

Nodokļu maksātājs – rūpīgs saimnieks pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas lietās

Atis Bičkovskis

Rīgas Stradiņa universitāte, Doktorantūras nodaļa, Latvija

Ievads. Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas lietās, kur nodokļu maksātājiem tiek pārņemta iesaiste nodokļa izkrāpšanā, ir izveidojusies stabila judikatūra. Latvijā nodokļu piemērošanu diezgan būtiski ietekmē Eiropas Savienības (ES) Tiesas atziņas. Ar ES Tiesas 2013. gada 28. februāra rīkojuma lietā Nr. C-563/11 *Forwards V* spriedumu būtiski tika mainīta PVN lietās nodokļu administrācijas prakse administratīvā akta galīgajā noformējumā, ietverot papildu argumentāciju par to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka viņš ir iesaistīts nodokļu krāpšanā, bet vērtēšanas apstākļi ar to nav pietiekoši. Tikpat būtiska nozīme ir darījuma attaisnojuma dokumentiem, lai tie būtu noformēti par faktisku (reāli) notikušu darījumu un lai kvalificēta trešā persona spētu izsekot darījuma norisei. PVN sistēma prasa, lai deklarētie darījumi starp dokumentos norādītajām personām faktiski būtu notikuši un darījumu dokumenti būtu noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Savukārt, lai darījumu atzītu par faktiski notikušu ar deklarēto darījumu partneri, nodokļu administrācijai rūpīgi jāvērtē nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomiskais saturs un būtība, nevis tikai tā juridiskā forma.

Darba mērķis, materiāls un metodes. Mērķis: analizēt Eiropas Savienības valstu pieredzi un noskaidrot piemērotākos PVN krāpšanas apkarošanas modernizācijas virzienus, raugoties caur nodokļu maksātāja prizmu. Ar deskriptīvo (aprakstošo) metodi tiks noskaidrots administratīvo tiesību institūts. Dogmatiskā metode palīdzēs pareizi izprast administratīvās normas. Dogmatiskais paņēmiens tiks piemērots, lai iegūtu tiesisko normu juridiskā satura pareizu izpratni un likumdevēja gribu.

Rezultāti. ES Tiesa ir argumentējusi, ka tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/ vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (sk. ES Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā Nr. C-255/02 *Halifax* 81. punktu). Autors PVN priekšnodokļa atskaitīšanas lietās kā būtisku problēmu saskata nodokļu maksātāja paļaušanos uz darījuma partnera godaprātu un darījuma faktisko rezultātu, lai arī pēc darījuma noslēgšanas ekonomiskais pamatojums darījumā nav pilnībā saprotams, jo galvenos kritērijus (ielūkoties PVN maksātāju reģistrā, pārbaudīt amatpersonu pilnvaru apjomu) nodokļu maksātājs ir ievērojis. PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas lietās ir jāvērtē apstākļi, piemēram, ka tiešais sadarbības partneris nav spējīgs patstāvīgi sniegt nodokļu maksātājam pakalpojumu vai precī, tas var liecināt arī par nodokļu maksātāja kā komercsabiedrības darbības stilu un attieksmi pret sadarbības partnera izvēli, jo nav saprotams pieteicēja ekonomiskais pamatojums sadarbības partnera izvēlē, kuram nav materiāltehniskās bāzes pakalpojuma nodrošināšanai, kā rezultātā liedzamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Secinājumi. Brīvā tirgus apstākļos ikvienam nodokļu maksātājam ir brīvas iespējas izvēlēties sadarbības partnerus. Nodokļu maksātājam, slēdzot darījumus ar sadarbības partneriem, kā rūpīgam saimniekam būtu jāveic darījuma partnera pārbaude. Judikatūrā ir nostiprinājusies atziņa, ka nodokļu maksātājam ir jāuzņemas arī visi iespējamie riski, kas rodas darījumu rezultātā, ja nodokļu maksātāja darbībās, slēdzot darījumu, nav saskatāma rūpīga saimnieka rīcība. Jāatzīst, ka Latvijas nodokļu maksātāji PVN priekšnodokļa atskaitīšanas lietās arvien uzticas saviem darījuma partneriem, un tas notiek arī situācijās, kurās būtu nepieciešams veikt rūpīga saimnieka papildu darbības pirms darījuma noslēgšanas.