

Augstākās tiesas Senāta spriedumi PVN krāpšanas lietās

05. jūlijs, 2013 / Sabīne Vuškāne, Dace Everte, zvērinātu advokātu biroja SORAINEN vecākās nodokļu menedžeres
<http://www.ifinances.lv/lat/tiesibas?doc=4665>



Sabīne Vuškāne, Foto: no ZAB SORAINEN arhīva



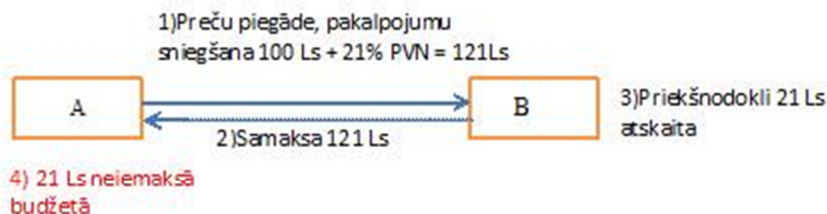
Dace Everte, Foto: no ZAB SORAINEN arhīva

Nodokļu jomā šobrīd lielākā ažiotaža nenoliedzami ir ap Valsts ieņēmumu dienesta (VID) uzrēķiniem pievienotās vērtības nodokļa (PVN) krāpšanas lietās, galvenokārt, divu apsvērumu dēļ – pirmkārt, šobrīd šī tēma ir vispopulārākā VID auditos vērtētā problēma un, otrkārt, pēdējos divos mēnešos PVN krāpšanas lietas ir nonākušas arī līdz Augstākās tiesas Senātam (turpmāk - Senāts), un Senāta spriedumi norāda uz nepilnībām šo lietu analizē no VID puses un zemākās instances tiesās.

Īsumā paskaidrosim problēmas būtību.

Piemērs

1) Uzņēmums B no uzņēmuma A iegādājas preces vai pakalpojumus. Uzņēmums A preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai piemēro PVN 21% vispārīgajā kārtībā. 2) Uzņēmums B saņemot preces vai pakalpojumus samaksā darījuma un PVN summu. 3) Samaksāto PVN uzņēmums B atskaita kā priekšnodokli, par šo summu samazinot savu kopējo budžetā maksājamo PVN. 4) Savukārt uzņēmums A, saņemot samaksu, tajā skaitā, PVN summu no B, PVN par veikto darījumu budžetā neiemaksā.



VID šādā situācijā vērsas pret B, ierobežojot priekšnodokļa atskaitīšanu par veiktajiem darījumiem. Audita brīdī uzņēmums A visbiežāk jau ir nomainījis īpašniekus un amatpersonas, attiecīgi VID un Finanšu policija reti kad atrod un soda pašu piegādātāju par šo pārkāpumu.

Jāatzīmē, ka praksē PVN krāpšanas lietās darījumu ķēde ir daudz garāka, proti, starp uzņēmumu A, kurš nesamaksā PVN budžetā, un B, kurš ir atskaitījis priekšnodokli, visbiežāk ir iesaistīti vairāki starpnieki vai citi uzņēmumi, kas piedalās preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā (formāli vai faktiski), attiecīgi PVN izkrāpšanas faktu padarot grūtāk un vēlāk atklājamu. Vienlaikus vienmēr pastāv jautājums par to, vai PVN izkrāpšana tika organizēta apzināti un vai visi preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas ķēdes dalībnieki zināja, ka tie ir iesaistīti PVN izkrāpšanā no valsts.

VID savos audita slēdzienos parasti aprobežojas ar apgalvojumiem, ka preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs (A) nevarēja veikt šo darījumu darbaspēka vai materiāli tehnisko resursu trūkuma dēļ, kā arī tas neiesniedza VID gada pārskatus, tam ir nodokļu parādi vai amatpersonas nesniedz paskaidrojumus utt., neņemot vērā to, ka šī nebūt nav tāda informācija, par kuru parasti pārliecinās, vai par kuru būtu jāpārliecinās preču vai pakalpojumu saņēmējam (mūsu piemērā B), uzsākot darījumu attiecības ar uzņēmumu. Turklāt VID datubāze, kurā ir iespējams pārliecināties par to, vai uzņēmumam ir nodokļu parādi, ir pieejama tikai no 2013.gada 1.aprīļa. Presē jau ir izskanējusi informācija par Eiropas Savienības Tiesas (EST) rīkojumu lietā *Forwards-V*, kurā tiesa, norobežojoties no visiem apsvērumiem par piegādātāja spēju veikt darījumus, nosprieda, ka iestāde var ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanu tikai tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par iesaistīšanos krāpšanā.

