

NOVITĀTES LATVIJAS TIESU PRAKSĒ LIETĀS, KAS SAISTĪTAS AR TIESĪBĀM UZ PRIEKŠNODOKĻA ATSKAITĪJUMU

***Elīna Bedānova, zvērināta advokāta palīgs, Zvērinātu advokātu birojs
„Lejiņš, Torgāns un Partneri”***

2006.gada Saldo oktobra numurā (17) tika apskatīti vairāki būtiski jautājumi, kas saistīti ar nodokļu maksātāja tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu (skat. Sandijas Novickas rakstu „Tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu: tiesību un pienākumu labirintos”). Minētajā rakstā tika analizētas gan Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta, gan Eiropas Kopienu Tiesas (EKT) lietas un salīdzināta minēto tiesu prakse. Tika secināts, ka Latvijas un EKT tiesu praksē pastāv diezgan būtiskas atšķirības jautājumos par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākuma robežu.

Īsumā atgādināsim, ka EKT praksē ir iedibināts *saprātīguma princips*, kas paredz, ka nodokļu maksātājiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kas vērsta uz PVN izkrāpšanu, ir jābūt tiesībām paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot būt atbildīgiem par nodokļu samaksu, kas jāmaksā citam nodokļu maksātājam.¹

Tāpat arī EKT „karuseļveida” PVN krāpšanas lietās ir norādījusi, ka katrs darījumu ķēdes darījums ir vērtējams atsevišķi un darījums, kas krāpniecisku motīvu vadīts ticis veikts pirms vai pēc konkrētā darījuma nevar ietekmēt šī konkrētā darījuma spēkā esamību, ja nodokļu maksātājam tas nebija un nevarēja būt zināms (piemērojot *saprātīguma principu*).²

Diemžēl līdz šim Latvijas tiesu praksē paralēles minētajam *saprātīguma principam* un EKT praksei „karuseļveida” PVN krāpšanas lietās nebija saskatāmas.

Ņemot vērā iepriekš minēto, ievēribas vērts un atzinīgi vērtējams ir Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007.gada 8.februāra

¹ Skatīt EKT spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04, *Axel Kittel pret Etat belge un Etat belge pret Recolta Recycling SPRL* [2006].

² Skatīt EKT spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd un Bond House Systems Ltd pret Commissioners of Customs & Excise* [2006] un lietā C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise* [2006].

spriedums lietā Nr.SKA-23/2007, kurā tiesa ir apskatījusi un ņēmusi vērā pastāvošo EKT praksi PVN lietās.

Minētajā lietā SIA „Aerons” apstrīdēja Valsts Ieņēmuma Dienesta (VID) lēmumu, ar kuru cita starpā SIA „Aerons” bija uzlikts papildus Ls 6 856,05 PVN samaksas pienākums valsts budžetā un aprēķināta soda nauda saistībā ar daudzkārtējo koordinātu savienotāju bloku (DSK bloku) iegādi.

VID konstatēja, ka SIA „Aerons” iegādājusies DSK blokus, neievērojot 2001.gada 13.marta MK noteikumu Nr.115 „Kārtība kādā tiek iepirkti, realizēti un eksportēti melno un krāsaino metālu atgriezumus un lūžņi” (Noteikumi Nr.115) 22.punktu, kas uzliek par pienākumu sastādīt metāla lūžņu izcelsmi un pirmavotu apliecināšu aktu.

Tāpat arī VID konstatēja, ka SIA „Aerons” DSK blokus iegādājusies no SIA „Redimere”. SIA „Redimere” tos iegādājusies no SIA „Senators EF”, kas savukārt tos saņēmusi no SIA „Line-Lat”. Saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju SIA „Line-Lat” bija reģistrēta, viltojot parakstus, tās atrašanās vieta nebija publiski zināma un tā neiesniedza atskaites. Līdz ar to, VID uzskatīja, ka nav iespējams atzīt, ka SIA „Aerons” DSK blokus iegādājusies no preču pavadzīmes-rēķinā norādītās personas, proti, SIA „Redimere”, un līdz ar to nav izpildīts viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta 1.daļas 1.punktā minētajiem priekšnoteikumiem, kas liedz izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Savā spriedumā Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk - Administratīvo lietu departaments) norāda, ka apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka pieteicēja nav ievērojusi iepriekšminēto Noteikumu Nr.115 prasības, proti, iepirkusi metāla atgriezumus un lūžņus no juridiskas personas, nepieprasot dokumentu, kas apliecina krāsaino metālu atgriezumus un lūžņu izcelsmi. Neskatoties uz to, Administratīvo lietu departaments uzskata, ka šāds apgabaltiesas konstatējums nav pietiekams, lai secinātu, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu.

Pamatojoties uz EKT praksi, Administratīvo lietu departaments skaidro, ka „kādas rīcības kvalificēšana par nosodāmu pati par sevi nerada pamatu izņēmumam no aplikšanas ar nodokli. Šāds izņēmums var tikt piemērots tikai konkrētās situācijās, kurās sakarā ar noteiktu preču vai pakalpojumu raksturīgajām

īpašībām ir izslēgta jebkāda konkurence starp ekonomiski likumīgu un pretlikumīgu nozari”³.

Tāpat Administratīvo lietu departaments savā spriedumā norāda, ka tas uzskata par kļūdainu apgabaltiesas secinājumu, ka SIA „Aerons” nav tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, jo VID konstatējis faktu, ka viena no šīs preces realizācijas ķēdē iesaistītajām personām (SIA „Line-Lat”) bijusi fiktīva, un līdz ar to ir pamats atzīt, ka nav konstatējama DSK bloku tiesiska piederība arī SIA „Redimere”.

Administratīvo lietu departaments atsaucas uz EKT praksi „karuseļveida” PVN krāpšanas lietās, norādot, ka „katrs darījums darījumu ķēdē jāvērtē atsevišķi, un agrāki vai vēlāki notikumi nevar mainīt shēmā iekļautā konkrētā darījuma raksturu”⁴.

Administratīvo lietu departaments, pamatojoties uz EKT praksi, arī secina, ka „nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst minētā nodokļa maksātāja darījumi, ir ticis veikts cits darījums (pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma), kas, nodokļa maksātājam par to neko nezina, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu”⁵.

Sekojoš EKT praksei, Administratīvo lietu departaments savā spriedumā arī uzsver, ka lietas dalībnieki nevar balstīties uz Kopienu tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā un tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība.⁶

Kā to jau norādījusi EKT un savā spriedumā min arī Administratīvo lietu departaments, lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiek iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu

³ Skatīt EKT spriedumu lietā C-158/98, *Coffeshop „Siberie”* [1999] un lietā C-455/98, *Salumets u.c.* [2000].

⁴ Apvienotās lietas C-354/03, C-355/03 un C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd un Bond House Systems Ltd pret Commissioners of Customs & Excise* [2006], 47.punkts.

⁵ Turpat, 52.punkts.

⁶ Lieta C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise* [2006], 68.punkts.

pretēja šīm normām. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana.⁷

Minētais Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedums dod cerību, ka arī turpmāk lietās, kas saistītas ar tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, Latvijas tiesas ņems vērā EKT praksi un godprātīgie nodokļu maksātāji netiks sodīti to negodīgo nodokļu maksātāju vietā, kas nav samaksājuši valstij piekritīgo PVN un vairs nav atrodami. Tomēr to, vai šīs cerības attaisnosies, rādīs laiks.

⁷ Lieta C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise* [2006], 84.-86.punkts.