

Godīgajiem ir vērts cīnīties pret nodokļu uzrēķiniem

Sandija Novicka,
zvērīnāta advokāte, Zvērinātu advokātu birojs „Raidla Lejiņš & Norcous”

Labticīgiem nodokļu maksātājiem nevajag padoties nodokļu uzrēķina gadījumā. EST spriedumos ir skaidri noteiktas labticīgu nodokļu maksātāju tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu arī tad, ja nodokļu maksātāja darījuma partneris ir fiktīvs uzņēmums vai krāpnieks.

Jau vairākus gadus turpinās cīņa starp Valsts ieņēmumu dienestu (VID) un nodokļu maksātājiem par priekšnodokļa atskaitīšanu darījumos, kuros ir iesaistītas fiktīvas komercsabiedrības. Šo gadu laikā viedokli par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām saistībā ar šādiem darījumiem ir izteikušas arī tiesas, tajā skaitā Eiropas Savienības Tiesa (EST) un Eiropas Cilvēktiesību tiesa. Diemžēl Latvijas tiesu praksē arvien ir vērojamas pretrunas ar EST un Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumos izteiktajām atziņām. Lielāka skaidrība Latvijas tiesu praksē varētu parādīties pēc tam, kad Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) saņems EST atbildi tiesvedībā, kas uzsākta sakarā ar SIA „Forwards V” pieteikumu par VID lēmuma atcelšanu. 2011. gada 11. februārī Senāts nolēma apturēt tiesvedību šajā lietā un uzdot jautājumu EST par Sestās direktīvas skaidrojumu.

Līdzīgi kā daudzās lietās, arī SIA „Forwards V” gadījumā VID liedza SIA „Forwards V” tiesības atskaitīt priekšnodokli. VID lēmumā neapšaubīja, ka preces ir tikušas saņemtas, bet apšaubīja to, ka preces ir saņemtas no nodokļu rēķinos norādītās personas. VID apstrīdēja nodokļu rēķinu ticamību, jo pastāv šaubas, vai uzņēmums, kura vārdā ir izrakstīti rēķini, varēja piegādāt preces.

Ņemot vērā minēto Senāts nolēma uzdot EST šādus jautājumus:

- Vai nodokļu maksātājam, kas atbilst visiem būtiskajiem pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanas nosacījumiem, nekonstatējot ļaunprātīgu rīcību, var tikt liegtas PVN atskaitīšanas tiesības, ja darījuma partneris tiesisku vai faktisku apstākļu dēļ nav spējīgs veikt preču piegādi (t.i. darījuma partneris ir fiktīvs, amatpersonas noliedz darījuma esību, darījuma partnerim nav resursu līguma izpildei)?
- Vai PVN atskaitīšanas tiesību liegšanas pamats pats par sevi var būt apstāklis, ka darījuma partneris ir atzīts par fiktīvu? Vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības šādā gadījumā var liegt, arī nekonstatējot priekšnodokļa atskaitītāja ļaunprātīgu rīcību?

EST atbilde, visticamāk, varētu tikt sniegta jau 2013. gada laikā.

EST prakse

Tomēr VID un Latvijas tiesām jau tagad vajadzētu ņemt vērā EST norādes par to, kā šādas lietas būtu vērtējamas. Pusgadu pēc tam, kad Senāts vērsās EST ar lūgumu sniegt skaidrojumu, EST faktiski identiskā lietā sniedza skaidrojumu Ungārijas tiesai. EST apvienotajās lietās „Mahagében kft pret Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága” un „Péter Dávid pret Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága” (C-80/11 un C-142/11, 2012. gada 21. jūnija spriedums), kas arī bija saistītas ar nodokļu maksātāju tiesībām veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, ir uzsvērusi sekojošo:

„40 Jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.”

„47 [...] ar šajā direktīvā paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu [...] nav saderīgs tas, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo

darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu [...]"

„49 [...] nodokļu iestādei ir tiesiski pietiekami jākonstatē objektīvi pierādījumi, kas ļauj secināt, ka nodokļa maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka darījums, kas norādīts tiesību uz atskaitīšanu piemērošanai, bija saistīts ar piegādātāja vai cita piegādes ķēdē augšupēja tirgus dalībnieka veiktu krāpšanu.”

„53 Saskaņā ar Tiesas judikatūru uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu prasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no PVN vai kādas citas krāpšanas, ir jāpaļaujas uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN [...].”

„61 Nodokļu administrācija nevar vispārīgi prasīt no nodokļu maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības atskaitīt PVN, [...], pārbaudīt, ka ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, ka viņam ir attiecīgās preces un ka viņš spēja tās piegādāt, un ka viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav nelikumības vai krāpšana [...].”

„65 [...] nosakot nodokļu maksātājam šī sprieduma 61. punktā uzskaitītos pienākumus, pretēji šiem noteikumiem nodokļu administrācija pārliet savus pašas pārbaudes uzdevumus uz nodokļu maksātāju.”

