

Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa norāda – valsts nevar sodīt PVN maksātāju, kas nav bijis iesaistīts līgumpartnera krāpnieciskajās darbībās

Sandija Novicka

Zvērinātu advokātu biroja *Raidla, Lejins & Norcous* zvērināta advokāta palīdzē

2009. gada 22. janvārī Eiropas Cilvēktiesību tiesa lietā *Bulves AD* pret Bulgāriju (pieteikuma Nr. 3991/03) konstatēja Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas pirmā protokola 1. panta pārkāpumu. Tiesa norādīja, ka Bulgārijas valsts ir nepamatoti liegusi komercsabiedrībai *Bulves AD* atskaitīt priekšnodokli un tādējādi pārkāpusi *Bulves AD* tiesības uz īpašumu. Bulgārijas nodokļu administrācija un tiesas uzskatīja, ka *Bulves AD* nav tiesīga atskaitīt priekšnodokli, jo komercsabiedrība, no kuras *Bulves AD* iegādājās preces, nepareizi atspoguļoja šo darījumu savā grāmatvedībā, kā arī savlaicīgi nesamaksāja valstij pievienotās vērtības nodokli (PVN). Lietā tika konstatēts, ka *Bulves AD* no savas puses bija veikusi visas Bulgārijas normatīvajos aktos noteiktās darbības priekšnodokļa atskaitīšanai.

Nevar sodīt par citu pārkāpumiem

Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādīja, ka *Bulves AD* varā nav citas personas uzraudzīšana un kontrolēšana, lai piespiestu to ievērot normatīvajos aktos noteiktās prasības par PVN deklarāciju iesniegšanu un PVN iemaksāšanu valsts budžetā. Eiropas Cilvēktiesību tiesa, līdzīgi kā Eiropas Kopienu tiesa, secināja, ka valsts nav tiesīga sodīt tos nodokļu maksātājus, kas ir izpildījuši normatīvajos aktos noteiktās prasības, par citu personu krāpniecisko rīcību, ja nav informācijas, ka šī persona bijusi tieši iesaistīta krāpnieciskajā rīcībā, jo nodokļu maksātāja varā nav ietekmēt un kontrolēt to, vai cits nodokļu maksātājs rīkojas atbilstoši PVN regulējošo normatīvo aktu prasībām.

Ņemot vērā Eiropas Kopienu tiesas judikatūru un šo Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumu, arī Latvijas tiesām un Valsts ieņēmumu dienestam (VID) būtu jāpārskata sava prakse līdzīgās ar priekšnodokļa atskaitīšanu saistītās lietās. Šābrīža Latvijas tiesu un VID prakse krasi atšķiras no Eiropas Kopienu tiesas prakses līdzīgās lietās, kā arī var izraisīt nodokļu maksātāju cilvēktiesību pārkāpumu.

Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savos spriedumos vairākkārt ir norādījis, ka arī tad, ja darījums noformēts likumā noteiktajā kārtībā (ir līgums, preču pavadzīme-rēķins), tas nenozīmē, ka darījums patiešām ir noticis. Turklāt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savos spriedumos konsekventi atzīst VID tiesības atspēkot preču pavadzīmēs-rēķinos norādītās ziņas, pretstatot pierādījumus, kas dod pamatu apšaubīt šo ziņu patiesumu, tostarp arī konkrētas preces vai pakalpojuma saņemšanas faktu. Pārsvārā gadījumu VID iesniegtie pierādījumi ir saistīti ar otru darījuma partneri. Piemēram, preču piegādātājam nav komercdarbības veikšanai nepieciešamo resursu (darbinieku, telpu, izejvielu un sadarbības partneru), amatpersonas, kas parakstījušas līgumus vai preču pavadzīmes-rēķinus, neko neatceras vai noliedz, ka būtu kaut ko parakstījušas.

Saskaņā ar Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta praksi gadījumā, ja VID apšaubā, vai darījums ir noticis, nodokļu maksātājam, kas izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu esamība, proti, jāspēj pierādīt, ka darījums ir noticis starp darījuma dokumentos norādītajām personām. Ja tas netiek izdarīts, nodokļu maksātājs zaudē tiesības atskaitīt priekšnodokli. Līdzšinējā prakse rāda, ka gadījumos, kad pārdevēja Uzņēmumu reģistrā reģistrētā amatpersona noliedz līgumu un/vai preču pavadzīmes-rēķinu parakstīšanu vai arī apgalvo, ka ir parakstījusi kaut kādus dokumentus, neiedziļinoties to saturā, pircējam ir neiespējami pārliecināt VID un arī tiesu, ka attiecīgās preces tomēr ir nopirkas no šī pārdevēja.

