



Latvijas tiesu prakse PVN lietās

Dace Everte, ZAB "SORAINEN", vecākā nodokļu menedžere

<https://ifinances.lv/raksti/tiesu-prakse/nodokli/latvijas-tiesu-prakse-pvn-lietas/14971>

Šajā rakstā apkopoti vairāki nozīmīgi Augstākās tiesas Senāta (AT) nolēmumi nodokļu lietās. Šīs tiesu atziņas ir ļoti būtiskas, jo tiesas veiktajā darījumā apstākļu izvērtējumā cita starpā ir saskatāms arī ieteikums par to, kā uzņēmējiem pareizi rūpēties par savu darījumu dokumentēšanu, lai arī pēc trīs un vairāk gadiem spētu pierādīt savus labticīgos nolūkus un pamatotu veikto darījumu īstumu.

Visbiežāk strīds starp uzņēmēju un Valsts ieņēmumu dienestu (VID) tiek uzsākts pēc uzņēmuma nodokļu audita. Uzņēmēju un VID strīdi var ilgt vairākus gadus – lai arī lietu izskatīšanas ilgums pirmajā instancē samazinās, tomēr visas trīs tiesu instances caurmērā vēl joprojām aizņem pat četrus līdz piecus gadus.

Tādēļ “iFinances” lasītājiem jāņem vērā, ka šajā rakstā apkopotās atziņas no pēdējā gada AT nolēmumiem ir tiesas vērtējumi par tādiem darījumiem, kas notikuši pat pirms 10 gadiem. Proti, ir gadījumi, kad 2018.gadā izspriestai lietai tiesvedība uzsākta 2012./2013.gadā, savukārt attiecīgajā VID auditā ir vērtēti tādi darījumi, kas notikuši vēl trīs gadus pirms tam – 2009.gadā.

Tomēr, neraugoties, cik daudz laika pagājis starp darījumu un galīgo tiesas spriedumu, tas ir vērtīgs mācību līdzeklis gan juristiem, gan uzņēmējiem, gan grāmatvežiem.

PVN strīdu būtība

Lielākā daļa Latvijas tiesu spriedumu nodokļu jomā ir saistāma ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) normu piemērošanu darījumos, kur VID apšaubījis darījuma pušu labticīgos nolūkus, iepērkot un pārdodot preces un pakalpojumus. 2018.gada AT spriedumos precīzāk tiek aprakstīta shēma, pēc kuras tiesai jāvadās, izvērtējot šādus strīdus.

Vēsturiski visvairāk grūtību šādu lietu izvērtēšanā tiesām rada pētījums, kura nepieciešamība izriet un Eiropas Savienības Tiesas (EST) spriedumos noteiktā kritērija “zināja vai vajadzēja zināt”. Proti, ja nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka iepriekšējos piegāžu posmos ir notikusi PVN izkrāpšana un, neraugoties uz to, iesaistījās darījumā, tad tam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu par attiecīgajiem iegādes darījumiem. Savukārt, ja, pārdodot preces uz citām Eiropas

Savienības (ES) dalībvalstīm, nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka šī piegāde notiek, lai apietu nodokļus, tam nav tiesību uz 0% PVN piemērošanu, pat ja izpildīti visi formālie kritēriji šī atbrīvojuma piemērošanai.

Pārbaudes

1.solis – vai faktiski darījums ir noticis?

Savos 2018.gada spriedumos AT norāda, ka, pirmkārt, VID ir jākonstatē, vai darījuma priekšmets faktiski bija, proti, vai rēķinos un citos dokumentos uzskaitītās preces un pakalpojumi eksistēja. Šī izvērtējuma galvenais mērķis ir vienkāršot kritērija “zināja vai vajadzēja zināt” piemērošanu. AT jau pirms vairākiem gadiem ir izveidojusi tiesu praksi, kurā ietverts pieņēmums, ka tad, ja preču vai pakalpojumu īstenībā nemaz nebija, abas darījuma puses par to nevarēja nezināt. Tātad tās zināja un tām vajadzēja zināt par darījuma iesaisti nodokļu apiešanas shēmā un pusēm nevar piešķirt tiesības uz attiecīgo privilēģiju, piemēram, priekšnodokļa atskaitījumu.

