

## NODOKĻI

# PVN STRĪDI DARĪJUMOS AR "ŠAUBĪGĀM" PERSONĀM

DACE EVERTE, SABĪNE VUŠKĀNE, ZAB "SORAINEN" vecākās nodokļu menedžeres

Lai gan par šo tēmu rakstīts daudz, pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību pamatota vai pilnīgi nepamatota ierobežošana par nodokļu maksātāja darījumiem joprojām ir biežākais audita uzrēķinu iemesls Latvijā.

**P**alīdzot klientiem audita laikā un pārsūdzot Valsts ieņēmumu dienesta (VID) lēmumus, secināms, ka ne nodokļu maksātājiem, ne VID nav saprotami nodokļu maksātāja pienākumi, kas attiecināmi uz darījumu partneru pārbaudēm, bet ir skaidrs, ka VID var lūgt iesniegt (un vienmēr pieprasa) pierādījumus par darījumu partnera pārbaudīšanu un darījuma pamatošanu. Ironiski, ka gan nepietiekama, gan pārmērīga darījumu partnera un darījuma apstākļu pārbaude un dokumentēšana VID var liecināt par nodokļa maksātāja apzinātu iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa (PVN) izkrāpšanā.

## DARĪJUMU VĒRTĒŠANA ATBILSTOŠI EST SPRIEDUMIEM

Praksē novērojams, ka PVN strīdos, kad uzņēmums ir ticis iesaistīts PVN krāpšanā, netiek ievērotas Eiropas Savienības Tiesas (EST) spriedumos izteiktās atziņas par priekšnodokļa ierobežošānu PVN krāpšanas gadījumos.

EST spriedumos noteikta šāda krāpšanas gadījuma izvērtēšanas shēma:

- Ja nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tā piegādātāji ir iesaistījušies PVN izkrāpšanā, viņš ir atzīstams par līdzvainīgu krāpšanā un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par šo darījumu ir ierobežojamas.
- Ja nodokļu maksātājs nezināja un nevarēja zināt, ka piegādātājs vai tā piegādātāji ir bijuši saistīti ar PVN krāpšanas shēmu, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ierobežot nedrīkst.
- Nodokļu administrācija no nodokļa maksātāja, kas vēlas izmantot tiesības atskaitīt PVN, nevar vispārīgi prasīt pārbaudīt, ka ar precēm vai pakalpojumiem saistītā rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, viņam ir attiecīgās preces un viņš spēja tās piegādāt, un viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšējo darījumu līmenī nenotiek

nelikumības vai krāpšana. Nosakot nodokļa maksātājam šādus pienākumus, nodokļu administrācija uzliek savus pārbaudes uzdevumus nodokļa maksātājam.

- Kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina par iesaistīšanos PVN krāpšanā.

## VID DARĪJUMU VĒRTĒJUMS

VID ne vienmēr ievēro EST spriedumos noteiktos pamatprincipus. VID audita lēmumos nereti redzami visdāžākie, bet ne vienmēr loģiskākie apsvērumi, ar ko VID pamato secinājumu, ka darījumi bijuši fiktīvi un nodokļu maksātājam par to bija jāzina.

## PIEGĀDES ĶĒDES

Tiek vērtēta iepriekšējo piegāžu posmu (vēl pirms tiešā sadarbības partnera) spēja veikt deklarācijās uzrādītos darījumus, visbiežāk – automašīnu, darbinieku daudzums sabiedrībā, struktūrvienību esamība. Ja VID konstatē, ka piegādātāja piegādātāja piegādātājs nevarēja veikt piegādi "materiāltehnisko resursu trūkuma dēļ", automātiski tiek pieņemts, ka arī 4.piegādes posmā preces vai pakalpojuma saņēmējs ir bijis ļaunprātīgs PVN izkrāpšanas shēmas dalībnieks.

