



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2023. gada 28. septembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Iekšējie nodokļi – LESD 110. pants – Tāda nodokļa atmaksa, ko dalībvalsts iekasējusi, pārkāpjot Savienības tiesības – Nodoklis par transportlīdzekļa pirmo reģistrāciju – Nodokļa iekļaušana tā transportlīdzekļa tirgus vērtībā, par kuru šis nodoklis ir samaksāts – Tiesību uz atmaksu nodošana šī transportlīdzekļa turpmākam pircējam

Lietā C-508/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Curtea de Apel Braşov* (Braşovas apelācijas tiesa, Rumānija) iesniegusi ar 2022. gada 22. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 27. jūlijā, tiesvedībā

**KL,**

**PO**

pret

***Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov,***

TIESA (astotā palāta)

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

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- KL un PO vārdā – *D. Târşia*, advokāts,
- Rumānijas valdības vārdā – *R. Antonie, E. Gane* un *O.-C. Ichim*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Björkland* un *T. Isacu de Groot*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – rumāņu.

nemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 110. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp KL un PO kā AX mantiniekiem un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov* (Brașovas žudeca Valsts finanšu administrācija, Rumānija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par nodokļa, kas, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēts, pirmoreiz reģistrējot transportlīdzekli, atmaksu šī transportlīdzekļa turpmākam pircējam.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 LESD 110. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši neuzliek iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kas tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.

Dalībvalstis turklāt neuzliek citu dalībvalstu ražojumiem tādus iekšējos nodokļus, kas netieši aizsargā citus ražojumus.”

#### *Rumānijas tiesības*

- 4 2017. gada 4. augusta *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 52/2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule* (Valdības ārkārtas rīkojums Nr. 52/2017 par īpaša nodokļa transportlīdzekļiem, mehānisko transportlīdzekļu piesārņojuma nodokļa, nodokļa par mehānisko transportlīdzekļu piesārņojošo vielu emisijām un vides zīmognodevas mehāniskajiem transportlīdzekļiem summu atmaksu, 2017. gada 7. augusta *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 644; turpmāk tekstā – “*OUG Nr. 52/2017*”) ir definēta vairāku tādu mehānisko transportlīdzekļu nodokļu atmaksas procedūra, ko Tiesa ir atzinusi par neatbilstošiem Savienības tiesībām.
- 5 Saskaņā ar *OUG Nr. 52/2017* 1. panta 1. punktu:

“Nodokļu maksātāji, kuri ir samaksājuši īpašo nodokli transportlīdzekļiem, kas paredzēts Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem 214.*bis*–214.*quater* pantā, mehānisko transportlīdzekļu piesārņojuma nodokli, kurš paredzēts Valdības ārkārtas rīkojumā Nr. 50/2008, ar ko tiek noteikts mehānisko transportlīdzekļu piesārņojuma nodoklis un kas ir apstiprināts ar Likumu Nr. 140/2011, nodokli par mehānisko transportlīdzekļu piesārņojošo vielu emisijām, kurš paredzēts Likumā Nr. 9/2012 par nodokli par mehānisko transportlīdzekļu