Tomēr Latvijā līdz pat 2013.gada maijam VID un arī tiesas kā pietiekamu pierādījumu par nodokļu maksātāja informētību par to, ka tas tiek iesaistīts krāpšanā, uzskatīja VID savāko informāciju par darījumu partnera rīcībā esošajiem resursiem – piemēram, nepietiekošu darbinieku skaitu saskaņā ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu deklarācijās uzrādīto, CSDD datiem par to, ka uzņēmuma tpašumā nav automašīnu, par gada pārskatu VID neiesniegšanu, nodokļu parādiem un tamlīdzīgi.

Šāda VID un tiesu pieeja savukārt ir pretrunā ar EST spriedumos izteiktajām atziņām, kas liek pierādīt, ka uzņēmums tomēr zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas ir vai tiek iesaistīts nodokļu krāpšanā.

Senāta 2013.gada 7.maijā spriedums lietā SKA-14/2013

2013.gada maijā piedzīvojām krasu pavērsienu Latvijas tiesu praksē. 2013.gada 7.maijā Senāts paplašinātā – 9 tiesnešu – sastāvā skatīja lietu SKA-14/2013, kurā Senāts pirmo reizi ir nodokļu maksātājam labvēlīgi piemērojis EST atziņas PVN krāpšanas gadījumu izvērtējumā.

Spriedumā Senāts uzsver, ka pēdējā pusgada laikā EST judikatūrā izvērstāk skaidrota PVN administrācijas un tiesu tālākā rīcība, ja konstatēts, ka darījums faktiski ar nodokļu rēķinā norādīto personu nav noticis.

Lietā tiek vērtēta situācija, kad sabiedrība ir iepirkusi metāllūžņus. VID pārbaudē secinājis, ka piegādātājam nav bijis ne darbinieku, ne saimnieciskās bāzes, ne arī metāllūžņu, tādēļ tas nav varējis veikt darījumus. Savukārt, vērtējot darījumus no pircēja puses, VID nav apšaubījis, ka metāllūžņi tiešām ir bijuši tā rīcībā.

Senāts spriedumā analizē vairākus EST 2012. un 2013.gada spriedumus, kā arī vērtē PVN sistēmas pamatprincipu – nodokļa neitralitāti attiecībā pret uzņēmēju. Saskaņā ar Senāta secinājumiem PVN administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu trūkuma vai fiktīvā rakstura dēļ. Savukārt nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību.

Senāts norāda, ka likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai, vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt.

Senāts secina, ka VID nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli par viņam sniegtiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka šiem pakalpojumiem atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais

nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šī rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.

Atbilstoši EST judikatūrai, lai iegūtu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN krāpšanu. Senāta ieskatā, tieši rēķina saņēmēja novērtējums ir izšķirošs, lai atzītu, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas pamatoti darījumā, kas faktiski noticis, bet ne ar rēķinā norādīto personu.

Jāpiebilst, ka arī paplašinātajā senatoru sastāvā, pieņemot līdzšinējai tiesu praksei radikāli pretēju lēmumu, konkrētajā lietā tomēr vienprātības nav bijis. Tā Senatore J.Briede ir apkopojusi un Augstākās tiesas mājas lapā publicējusi savas atsevišķās domas par 2013.gada 7.maija spriedumu SKA-14/2013.Senatores ieskatā ir nošķirami divi gadījumi:

1. Darījums nav noticis (tas ir tikai *uz papīra*);
2. Darījums ir noticis, bet iespējams, ka darījuma partneris vai vēl iepriekš citi darījuma partneri ir rīkojušies negodīgi (krāpnieciski vai ļaunprātīgi).

Tikai tad, ja darījums ir noticis (2.variants), iestādei un tiesai ir jāspēr nākamais solis un jāpārbauda, vai konkrētais nodokļu maksātājs zināja, vai tam vajadzēja zināt par krāpšanos vai ļaunprātību.

Šādai gadījumu dalīšanai – vai tie patiesībā notika, vai nē, viennozīmīgi var piekrist, ņemot vērā, ka tad, ja darījums vispār nav noticis, ir skaidrs, ka ir notikusi krāpšana.

