

Pēc kādiem kritērijiem VID un tiesa izvērtē starpnieka lomu pārrobežu darījumos? 2/47/24



Konsultants nodokļu konsultāciju nodaļā,
PwC Latvija
Aleksandrs Afanasjevs



Partnere un vadītāja nodokļu konsultāciju
nodaļā, PwC Latvija
Ilze Rauza

Šā gada 30. septembrī Latvijas Republikas Senāts izsludināja spriedumu lietā Nr. A420226518, kur tika izskatīta Latvijas juridiskās personas kasācijas sūdzība par Valsts ieņēmumu dienesta (VID) lēmumu un Administratīvās apgabaltiesas ("apgabaltiesa") spriedumu. Sūdzība bija saistīta ar VID veiktā audita rezultātiem, ar ko tika apšaubītas juridiskās personas tiesības atskaitīt priekšnodokli, iesaistoties kā starpniekam pārrobežu darījumos. VID šos darījumus uzskatīja par fiktīviem, jo starp sākotnējo preču pārdevēju (diviem nesaistītiem Latvijas uzņēmumiem) un gala pircēju (saistītu Lietuvas uzņēmumu) bija noslēgta slepena vienošanās. Juridiskā persona bija informēta par šo vienošanos un iesaistījās darījumu noformēšanā kā starpnieks, lai VID ieskatā samazinātu budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN) un uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN).

Tā rezultātā juridiskajai personai tika aprēķināts papildu PVN un UIN kopā ar nokavējuma un soda naudu. Šajā rakstā aplūkojam lietas būtību un analizējam Senāta secinājumus par VID un apgabaltiesas izvirzītajiem argumentiem.

Lietas būtība

VID 2018. gadā izsniedza lēmumu ACME Latvija SIA ("pieteicējs") par veiktā nodokļu audita rezultātiem laikposmā no 2015. gada 1. februāra līdz 2016. gada 29. februārim. Savā lēmumā VID norādīja, ka pieteicējs nepamatoti iegrāmatojis priekšnodokli par mobilo telefonu un planšetdatoru iegādi no Latvijas uzņēmumiem Z-Elektro Baltic SIA un EK Tehnika SIA un nepamatoti atguvis priekšnodokli no valsts budžeta, veicot pārrobežu preču piegādi saistītam Lietuvas uzņēmumam ACC Distribution UAB un piemērojot 0% PVN likmi.

Pieteicējs nepiekrita VID lēmumam un iesniedza apelācijas sūdzību apgabaltiesai, kura piekrita VID secinājumiem, pamatojot tos ar saviem konstatētajiem faktiem:

- pieteicējs darījumos bija piesaistīts formālu darbību veikšanai (t.i., preču saņemšanai savā noliktavā, pavadzīmju ievadīšanai ar Lietuvas uzņēmumu vienotā sistēmā, preču nosūtīšanai un dokumentu noformēšanai), lai tikai radītu šķietamību par secīgiem patstāvīgiem saimnieciskiem darījumiem jaunprātīgos nolūkos. Tāpēc, neraugoties uz to, ka apgabaltiesa nav konstatējusi, ka pieteicējs zināja vai tam būtu jāzina par slepeno vienošanos starp Latvijas un Lietuvas uzņēmumiem, šajā lietā tam nav izšķirošas juridiskās nozīmes;
- līgumi starp Latvijas uzņēmumiem un pieteicēju bija sastādīti formāli un liecina par to sastādīšanu fiktīvu darījumu pamatošanai. Tiesas ieskatā līgumi bija noslēgti ar nesaprotamiem nosacījumiem, jo preču partiju, cenu un piegādes datumu saskaņošana notika elektroniskajā sarakstē, nevis tas bija atrunāts līgumu noteikumos;
- mobilo telefonu un planšetdatoru tirdzniecība nav pieteicēja ierastā saimnieciskā darbība, tātad tas ir veicis sev neraksturīgus darījumus;
- iegādātās preces netika uzskaitītas pieteicēja noliktavas uzskaites programmā, veicot to

skenēšanu;

- tiesas ieskatā parastas komercdarbības gadījumā Lietuvas uzņēmuma interesēs nebūtu iegādāties preces ar starpniecību, jo šādu preču iegādes izmaksas ir lielākas un samazina uzņēmuma peļņu, kas neatbilst komercdarbības mērķim vispārpriņemtā izpratnē;
- nav skaidrs iemesls preču pārvešanai no Latvijas uzņēmumiem uz pieteicēja noliktavu apstākļos, kad viens no tiem sedz transportēšanas izmaksas uz Lietuvu.

Izvērtējot šos faktus, apgabaltiesa apstiprināja simulatīvu darījumu noformēšanu ar nolūku nepamatoti samazināt nodokļu slogu. Tiesas ieskatā noformēto darījumu rezultātā bija mākslīgi samazināts budžetā maksājamais PVN un, ar 2015. gada peļņu sedzot iepriekšējo gadu zaudējumus, nebija samaksāts UIN (pirms 2018. gada reformas).

