

Eiropas Savienības
Tiesas prakse tiešo un
netiešo nodokļu
piemērošanas jomā

Rīga, 2018.gada 14.decembrī

Jūlija Sauša, *PhD. Cand.* / VILGERTS Nodokļu tiesību prakses vadītāja



- Jūlija Sauša, *Mag. iur.* ir vairāku gadu pieredze kā Ārvalstu investoru padomes Nodokļu politikas un administrēšanas darba grupas, kas apvieno auditorkompāniju un vadošo nodokļu ekspertu, kā arī multinacionālo uzņēmumu pārstāvju dalību, pārliecinošai vadītājai, kā arī Nodokļu tiesību prakses vadītājai ZAB “Eversheds Bitāns (Sutherland)”.
- No otras puses Jūlijai ir ievērojama pieredze kā nodokļu administrācijas (VID) vadošajai juristei.
- Jūlija ir juridisko zinātņu doktora kandidāts nodokļu tiesībās un viņas disertācijas tēma ir “Juridiskās metodes nodokļu tiesībās” (promocijas darba vad. *dr. iur.* J. Neimanis), un viņa sadarbojas ar Vīnes nodokļu tiesību institūtu, kā arī citiem neatkarīgiem nodokļu tiesību pētniecības institūtiem un (nodokļu) tiesību zinātniekiem.
- Jūlijas ekspertīze ir nodokļu tiesvedības un pētījumu veikšana nodokļu tiesību jomā. Jūlija ir darbojusies vairākās Finanšu ministrijas un VID darba grupās saistībā ar jaunāko nodokļu jautājumu piemērošanas problēmu iespējamajiem risinājumiem.

Eiropas Savienības nodokļu tiesību normu piemērošana



Eiropas Savienības nodokļu tiesību normu piemērošana

- Pamatteksti:
 - Līgums par Eiropas Savienību
 - Līgums par Eiropas Savienības darbību
 - Eiropas Savienības pamattiesību harta

 - Līguma par Eiropas Savienības darbību 114., 115.pants (likumdošanas iespējas)
 - Līguma par Eiropas Savienības darbību 18. un 21.pants (diskriminācijas aizliegums un Savienības pilsonība)
 - Līguma par Eiropas Savienības darbību 28., 45., 49., 56. un 63.pants (brīva preču, pakalpojumu, darbinieku, biznesa un kapitāla aprite)
 - Līguma par Eiropas Savienības darbību 107., 108.pants (valsts atbalsts)
 - Eiropas Savienības tiesību normu hierarhija
- Eiropas Savienība (13.pants)
 - Eiropas Parlaments un Eiropas Padome (14., 16., 294.pants – ‘legislative branch’)
 - Eiropas Komisija (17., 108., 115., 294.pants, 258.pants – pārkāpuma procedūra pret Dalībvalsti – ‘executive branch of the EU’)
 - Eiropas Savienības Tiesa (19.pants, 267.pants, Administratīvā procesa likuma 104.*prim* pants – ‘judicial branch’):
 - 1) Dalībvalsts tiesas tiesības vērsties EST par Eiropas Savienības tiesību interpretāciju;
 - 2) Eiropas Komisijas tiesības vērsties EST tiešo nodokļu piemērošanas pārkāpuma gadījumā.

Atsevišķi aspekti tiešo nodokļu piemērošanas jomā



Tiešo nodokļu noteikumi var radīt dažādus aspektus vienotā tirgus ietvaros:

- var rasties diskriminējoši tiešo nodokļu noteikumi, kas apdraud vai kaitē pārrobežu situācijās (darījumos), kurās pārrobežu darījumi ir mazāk labvēlīgi kā iekšzemes darījumi
- atšķirības 28 dažādu nodokļu sistēmu ietvaros
- selektīvas nodokļu priekšrocības, atbalstot atšķirīga (atsevišķa) veida uzņēmumus
- labvēlīgi nodokļu režīmi ar nolūku piesaistīt ārvalstu investīcijas