2.solis – pierādījumu izpēte

Ja tiek secināts, ka preces un pakalpojumi tiešām ir eksistējuši, tad tiesai jāveic pierādījumu izpēte, lai nonāktu pie slēdziena, vai puses, noslēdzot darījumu, ir rīkojušās labticīgi. Lai to izvērtētu, tiesa ņem vērā virkni dažādu apstākļu.

Piemēram, kādā spriedumā AT uzsver, ka personai, kas ilgstoši darbojas tirgū un specializējas konkrētu preču tirdzniecībā, tātad pārzina tirgus dalībniekus, jāvar izskaidrot, kā ir atrasts darījumu partneris, par ko agrāk nav bijusi nekāda informācija, un kāpēc tā nav sīkāk par to interesējusies. Ir tikai loģiski un adekvāti izrādīt interesi par tāda darījuma detaļām, kas tiek noslēgtas ar iepriekš nepazīstamu partneri vai tā pārstāvi.

Kādā citā spriedumā AT norāda, ka, slēdzot darījumu, rēķina saņēmējam būtu jāizrāda vismaz tik liela interese par partneri, lai varētu pamatot, kas radīja pārliecību, ka tas spēs piegādāt preci un ka tam var uzticēties.

Kādā citā AT spriedumā secināts, ka nodokļu krāpšanas gadījumā ir jāvērtē ne vien tas, vai nodokļu maksātājs ir ievērojis formālos priekšnoteikumus darījumu noformēšanā un vispārīgās prasības darījumu partneru pārbaudē, kas izriet no likuma, bet arī objektīvi jānovērtē darījumu slēgšanas apstākļi un darījuma norise.

Tas ir principiāli atšķirīgs pārbaudes priekšmets. Katrā konkrētajā gadījumā jānovērtē, vai nodokļu maksātāja rīcība liecina par normālu saimniecisko praksi un pietiekamu modrību partneru izvēlē. Tiesai jāizvērtē, vai uzņēmējs nav pieļāvis neparastu rīcību, rūpīgam uzņēmējam neraksturīgu paviršību, neizprotamu risku partneru, preču un pakalpojumu izvēlē, darījuma risku sadalē, preču un pakalpojumu saņemšanas kontrolē. No godprātīga nodokļu maksātāja tiek sagaidīts, ka viņš būs pietiekami modrs, lai izvairītos no nodokļu krāpšanas riska.

Tomēr citā lietā AT norāda – tas vien, ka darījumu partneris ir fiktīvs un uzņēmums nav pārbaudījis partnera pārstāvja identitāti, nevar pierādīt faktu, ka uzņēmumam vajadzēja zināt par fiktīvajām darbībām.

Tādējādi AT norāda uz nepieciešamību izvērtēt visus apstākļus, kuru rezultātā noticis VID apšaubītais darījums, ne tikai konstatēt nepietiekamu piesardzību no nodokļu maksātāja puses.

ES piegādes

Kādā spriedumā AT ir vērtējusi situāciju, kad VID apstrīdējis nodokļu maksātāja tiesības piemērot 0% PVN preču piegādei ES.

AT norāda, ka tad, ja preču piegāde nav notikusi ES, jānoskaidro, vai uzņēmējs zināja vai tam vajadzēja zināt par šādu situāciju, kas galu galā nepieļauj piemērot 0% PVN šādam darījumam.