## AMATPERSONU UZVEDĪBA

Tiek nosauktas piegādātāja amatpersonas un dalībnieki, vākti to paskaidrojumi par veiktajiem darījumiem. Negatīva nozīme paskaidrojumiem tiek piešķirta gadījumos:

- ja amatpersonas ignorē VID uzaicinājumu ierasties uz paskaidrojuma sniegšanu un vispār neatbild;
- ja amatpersonas, taupot savu laiku, izvēlas paskaidrojumu nosūtīt VID elektroniski, nevis ar roku rakstīt auditoru sniegtajās veidlapās klātienē Talejas ielā, auditori to vērtē kā maz ticamu pierādījumu, jo nevar

**NODOKĻI**



Dace Everte

kontrolēt, vai amatpersonas vietā ar tās piekļuves datiem paskaidrojumu VID Elektroniskās deklarēšanas sistēmā (EDS) nav nosūtījis kāds auditējamajam uzņēmumam draudzīgs indivīds;

- ja amatpersona ierodas un sniedz paskaidrojumus uz vietas, rakstiski dodot tiešas atbildes uz auditoru sagatavotajiem jautājumiem, visbiežāk audita lēmumos pat loģiski izskaidrotiem darījumu noslēgšanas apstākļiem VID auditori sniedz vērtējumu – “paskaidrojumi ir vispārīgi, paskaidrojumi nesniedz detalizētu informāciju par darījumiem”. Jānorāda, ka, iepazīstoties ar audita lietas materiāliem, secināms, ka ne visi auditoru jautājumi ir formulēti saprotamā veidā un parasti ir tieši tikpat vispārīgi, cik sniegtās “pārāk vispārīgās” atbildes;
- ja kāds no piegādātāja piegādātāja piegādātāju pārstāvjiem paskaidrojumā, kas parasti ir iegūts citos, ar konkrēto auditu nesaistītos kontroles pasākumos, ir liecinājis, ka “par uzņēmuma amatpersonu kļuvu un darījuma attaisnojuma dokumentus parakstīju pēc trešo personu lūguma, darījumus veicis neesmu”, VID neapstiprinās PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevienam no turpmākajās piegādēs iesaistītajiem uzņēmumiem, pat tiem, kas ar šo trešo personu vadīto uzņēmēju nav tieši sadarbojušies. Vienlaikus VID neiedziļinās un nemeklē, kas ir šīs personas, kas konkrētā uzņēmuma vārdā un labā veic saimniecisko darbību, turklāt tādu, par kuras darbību pašam VID jautājumi nav radušies, jo šie ķēdes uzņēmumi auditēti netiek. Tāpat nav saprotams, kā cilvēks, kas parasti ir bez noteiktas dzīvesvietas un ar dažu klašu izglītību, sniedzot skaidrojumus saviem vārdiem, var izvēlēties lietot tik specifiskus apzīmējumus kā “pēc trešo personu lūguma” vai “darījumu attaisnojuma dokumenti”.

**TRANSPORTĒŠANAS DOKUMENTI**

Tiek veikts transportēšanas dokumentu izvērtējums – iekraušanas, izkraušanas adrešu analīze, vai šajās adresēs kādai no darījuma pusēm ir reģistrēta struktūrvienība, transportlīdzekļu numuru norādīšana un atcerēšanās no nodokļu maksātāju puses.

” VID joprojām uzskata, ka uzņēmumiem, pirms tie uzsāk sadarbību, ir padziļināti jāpēta to sadarbības partneri, jāveic VID auditora un policijas funkcijas

**KĻŪDAS DARĪJUMA DOKUMENTOS**

Darījuma dokumentu kļūdas rekvizītos un noformēšanā. Reāls un gandrīz komisks piemērs – VID auditā, iepazīstoties ar preču iegādes dokumentiem, noskaidrojās, ka rēķina izsniedzējs, rēķinā norādot savu adresi – Brīvības iela