Atsevišķi aspekti tiešo nodokļu piemērošanas jomā



Tiešo nodokļu integrācijas veidi

Pozitīvā integrācija:

Harmonizācija

Koordinācija

Negatīvā integrācija:

EST: prelimināro nolēmumu rezultāti

EK/EST: pārkāpumu procedūras pret DV

Valsts atbalsta noteikumi un negodīga nodokļu konkurence

Eiropas Savienības nodokļu tiesību normu piemērošana (tiešie nodokļi)

Negatīvās interpretācijas EST mantra:

- “Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, un tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 Metallgesellschaft Komisija, Recueil, I-1727. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).”
- (Schumacker, Saint Gobain, Verkooijen un Marks un Spencer lieta)

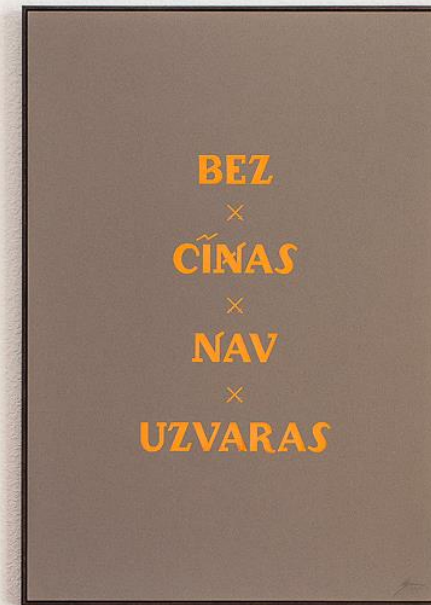
Sarežģīta izpildes sistēma, ieskaitot tiesu procedūras, plus EST atrasti “elementi”:

- ES tiesību pārākums (Costa lieta)
- ES tiesību tiešā iedarbība (van Gend en Loos lieta)
- DV atbildība (Frankoviča doktrīna)

Eiropas Savienības nodokļu tiesību normu piemērošana (tiešie nodokļi)

- Padomes Direktīva 2011/96/ES (2011.gada 30.novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs
- Padomes Direktīva 2009/133/EK (2009.gada 19.oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu
- Padomes Direktīva 2003/49/EK (2003.gada 3.jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs
- Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016.gada 12.jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību
- Padomes Direktīva 2011/16/ES (2011.gada 15.februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK
- Padomes Direktīva 2010/24/ES (2010.gada 16.marts) par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem, un citiem pasākumiem

Eiropas Savienības
Tiesas judikatūra
tiešo nodokļu
piemērošanas jomā



Nodokļu maksājumu pārvaldība un godprātīgs nodokļu maksātājs

- Nodokļu maksājumu pārvaldības jēdziens (angļu val. *'tax planning'*)
 - Izvairīšanās no nodokļu un nodevu nomaksas (angļu val. *'tax evasion'*)
 - Nodokļu “apiešana” (angļu val. *'tax avoidance'*)
 - Darījuma vai darījumu kopuma ekonomiskais saturs un būtība
 - Tiesu prakses piemēri un aktuālās nodokļu tiesību institūtu atziņas
- “Dalībvalsts tiesiskais regulējums ir attaisnojams un nav pretrunā Eiropas Savienības tiesību normām, ja nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā un novērstu pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kuru vienīgais mērķis ir baudīt nodokļu priekšrocības.” (Glaxo Welcome GmbH Co. KG vs Finanzamt München (C-182/08, 17.09.2009.)

Eiropas Savienības Tiesas 2004.gada 11.marta lieta Case C-9/02 Lasterie du Saillant

- Lasterie du Saillant – DV jāļauj pārvietot biznesu bez traucējošām nodokļu sekām
- “Therefore, the answer to the question referred must be that the principle of freedom of establishment laid down by Article 52 of the Treaty must be interpreted as precluding a Member State from establishing, in order to prevent a risk of tax avoidance, a mechanism for taxing latent increases in value such as that laid down by Article 167a of the CGI, where a taxpayer transfers his tax residence outside that State.”