piesārņojošo vielu emisijām ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem, kā arī vides zīmognodevu mehāniskajiem transportlīdzekļiem, kas paredzēta Valdības ārkārtas rīkojumā Nr. 9/2013 par vides zīmognodevu mehāniskajiem transportlīdzekļiem, kurš tika apstiprināts, grozīts un papildināts ar Likumu Nr. 37/2014 ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem, un kuriem tie nav atmaksāti līdz brīdim, kad stājies spēkā šis valdības ārkārtas rīkojums, ar kompetentajai centrālajai nodokļu iestādei iesniegtu pieteikumu var pieprasīt atmaksāt šos nodokļus, kā arī maksājamus procentus par laikposmu no samaksas dienas līdz atmaksas dienai. Procentu likme ir paredzēta Likuma Nr. 207/2015 par Nodokļu procesa kodeksu ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem 174. panta 5. punktā.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 6 2008. gada 3. martā *SC Zilex Corn SRL* līzīngā iegādājās 2007. gadā ražotu “Toyota” zīmola transportlīdzekli. Lai varētu veikt pirmo šī transportlīdzekļa reģistrāciju Rumānijā, līzīngā sabiedrība *BCR Leasing IFN SA* Rumānijas iestādēm samaksāja īpašo nodokli par transportlīdzekļa reģistrāciju (turpmāk tekstā – “īpašais reģistrācijas nodoklis”), kam pieskaitīts pievienotās vērtības nodoklis, proti, kopā 6378,23 Rumānijas lejas (RON) (apmēram 1298 EUR). Līzīngā sabiedrība šo summu atguva no *Zilex Corn*.
- 7 2012. gada 12. novembrī īpašumtiesības uz transportlīdzekli tika nodotas *SC Zaral SRL*, pēc tam 2016. gada 16. maijā – AX.
- 8 2018. gada 28. augustā AX finanšu administrācijā iesniedza pieteikumu saņemt par attiecīgo transportlīdzekli samaksātā īpašā reģistrācijas nodokļa atmaksu, pamatojoties uz *OUG* Nr. 52/2017 1. panta 1. punktu. Finanšu administrācija šo pieteikumu ar 2019. gada 5. marta lēmumu noraidīja, jo to nebija iesniegusi persona, kas samaksājusi šo nodokli. AX par šo lēmumu iesniedza sūdzību, kas ar 2019. gada 29. jūlija lēmumu tika noraidīta.
- 9 AX cēla prasību *Tribunalul Brașov* (Brașovas apgabaltiesa, Rumānija), lūdzot atcelt abus šos lēmumus, piespriest finanšu administrācijai atmaksāt īpašo reģistrācijas nodokli un samaksāt atbilstošos procentus.
- 10 Ar 2020. gada 23. decembra spriedumu šī tiesa prasību noraidīja, jo saskaņā ar piemērojamiem valsts tiesību aktiem tiesības uz atmaksu esot tikai personai, kas ir samaksājusi īpašo reģistrācijas nodokli, pirmoreiz reģistrējot attiecīgo transportlīdzekli, nevis šī transportlīdzekļa turpmākiem pircējiem.
- 11 AX par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Curtea de Apel Brașov* (Brașovas apelācijas tiesa), kas ir iesniedzējtiesa.
- 12 Ar 2022. gada 5. aprīļa spriedumu šī tiesa apelācijas sūdzību noraidīja, jo AX nebija pierādījis, ka tiesības uz atmaksu tam tikušas nodotas vienlaikus ar īpašumtiesībām uz attiecīgo transportlīdzekli. Turklāt tā uzskatīja, ka šī nodokļa prasījuma nodošana nevarēja būt notikusi automātiski, transportlīdzekli nopērkot.
- 13 AX par minēto spriedumu minētajā tiesā iesniedza prasību veikt pārskatīšanu, it īpaši atsaucoties uz LESD 110. panta kļūdainu interpretāciju un efektivitātes principa pārkāpumu.

- 14 Iesniedzētāja vēlas noskaidrot, vai dalībvalsts transportlīdzekļa turpmākam pircējam var atteikties atmaksāt nodokli, kas, pirmoreiz reģistrējot šo transportlīdzekli, ir iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības.
- 15 Šī tiesa norāda, ka *OUG* Nr. 52/2017 tika pieņemts pēc Tiesas spriedumiem, kuros par nesaderīgiem ar Savienības tiesībām bija atzīti vairāki nodokļi, kas ieviesti Rumānijā un piemērojami mehāniskajiem transportlīdzekļiem un pie kā pieskaitāms arī attiecīgais īpašais reģistrācijas nodoklis. Saskaņā ar tā 1. panta 1. punktu tiesības uz tāda nodokļa atmaksu, kas tiek uzskatīts par nesaderīgu ar Savienības tiesībām, tomēr var atzīt tikai nodokļa maksātājam, kurš to ir samaksājis.
- 16 Minētā tiesa uzsver, ka kopš *OUG* Nr. 52/2017 paredzēto transportlīdzekļiem piemērojamo nodokļu ieviešanas ar attiecīgajiem transportlīdzekļiem ir veikti darījumi un ka 2011. gada 7. aprīļa spriedumā *Tatu* (C-402/09, EU:C:2011:219) Tiesa ir nospriedusi, ka šāds nodoklis, tiklīdz samaksāts, iekļaujas transportlīdzekļa tirgus vērtībā.
- 17 Tādējādi iesniedzētāja jautā, vai *OUG* Nr. 52/2017 1. panta 1. punktā paredzētais tiesību uz nodokļu, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības, atmaksu ierobežojums ir saderīgs ar dalībvalstu pienākumiem atmaksāt šādus nodokļus.
- 18 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Brașov* (Brașovas apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
  - “1) Vai Eiropas Savienības tiesības (LESD 110. pants) var tikt interpretētas tādējādi, ka nodokļa, kas aizliegts ar minētajām tiesībām, summa ir iekļauta transportlīdzekļa vērtībā un [prasījums par] šo nodokli kopā ar īpašumtiesībām uz transportlīdzekli var tikt nodots trešām personām, kuras iegādājas transportlīdzekli?
  - 2) Vai LESD 110. [panta] interpretācija nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *OUG* Nr. 52/2017 1. pants, saskaņā ar kuru nodokļa, kas aizliegts ar Savienības tiesībām, atmaksu var tikt veikta vienīgi nodokļa maksātājam, kurš ir to samaksājis, un nevar tikt veikta personām, kas vēlāk iegādājas transportlīdzekli, par kuru tika samaksāts minētais nodoklis, ja tas netika atmaksāts personai, kas to samaksājusi?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Ievada apsvērumi*