**NODOKĻI**



Sabine Vuškāne

280, ir pieļāvis kļūdu. Izrādās, ka Rīgas garākā iela tiešām ir sadalīta 3 posmos: Brīvības bulvāris, Brīvības iela un Brīvības gatve (ēku numerācija katrā nākamajā posmā tiek turpināta no iepriekšējā). Vietā, kur ēkai ir 280.numurs, ielas nosaukums ir nevis Brīvības iela, bet Brīvības gatve. VID ieskatā šī kļūda rēķinā pierāda, ka rēķina izsniedzējs ir krāpnieks, jo pats nezina savu juridisko adresi, kas liecina par "formālu darījuma dokumentu noformēšanu ar mērķi nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības". Savukārt pircējam, kas, saņemot rēķinu par precēm, tiešām nezina par šādu Brīvības ielas numerācijas principu, būs jāpierāda, ka rēķinā minētais darījums, neraugoties uz VID neapgāzamajiem secinājumiem, ir noticis.

Pēc visu satura apsvērumu nosaukšanas VID audita secinājumi tiek papildināti ar šādu rindkopu: "Ņemot vērā visu iepriekš minēto, nodokļu maksātājs nevarēja zināt par sadarbības partneru īstenoto PVN krāpšanu, tādējādi tam nav tiesību atskaitīt PVN par veiktajiem preču / pakalpojumu iegādes darījumiem."

VID ieskatā tas ir izpildījis sev noteikto pierādīšanas pienākumu. Tomēr, ja vērtē šādi konstruētu lēmumu kopsakarā ar EST PVN lietu spriedumiem, VID nerīkojas

” VID ne vienmēr ievēro EST spriedumos noteiktos pamatprincipus

atbilstoši tur noteiktajiem principiem, proti, netiek nosaukti, kuri pierādījumi nepārprotami apstiprina apzinātu iesaistīšanos krāpšanā, sagaida, ka nodokļu maksātājs pārzinās, no kurienes piegādātājs ir iepircis preces, kādus resursus ir izmantojis, lai veiktu darījumus, vai ir iesniedzis nodokļu deklarācijas, gada pārskatus, vai sadarbojas ar VID atbilstoši tam, kā to sagaida VID. Turklāt ir ieviesta kārtība, kad tieši nodokļu maksātājam ir jāpierāda sava neiesaistīšanās tā vietā, lai VID uzrādītu pierādījumus apzinātai iesaistei PVN krāpšanā.

**NODOKĻU MAKSĀTĀJA TIESĪBAS – IEPAZĪŠANĀS AR AUDITA LIETU IESTĀDĒ**

Iepriekš aplūkotās problēmas nodokļu maksātājiem vairāk vai mazāk ir zināmas jau ilgāku laiku, un gandrīz katrs uzņēmējs ir ieviesis kādu metodi, kā pārbaudīt savu darījumu partneri, ņemot vērā, ka PVN strīda ar VID gadījumā izvairīties no uzrēķina būs praktiski neiespējami. Jaunums ir VID praktizētā lietas materiālu slēpšana no nodokļu maksātāja. Saskaņā ar Administratīvā procesa likumu audita norises laikā VID ir pienākums nodrošināt nodokļu maksātājiem iespēju iepazīties ar audita lietas materiāliem jebkurā audita procesa stadijā.

Šobrīd, saņemot nodokļu maksātāja lūgumu iepazīties ar audita materiāliem, auditori sakārto nodokļu maksātājam uzrādāmo lietu pēc saviem ieskatiem. Parasti šo procesu auditori veic vismaz 1 nedēļu. Auditori atlasa tos dokumentus, ko nodokļu maksātājs viņu ieskatā drīkst redzēt, aizkrāso datus, ko nodokļu maksātājam nevar izpaust (parasti tie ir personas kodi un deklarētās adreses fiziskajām personām). Tomēr ir secināts, ka reizēm audita lietas uzrādāmā daļa ir maza.

