

# NOZAGTA PRECE – VAI JĀMAKSĀ PVN?



**DACE EVERTE**, SIA “Sorainen ZAB” vecākā nodokļu menedžere

Strīdi ar Valsts ieņēmumu dienestu un lietas izskatīšana tiesās ir laikietilpīgs, dārgs un, kas svarīgākais, nervus kutinošs process. Turklāt uzņēmumam jāturpina veiksmīgi darboties! Izskatītā lieta, manuprāt, uzskatāmi parāda – reizēm pilnīgi pietiek ar pirmās instances tiesas spriedumu. Un visām pusēm izdevīgāk to neturpināt.

## LIETAS BŪTIBA

Pie zemnieku saimniecības (ZS), uzdodoties par SIA “Agritrans” pārstāvi un uzrādot dokumentus ar sabiedrības rekvizītiem, vērsās kāda persona, piedāvājot nopirkt šīs saimniecības izaudzēto rapsi par pieņemamu cenu (ar produkcijas izvešanu). Kopā tika izrakstītas sešas pavadzīmes par rapša pārdošanu 146,74 tonnu apmērā. Darījumiem pievienotās vērtības nodoklis (PVN) tika piemērots saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma (PVN likums) 143.<sup>2</sup> panta nosacījumiem, proti, apgriezta PVN piemērošanas kārtība tiek piemērota graudaugu un tehnisko kultūru (tostarp eļļas augu sēklu) piegādēm.

Tā kā norunātajā laikā par piegādāto rapsi netika samaksāts un pircējs nebija sazvanāms, ZS vērsās Valsts policijā, kas uzsāka kriminālprocesu, kurā tā tika atzīta par

cietušo. Pirmās instances tiesas spriedumā tiek minēts fakts, ka rapsis izkrāpts arī no 13 citām saimniecībām Latvijā. Lai izkrāptu rapsi, personas, kas uzdevās par SIA “Agritrans” pārstāvjiem:

- uzrādīja viltotu pilnvaru;
- bija izgatavojušas un pilnvaras noformēšanā izmantojušas SIA “Agritrans” zīmogu;
- pirms darījuma bija paņēmušas rapša paraugus un tos testēja laboratorijā;
- saimniecībām tika maksāta daļa tām pienākošās naudas, lai apkrāptie klienti nesūdzētos un tiem radītu iespaidu, ka visa nauda tiks samaksāta (šis gan nebija šīs saimniecības gadījums).

Valsts ieņēmumu dienests (VID), izskatot PVN deklarāciju, uzskatīja, ka darījumiem ir jāpiemēro PVN vispārējā kārtībā.

## VID SECINĀJUMI

Tā kā darījumi ar SIA “Agritrans” nenotika un nav zināms, kas patiesībā saņēma pavadzīmēs norādīto rapsi, VID lūdza pieteicēju precizēt PVN deklarāciju, darījumiem ar SIA “Agritrans” aprēķinot PVN par piegādēm. VID argumenti, neļaujot piegādēm piemērot apgriezto PVN maksāšanas kārtību jeb izrakstīt rēķinu bez PVN, bija šādi:

- ZS PVN deklarāciju iesniedza 2019. gada 20. septembrī, proti, jau pēc kriminālprocesa ierosināšanas, tādējādi apzinājās, ka deklarē VID nenotikušu darījumu;
- VID rīcībā nav informācijas, vai kriminālprocess ir noslēdzies un vai zādzības fakts ir dokumentāri pierādīts;
- PVN likums nepieļauj PVN nemaksāšanu kriminālprocesa ierosināšanas dēļ;
- ZS būtu jāizraksta rēķini par šo piegādi kā par pašpatēriņa darījumu un pašai jāaprēķina PVN. Kādam no pusēm PVN ir jāsamaksā budžetā;
- ZS rīcība bijusi pārāk vieglprātīga, sadarbojoties ar (domājamo) SIA “Agritrans”, un būtu izvairījusies no šāda nelabvēlīga iznākuma, ja būtu samaksu par precēm pieprasījusi veikt avansā vai/un būtu sazinājusies ar domāto pircēju, izmantojot tā interneta mājaslapā norādīto adresi.