Pieteicējs apstrīdēja apgabaltiesas spriedumu, iesniedzot kasācijas sūdzību Senātam, kas izanalizēja lietas apstākļus un paziņoja savu lēmumu.

Senāta secinājumi

Senāts izvērtēja jautājumu, vai lietā ir pamatoti atzīts, ka pieteicējs strīdus darījumos bija iesaistīts kā nevajadzīgs starpnieks, formāli sastādot dokumentus.

Izskatot strīdu par starpnieka iesaistīšanos pārrobežu darījumos, Senāts sniedza vairākas atziņas, balstoties uz normatīvajiem aktiem un tiesas praksi:

- starpniecība ir normāls saimnieciskās darbības veids, tādēļ pats par sevi apstāklis, ka pieteicējs ir iesaistīts darījumos kā starpnieks, uzreiz nenozīmē, ka tā darījumi ir fiktīvi bez īsta komerciāla pamata un to vienīgais mērķis ir nodokļu krāpšana. Vienlaikus tas nenozīmē, ka starpniekam, tāpat kā jebkuram citam komersantam, darījumu īstenošanā nevajadzētu būt saviem mērķiem un lomai. Starpnieks nevar iesaistīties darījumos tikai formāli, izmantojot savus rekvizītus, bet faktiski neveicot nekādas darbības;
- Eiropas Savienības Tiesa (EST) ir atzinusi PVN maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli neatkarīgi no saimnieciskās darbības mērķa un rezultāta. Tāpat nav svarīgi, vai PVN, kas maksājams par iepriekšējiem darījumiem ar precēm, ir tīcīs pārskaitīts valsts budžetam;
- atbilstoši EST judikatūrai nodokļu maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties tādu organizatorisko struktūru un darījumu kārtību, kādu tie uzskata par visatbilstošāko savai saimnieciskajai darbībai un nodokļu sloga ierobežošanai. Vienlaikus PVN maksātājiem ir jāaizliedz atskaitīt priekšnodokli, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīta šo tiesību krāpnieciska vai ļaunprātīga izmantošana;
- Senāts piekrita pieteicēja argumentam, ka nedz VID, nedz apgabaltiesa nav ņēmusi vērā darbības, kuras pieteicējs veica kā starpnieks, tostarp vienošanās slēgšanu ar piegādātājiem par preču klāstu un cenām, preču pieņemšanu noliktavā un transporta organizēšanu nosūtīšanai uz Lietuvu. Tāpēc Senāta ieskatā apgabaltiesa nav izvērtējusi visus lietā iesniegtos pierādījumus, pārkāpjot Administratīvā procesa likumā noteiktos pierādījumu novērtēšanas noteikumus;
- nav pamatots apgabaltiesas secinājums, ka komersantam nevar būt interese iesaistīties secīgu darījumu kēdē, jo tas palielina kopējās izmaksas. Senāts apstiprināja pieteicēja argumentu, ka nodokļu maksātāji ir tiesīgi izvēlēties sev piemērotāko un atbilstošāko darījumu struktūru un kārtību, kas veicina saimniecisko darbību un ierobežo nodokļu slogu;
- apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka situācijā, kad preču un to piegāžu esība nav apšaubīta,

darījumu ķēdes neracionālo raksturu no saimnieciskā viedokļa vai tās nepietiekamu pamatošanu pašu par sevi nevar uzskatīt par krāpšanu. Senāts norādīja, ka nav skaidrs, kāpēc apgabaltiesa nav atklājusi, kādā veidā pieteicēja darbības preču iegādē un piegādē neattaisno starpnieka lomu.

Balstoties uz izvērtētajiem apstākļiem, Senāts secināja, ka apgabaltiesa nav pienācīgi novērtējusi visus lietā iesniegtos pierādījumus, lai atzītu darījumus par fiktīviem un konstatētu pieteicēja mērķi – jaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu.

Tāpēc apgabaltiesas spriedums tika atcelts un nodots apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Komentāri

Izvērtējot esošo regulējumu, Senāts ir pieņemis lēmumu par labu nodokļu maksātājam un norādījis, ka starpniecība pati par sevi nav nelegāla vai nevajadzīga, ja darījumu ekonomiskā būtība ir pamatota un dokumentēta. Tas nozīmē, ka gan VID, gan tiesai ir pienākums rūpīgi izvērtēt visus darījumus un iesniegtos pierādījumus, lai noteiku, vai ir notikusi nodokļu krāpšana.

Spriedums skaidri norāda, ka komersantiem ir tiesības brīvi noteikt savas komercdarbības organizatorisko struktūru un darījumu kārtību, ja tie nav krāpnieciski. Tomēr komersantiem ir jāspēj pamatot savus organizatoriskos modeļus un lomu darījumu ķēdē, kā arī visām transakcijām un preču kustībām ir jābūt precīzi uzskaitītām uzņēmuma grāmatvedībā. Regulāra uzskaite nodrošina caurspīdīgumu un pierādījumu pieejamību gan uzņēmuma vadībai, gan nodokļu audita gadījumos.