

# Pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana – neierobežojama tiesība

Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – PVN) atskaitīšanu ir tiesu praksē vairākkārt atzīts pamatprincips kopējā PVN sistēmā, ko nevar ierobežot un kas izlietojams nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas iepriekš samaksāti. Iedibinātās nodokļu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību.

Lai gan minētas tiesības tiek atzītas par pamatprincipu, kas nebūtu ierobežojams, prakse bieži vien uzņēmeji saskaras ar situācijām, kuras par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir sīvi jācinās ar nodokļu administrāciju, tāja skaita tiesa.

Šajā raksta aplūkots jautājums par PVN atskaitīšanas pieprasītāja pienākumu parliecināties par darījuma partneri.

## Situāciju analīze 1: Eiropas Savienības tiesas spriedumi

Eiropas Savienības tiesas 2014. gada 13. februāra tiesas spriedums lieta C-18/13.

Lietas izklāsts: *Maks Pen* ir Bulgārijā reģistrēta sabiedrība, kas nodarbojas ar biroja aprīkojuma un reklamas materiālu vainutirdzniecību. Veicot kontroli, nodokļu administrācijai radās šaubas par PVN atskaitījumu pamatotību sakarā ar atsevišķiem reķiniem. Pieprasot informāciju par piegādātajiem vai to apakšuzņēmējiem, kuri bija snieguši pakalpojumus saskaņā ar šiem reķiniem, neapstiprinājas, ka kads no šiem sadarbības partneriem faktiski bija sniedzis šos pakalpojumus, ka rezultātā nodokļu administrācija izdeva koriģēto paziņojumu par nodokli.

*Maks Pen* apstrīdēja šo paziņojumu, norādot, ka tā rīcība ir līgumi un reķini, kuri apmaksāti ar bankas starpniecību un ir iegramatoti piegādātāju gramatvedības dokumentos. Piegādātāji ir deklarējuši ar minētajiem reķiniem saistīto PVN, tādējādi ir pierādīti attiecīgo pakalpojumu

sniegšanas fakts, ka arī nav apstrīdēts, ka uzņēmums pats veicis piegādes.

Eiropas Savienības tiesa sniedza prejudiciālos atzinumus uz šādiem jautājumiem:

1. Vai saskaņā ar Savienības tiesībām tādi faktiski apstākļi ir uzskatāmi par saistītiem ar „izvairīšanos no nodokļiem” nolūka saņemt nodokļa atskaitījumu:

- reķina norādītajam pakalpojuma sniedzējam vai tā apakšuzņēmējam nav ne personāla, ne aprīkojuma un aktīvu, kas būtu nepieciešami pakalpojuma sniegšanai,
- nav dokumentētas faktiskas pakalpojuma sniegšanas izmaksas, un šādas izmaksas nav arī reģistrētas pakalpojuma sniedzēja gramatvedībā,

- konkrēto personu reķina izrakstīšanas tiesīgumu apliecina nēstī dokumenti – līgums un pieņemšanas nodošanas akts, kas tikuši iesniegti ka pierādījums par abpusējam saistībām un pakalpojuma sniegšanu,

- saskaņā ar līgumu un pieņemšanas nodošanas aktu tika izrakstīts reķins ar ietvertu PVN, uz ko tika izmantotas tiesības nodokļa atskaitīšanai?

2. Vai no (...) direktīvas 2006/112 (...) 178. panta 1. punkta a) apakšpunkta sistēma ar tiesas pienākumu liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja notikusi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, secināms, ka, īstenojot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pakalpojumu faktiski ir jābūt sniegtam reķina norādītajam pakalpojuma sniedzējam vai tā apakšuzņēmējam?

Atbildot uz iepriekš minētajiem jautājumiem, Eiropas Savienības tiesa sniedza šādas atbildes:

- Atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātajam var tikai tad, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PNV krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šājas piegādes vai šo pakalpojumu sniegšanā.

- Šajā gadījumā tikai ar to vien, ka pamatlieta *Maks Pen* sniegto pakalpojumu nav sniedzis reķina norādītais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcība nav ne nepieciešama personāla, ne aprīkojuma un aktīvu, gramatvedībā nav dokumentētas faktiskas pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu ka piegādātāju identitāte ir izradījusies nepatiesa, pašu par sevi nebūtu pietiekami, lai *Maks Pen* varetu tikt atteiktas tiesības uz atskaitījumu.

- Direktīva 2006/112 ir interpretējama tādējādi, ka tai ir pretruna situācija, kad nodokļu maksātājs atskaita piegādātāja reķina iekļauto PVN, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrādās, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcība nav ne nepieciešama personāla, ne aprīkojuma un aktīvu, gramatvedībā nav dokumentētas faktiskas pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus



**Jānis Jurkāns,**  
zvērētais advokāts,  
zvērētā advokātu biroja  
O. Cers un J. Jurkāns partneris

parakstījušo personu ka piegādātāju identitāte ir izradījusies nepatiesa, ar diviem nosacījumiem, ka šādiem faktiem ir jāveido krapnieciskā darbība un ka ar nodokļu iestāžu sniegtiem objektīviem elementiem ir jābūt pierādītiem, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas ir tiesību uz atskaitījumu pamats, ir bijis iesaistīts minētajā krapnieciskajā darbībā, un tas savukārt ir jāparbauda iesniedzējtiesai.