”Personai nevar liegt tiesības izmantot citas dalībvalsts sniegtā nodokļu režīma priekšrocības (Barbier (lieta Nr.C-364/01, 11.12.2003.)),

BET

“dalībvalstis brīvi var pieņemt vai atstāt spēkā tiesību normas, kuru īpašais mērķis ir liegt nodokļu atvieglojumu piešķiršanu **mākslīgi veidotām struktūrām**, kuru **mērķis ir apiet vai izvairīties no valsts nodokļu tiesību aktu ietekmes**” (Marks&Spencer (lieta Nr.C-446/03, 13.12.2005.)).

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- Cadbury Schweppes (C-196/04):
- “EKL 43. un 48. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret to, ka dalībvalstī reģistrētas rezidentes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos tiek iekļauti ienākumi, ko citā dalībvalstī guvusi kontrolēta ārvalstu sabiedrība, ja šie ienākumi tur ir pakļauti tādām nodoklim, kas ir mazāks par nodokli, kāds ir piemērojams pirmajā valstī, ja vien šāda iekļaušana neattiecas tikai uz tīri mākslīgām struktūrām, kuras ir domātas, lai izvairītos no parasti maksājamā valsts nodokļa. Šāda aplikšanas ar nodokļiem pasākuma piemērošana ir noraidāma, ja, pamatojoties uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, tiek pierādīts, ka par spīti nodokļu rakstura apsvērumu pastāvēšanai minētā kontrolētā sabiedrība tiešām ir izveidota uzņemošajā dalībvalstī un veic tur reālu saimniecisku darbību [..].”
- Komisija pret Itāliju C-540/07, Van Caster C-326/12, Komisija pret Spāniju C-678, Emerging Markets, C-190/12, Komisija pret Nīderlandi C-521/07, A, C-101/05

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- “Attiecībā uz tādu sabiedrību, kāda ir pamata lietā, saimnieciskās darbības adreses jēdziens [...] attiecas uz vietu, kurā tiek pieņemti būtiskie lēmumi par vispārēju šīs sabiedrības vadību un kurā tiek veikti tās galvenās administrācijas uzdevumi.
- Noteikt sabiedrības saimnieciskās darbības adresi nozīmē, ka ir jāņem vērā virkne rādītāju, pirmais no kuriem ir juridiskā adrese, galvenā administrācijas vieta, sabiedrības vadītāju sanāksmju vieta un tā vieta, kas parasti ir norādīta kā vieta, kurā tiek pieņemti lēmumi par šīs sabiedrības vispārējo politiku. Var ņemt vērā arī citus rādītājus, piemēram, galveno vadītāju dzīves vietu, vispārējo kopsapulču vietu, administratīvo un grāmatvedības dokumentu glabāšanas vietu un galveno finanšu darījumu, it īpaši bankas darījumu, norises vietu.” (Planzer Luxembourg Sàrl v. Bundeszentralamt für Steuern (lieta Nr. C-73/06, 28.06.2007.))

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- Komisija pret Spāniju (C-269/09)
- “Šajā ziņā ir arī jākonstatē, ka ir iespējams, ka iepriekš minētie sadarbības instrumenti praksē ne vienmēr funkcionē apmierinoši un raiti. Tomēr dalībvalstis nevar atsaukties uz iespējamām grūtībām, ar ko tās sastopas, iegūstot nepieciešamo informāciju, vai trūkumiem, kas var rasties to nodokļu iestāžu sadarbībā, lai pamatotu Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojumu (šajā ziņā skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C 34/02 Komisija/Francija, I 2229. lpp., 33. punkts).”
- Komisija pret Portugāli (C-38/10)
- “Pieņemot un saglabājot spēkā Portugāles Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) 76.A, 76.B un 76.C pantu, kuri ir piemērojami gadījumā, ja Portugāles sabiedrība pārceļ savu juridisko adresi un faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, vai gadījumā, ja Portugāles nerezidente sabiedrība daļēji vai pilnībā pārceļ savus aktīvus, kas piesaistīti Portugāles pastāvīgajam uzņēmumam, no Portugāles uz citu dalībvalsti, un kuros ir paredzēts nekavējoties uzlikt nodokli ar attiecīgajiem aktīviem saistītajam nerealizētajam kapitāla pieaugumam, nevis uzlikt nodokļus nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kas izriet no tikai valsts iekšienē veiktajām darbībām, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 49. pantā paredzētos pienākumus.”