Izvērtējot šo situāciju, jāņem vērā, vai uzņēmējs ir veicis visus pasākumus, ko no tā saprāta robežās var prasīt, lai pārliecinātos, ka, veicdams darījumus, tas nepiedalījās nodokļu krāpšanā. Tajā pašā laikā jāpatur prātā, ka VID nedrīkst noteikt nodokļu maksātājam pienākumu veikt sarežģītas un padziļinātas pārbaudes, kas ir paša VID kompetencē. Spriedumā tiesa norāda pārbaudes, kuras uzskata par samērīgām, ja nodokļu maksātājs vēlas piemērot 0% PVN:

- ir jāpierāda preces faktiskā nosūtīšana vai transportēšana no iekšzemes uz galapunktu citā ES dalībvalstī;
- sevišķi nozīmīgi lietā ir tieši darījumos iesaistīto personu – gan pārdevēja, gan tā tiešo darījumu partneru, amatpersonu un darbinieku – paskaidrojumi par savstarpējo darījumu faktisko norisi;
- no uzņēmēja būtu sagaidāms paskaidrojums par to, kā tika nodibināti kontakti ar preces pircēju, kā notikusi turpmākā sadarbība, kā iegūta pārlicība, ka gan pārvadātājs, gan preces pircējs pildīs savas saistības, ņemot vērā, ka tieši šis uzņēmējs ir visvairāk ieinteresēts

darījuma pareizā norisē un šāda darījuma neizpildes gadījumā tas riskē ar to, ka nevarēs piemērot PVN 0% likmi vai pat nesaņems samaksu par nosūtīto preci.

Tādējādi, nosūtot preces uz citu dalībvalsti, Latvijas uzņēmējiem AT ieskatā būtu jāpārbauda ne tikai saņēmēja PVN numurs un jāsauglabā pierādījumi, ka prece faktiski aizvesta uz citu dalībvalsti, bet arī jāspēj pamatot, kā tie pārliecinājās par pircēja un arī transportētāja nolūku pildīt uzņemtās saistības. Maz ticams, ka praksē šāds tiesas norādījums ir īstenojams, turklāt to visu jāspēj pamatot vēl 10 gadus pēc darījuma.

Pierādījumi

Savos nesenajos spriedumos AT ir sniegusi vairākas jaunas atziņas par to, kādi pierādījumi nodokļu lietās ir izmantojami administratīvajā procesā un kā veicams to izvērtējums.

AT ir atspēkojusi daudzreiz minēto pārmetumu VID un tiesai par to, ka teju 10 gadus pēc darījuma uzņēmējam jāpierāda negatīvs fakts, proti, tas, ka viņš nav zinājis par nodokļu krāpšanu. Negatīva fakta pierādīšanas prasība būtu klajā pretrunā ar tiesību pamatprincipiem.

Kādā spriedumā AT konstatē – nodokļu maksātājam jāpierāda pozitīvs fakts, ka viņš godprātīgi ir noslēdzis darījumu, kā, ievērojot parasto lietu kārtību, to varētu sagaidīt no saimnieciskās darbības veicēja attiecīgajā darbības jomā.

Tāpat AT sniegusi komentāru par uzrēķina pamatojumu. VID parasti uzrēķinu pamato ar dažādu datu nesakritību kopumu kombinācijā ar tikai VID pieejamo informāciju (no citu uzņēmumu auditiem, krimināllietām) par nodokļu maksātāja darījuma partneri un tā amatpersonām, nereti piešķirot lielāku ticamību krāpnieku pārstāvju sniegtajām liecībām un paskaidrojumiem. Tomēr pierādījumu par to, kurai pusei ir bijis materiāls labums no iesaistīšanās darījumā un kā šis labums saņemts, parasti audita lietās nav.

AT komentējusi šo situāciju šādi – nodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie ir netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs, organizējot darījumu, rīkojies komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, – pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi utt.

Tādējādi tiesa ir attaisnojusi VID pieeju PVN krāpšanas gadījumu izmeklēšanā, jo, veicot nodokļu auditu, tā arī netiek iegūti tieši un pārliecinoši pierādījumi.