Pēc VID uzskata, zaudējumi, kas ZS radās noziedzīga nodarījuma dēļ, ir piedzenami no vainīgajām personām, kā arī šādi ir iespēja atgūt papildus samaksāto PVN.

## POZITĪVS SPRIEDUMS ZS

Visās trijās tiesas instancēs spriedumi ir bijuši par labu apkrāptajai ZS.

Pirmās instances tiesa balstījās uz šādiem pierādījumiem un apsvērumiem:

- Valsts policijas apstiprinājuma vēstule par to, ka ZS nav saistīta ar aizdomās turēto personu nelikumīgām darbībām;
- tiesas ieskatā būtu neloģiski pieņemt, ka ZS pārdotu rapsi ar pēcapmaksu, apzinoties, ka darījums ir krāpniecisks un tā samaksu nesaņems.

Savukārt otrās instances tiesas spriedumā jau tika atzīts, ka personas, kas uzdevās par SIA “Agritrans” pārstāvjiem, mērķtiecīgi maldinājušas sabiedrību. Arī apgabaltiesa VID apsvērumus par ZS nepietiekamu vēribu ir noraidījusi, uzsverot, ka vainīgās personas radījušas ticamu iespaidu, ka rīkojas SIA “Agritrans” uzdevumā.

Senāts ņēma vērā šādus apsvērumus: Senāts uzskata, ka strīds ir par to, vai ZS kā preču piegādātājai, kas pierādījusi savu labticību, ir pienākums maksāt PVN par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši. Apstākļi, ka kriminālprocesā ZS ir iespēja prasīt mantisko zaudējumu kompensāciju, nevar būt pamats liegt ZS atskaitīšanas tiesības administratīvajā procesā. Tā kā otrās instances tiesa bija pārliecinājusies par ZS labticību rapša pārdošanas darījumos, Senāts nekonstatēja nekādas tiesību normu pārkāpumus otrās instances tiesas spriedumā un VID sūdzību noraidīja.

## VAI VID RĪKOJĀS PAREIZI?

Varētu, protams, teikt, ka jāpriecājas par zemniekiem, kas spēja sevi aizstāvēt, pierādīt savus labos nolūkus un saglabāt reputāciju visās tiesu instancēs. Tomēr, iepazīstoties ar spriedumā izskatīto lietu, rodas nepatīkama pēdgarša.

Lietu, kurās tiesvedībā pret VID uzvar nodokļu maksātājs, Latvijas tiesās noteikti ir ievērojami mazāk nekā to strīdu, kurus uzvarējis VID. Pretrunīgos strīdos ir tikai saprotams, ka abas puses vēlas tieši Senāta spriedumu lietā, tādējādi saņemot vispusīgu izvērtējumu strīda apstākļiem, pierādījumiem lietā un vēl apstiprinājumu, ka šajā strīdā tiesību normas tikušas interpretētas un piemērotas pareizi un pamatoti. Tomēr – vai tiešām visi nodokļu strīdi jāizskata vismaz trīs tiesas instancēs? Vai nebūtu racionāli apdomāt resursu ietaupīšanu, ja strīda paredzamais iznākums jau ir skaidrs pēc pirmās instances tiesas sprieduma?