N lieta (C-470/04)

- “EKL 43. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nepieļauj to, ka kāda dalībvalsts izveido kapitāla vērtības pieauguma nodokļa sistēmu gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārceļ savu domicilu ārpus šīs dalībvalsts kā pamata lietā, ar ko šī nodokļa maksājuma pagarinājuma piešķiršana ir atkarīga no garantiju sniegšanas un kura pilnībā neņem vērā kapitāla vērtības samazinājumu, kas varētu rasties pēc tam, kad ieinteresētā persona ir pārcēlusī savu domicilu, un kas nav ņemts vērā uzņemošajā dalībvalstī;
- šķērslis, kas rodas, pārkāpjot Kopienu tiesības, no prasītās garantijas sniegšanas, nevar tikt atcelts ar atpakaļejošu spēku tikai ar to, ka tiek atbrīvota šī garantija. Akta, uz kura pamata šī garantija ir atbrīvota, forma nav būtiska šim novērtējumam. Ja dalībvalsts paredz kavējuma procentu maksu, atbrīvojot, pārkāpjot iekšējās tiesības, prasīto garantiju, šādi procenti ir maksājami arī tad, ja tiek pārkāptas Kopienu tiesības. Turklāt iesniedzējtiesai ir pienākums novērtēt atbilstīgi Tiesas sniegtajām ievirzēm un, ievērojot līdzvērtības principu un efektivitātes principu, attiecīgās dalībvalsts atbildību par radīto kaitējumu, liekot sniegt šādu garantiju.”

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- National Grid Indus lieta (C-371/10)
- sabiedrība, kas ir dibināta saskaņā ar vienas dalībvalsts tiesisko regulējumu un kas pārceļ tās faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, šādai faktiskā vadības centra pārcelšanai neietekmējot sabiedrības statusu pirmajā dalībvalstī, var atsaukties uz LESD 49. pantu pret šo dalībvalsti, lai apstrīdētu tās aplikšanas ar nodokļiem, kurus uzliek pirmā dalībvalsts saistībā ar minēto faktiskā vadības centra pārcelšanu, likumību [..].
- LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka:
- tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa, ar ko apliek kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, apmērs tiek galīgi noteikts – neņemot vērā ne kapitāla vērtības samazinājumu, ne arī kapitāla pieaugumu, kurš, iespējams, tiks realizēts vēlāk, – brīdī, kad sabiedrība tās faktiskā vadības centra pārcelšanas uz citu dalībvalsti dēļ pārtrauc saņemt ar nodokļiem aplikamu peļņu pirmajā dalībvalstī. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka ar nodokļiem apliktais nerealizētais kapitāla pieaugums ir saistīts ar valūtas peļņu, kura neparādās uzņēmējā dalībvalstī, ņemot vērā tur spēkā esošo nodokļu režīmu;
- tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko piemēro nodokļa summas tūlītēju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tai pārceļot savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārcelšanas brīdī.



Vispārējās tiesas 2016.gada 14.jūlija spriedums lietā T-661/14 Latvijas Republika pret Eiropas Komisiju

- Atcelta Komisijas 2014. gada 12. decembra Īstenošanas lēmumu 2014/458/ES, ar ko no Eiropas Savienības finansējuma izslēdz atsevišķus dalībvalstu izdevumus, kurus tās attiecinājušas uz Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda (ELVGF) Garantiju nodaļu, uz Eiropas Lauksaimniecības garantiju fondu (ELGF) un uz Eiropas Lauksaimniecības fondu lauku attīstībai (ELFLA), ciktāl ar šo lēmumu no Savienības finansējuma tiek izslēgti atsevišķi Latvijas Republikas izdevumi EUR 739 393,95 apmērā to neatbilstības Savienības tiesību normām dēļ. Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