- 19 LESD 110. pants attiecas uz visiem citu dalībvalstu ražojumiem, kā arī trešo valstu ražojumiem, kas Savienībā ir brīvā aprītē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1987. gada 7. maijs, *Cooperativa Co-Frutta*, 193/85, EU:C:1987:210, 29. punkts).
- 20 Šajā ziņā Eiropas Komisija savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka iesniedzētājas nolēmumā nav norādīts, vai transportlīdzeklis pamatlietā, kas iegādāts Rumānijā, bija importēts no citas dalībvalsts, un tādējādi tā pauž šaubas, vai šis transportlīdzeklis ietilpst LESD 110. panta piemērošanas jomā.

- 21 Tomēr no šī nolēmuma izriet, ka minētais transportlīdzeklis ir zīmola “Toyota” transportlīdzeklis. Saskaņā ar Tiesas rīcībā esošo informāciju šī zīmola transportlīdzekļu ražošana netiek nodrošināta Rumānijā. Tādēļ var saprātīgi prezumēt, ka attiecīgā transportlīdzekļa izcelsme ir citā dalībvalstī vai ka tā izcelsme ir trešā valstī un tas ir brīvā apritē Savienībā.
- 22 Uzdotie jautājumi ir jāizskata, ņemot vērā šo pieņēmumu.