## PAR LAIKU AR BLOKĒTIEM FINANŠU LĪDZEKĻIEM

Spriedumā izskatītā strīda kopējais ilgums ir no 2019. gada septembra (PVN deklarācijas iesniegšanas brīdis) līdz pat 2021. gada novembrim. Jau pirmās instances tiesas spriedums bija pozitīvs ZS un tiesas sprieduma argumentācija – pārliecināša. Proti, šajā gadījumā lietas iznākumu izšķīra ne tik daudz pierādījumu interpretācija, bet gan konkrētu tiesību normu piemērošanas principi, kas ir vispārzināmi, plaši izmantoti un veido VID ikdienas darbu. Tomēr tas ne-traucēja VID turpināt strīdu, pat skaidri apzinoties, ka otrās un trešās instances tiesvedība aizņem vairāk nekā gadu. Visu šo laiku nodokļu maksātāja līdzekļi bija bloķēti, arī nodokļa pārākuma netika atdota. Līdz ar to, lai finansētu savu darbību apstākļos, kad, neskaitot VID aktivitātes, saimniecībai bija nozagtas sešas kravas produkcijas, nodokļu maksātājam bija jāmeklē citi finansējuma veidi un par to piesaistīšanu,

visticamāk, jāuzņemas vēl papildu izmaksas. Par apjomīgu, divus gadus ilgu procesu tika pārvērsts savā būtībā visai vienkāršs un iepriekš jau daudzkārt atbildēts jautājums. To VID, kritiski izvērtējot iespēju zādzību pielīdzināt notikušai preču piegādei, varēja atrisināt vienā vai divos mēnešos.

## NOKAVĒJUMA PROCENTI

Saskaņā ar Latvijas un Eiropas Savienības tiesas judikatūru nodokļa atmaksā jāveic saprātīgā termiņā. Savukārt saprātīgā termiņa pārsniegšana nodokļu maksātājam ir atbilstīgi jākompensē.

Lai arī konkrētajā nodokļu strīdā par to nebija runāts, tomēr savā praksē esmu saskāries ar to, ka VID atsauc kompensēt procentus par nodokļu pārmaksām, kas divus un vairāk gadus ir bijušas bloķētas VID dēļ un nodokļu maksātājam nepieejamas. Šādos gadījumos judikatūra ir par labu nodokļu maksātājam, tomēr ne visi pēc veiksmīgi pabeigta divu gadu ilga audita vēl saņemsies uzsākt strīdu pret VID par nokavējuma procentu piedziņu.

## LĒMUMA DARBĪBAS APTURĒŠANA

Administratīvā procesa likums (APL) paredz tiesības nodokļu maksātājam lūgt tiesu apturēt VID lēmuma darbību un noteikt lietā pagaidu noregulējumu. Vienkāršāk – nodokļu maksātājs var lūgt tiesai lemt par to, ka strīda gaitā viņš nodokļu maksājumus (piemēram, auditā papildus noteiktos) budžetā neveic un tos nomaksās tikai pēc galīgā sprieduma pieņemšanas lietā, kā arī lūgt atmaksāt tam visus līdz noregulējuma noteikšanai samaksātos nodokļu maksājumus, kas izriet no strīda.

Šādu lūgumu tiesai var izteikt, iekļaujot to pieteikumā par VID pieņemto lēmumu atcelšanu vai iesniedzot atsevišķi, – tam nav termiņa ierobežojuma. Tomēr nodokļu maksātājam jāspēj tiesai pierādīt, ka:

- VID pieņemtais lēmums ir pirmšķietami nepareizs;
- šī lēmuma darbības dēļ nodokļu maksātājam tiks nenovēršami nodarīts kaitējums, kura atļidzināšana būs ievērojami apgrūtināta.

Izskatot šādu lūgumus, tiesa bieži vien atsaka nodokļu maksātājam, jo, neizspiežot lietu pēc būtības, tai praktiski nav iespējams pārliecināties par lēmuma pirmšķietamo prettiesiskumu. Tomēr, ja VID lēmuma pamatojums nav balstīts uz skaidri nosauktiem pierādījumiem vai strīds nav saistīts ar krāpšanu un VID to ir minējis lēmumā, tad ir vērts šo iespēju izmēģināt. Arī situācijās, kad pirmās instances tiesas

spriedums ir pozitīvs nodokļu maksātājam un VID to ir apstrīdējis, noteikti būtu jāprasa pagaidu noregulējums un lēmuma darbības apturēšana.