Tomēr atvērts jautājums paliek, ko darīt, ja darījums ir faktiski noticis, tomēr kādā ķēdes posmā ir notikusi arī krāpšana. Šajā gadījumā jāvērtē, vai par konkrēto krāpšanu nodokļu maksātājs zināja, vai tam vajadzēja zināt, ņemot vērā, ka darījums pats notika. Tomēr Senatores ieskatā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saglabājamās tikai tad, ja darījums ir noticis tieši ar rēķinos norādīto darījuma partneri, bet citādi nekā uzrādīts rēķinā, piemēram, krāpšana īstenota iepriekšējos piegādes posmos. Situācija, kad darījums notika, bet ne ar rēķinā norādīto personu, Senatores ieskatā pielīdzināma situācijai, ka darījums vispār nav noticis. Tādēļ lietā SKA-14/2013 Senatores ieskatā tika pierādīts, ka darījums faktiski nenotika un priekšnodokļa atskaitīšanai nebija pamata.

Jāatzīmē, ka tiesneša atsevišķajām domām nav tieša juridiska spēka kā tas ir ar tiesas spriedumu, tomēr tās var izmantot citi tiesneši turpmākajā judikatūras attīstībā.

Kopš 2013.gada 7.maija, atsaucoties uz spriedumu SKA-14/2013, Senāts pieņēmis nodokļu maksātājiem pozitīvus spriedumus vēl vismaz četrās līdzīgās lietās. Savukārt nodokļu maksātājiem negatīvi Senāta lēmumi kopš šī datuma nav publicēti.

VID prakse nav mainījusies

Tomēr tiesu prakses maiņa vēl nenozīmē VID prakses pilnveidošanu. Lai gan jau pagājis vairāk kā mēnesis, aizvien vēl praksē saskaramies ar jauniem VID uzrēķiniem, kas pamatoti gan ar apsvērumiem par piegādātāja materiāltehnisko resursu trūkumu, ar to saprotot CSDD datu bāzēs reģistrēto transportlīdzekļu esamību, gan darbinieku skaita un atalgojuma neatbilstību veicamajiem darījumiem. Tāpat VID pamato lēmumu ar darījuma partnera neatrašanos juridiskajā adresē un nepareizu darījumu uzrādīšanu deklarācijās, kā arī citu uzņēmumu nodokļu auditos iegūtu informāciju, kas vispār nav saistīta ar konkrētā rēķinu saņēmēja darbību. Protams, šādus datus par saviem piegādātājiem nodokļu maksātāji, kuriem nav pieejas VID datubāzēm un citiem oficiāliem valsts iestāžu reģistriem (kā tam arī vajadzētu būt), iegūt nevar.

Nodokļu auditos, kuros īpaši esam aicinājuši VID ņemt vērā EST un Senāta spriedumos izteiktās atziņas, VID nav vērtējis šo atziņu piemērojamību un pat nenorāda pamatojumu, kādēļ šie argumenti ir noraidāmi. Arī VID ģenerāldirektora lēmumos jaunākie Senāta spriedumi vēl netiek piemēroti.

Mūsaprāt, tomēr lielākā problēma auditos ir tas, ka VID joprojām audita lēmumus pieņem, balstoties uz pavirši savāktas informācijas tendenciozu interpretāciju, neiedziļinoties lietas apstākļos un bieži vien pat nepārbaudot rēķina saņēmēja sniegto informāciju par pēc VID ieskatā klasificētā *fiktīvā* uzņēmuma pārstāvjiem un citiem

darījumu apstākļiem. Ja nodokļu maksātājs nevar sniegt alternatīvus pierādījumus (t.i., citus pierādījumus bez nodokļa rēķina, līguma, PVN numuru pārbaudes apliecinājuma, samaksas par darījumu un darījuma iegrāmatošanas fakta) par pirms vairākiem gadiem notikušiem darījumiem, VID secina, ka darījumi nav izsekojami, tādēļ nav notikuši. Tomēr, pragmatiski novērtējot audita pārskatos ietvertos uzrēķina pamatojumus, jāsecina, ka VID auditā parasti ir tikai izpētījis vairākus piegādes posmus un nonācis pie secinājuma, ka kādu no šiem posmiem nav iespējams pārbaudīt, jo piegādātājs neatsaucas vai nav atrodams. Turklāt problēmas sagādā tas, ka šajās situācijās VID vairāk *tic fiktīvo* uzņēmumu amatpersonām, kas lielākoties it kā nevienu nav pilnvarojušas, neko neatceras, parakstījuši tukšas lapas, nevis uzņēmumiem, kas veic saimniecisko darbību un saņemtās preces vai pakalpojumus ir izmantojuši savai saimnieciskai darbībai. Turpmākās sekas – uzrēķins, iesaldēti līdzekļi, ilga tiesvedība vai pat maksātnespēja.