### **Par pirmo jautājumu**

- 23 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nodokļa summa, ko dalībvalsts, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasējusi par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot, var tikt ietverta šo transportlīdzekļu vērtībā un līdz ar to tiek uzskatīts, ka prasījums pret valsti nelikumīgas minētā nodokļa iekasēšanas dēļ, pārdodot minētos transportlīdzekļus, ir nodots šo transportlīdzekļu turpmākiem pircējiem.
- 24 Šajā ziņā jānorāda, ka LESD 110. panta pirmajā daļā dalībvalstīm ir aizliegts citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši uzlikt jebkādus iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kuri tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.
- 25 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šī tiesību norma ir pārkāpta, ja tāda nodokļa summa, kas piemērojams importētam lietotam transportlīdzeklim, pārsniedz nodokļa atlikušo summu, kura ir iekļauta līdzīga lietota transportlīdzekļa, kas jau reģistrēts valsts teritorijā, vērtībā (spriedums, 2011. gada 7. aprīlis, *Tatu*, C-402/09, EU:C:2011:219, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Pārbaudot dalībvalsts ieviesta reģistrācijas nodokļa, kas jāmaksā par importētu lietotu transportlīdzekli, saderību ar LESD 110. pantu, Tiesa ir precizējusi, ka šāda nodokļa summa ir iekļauta transportlīdzekļa vērtībā kopš šī nodokļa samaksas. Tādējādi, ja attiecīgajā dalībvalstī reģistrētais transportlīdzeklis vēlāk tiktu pārdots šajā dalībvalstī kā lietots transportlīdzeklis, tā pārdošanas vērtība, kas iekļauj atlikušo reģistrācijas nodokļa summu, atbilstu procentuālai daļai, kuru nosaka, pamatojoties uz šī transportlīdzekļa vērtības samazinājumu, no tā sākotnējās vērtības (skat. it īpaši spriedumu, 2011. gada 7. aprīlis, *Tatu*, C-402/09, EU:C:2011:219, 40. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi atsevišķos īpašos gadījumos nodokļa atlikusī summa var vairs netikt iekļauta attiecīgo transportlīdzekļu tirgus vērtībā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Budișan*, C-586/14, EU:C:2016:421, 41. punkts).
- 27 Jāuzsver, ka minētie spriedumi attiecas uz tādu nodokļu neitralitātes pārbaudi, kuru saderība ar LESD 110. pantu ir tikusi izvērtēta Tiesā. Šī judikatūra nevar tikt attiecināta uz gadījumu, kurš ir aplūkots pamatlietā un kurš attiecas nevis uz attiecīgā īpaša reģistrācijas nodokļa neitralitāti, bet gan uz to, vai, atmaksājot nodokli, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības, var uzskatīt, ka šāds nodoklis vispārīgi un visos gadījumos tiek pārnests uz attiecīgā transportlīdzekļu turpmāko pircēju vai pircējiem.
- 28 Kā Tiesa nospriedusi netiešo nodokļu jomā, pat ja tirdzniecībā šādi nodokļi parasti tiek daļēji vai pilnībā pārnesti uz galapatērētāju, kopumā nevar apgalvot, ka nodoklis faktiski tiek pārnests visos gadījumos. Faktiska daļēja vai pilnīga pārņemšana ir atkarīga no vairākiem faktoriem, kas saistīti ar katru komercdarījumu un atšķir to no citiem gadījumiem citos kontekstos. Tāpēc jautājums, vai netiešais nodoklis katrā gadījumā ir pārnests vai nav pārnests, ir materiāls jautājums, kas ir valsts tiesas kompetencē, un tā var brīvi izvērtēt tai iesniegtos pierādījumus (šajā nozīmē skat.

spriedumu, 1988. gada 25. februāris, *Les Fils de Jules Bianco un Girard*, 331/85, 376/85 un 378/85, EU:C:1988:97, 17. punkts, kā arī rīkojumu, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Tā tam jābūt arī tādu nodokļu gadījumā kā attiecīgais īpašais reģistrācijas nodoklis, kas tiek iekasēts par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot dalībvalstī. Faktiska daļēja vai pilnīga pārvešana uz tāda transportlīdzekļa turpmāku pircēju, par kuru šāds nodoklis ir samaksāts, galu galā ir atkarīga no dažādiem faktoriem, kas saistīti ar faktiskajiem apstākļiem, kuri raksturo komercdarījumus, kādos tiek nodotas īpašumtiesības uz šādu transportlīdzekli.
- 30 Tādējādi valsts tiesai atkarībā no tajā izskatāmās lietas apstākļiem ir jāvērtē, vai faktiski ir notikusi minētā nodokļa daļēja vai pilnīga pārvešana uz vienu vai otru turpmāku pircēju.
- 31 Ja valsts tiesa, pamatojoties uz tajā iesniegto pierādījumu vērtējumu pēc saviem ieskatiem, konstatē, ka īpašais reģistrācijas nodoklis, kas samaksāts, transportlīdzekli pirmoreiz reģistrējot, faktiski ir pārņemts uz šī transportlīdzekļa turpmāku pircēju, nekas principā neliedz uzskatīt, ka prasījums pret valsti, ņemot vērā minētā nodokļa nelikumīgu iekasēšanu, vienlaikus ar īpašumtiesībām uz šo transportlīdzekli ir ticis nodots šim pircējam.
- 32 Tāpēc uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nodokļa summa, ko dalībvalsts, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasējusi par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot, var tikt iekļauta šo transportlīdzekļu vērtībā, līdz ar to var uzskatīt, ka prasījums pret valsti, ņemot vērā minētā nodokļa nelikumīgu iekasēšanu, ir nodots šo transportlīdzekļu turpmākiem pircējiem, minētos transportlīdzekļus pārdodot.