## PAR SŪDZĪBAS KVALITĀTI

Analizētajā spriedumā Senāts ir skaidrojis: faktisko apstākļu un pierādījumu pārvērtēšana nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Ja kasators uzskata, ka pierādījumi zemākas instances tiesā ir vērtēti, pārkāpjot procesuālo tiesību normas, tā pienākums ir norādīt uz konkrētiem procesuāliem pārkāpumiem.

VID kasācijas sūdzībā nenorāda nevienu pretargumentu apgabaltiesas secinājumu apšaubīšanai.

Atšķirībā no nodokļu maksātājiem, kas savā ikdienā ar nodokļu strīdiem sastopas reti, VID nepārtraukti risina tiesvedības par dažādiem ar papildus maksājamo nodokļu un soda naudu jautājumiem. Tātad, visticamāk, VID ierēdņi skaidri saprot un respektē to, kādus jautājumus vērtē katra tiesas instance. Tomēr šī lieta skaidri parāda satraucošu tendenci – pat apzinoties, ka pierādījumi jau ir tikuši izvērtēti divās tiesu instancēs, VID tomēr strīdu nodod vēl trešās instances tiesai, turklāt bez jebkāda pamatojuma to darīt.

VID, lemjot par strīda turpināšanu, būtu jāveic savi lietderības apsvērumi, jo iepriekš zināma iznākuma gadījumā strīdā tiek noslogoti gan VID darbinieki, gan Senāts. Ja VID kasācijas sūdzībā nespēj uzrādīt un izskaidrot apgabaltiesas pieļautus procesuālus pārkāpumus vai, piemēram, PVN normu pārkāpumus,

” Nodokļu maksātājs var lūgt tiesai lemt par to, ka strīda gaitā viņš nodokļu maksājumus budžetā neveic un tos nomaksās tikai pēc galīgā sprieduma pieņemšanas lietā

# 9,125%

nokavējuma naudas gada procentu likme par nepamatotu nodokļa pārmaksas aizkavēšanu vai nepamatoti iekasētiem nodokļiem.

Avots: likuma "Par nodokļiem un nodevām" 28. pants

tad šādu sūdzību gluži vienkārši nevajadzētu iesniegt tiesā – strīds būtu jāizbeidz, nevis par katru cenu jāiesaldē vēl uz vienu vai diviem gadiem.

## PAR PIERĀDĪŠANAS PIENĀKUMU

Senāts, atsaucoties uz 2018. gada februārī pieņemtu spriedumu citā lietā, atkārtoti uzsver: VID ar pierādījumiem jāapstiprina, ka pastāv pamatotas šaubas par darījumu saistību ar krāpniecību. Ja šādas šaubas tiek pietiekami argumentētas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties tās novērst.

Praksē auditos bieži sastopos ar situācijām, kad no nodokļu maksātāja tiek prasīti pierādījumi, ka tas nav krāpies un nav zinājis par krāpšanu. Audita iznākums tad ir atkarīgs no tā, kā nodokļu maksātājs izpratīs uzdotos jautājumus un ar kādiem līdzekļiem spēs izskaidrot VID savu darbību.

Vēl sliktāk ir tad, ja nodokļu maksātājam lūdz iesniegt kādus darījumu dokumentus un nākamā ziņa no VID pēc ieilguša klusuma ir jau praktiski galīgajā redakcijā formulēti audita secinājumi, kuros katra nesakritība dokumentos vai faktiskajos apstākļos tiek uzskatīta par apzinātu dalību krāpšanā. Tā, piemēram, nepilnīgi uzrādīta adrese transporta pavadzīmē, pēc VID domām, pierāda, ka preču kustība pilnībā neatbilst darījumu dokumentiem un liecina par skaidru nolūku krāpties.