Valsts atbalsta aspekti nodokļu tiesībās



Valsts atbalsts

- LESD 107.panta pirmā daļa
 - (bijušais EKL 87. pants)
 - 1. Ja vien Līgumi neparedz ko citu,
 - ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis
 - vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus,
 - dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai,
 - ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- Tiešs vai netiešs nodokļu labums:
 - Atsevišķa ienākuma daļas izņemšana no apliekamās bāzes
 - Nodokļa nomaksas atlikšana vai nodokļa atlaides
 - Nodokļa atbrīvojumi ekstraordinārās nodokļu samaksas shēmās
 - Īpašas nodokļa likmes
 - Cita veida nodokļa apliekamās bāzes noteikšana, ja tā ir ienesīgāka
 - Ekstraordināri nodokļu dubultās uzlikšanas jautājumi
 - Tiešs vai netiešs slogs valsts budžetam (nodokļu ieņēmumu zaudējumi)
 - Atbalstam jābūt attiecināmam uz valsts rīcību

Lietas saistībā ar valsts atbalsta jomu

- C-66/14, Finanzamt Linz (saistībā ar goodwill depreciation relating to shares in group member companies);
 - C-20/15 P un C-21/15 Eiropas Komisija pret World Duty Free Group SA and Others
 - EST Gibraltar case: diskriminācijas tests
 - Arī transfertcenās
- In October 2015, the Commission concluded that Luxembourg and the Netherlands had granted selective tax advantages to Fiat and Starbucks, respectively. As a result of these decisions, Luxembourg recovered €23.1 million from Fiat and the Netherlands recovered €25.7 million from Starbucks;
 - In January 2016, the Commission concluded that selective tax advantages granted by Belgium to at least 35 multinationals, mainly from the EU, under its "excess profit" tax scheme are illegal under EU State aid rules. The total amount of aid to be recovered from 35 companies is estimated at approximately €900 million, including interest. Belgium has already recovered over 90% of the aid;
 - In August 2016, the Commission concluded that Ireland granted undue tax benefits to Apple, which led to a recovery by Ireland of €14.3 billion;
 - In October 2017, the Commission concluded that Luxembourg granted undue tax benefits to Amazon, which led to a recovery by Luxembourg of €282.7 million;
 - In June 2018, the Commission concluded that Luxembourg granted undue tax benefits to Engie of around €120 million. The recovery procedure is still ongoing.

Eiropas Savienības
Tiesas judikatūra
netiešo nodokļu
piemērošanas jomā



Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincipi

Fiskālās neitralitātes princips
Proporcionalitātes princips
Tiesiskās paļāvības un tiesiskās
drošības principi
Likuma prioritātes princips
citi tiesību principi demokrātiskas
tiesiskas valsts un Eiropas
Savienības ietvaros

«No judikatūras izriet arī, ka pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tātad tos nedrīkst izmantot tā, ka tie ietekmē PVN neitralitāti, kas ir ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips.» (Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 26.janvāra spriedums lietā C-588/10 *Kraft Foods*.)

**Nodokļu maksātāja atbildības aspekti
pievienotās vērtības nodokļa lietās**



- Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām neatkarīgām personu grupām, kuru dalībnieki veic kādu šīs direktīvas 132. pantā minēto darbību sabiedrības interesēs, un ka tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz grupa, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs.
- C-605/15 Aviva
- C-616/15 Komisija pret Vāciju



EST 2018.gada 11.jūlija spriedums lietā C-154/17 E-lats



- Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “lietotas preces” neaptver lietošanā bijušas preces, kuru sastāvā ir dārgmetāli vai dārgakmeņi, ja šīs preces vairs nespēj pildīt savu sākotnējo funkciju un ir saglabājušas vienīgi šiem metāliem un šiem akmeņiem raksturīgo funkciju, kas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus objektīvos apstākļus, kuriem ir nozīme katrā konkrētajā gadījumā.