Savdabīga faktu interpretācija

Ir gadījumi, kad VID apstrīd automašīnas pircēja tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai tāpēc, ka pārdevēja amatpersona apgalvo, ka pārdevējs nav veicis nekādu saimniecisko darbību. Tajā pašā laikā pārdevēja amatpersona VID ir atzinusi, ka tā pēc trešo personu lūguma ir parakstījusi dažādus dokumentus, bet nav iedziļinājusies to saturā. VID ieskatā nav svarīgi, ka šī persona darījuma noslēgšanas brīdī ir bijusi reģistrēta Uzņēmumu reģistrā kā valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību un ka pārdevējs darījuma noslēgšanas laikā (un arī ilgstoši pirms tam) bijis reģistrēts VID kā PVN maksātājs. VID arī nevērtē to, ka pārdevējs ir bijis reģistrēts kā transportlīdzekļa īpašnieks Ceļu satiksmes drošības direkcijā (CSDD) un CSDD ir veiktas visas normatīvajos aktos noteiktās darbības, lai īpašuma tiesības uz šo transporta līdzekli pārreģistrētu no pārdevēja uz pircēju. Jāuzsver, ka šīs darbības nav iespējams veikt bez pārdevēja pārstāvja klātbūtnes. Tas nozīmē, ka VID ieskatā komersanti nevar paļauties ne uz ierakstiem Uzņēmumu reģistrā, ne arī CSDD, kaut arī ierakstiem Uzņēmumu reģistra vestajos reģistros un CSDD vestajā transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā ir publiska ticamība. Arī VID vestajai PVN maksātāju datu bāzei nevarētu uzticēties.

Lasot šādus VID lēmumus un arī Latvijas tiesu spriedumus, neklūst skaidrs, kas pircējam būtu jādara, lai būtu drošs, ka VID neapstrīdēs tā tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja pēc kāda laika atklāsies, ka pārdevējs nav iemaksājis valsts budžetā PVN par attiecīgo darījumu.

Ņemot vērā Eiropas Kopienų tiesas judikatūru un arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumu lietā *Bulves AD* pret Bulgāriju, nodokļu maksātājam var liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tikai tad, ja var uzskatīt, ka nodokļu maksātājs nav izdarījis visu, ko no tā saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka tā darījums neveido daļu no shēmas, kas vērsta uz PVN izkrāpšanu. Turklāt jāņem vērā Eiropas Cilvēktiesību tiesas norāde, ka vienas komercsabiedrības rīcībā nav līdzekļu, kas tai dotu iespēju kontrolēt citu komercsabiedrību un ietekmēt to, kā šī komercsabiedrība kārtu savu grāmatvedību un pilda nodokļu tiesībās noteiktos pienākumus.

Jebkurš pircējs var pārliecināties, vai pārdevējs ir reģistrēts kā PVN maksātājs, kā arī var pārbaudīt, kuras personas ir tiesīgas pārstāvēt pārdevēju attiecībā ar trešajām personām. Noteiktos gadījumos (piemēram, ja pārdoti tiek transportlīdzekļi vai nekustamais īpašums) pircējs var arī pārliecināties, vai pārdevējs ir pirkuma objekta īpašnieks. Diez vai būtu saprātīgi uzskatīt, ka pircējam būtu jāpārbauda arī pārdevēja materiāltehniskā bāze, kā arī tas, vai pārdevēja amatpersonas ir iedziļinājušās dokumentos, ko tās paraksta. Diez vai pircēja varā ir noskaidrot to, vai pārdevēja valdes loceklis patiešām pilda valdes locekļa funkcijas vai par nelielu atbildību rīkojas saskaņā ar kādas trešās personas norādījumiem. Šī informācija būtu jāpārbauda VID vai arī kompetentām tiesību aizsardzības iestādēm.

Līdzīgi tiesību akti nepiešķir tiesības pircējam pārbaudīt to, vai pārdevējs veic grāmatvedības uzskaiti atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Tiesiskā valstī pircējam būtu tiesības paļauties, ka persona, kas ir reģistrēta kā PVN maksātājs VID, izpilda vismaz minimālās normatīvo aktu prasības grāmatvedības un nodokļu jomā. Pretējā gadījumā VID bez liekas vilcināšanās šāda persona būtu jāizslēdz no PVN maksātāju reģistra.

Latvijas tiesām būtu skaidrāk jānosaka nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākuma robežas, ņemot vērā gan Eiropas Kopienų tiesas, gan Eiropas Cilvēktiesību tiesas paustās atziņas. Tikai tad, ja nodokļu maksātājs nav veicis visu, ko no tā saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka tā darījums neveido daļu no shēmas, kas vērsta uz PVN izkrāpšanu, tam varētu liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Pretējā gadījumā nodokļu maksātājiem ir iespējams vērsties arī Eiropas Cilvēktiesību tiesā par Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas pirmā protokola 1. panta pārkāpumu.

IZCĒLUMI:

Latvijas tiesām un VID būtu jāpārskata sava prakse līdzīgās ar priekšnodokļa atskaitīšanu saistītās lietās. Šābrīža Latvijas tiesu un VID prakse krasi atšķiras no Eiropas Kopienu tiesas prakses līdzīgās lietās, kā arī var izraisīt nodokļu maksātāju cilvēktiesību pārkāpumu.

Tiesiskā valstī pircējam būtu tiesības paļauties, ka persona, kas ir reģistrēta kā PVN maksātājs, izpilda normatīvo aktu prasības grāmatvedības un nodokļu jomā. Pretējā gadījumā VID bez liekas vilcināšanās šāda persona būtu jāizslēdz no PVN maksātāju reģistra.