Saskaņā ar EST un Senāta spriedumu atziņām, ir nesamērīgi likt veikt nodokļu maksātājam īpašas padziļinātas darījumu partneru izmeklēšanas kā priekšnosacījumu tā tiesībām atskaitīt priekšnodokli par tā darbībai nepieciešamo preču un pakalpojumu iegādes darījumiem. Šādi VID veicamie pienākumi tiktu pārlikti uz nodokļu maksātājiem, kas nav pieļaujams. Tomēr Latvijā joprojām tā ir ierasta prakse. Tādēļ nodokļu maksātāju sašutums par notiekošo ir saprotams - VID, izmantojot visas savā rīcībā esošās datu sistēmas un informācijas apmaiņas iespējas ar citām valsts iestādēm, nav spējis noskaidrot, kurš ir vainojams notikušajā krāpšanā, bet secina, ka uzņēmuma darījumi nav izsekojami un ierobežo priekšnodokļa atskaitīšanu rēķina saņēmējam.

Senāta un Tiesībsarga skatījums par VID praksi

2013.gada 24.maija spriedumā SKA-84/2013 Senāts, vērtējot gadījumu, kad VID un zemākās instances tiesas vērtējušas gadījumu, kad pakalpojumi tiek uzskatīti par faktiski nenotikušiem, pat īpaši uzsver: *Saprotot grūtības, kuras var rasties VID, noskaidrojot nodokļu maksātāja darbību patieso būtību, vai tiesai, pārbaudot dienesta konstatējumu pareizību, Senāts tomēr nevar akceptēt šādu vispārīgu un faktiski neatspēkojamu pieņēmumu izdarīšanu pievienotās vērtības priekšnodokļa lietās bez jebkādas sasaistes ar konkrētā gadījuma faktiem.*

Turklāt vēl jaunākā spriedumā 2013.gada 12.jūnijā lietā SKA – 21/2013 Senāts uzver, ka tiek mainīta līdžšinējā judikatūra PVN krāpšanas lietās, proti, spriedumā ir pateikts, ka *ievērojot to, ka Senāts atkāpjas no savas līdžšinējās judikatūras (atbilstoši kurai pamats apšaubīt darījuma iespējamību ar konkrēto darījumu partneri būtībā automātiski izslēdz iespēju darījumu uzrādīt saimnieciskās darbības izmaksās), secinājums par šo darījumu neatzīšanu konkrētajā gadījumā ir pārags. Tiesai, izvērtējot, vai pieteicējam bija tiesības uzrādīt šos darījumus saimnieciskās darbības izmaksās, būtu jāpārbauda, vai pieteicēja ir zinājusi (vai tai būtu jāzina), ka darījums ietilpst krāpšanā ar nodokļiem.*

Tāpat arī Senāta ieskatā VID audita uzrēķinos būtu jābalstās uz konkrētiem pierādījumiem, nevis VID minējumiem, turklāt VID ir jāpierāda vai nodokļu maksātājs zināja (vai tam bija jāzina), ka tas iesaistās nodokļu krāpšanā. Protams, ir jāatzīst, ka, mainoties tiesu praksei, joprojām nav skaidrs, kādi pierādījumi tad ir tie, kas objektīvi pierāda rēķina saņēmēja līdzdalību krāpšanā. Tomēr ir pilnīgi skaidrs, ka tik ierastie apsvērumi par darbaspēka un materiāltehnikajiem resursiem Senāta ieskatā nav pietiekami.