**KO VID UZRĀDA**

VID sev uzlikto pienākumu nodrošināt nodokļu maksātājam piekļuvi lietas materiāliem nereti interpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājam ir tiesības iepazīties tikai ar lietas materiāliem, kas skar tieši konkrēto nodokļu maksātāju. Tādēļ VID labprāt uzrāda rēķinus, līgumus, pavadzīmes, kas jau ir nodokļu maksātāja rīcībā. Daļēji, bet ne vienmēr var iepazīties arī ar tiešo piegādātāju pārstāvju sniegtajiem paskaidrojumiem (parasti daļēji aizkrāsotiem).

## NODOKĻI

### KO VID NEUZRĀDA

VID atsakās uzrādīt VID saraksti ar citām iestādēm (piemēram, informācijas pieprasījumus citu valstu nodokļu administrācijām).

Nereti audita uzrēķina pamatā ir kāda iepriekšējā piegādes posma (piegādātāja piegādātājam) veiktā VID audita secinājumi. Šādā situācijā nodokļu maksātājam, kam tiek veikts audits, nebūs iespējams iepazīties ar lietas materiāliem – ne šī iepriekšējā piegādes posma audita lēmumu, ne arī VID iesniegtajam nodokļu deklarācijām.

Nodokļu maksātājam neuzrādāmājam lietas daļā reizēm ir arī VID elektroniski sniegtā un saņemtā informācija. Iespējams, tas notiek nejauši, bet tomēr rada arī nodokļu maksātāja tiesību aizskārumu.

Savukārt, kad lietas izskatīšana nonāk tiesā, tiesa ļauj nodokļu maksātājam iepazīties ar pilnīgi visiem lietā esošajiem materiāliem neatkarīgi no tā, kas un kam ir sniedzis attiecīgo informāciju. Līdz ar to nodokļu maksātājs, tiesā iepazīstoties ar materiāliem, var uzzināt arī daudz jauna par savu auditu. Tāpat bijušas situācijas, kad, nosūtot lietas materiālus tiesai, VID ne vienmēr pievieno pierādījumus, kas varētu liecināt par labu nodokļu maksātājam.

Neuzrādot visus auditā iegūtos pierādījumus, uzņēmumam tiek liegta iespēja laikus sagatavot pamatojumu savai labticībai, savukārt iespēja sniegt paskaidrojumus VID apšaubītajos jautājumos tiek dota tikai tad, kad saņemts audita lēmuma projekts (nobeiguma sarunas protokols). Šajā brīdī parasti ir atlicis maz laika gan nodokļu maksātājiem, lai atrastu kādus papildu pierādījumus, gan arī auditoriem, lai saņemtajā paskaidrojumā minētos faktus varētu pienācīgi pārbaudīt. Tādējādi administratīvajā procesā paredzētās nodokļu maksātāja tiesības tikt uzklausītam VID auditos tiek nepamatoti ierobežotas.

### IETEKME UZ AUDITA IZNĀKUMU

2017.gada janvārī (20.01.2017.) Augstākās tiesas (AT) Senāts paplašinātā – 10 tiesnešu – sastāvā pieņēmis lēmumu lietā Nr.SKA-172/2017. Konkrētajā lietā Konkurences padome atteikusies sniegt personai lietas materiālus. Izvērtējot situāciju, AT Senāts lēmumā norāda, ka tiesības iepazīties ar lietu ir tiesību būt uzklausītam sastāvdaļa, jo šīs "tiesības tiek piešķirtas ar mērķi nodrošināt, ka persona varētu izteikt savu viedokli un iesniegt papildu pierādījumus, pirms tiek pieņemts lēmums [...]. Ja iestāde liedz procesa dalībniekam iespēju iepazīties ar lietas materiāliem, tas būtiski ierobežo procesa dalībnieka iespēju pilnvērtīgi līdzdarboties lietas risinājuma rašanās. Administratīvajā procesā, kur privātpersona jau tāpat nav līdzvērtīgs pretinieks strīdā ar valsti, šādam ierobežojumam jābūt racionāli pamatotam. Pretējā gadījumā iestādes rīcība var tikt atzīta par procesuālu pārkāpumu, kura ietekme uz administratīvās lietas iznākumu ir rūpīgi izvērtējama". PVN strīdu kontekstā šis Senāta lēmums ir būtisks, ja audita lietas materiālu nepieejamība audita laikā ir būtiski ietekmējusi uzņēmuma spēju izskaidrot VID apšaubītos darījumus.