Ņemot vērā augstāk minētās EST tēzes, secināms, ka katrs darījums ir vērtējams atsevišķi un nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN nevar ietekmēt tas, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem darījumiem saistībā ar konkrēto pakalpojumu, tika vai netika pārskaitīts valstij. Turklāt no EST spriedumiem nepārprotami izriet, ka nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu neatkarīgi no tā darījuma partnera prettiesiskās rīcības, ja nodokļu maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms šādas rīcības krāpnieciskais raksturs. Pamats liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevar būt arī neskaidrības par preces vai pakalpojuma izcelsmi - proti, no kā precī vai pakalpojumu ir saņēmis nodokļa maksātāja darījuma partneris (pārdevējs vai nolīgtais pakalpojumu sniedzējs).

Latvijas tiesu prakse

Līdz šim Senāts savos spriedumos vairākkārt ir norādījis, ka arī tad, ja darījums noformēts likumā noteiktajā kārtībā (ir līgums, preču pavadzīme-rēķins), tas nenožīmē, ka darījums patiešām ir noticis. Turklāt Senāts 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 (darbinieki, telpas, izejvielas un sadarbības partneri), amatpersonas, kas parakstījušas līgumus vai preču pavadzīmes-rēķinus, neko neatceras vai noliedz, ka būtu kaut ko parakstījušas.

Saskaņā ar Senāta praksi, gadījumā, ja VID apšaubā to, vai darījums ir faktiski noticis, nodokļu maksātājam, kas izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu esamība, proti, jāspēj pierādīt, ka darījums ir faktiski 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 faktiski neiespējami pārliecināt VID un arī tiesu, ka attiecīgās preces tomēr ir nopirkas no šī pārdevēja.

Praksē ir redzēti gadījumi, kad VID apstrīd automašīnas pircēja tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai tāpēc, ka pārdevēja amatpersona apgalvo, ka pārdevējs nav veicis nekādu saimniecisko darbību. Tai pat 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, 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 izdarīt bez pārdevēja pārstāvja klātbūtnes. Tas nozīmē, ka 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 uzturētajai PVN maksātāju datu bāzei nevar uzticēties. Lasot šādus VID lēmumus, nekļūst skaidrs, kas ir tas, ko pircējam būtu jā dara, 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 to, ka VID joprojām aktīvi turpina ne tikai ievākt ziņas par fiktīvām komercsabiedrībām un to veiktajiem darījumiem, bet arī aktīvi vēršas pret šādu komercsabiedrību darījumu partneriem, nodokļu maksātājiem būtu jāpārlicinās, vai to darījumu partneru pārbaudes procedūra un informācija par darījuma norisi nodrošina pietiekošus argumentus, lai neļautu VID apstrīdēt to tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pat tad, ja tomēr izrādās, ka darījumu partneris ir fiktīva komercsabiedrība.

Turklāt jāņem vērā, ka, ja VID konstatē darījumu ar fiktīvu uzņēmumu, tad ļoti bieži VID ne tikai liedz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, bet arī nosaka, ka visi maksājumi saistībā ar it kā nenotikušo darījumu nav atskaitāmi uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) vajadzībām.

Senāta 2007. gada 3. maija spriedumā lietā Nr. SKA-135 ir norādīts, ka, ja nodokļu administrācijas lēmums daļā par PVN ir tiesisks (jo nav skaidrs, kas ir saņemts un vai ir saņemts), tad šis secinājums ir ņemams vērā, izvērtējot lēmumu daļā par UIN (jo šādā gadījumā nav arī konstatējams, vai tas ir izmantots saimnieciskajā darbībā). Šobrīd VID un tiesas bieži atsaucas uz šo Senāta spriedumu, lai pamatotu to, kāpēc maksājumi darījumā ar fiktīvu uzņēmumu nav atskaitāmi UIN vajadzībām. Tomēr tiesas ļoti bieži vispār nevērtē to, vai lietā ir strīds tikai par to, kura persona tieši ir piegādājusi preci (sniegusi pakalpojumus), vai lietā tiek apšaubīts tas, ka prece vispār ir piegādāta (pakalpojums ir sniegts).

Jāņem vērā, ka tiesību normas izvirza atšķirīgas prasības priekšnodokļa atskaitīšanai PVN vajadzībām un izdevumu atskaitīšanai UIN vajadzībām. Saskaņā ar likuma Par uzņēmumu ienākuma nodokli 5. pantu, šaubas par preces izcelsmi nevar būt pamats, lai uzskatītu, ka izdevumi par šo preču iegādi nav saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību.

Līdz ar to, UIN vajadzībām būtu strikti nodalāmi tie gadījumi, kad lietā ir pierādījumi par to, ka nodokļu maksātājs ir saņēmis preci vai pakalpojumu, un pastāv tikai šaubas par konkrēto personu, kura šo preci piegādāja vai sniedza pakalpojumu, no gadījumiem, kad pastāv pierādījumi par to, ka prece nav piegādāta vai pakalpojums nav sniegts vispār.