## Situāciju analīze 2: Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedumi

Līdzīgu jautājumu skatīja Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk teksta – Administratīvo lietu departaments) 2013. gada 7. maija sprieduma lieta Nr. A42559408. Atsaucoties uz citiem Eiropas Savienības tiesas spriedumiem, Administratīvo lietu departaments kritiski vērtē zemākas instances sprieduma pausto – pirmkārt, tiesa nav skaidri konstatējusi darījuma faktu, aprobežojoties ar pieļāvumu, ka, „pat ja pieteicēja faktiski saņēma kādas preces, tas nevarēja būt saņemtas no SIA *Evvu* (apgabaltiesas sprieduma 12.3. punkts). Otrkārt, tiesa vērtējusi pierādījumus, kas

skar SIA *Evvu* darbību. Taču atbilstoši Eiropas Savienības tiesas judikatūrai, lai liegtu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN krapšanu. **Rēķina saņēmēja novērtējums ir izšķirošs, lai atzītu, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas pamatoti darījumā, kas faktiski noticis, bet ne ar rēķina norādīto personu.**

Pie minēta sprieduma senatore Jautrite Briede ir pievienojusi atsevišķas domas. Tiesneša tiesības izteikt atsevišķas domas ir īpašs gadījums. Ja, izskatot Senāta Administratīvo lietu departamenta kopsedē, kādam tiesnesim ir atšķirīgs viedoklis par tiesību normas tulkojumu vai tas piemērošanu, viņš var rakstveidā izteikt savas atsevišķas domas, kas pievienojamas lietai.

Senatore Jautrite Briede savas atsevišķās domas pauž – šajā lieta izejas punkts ir tads, ka attiecīga prece (konkrētajā lieta – metāluzņi) nevarēja būt nopirkta no norādīta darījuma partnera (SIA *Evvu*). Tātad darījums ar rēķina norādīto darījuma partneri nav noticis, un, ja metāluzņi ir bijuši pieteicējas rīcībā, tie iegūti cita veida vai no cita darījuma partnera (iespējams, tādā, kas nav PVN maksātājs).

Tātad saskaņā ar senatores Jautrites Briedes atsevišķajām domām – daudz būtiskāk par to, ka metāluzņi bija pieteicējas rīcībā, ir apstākļi, ka nav pierādīts, ka šie metāluzņi ir iegādāti no citas personas, kas ir PVN maksātājs.

Tālāk senatore savas atsevišķās domas norāda – ir nošķirami divi gadījumi:

- 1) darījums nav noticis (tas ir tikai „uz papīra”);
- 2) darījums ir noticis, bet, iespējams, ka darījuma partneris vai vēl iepriekš citi darījuma partneri ir rīkojušies negodīgi (krapnieciski vai ļaunprātīgi).

Tikai tad iestādei un tiesai jāspēr nakamais solis un jāparbauda, vai konkrētais nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt par krapšanos vai ļaunprātību.

Cita sprieduma – lieta Nr. A42653407 Administratīvo lietu departaments norāda: nodokļa maksātājam ir tiesības palauties uz darīju-

ma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no PVN izkrapšanas. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, ka nodokļa maksātājs nesaskaras ar krapšanu vai nepiedalās tajā. Latvija šādi pasākumi aptver:

- 1) nodokļa maksātāja pienākumu parliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos reģistros un nav izlēgts no tiem;
- 2) vai preču pavaddokumentu formas izsniedzis Valsts ieņēmumu dienests.

Likumi neprasa nodokļa maksātājam parliecināties:

- 1) vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē;
- 2) vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod;
- 3) vai darījuma partneris izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznoma to;
- 4) vai darījuma partnerim ir darbinieki un par tiem tiek veiktas sociālas iemaksas;
- 5) vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt.

## Secinājumi

Eiropas Savienības tiesu prakse ir būtiski ietekmējusi arī Latvijas nacionālo tiesu praksi, pārņemot un piemērojot savos spriedumos Eiropas Savienības tiesas norādītas atziņas.

Valsts ieņēmumu dienesta iebildumiem, kas pamato tiesības liegt PVN atgriešanu, ir jābūt motive tiem un racionāliem. Valsts ieņēmumu dienestam ir jāspēj pierādīt, ka persona, kura vēlas īstenot tiesības uz PVN atgriešanu, ir zinājusi, ka ir iesaistīta PVN shēmā, un rīkojusies ļaunprātīgi vai arī tai vajadzēja zināt, ka darījumi ir fiktīvi, lai iegūtu tiesības atgriezt PVN.

**Savukārt personai, kura vēlas īstenot minētās tiesības, ir jāspēj kļūdet Valsts ieņēmumu dienesta pamatotas šaubas par personas negodprātību un iespējamu krapšanu.** Jāspēj pamatot, ka apstākļos, kādos notikusi darījuma izpilde, saprātīgai trešajai personai nevajadzēja rasties šaubas par PVN krapšanu.

Jāpiebilst, ka krapšana šajā jautājumā ne vienmēr nozīmē arī kriminālprocesu, jo Valsts ieņēmumu dienests var pierādīt krapšanu arī administratīvā procesa ietvaros. ■ / P

## TIESU PRAKSE

Materiāls tapis  
sadarbībā ar

**C.J.**  
*O. Cers & J. Jurkāns*  
advokātu birojs