Diemžēl līguma, rēķina un samaksas dokumenti lielākoties no VID puses netiek uzskatīti par izšķirīgiem pierādījumiem. VID meklē izskaidrojumus šo dokumentu radīšanai – pasūtījumus, e-pastus, fotofiksācijas u. tml. dokumentus, ko saskaņā ar Grāmatvedības likumu nodokļu maksātājiem pat nav pienākuma saglabāt.

Arī šajā lietā VID secina (vienkāršoti): ja nodokļu maksātājs ir apkrāpts, tad viņš nav bijis pietiekami rūpīgs, jo noteikti bija veids, kā krāpniekus varēja piekert. Pierādījumu šiem apgalvojumiem nav. Pat situācijā, kad ne tikai nav nomaksāti nodokļi, bet arī zaudēta visa preču vērtība un līdzīgi cietušas citas saimniecības, atbildība jāuzņemas nodokļu maksātājam, nevis krāpniekam.

## SODS VIEGLĀK SASNIEDZAMAI PUSEI

Nobeigumā jāakcentē vēl divas tēzes no apgabaltiesas un Senāta sprieduma, kuras norāda uz klaji ne taisnīgu VID praksi. Tiesa citē šādus VID apsvērumus, kas pamato ZS noteikto pienākumu samaksāt PVN par nozagtajām precēm:

- kādai no pusēm nodoklis par piegādi ir jāsamaksā;
- kriminālprocesā atgūstamos zaudējumus ir iespējams palielināt arī par PVN summu.

Jau ilgāku laiku savās publikācijās un dažādos pasākumos esmu runājusi par to, ka, cīnoties par budžeta ieņēmumu nodrošināšanu, VID vērsas pret vieglāk sasniedzamo pusi, bet krāpnieks bieži vien paliek nesodīts. Piemēram, šajā rakstā analizētajos spriedumos ir skaidri saprotama situācija – kriminālprocesā ir noskaidrotas personas, kas organizējušas krāpšanu, un nav šaubu, ka nozagto rapsi krāpnieki ir veiksmīgi realizējuši tālāk, tādējādi veicot neregistrētu saimniecisko darbību. VID loģika – galvenais, lai nodokli kāds tomēr samaksā. Spriedumā VID nav nekādā veidā norādījis, vai gatavojas iekasēt PVN no šiem krāpniekiem. Gluži pretēji – VID uzskata: kādai pusei taču nodoklis jānomaksā, tāpēc tas jādara cietušajai ZS.

Turklāt VID arī norāda, ka ZS šādi papildus samaksāto PVN pati var atgūt no krāpniekiem. Ko tas nozīmē? Tulkoju: VID saka – tā kā kādai pusei nodoklis tomēr jāsamaksā, mēs to paņemsim no zemnieka. Savukārt viņš var paveikt VID darbu un no krāpniekiem iekasēt nodokli pats, ja grib samazināt savas izmaksas...

Ceram, ka VID ar laiku pārskatīs savas darba metodes un ievēros to, ko Senāts vairākkārt ir noteicis kā VID pienākumus. Pirmkārt, VID jānošķir vainīgā puse no vieglāk sasniedzamās puses, otrkārt, jāveic pienācīga darījumu apstākļu izmeklēšana. Treškārt, VID ar konkrētiem un skaidriem pierādījumiem (nevis viedokļiem un minējumiem) ir jāpierāda apgalvojumi par nodokļu maksātāja negodprātību – šis slogs nevar vienmēr tikt novirzīts uz nodokļu maksātāju. Ceturtkārt, VID ir atbildīgi jāizturas gan pret valsts, gan pret nodokļu maksātāju resursiem, – jāatzīst, ka ne visu tiesvedībā esošo strīdu turpināšana ir lietderīga. 