### **Par otro jautājumu**

- 33 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka nodoklis, ko dalībvalsts, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasējusi par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot, var tikt atmaksāts tikai nodokļa maksātājam, kurš šo nodokli ir samaksājis, nevis attiecīgā transportlīdzekļa turpmākam pircējam.
- 34 Šajā ziņā, pirmkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesības saņemt tādu nodokļu atmaksu, ko dalībvalsts iekasējusi, pārkāpjot Savienības tiesību normas, ir sekas un papildinājums tiesībām, kādas privātpersonām ir piešķirtas ar Savienības tiesību normām, kuras aizliedz šādus nodokļus, kā tos interpretējusi Tiesa. Tādējādi dalībvalstīm principā ir pienākums atmaksāt nodokļus, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail u.c.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 24. punkts, kā arī 2014. gada 15. oktobris, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Turklāt, ja dalībvalsts ir iekasējusi nodokļus, pārkāpjot Savienības tiesību normas, attiecīgajām personām ir tiesības ne tikai uz nepamatoti iekasētā nodokļa atmaksu, bet arī uz šajā valstī tiešā saistībā ar šo nodokli samaksāto summu vai valsts ieturēto summu atmaksu (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail u.c.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 25. punkts, kā arī 2014. gada 15. oktobris, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 36 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka, paredzot izņēmumu no principa par atmaksu, nepamatoti iekasētu nodokļu atmaksāšana var tikt atteikta tikai tad, ja tās rezultātā tiesību subjekti nepamatoti iedzīvotos, proti, ja tiek konstatēts, ka persona, kurai šie maksājumi bija jāveic, tos faktiski ir pārnesusi tieši uz pircēju (spriedums, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 37 Lai aizsargātu Savienības tiesību sistēmā šajā jomā garantētās tiesības, Savienības tiesībām neatbilstīgi iekasēto nodokļu, nodevu un obligāto maksājumu atmaksāšana nav obligāta, ja tiek konstatēts, ka persona, kurai šie maksājumi bija jāveic, tos faktiski ir pārnesusi uz citiem subjektiem, piemēram, uz pircēju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Tā tas ir tāpēc, ka šādos apstākļos nepamatoti saņemto nodokli sedz nevis nodokļu maksātājs, bet gan pircējs, uz kuru tas ticis pārnesti. Tādēļ atmaksāt nodokļa maksātājam nodokļa summu, kuru tas jau pārnesis uz pircēju, būtu tas pats, kas tam samaksāt divkārti, un to varētu uzskatīt par nepamatotu iedzīvošanos, tādējādi gan nekādi nenovēršot nodokļa prettiesiskuma sekas attiecībā pret pircēju (spriedums, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Šāda interpretācija atbilst tiesību uz nepamatotu maksājumu atgūšanu mērķim novērst nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām sekas, neitralizējot ekonomisko slogu, kas nepamatoti ir uzlikts personai, kura galu galā to ir faktiski samaksājusi (spriedums, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 23. punkts, kā arī 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 24. punkts).
- 40 Treškārt, ja nav Savienības tiesiskā regulējuma attiecīgajā jomā, katrai dalībvalstij ir jāregulē kārtība, kādā atmaksā nepamatoti iekasētus valsts nodokļus, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 14. oktobris, *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Šajā ziņā, ņemot vērā šī sprieduma 39. punktā atgādināto nepamatotu maksājumu atgūšanas mērķi, lai tiktu ievērots efektivitātes princips, prasību par nepamatotu maksājumu atgūšanu iesniegšanas nosacījumi dalībvalstīm saskaņā ar procesuālās autonomijas principu ir jāparedz tā, lai varētu tikt neitralizēts nepamatotā nodokļa ekonomiskais slogs (spriedumi, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 25. punkts, kā arī 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Tiesa arī ir precizējusi, ka tad, ja gala pircējs saskaņā ar valsts tiesībām ir tiesīgs no nodokļu maksātāja saņemt atlīdzinājumu par tā nodokļa apmēru, kas ticis uz viņu pārnesti, minētajam nodokļu maksātājam savukārt jābūt tiesīgam saņemt atlīdzinājumu no valsts iestādēm (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 43 Tādējādi dalībvalsts principā var atteikt izpildīt lūgumu par nepamatoti uzlikta nodokļa atmaksāšanu, ko izteicis gala pircējs, uz kuru ticis pārnesti šis nodoklis, pamatojot to tādējādi, ka tas nav minētais pircējs, kurš minēto nodokli ir samaksājis nodokļu iestādēm, ar nosacījumu, ka minētais pircējs saskaņā ar valsts tiesībām var vērsties tiesā pret nodokļa maksātāju ar civilprasību par nepamatotu maksājumu atgūšanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss* un *Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 27. punkts).