Ja nodokļu maksātājs var pierādīt, ka prece vai pakalpojums ir saņemts, tad šaubas par preces/pakalpojumu piegādātāju, nevar būt pamats liegt atskaitīt samaksu par preci/pakalpojumiem UIN vajadzībām, jo tas būtu pretrunā ar likuma Par uzņēmumu ienākuma nodokli 5. pantu. Līdzīga situācija ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā.

VID lēmumu pārsūdzēšana

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. panta piekto daļu un Administratīvā procesa likuma 188. panta pirmo daļu VID ģenerāldirektora lēmumus var pārsūdzēt Administratīvajā rajona tiesā mēneša laikā no VID ģenerāldirektora lēmuma stāšanās spēkā (t.i. no lēmumam paziņošanas brīža). Dokuments, kas paziņots kā vienkāršs pasta sūtījums, uzskatāms par paziņotu astotajā dienā no dienas, kad tas iestādē reģistrēts kā nosūtāmais dokuments. Dokuments, kas paziņots kā ierakstīts pasta sūtījums, uzskatāms par paziņotu septītajā dienā pēc tā nodošanas pastā.

Jāņem vērā, ka pēc VID ģenerāldirektora lēmuma saņemšanas nodokļu maksātājam būs jāiemaksā budžetā papildus aprēķinātais nodoklis un nokavējuma nauda. Labā ziņa ir tā, ka, ja VID ģenerāldirektora lēmums tiek pārsūdzēts tiesā, tad saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 185. panta ceturto daļu uz tiesāšanās laiku automātiski tiek apturēta lēmuma darbība daļā par noteiktajām soda naudām. Tas nozīmē, ka aprēķinātās soda naudas var nemaksāt, kamēr norisinās tiesāšanās ar VID.

Ja VID lēmums ir pirmšķietami prettiesisks (lēmuma prettiesiskums ir viegli saskatāms), nodokļu maksātāji var lūgt tiesu apturēt VID lēmuma darbību arī pērējā daļā. Ja tiesa, pamatojoties uz nodokļa maksātāja lūgumu, nolemj apturēt lēmuma darbību, tad tiesāšanās laikā var nemaksāt arī aprēķināto nodokli un nokavējuma naudu. Šādi gadījumi ir visnotaļ reti. Šādā gadījumā aprēķinātais nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda ir maksājama tikai pēc tam, kad stājas spēkā galīgais nolēmums lietā, ar kuru pieteicēja pieteikums tiek noraidīts, bet VID lēmums tiek atstāts spēkā.

Ja, savukārt, nodokļu maksātājs līdz tiesvedības uzsākšanas brīdim ir iemaksājis valsts budžetā VID lēmumā noteikto nodokļa parādu un aprēķināto nokavējuma naudu, bet ar tiesas spriedumu VID lēmums tiek atcelts, tad saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28. panta pirmo daļu VID ir pienākums atmaksāt nodokļu maksātājam minētās summas 15 dienu laikā no dienas, kad stājas spēkā spriedums, ar kuru VID lēmums ir atcelts. Turklāt VID ir pienākums kopā ar atmaksājamo summu izmaksāt arī procentus 0,025 procentu apmērā no atmaksājamās summas par katru dienu. Jārēķinās gan, ka VID varētu apgalvot, ka procenti ir maksājami tikai par periodu no dienas, kad ir stājis spēkā gala spriedums lietā. Taču tas nav pareizi. Ja VID lēmums tiek atcelts, tad nodokļu maksātājam pienākas procenti no nepamatoti valsts budžetā iekasētajiem līdzekļiem par visu periodu, t.i. no brīža, kad šie naudas līdzekļi uz prettiesiska VID lēmuma pamata tika ieskaitīti valsts budžetā.

To apliecina arī EST 2011. gada 12. maija spriedumā lietā Enel Maritsa Iztok 3AD (C-107/10) sniegtās atziņas. Šajā lietā EST norādīja, ka no PVN neitralitātes principa izriet tas, ka nodokļu maksātājam nav pilnībā vai daļēji jāuzņemas nodokļa nasta, ja nodokļu administrācija laicīgi neatmaksā PVN. Nodokļu iestādēm ir tiesības pagarināt PVN atmaksāšanas termiņu, lai veiktu auditu, bet nodokļu maksātājam ir tiesības saņemt kavējuma procentus šādu pagarinājumu laikā, lai kompensētu slogu, kas radīts nodokļu maksātājam. No minētā izriet, ka nodokļu maksātājam ir tiesības saņemt kompensāciju par valsts budžetā nepamatoti iekasēto PVN par visu tiesāšanās laiku. Pretējā gadījumā tiktu pārkāpts PVN neitralitātes princips.