EST 2017.gada 7.marta spriedums lietā C-390/15 RPO

- Jāatzīst, ka grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, atbilstoši kuriem dalībvalstīm ir liegta iespēja samazinātu PVN likmi piemērot digitālu grāmatu elektroniskai piegādei, taču ļauts samazinātu PVN likmi piemērot digitālu grāmatu piegādei jebkādā fiziskā formātā, nav pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, kas paredzēts Hartas 20. pantā.
- C-502/13 Eiropas Komisija pret Luksemburgu
- Attiecībā uz iespējamību paplašināt iespēju piemērot samazināto PVN likmi visiem elektroniskajiem pakalpojumiem ir jānorāda, ka šāda pasākuma ieviešanas gadījumā vispārīgi tiktu radīta nevienlīdzīga attieksme pret pakalpojumiem, kas nav sniegti elektroniski un kuriem principā nav piemērojama samazinātā PVN likme, un elektroniskajiem pakalpojumiem.

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- “No judikatūras izriet, ka **uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem**, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu [..]. Kad nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, Sestā direktīva tam nepieprasa izvēlēties to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, kā to norāda ģenerālvokāts savu secinājumu 85.punktā, **nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu.**” (sk. Halifax vs Commissioners of Customs & Excise, lieta C-255/02, 21.02.2006.)
- Tomēr jāvērs uzmanība, ka šīs tiesības **nevar tikt izmantotas ļaunprātīgā vai krāpnieciskā nolūkā** (sk. Kefalas C-367/96, C-Diamantis 373/97, Fini H C-32/03).

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- Atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam var tikai ar nosacījumu, ja ir konstatēts, ņemot vērā objektīvus elementus, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PVN krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šo piegāžu vai šo pakalpojumu ķēdē (skat. spriedumus lietās Kittel un Recolta Recycling C-439/04, C-440/04, Mahagében C-80/11).
- Sistēmas, kurā atbildība iestājas bez vainas, izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams Valsts kases tiesību aizsardzībai (skat. iepriekš minēto spriedumu Mahagében C-80/11).
- EST 2017.gada 9.novembra spriedums lietā C-298/16 Ispas
- EST 2017.gada 16.maija spriedums lietā C-682/15 Berlioz Investment Fund

Eiropas Savienības Tiesas judikatūra tiešo un netiešo nodokļu piemērošanas jomā

- Sekojoši, tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka:
 - nodokļu maksātājs zināja
 - vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs
 - vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk iesaistījies piegāžu ķēdē.
- Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir interpretējama tādējādi, ka tai ir pretrunā situācija, kad nodokļu maksātājs atskaita piegādātāja rēķinā iekļauto pievienotās vērtības nodokli, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrādās, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprīkojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa, ar diviem nosacījumiem,
 - ka šādiem faktiem ir jāveido krāpnieciska darbība un
 - ka ar nodokļu iestāžu sniegtiem objektīviem elementiem ir jābūt pierādītam, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas ir tiesību uz atskaitījumu pamatā, ir bijis iesaistīts minētajā krāpnieciskajā darbībā, un tas savukārt ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- Nodokļa maksātājam, kas zināja vai kam bija jāzina, ka ar darījumu, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, atbrīvojumu no tā vai tā atmaksāšanu, tas piedalījās krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir pieļauta piegāžu ķēdes ietvaros, var tikt atteiktas šīs tiesības, lai gan šī krāpšana ir izdarīta dalībvalstī, kas nav tā, kurā ir lūgts piešķirt šīs tiesības, un ka šis nodokļa maksātājs šajā pēdējā minētajā dalībvalstī ir izpildījis formālos nosacījumus, kas valsts tiesību aktos ir paredzēti, lai varētu iegūt minētās tiesības.
- Prof. R. de la Ferias monogrāfijas un publikācijas



Jūlija Sauša

Nodokļu tiesību prakses vadītāja

Mobile (+371) 28332283

Fixed (+371) 67320000

julija.sausa@vilgerts.com

www.vilgerts.com