No otras puses, vairākos EST spriedumos, kā, piemēram, “Mahageben Kft” un Pēters Dāvids (Péter Dávid), kā arī “Bonik EOOD”, norādīts, ka nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, no kuriem var secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk iesaistījies piegāžu ķēdē.

Tādējādi veidojas pretruna starp EST un Latvijas tiesu praksi. Latvijā dažādi netieši pierādījumi, sākot no krāpnieku paskaidrojumiem, kuros darījumi noliegti, beidzot ar nejaušām kļūdām transporta dokumentos, tiek uzskatīti par pamatojumu nodokļu uzrēķiniem, kaut arī EST skaidri noteikusi, ka šiem pierādījumiem ir jābūt objektīviem.

Piemēram, situācijā, kad piegādātājs noliedzis darījumus, un VID kā pierādījumu uzrāda piegādātāja amatpersonas paskaidrojumu, kurā tas noliedzis darījumu veikšanu, nekādi nevar piekrist, ka šāds ieinteresētās puses paskaidrojums ir objektīvs pierādījums. Turklāt Latvijas tiesas vilcinās ar PVN lietās vērtējamo jautājumu skaidrošanu EST. Nodokļu maksātājiem šādos apstākļos atliek vien samierināties un pieņemt esošo situāciju, cerot uz tiesu prakses maiņu kaut kad nākotnē.

Nobeigumā

Lasītājam jāņem vērā, ka iepriekš aprakstītie spriedumi nebūt nav visa AT prakse PVN lietās un katras lietas apstākļi ir īpaši, tādējādi arī pierādījumu novērtējums katrā nodokļu lietā var atšķirties. Tomēr, zinot, ka tiesas šobrīd veic pat 10 gadus senu darījumu novērtēšanu, un to, cik detalizētiem jābūt paskaidrojumiem un pamatojumiem, lai pierādītu uzņēmēja labticību, secināms, ka visu administratīvo slogu šādos strīdu gadījumos jānes uzņēmējam, kas atšķirībā no krāpnieka turpina darbību. Samērīgas, bet padziļinātas darījumu partneru pārbaudes un darījumu pamatošana prasa no uzņēmējiem papildu resursus – gan papildu kapacitāti grāmatvedībai, gan arī iepirkumos un pārdošanā iesaistīto darbinieku apmācības.

Savukārt grāmatvežiem un pārdevējiem, veicot darījumus, jāpatur prātā, ka, iespējams, vēl pēc vairākiem gadiem var nākties izskaidrot darījuma norisi – kā notika vienošanās ar partneri un transportētāju, kā tie tika sameklēti, pārbaudīti un kā tika gūta pārliecība, ka partneris un transportētājs ir godprātīgi uzņēmēji. Tādēļ varbūt ir lietderīgi saglabāt saraksti ar partneriem, kā arī pirms sadarbības uzsākšanas uzdot tiem papildu jautājumus par viņu biznesu.

Protams, lai apkarotu PVN izkrāpšanu, no kuras cieš visa sabiedrība, ieskaitot uzņēmējus, ir nepieciešama solidāra neiecietība pret krāpniekiem – ne tikai no nodokļu iestāžu puses, bet arī no uzņēmējiem. No otras puses, vēl joprojām neesam dzirdējuši par krāpniekiem, kas pēc VID

apšaubīto darījumu īstenošanas tiktu notiesāti krimināllietās, un uzņēmējiem ir radusies sajūta, ka cīņa pret ēnu ekonomiku ir kļuvusi par cīņu pret ekonomiku. Atliek tikai cerēt, ka, turpinot samazināties krāpšanu apjomam, arī nodokļu maksātājiem uzliktais administratīvais slogs tiks pakāpeniski līdzsvarots, un no nodokļu administrācijas puses pieaugs atbalsts uzņēmējiem.