- 44 Tomēr, ja nodokļa atmaksas panākšana no nodokļu maksātāja ir neiespējama vai pārmērīgi grūta, saskaņā ar efektivitātes principu pircējam jābūt iespējai vērsties ar iesniegumu par nodokļa atmaksāšanu tieši nodokļu iestādēs un dalībvalstij ir jāparedz nepieciešamie līdzekļi un procesuālie noteikumi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss un Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 45 No tā izriet, ka transportlīdzekļa, par kuru ir samaksāts nodoklis, ko dalībvalsts iekasējusi, pārkāpdama Savienības tiesības, pircējam, uz kuru šis nodoklis ir pārņemts, saskaņā ar valsts procesuālajiem noteikumiem ir jābūt iespējai saņemt tā atmaksu no nodokļa maksātāja, kas to ir samaksājis, vai attiecīgā gadījumā no nodokļu iestādēm.
- 46 Tomēr ir svarīgi uzsvērt – ja transportlīdzeklis, par kuru nodoklis ir samaksāts, to pirmoreiz reģistrējot, zaudē daļu savas tirgus vērtības, šī transportlīdzekļa vērtībā iekļautā nodokļa summa samazinās tādā pašā mērā kā šī vērtība. Ja atlikusi nodokļa summa tiek pārņemta uz minētā transportlīdzekļa turpmāko pircēju, no šī sprieduma 36. punktā minētās judikatūras, kas ļauj dalībvalstīm atteikties atmaksāt nodokli, kurš iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības, ja tas izraisa tiesību subjektu nepamatotu iedzīvošanos, izriet, ka nodoklis, kas atmaksājams šim pircējam, katrā ziņā nevar pārsniegt šo atlikušo summu.
- 47 Tādējādi šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda – ja, pamatojoties uz tai iesniegto pierādījumu novērtējumu, tā konstatē, ka īpašā reģistrācijas nodokļa, kas samaksāts, pirmoreiz reģistrējot attiecīgo transportlīdzekli, atlikusi daļa faktiski ir pārņemta uz šī transportlīdzekļa turpmāko pircēju –, vai šī nodokļa atmaksa šādam pircējam neizraisīs nepamatotu iedzīvošanos.
- 48 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka nodoklis, ko dalībvalsts, pārkāpdama Savienības tiesības, ir iekasējusi par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot, var tikt atmaksāts tikai nodokļa maksātājam, kurš šo nodokli ir samaksājis, nevis attiecīgā transportlīdzekļa turpmākam pircējam, ar nosacījumu, ka pircējs, kas faktiski ir samaksājis minēto nodokli, saskaņā ar valsts procesuālajiem noteikumiem var saņemt tā atmaksu no nodokļa maksātāja, kurš to ir samaksājis, vai attiecīgā gadījumā no nodokļu iestādēm, ja atmaksas saņemšana no šī nodokļa maksātāja izrādās neiespējama vai pārmērīgi grūta.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc 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) nospriež:

- 1) LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nodokļa summa, ko dalībvalsts, pārkāpjot Savienības tiesības, iekasējusi par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot, var tikt iekļauta šo transportlīdzekļu vērtībā, līdz ar to var uzskatīt, ka prasījums pret valsti, ņemot vērā minētā nodokļa nelikumīgu iekasēšanu, ir nodots šo transportlīdzekļu turpmākiem pircējiem, minētos transportlīdzekļus pārdodot.**



- 2) LESD 110. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka nodoklis, ko dalībvalsts, pārkāpdama Savienības tiesības, ir iekasējusi par mehāniskajiem transportlīdzekļiem, tos pirmoreiz reģistrējot, var tikt atmaksāts tikai nodokļa maksātājam, kurš šo nodokli ir samaksājis, nevis attiecīgā transportlīdzekļa turpmākam pircējam, ar nosacījumu, ka pircējs, kas faktiski ir samaksājis minēto nodokli, saskaņā ar valsts procesuālajiem noteikumiem var saņemt tā atmaksu no nodokļa maksātāja, kurš to ir samaksājis, vai attiecīgā gadījumā no nodokļu iestādēm, ja atmaksas saņemšana no šī nodokļa maksātāja izrādās neiespējama vai pārmērīgi grūta.

[Paraksti]