### VID NĀKOTNES REDZĒJUMS

Tiekoties ar VID ģenerāldirektori, tika apspriests arī jautājums, kāda būs PVN strīdu profilakse nākotnē. Atbilstoši Cīrules kundzes teiktajam VID turpinās aktīvi strādāt pie prevencijas, sevišķi to uzņēmumu kontroles, kuru amatpersonu darbības varētu norādīt uz iespējamiem plāniem iesaistīties PVN krāpšanā (piemēram, uzņēmuma darbības rezultāts ir neliels un vienlaikus par amatpersonām tiek iecelti citu valstu iedzīvotāji). VID arī aktīvi atbalstīs apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu visriskantākajās nozarēs.

### LUKSOFORU SISTĒMA

Saprotot, ka darījumu partneru pārbaudes rada problēmas visiem uzņēmējiem, VID apsver iespēju EDS ieviest IT rīku, kas ļautu uzņēmumiem saprast sava piegādātāja reputāciju VID. Pašlaik nav skaidrs, kā tieši šis rīks varētu izskatīties un cik ilgi nodokļu maksātājiem būs jāgaida iespēja to izmēģināt pašiem. Pamatojoties uz likumā noteikto VID pienākumu ievērot nodokļu maksātāju datu konfidencialitāti, VID nedrīkst izpaust šo informāciju trešajām personām, tādēļ jārēķinās, ka jaunais rīks varētu būt ļoti vispārīgs un nesniegtu detalizētu skaidrojumu, kādēļ tieši VID ir problēma ar konkrēto darījumu partneri.

Ģenerāldirektore norādīja, ka rīku iztēlojas līdzīgu luksoforam, proti, zaļā krāsā nozīmētu, ka partnera reputācija ir laba, bet sarkanā – risks ir augsts. Ja šāds rīks tiktu ieviests, VID būtu pamats apgalvot, ka, sadarbojoties ar augsta riska partneri, konkrētajam uzņēmumam vajadzēja zināt par iespējamu iesaistīšanos PVN izkrāpšanā. Arī nodokļu maksātājiem tas būtu atvieglojums, jo būtu noteikta iespēja paļauties, ka darījumu partneri, kurus VID novērtējis kā "derīgus sadarbībai", no VID puses tiks akceptēti arī pēc 1–2 gadiem.

### VID LĒMUMU VIENKĀRŠOŠANA UN SAPROTAMĪBA

Viens no VID minētajiem nākotnes mērķiem ir ievērojami saīsināt lēmumu apjomu, tādējādi padarot tos tiešākus un saprotamākus nodokļu maksātājiem. Pašlaik sarežģītāku uzrēķinu gadījumos lēmuma apjoms nereti sasniedz pat 100 lappuses, tādējādi nodokļu maksātājam nav saprotama savas pieļautās kļūdas būtība.

Savukārt, vērtējot strīda risināšanas procesu, VID ģenerāldirektore uzskata, ka lēmuma apstrīdēšana VID ģenerāldirektoram ir saglabājama.

Nobeigumā vēlētos rosināt nodokļu maksātājus laikus domāt par darījumu partneru izvēli un pierādījumu apkopošanu par sadarbību, atceroties, ka VID var apšaubīt jebkuru darījumu, un ievērojot, ka dažus gadus vēlāk ne visi darījumu partneri izrādīties godprātīgi nodokļu maksātāji.

Savukārt Cīrules kundzei gribam novēlēt, lai izdodas īstenot iecerētās pārmaiņas, – nodokļu maksātājiem tās būtiski samazinātu pašlaik uzlikto administratīvo slogu. 