir tikai viens izņēmums. Proti, lai neradītu tiesību pārkāpēju nepamatotu iedzīvošanos, Savienības tiesību sistēmā šajā jomā garantēto tiesību aizsardzība principā izslēdz tādu nodokļu, nodevu un maksājumu atmaksu, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības, ja tiek konstatēts, ka persona, kurai ir tie ir jāmaksā, tos faktiski ir pārnēsusi uz citiem subjektiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c., no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 21. punkts, kā arī 2018. gada 1. marts, *Petrotel-Lukoil* un *Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 33. punkts).
- 40 Līdz ar to valsts iestādēm un tiesām ir jānodrošina nepamatotas iedzīvošanās aizlieguma principa ievērošana, tostarp gadījumos, kad valsts tiesībās tas nav reglamentēts.
- 41 Tādos apstākļos kā šī rīkojuma 39. punktā minētie nepamatoti iekasēto nodokli maksā nevis uzņēmējs, kam tas ir jāmaksā, bet gan pircējs, uz kuru tas ir pārnests. Līdz ar to atmaksāt uzņēmējam nodokļa summu, kuru tas jau ir saņēmis no pircēja, būtu pielīdzināms divkāšam maksājumam, ko var kvalificēt kā nepamatotu iedzīvošanos, tomēr nenovēršot nodokļa

nelikumības sekas attiecībā uz pircēju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c., no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 22. punkts, kā arī 2018. gada 1. marts, *Petrotel-Lukoil* un *Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 34. punkts).

- 42 Tādēļ dalībvalsts var iebilst pret nepamatoti iekasēta nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar Savienības tiesībām tikai tad, ja valsts iestādes ir konstatējušas, ka visu nodokļa slogu ir uzņēmusies persona, kas nav nodokļa maksātājs, un ka nodokļa atmaksāšana šim nodokļa maksātājam radītu nepamatotu iedzīvošanos. No tā izriet, ka tad, ja ir pārnesta tikai daļa nodokļa, valsts iestādēm ir jāatmaksā tikai nepārnēstā summa (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 1983. gada 9. novembris, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 13. punkts; 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c., no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 27. un 28. punkts, kā arī 2003. gada 2. oktobris, *Weber's Wine World* u.c., C-147/01, EU:C:2003:533, 94. punkts).
- 43 Tā kā šis ar Savienības tiesībām nesaderīgu nodokļu atmaksāšanas principa izņēmums ir no Savienības tiesību sistēmas izrietošu subjektīvu tiesību ierobežojums, tas ir jāinterpretē šauri, it īpaši ņemot vērā to, ka nodokļa pārņemšana uz patērētāju ne vienmēr neitralizē nodokļa ekonomisko ietekmi uz nodokļa maksātāju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2003. gada 2. oktobris, *Weber's Wine World* u.c., C-147/01, EU:C:2003:533, 95. punkts, kā arī 2018. gada 1. marts, *Petrotel-Lukoil* un *Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 35. punkts).
- 44 Proti, pat ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem netiešie nodokļi ir paredzēti pārņemšanai uz galapatērētāju un ja tirdzniecībā šādi netiešie nodokļi parasti tiek dalēji vai pilnībā pārnesti, kopumā nevar apgalvot, ka nodoklis faktiski tiek pārņemts visos gadījumos. Faktiskā pārņemšana – dalēja vai pilnīga – ir atkarīga no vairākiem faktoriem, kas ir saistīti ar katru komercdarījumu un atšķir to no citiem gadījumiem citos kontekstos. Līdz ar to jautājums par to, vai netiešais nodoklis katrā gadījumā ir pārņemts vai nav pārņemts, ir materiāls jautājums, kas ir valsts tiesas kompetencē, un tā var brīvi izvērtēt tai iesniegtos pierādījumus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1988. gada 25. februāris, *Les Fils de Jules Bianco et Girard*, 331/85, 376/85 un 378/85, EU:C:1988:97, 17. punkts, kā arī 2003. gada 2. oktobris, *Weber's Wine World* u.c., C-147/01, EU:C:2003:533, 96. punkts).
- 45 Tomēr nevar piekrist, ka netiešo nodokļu gadījumā pastāv prezumpcija, ka ir notikusi pārņemšana un ka nodokļa maksātājam ir jāpierāda pretējais. Tas tā ir pat tad, ja nodokļa maksātājam saskaņā ar piemērojamiem valsts tiesību aktiem bija pienākums iekļaut nodokli attiecīgā produkta pašizmaksā. Šāds juridisks pienākums neļauj prezumēt, ka viss nodokļa slogs ir pārņemts, pat tad, ja par šāda pienākuma neizpildi tiktu piemērots sods (spriedums, 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c., no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 25. un 26. punkts).
- 46 Tādējādi Savienības tiesībām ir pretrunā jebkādas prezumpcijas vai pierādīšanas noteikumu piemērošana, kuru mērķis ir uzlikt attiecīgajam uzņēmējam pienākumu pierādīt, ka nepamatoti samaksātie nodokļi nav pārnesti uz citām personām, un liegt tam iesniegt pierādījumus, lai apstrīdētu apgalvoto pārņemšanu (spriedums, 2000. gada 21. septembris, *Michailidis*, C-441/98 un C-442/98, EU:C:2000:479, 42. punkts).
- 47 Turklāt pat gadījumā, ja tiek konstatēts, ka nepamatoti uzliktā nodokļa slogs ir pārņemts uz trešām personām, tā atmaksāšana uzņēmējam ne vienmēr izraisa tā nepamatotu iedzīvošanos, jo minētā nodokļa summas iekļaušana izmantotajās cenās tam var radīt zaudējumus, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazināšanos (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c., no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 29.–32. punkts, kā arī 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c., C-398/09, EU:C:2011:540, 21. punkts).

- 48 Šādos apstākļos uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka valsts iestādes atteikumu atmaksāt netiešu nodokli, kas ir nesaderīgs ar Direktīvu 2008/118, pamato ar prezumpciju, ka šis nodoklis tiks pārņemts uz trešām personām un tādējādi nodokļa maksātājs nepamatoti iedzīvosies.

Par izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nosprieda:

- 1) Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodoklis, kura ieņēmumi vispārīgā veidā tiek novirzīti valsts uzņēmumam, kas ir valsts autoceļu tīkla koncesionārs, un kura struktūra nenorāda uz nodomu atturēt no galveno uz autoceļiem izmantojamo degvielas veidu patēriņa, nav paredzēts “īpašiem nolūkiem” šīs tiesību normas izpratnē.
- 2) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka valsts iestādes atteikumu atmaksāt netiešu nodokli, kas ir nesaderīgs ar Direktīvu 2008/118, pamato ar prezumpciju, ka šis maksājums tiks pārņemts uz trešām personām un tādējādi nodokļu maksātājs nepamatoti iedzīvosies.

[Paraksti]