Tāpat jāpiemin, ka neadekvāto nodokļu iekasēšanas mehānismu, sodot uzņēmējus par citu uzņēmumu pārkāpumiem, nu jau divreiz ir vērtējis arī Tiesībsargs. 2013.gada 23.aprīļa atzinumā^[1] Tiesībsargs izdara skarbu secinājumu: *VID un Finanšu ministrija savā darbībā turpina pārkāpt un ignorēt ne tikai tiesiskās paļāvības un vienlīdzīgas attieksmes principu pret nodokļu maksātājiem, bet arī aktīvi atbalsta un aizstāv fiktīvo firmu iespēju darboties bez nodokļu nomaksas un saņemto ienākumu deklarēšanas pienākuma, kas savukārt ir nopietns priekšnosacījums korupcijas un nelegāli iegūtu naudas līdzekļu atmazgāšanas veicināšanai uzņēmējdarbības vidē.*

Ārvalstu pieredze

Apvienotā Karaliste

Vēlamies norādīt arī uz nodokļu administrāciju praksi citās valstīs. Piemēram, Apvienotajā Karalistē nodokļu administrācijas mājas lapā ir publicētas vadlīnijas, kurās apkopotas pazīmes, kas varētu norādīt nodokļu maksātājam, ka iespējams tā darījumu partnera nodoms ir krāpšana.[2] Piemēram, daži no šajā instrukcijā minētajiem kritērijiem, kam nodokļu maksātājam ir jāpievērš uzmanība (saraksts nav izsmeļošs, un nodokļu administrācija aicina būt piesardzīgiem un loģiski spriest par darījumiem):

- darījumu partneris ir nesen dibināts uzņēmums bez darbības rādītājiem;
- kontaktpersonas vāji pārzina tirgu un produktus;
- partneris veic darījumus, piedāvājot vieglu peļņu par augstas vērtības vai liela apjoma darījumiem bez acīmredzama iemesla;
- darījumi tiek atkārtoti un tiek piedāvātas tādas pašas vai mazākas cenas ar mazu peļņu;
- darījumu partneri vai to pārstāvji jau agrāk ir iesaistījušies krāpšanas lietās;
- darījumu partneris lūdz pārskaitīt samaksu uz citu personu kontiem vai zemu nodokļu valstīm;
- uzņēmumu nesen iegādājušās personas, kas nekad nav darbojušās attiecīgajā sfērā;
- uzņēmumu reģistrētās adreses ir dzīvojamā namā vai īstermiņa nomas birojos.

Beļģija

Līdzīgas norādes, kas varētu norādīt uz iesaistīšanu PVN izkrāpšanā, ir devusi arī Beļģijas nodokļu administrācija, proti:

- netiek izsniegti rēķini par piegādēm un iegādēm vai tie satur nepilnīgu informāciju par piegādātāju vai pircēju;
- prece tiek iegādāta par cenu, kas būtiski zemāka par tirgus vērtību;
- starp uzņēmumiem ir saistība (ekonomiska, juridiska, ģimenes);
- netipiski liels darījumu apjoms;
- netipiska darījumu vērtība, salīdzinot ar patiesajām uzņēmumu iespējām;
- darījumi, kurus uzņēmums neveic savas saimnieciskās darbības ietvaros.

Latvijā šādu vadlīniju nav. Lai vairotu nodokļu maksātāju iespējas saprast darījumu partnera uzticamību, VID ir izveidojis vairākas datu bāzes, tomēr tās nesniedz viennozīmīgu atbildi uz jautājumu, vai darījuma partneris ir fiktīvs uzņēmums. Turklāt parasti darījuma brīdī šajās datu bāzēs par krāpnieku nav atrodama negatīva informācija – VID datus, kas varētu norādīt uz uzņēmuma krāpniecisko nolūku, iekļauj datubāzē pat vairāk nekā gadu pēc darījuma.

Pievienojoties arī Tiesībsarga secinājumiem par uzņēmējdarbības vides kropļošanu, mūsuprāt, arī Latvijā VID vajadzētu koncentrēties ne tik daudz uz darbojošos uzņēmumu sodīšanu bez iemesla, bet gan izdarīt visu iespējamo, lai noskaidrotu un sodītu īstos krāpšanas vaininiekus. Ņemot vērā arī uzrēķinu biežumu, VID būtu jāveic arī nodokļu maksātāju izglītošana par to, kā nenokļūt situācijā, kad uzņēmums tiek iesaistīts PVN krāpšanā.

[1]http://www.tiesibsargs.lv/img/content/atzinums_vid_fiktivas_firmas_23042013-2.pdf

[2]http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_025808