

Vai priekšnodoklis par reprezentatīvu auto ir atskaitāms?

Senāta Administratīvo lietu departaments 2023.gada 14.februāra spriedumā lietā SKA-69/2023, ir izskatījis priekšnodokļa atskaitīšanu par reprezentatīva automobiļa iegādi un uzturēšanu, lielu vērību pievēršot tieši pierādījumu vērtēšanas jautājumiem. Spriedums ir aktuāls, ņemot vērā pieņemtos grozījumus Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā, kas nosaka reprezentatīvo automobiļu vērtības bez pievienotās vērtības nodokļa (PVN) robežu – 75 000 eiro – tiem automobiļiem, kuri tiek iegādāti vai nomāti sākot no 2023.gada 1.jūnija.



Balstoties uz spēkā esošajām normām, var secināt, ka priekšnodoklis par reprezentatīva automobiļa iegādi un uzturēšanu nav atskaitāms. Tomēr šim noteikumam normatīvajos aktos ir noteikti vairāki izņēmuma gadījumi, piemēram, ja reprezentatīvais auto tiek izmantots nomas pakalpojumu sniegšanai vai ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai.

Lietas būtība

Sabiedrība ar ierobežotu atbildību (SIA) iesniedza pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta (VID) lēmuma atcelšanu. SIA bija iegādājusies reprezentatīvos automobiļus un to iegādes un uzturēšanas rēķinos norādīto PVN atskaitījis kā priekšnodokli, pamatojot darbību ar šo transporta līdzekļu izmantošanu nomas pakalpojumu sniegšanai.

VID audita veikšanas rezultātā atzina, ka SIA automobiļus ir izmantojusi nevis nomas pakalpojumu sniegšanai, bet gan pašpatēriņam, tāpēc liedza SIA priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, t. sk., nosakot SIA pienākumu iemaksāt budžetā PVN, nokavējuma naudu un soda naudu, kā arī samazinot no budžeta atskaitāmo priekšnodokli.

SIA VID lēmumu pārsūdzēja tiesā. Administratīvā apgabaltiesa lietā pieņēma SIA labvēlīgu spriedumu, atceļot pārsūdzēto VID lēmumu. Tomēr, izskatot lietu kasācijas instancē, kas tika ierosināta uz VID kasācijas sūdzības pamata,

Senāts Administratīvās apgabaltiesas spriedumu atcēla, norādot uz trūkumiem pierādījumu vērtēšanā. Senāts spriedumā norādīja, ka gadījumos, kad reprezentatīvais auto tiek izmantots nomas pakalpojumu sniegšanai, PVN maksātājam ir jāpierāda auto iznomāšanas darījums.

VID secinājumi

Konkrētajā gadījumā VID bija konstatējis, ka, saņemot automašīnu no viena nomnieka un nododot to citam nomniekam, atšķirušies pieņemšanas-nodošanas aktos fiksētie odometra rādījumi, proti, tie bijuši krietni lielāki. Tā kā SIA nebija iesniegusi dokumentus, piemēram, nomas līgumus, rēķinus, pieņemšanas un nodošanas aktus, kas apliecinātu, ka strīdus automašīnas būtu tikušas iznomātas arī kilometru rādījumu atšķirību veidojošajos attālumos, tika secināts, ka laika posmā starp automobiļu nodošanu nomniekiem, tas ir ticis lietots pašpatēriņam.

Tāpat minētajā administratīvajā lietā VID bija konstatējis, ka SIA nav iesniegusi maršruta lapas, ceļazīmes, degvielas iegādes čekus, norakstīšanas aktus u. c. dokumentus, kas apliecinātu strīdus automašīnu izmantošanu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Līdz ar to VID atzina arī to, ka SIA nav pierādījusi, ka strīdus automašīnas ārpus deklarētajiem nomas pakalpojumiem būtu tikušas izmantotas citu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Pierādījumi tiesā

Tā kā ikvienā lietā būtiska nozīme ir tieši pierādījumiem un to vērtēšanai, kas apstiprina vai neapstiprina lietas dalībnieku apgalvojumus, Senāts spriedumā vērsis uzmanību gan uz pierādījumu vērtēšanas tiesiski praktiskajiem aspektiem, gan arī uz vairākām zināmām un praksē nostiprinātām Senāta judikatūras atziņām.

Proti, Senāts uzsvēris un atgādinājis, ka tiesai ir būtiski noskaidrot, vai nodokļu tiesību normas – tāpat kā jebkuras citas tiesību normas arī citās tiesību jomās – netiek izmantotas ļaunprātīgi, pretēji normu mērķim (Senāta 2020.gada 7.apriļa spriedums lietā SKA-88/2020). Darījumi ir jāvērtē atbilstoši patiesajai ekonomiskajai būtībai, proti, vai tie nav mākslīgi veidoti nolūkā ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu fiskālo priekšrocību gūšanai, nevis parastu komercdarījumu ietvaros (Eiropas Savienības Tiesas (EST) 2006.gada 21.februāra spriedums lietā C-255/02).

PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta ja tiek izpildīti divi nosacījumi:

- lai gan formāli tiek piemēroti noteikumi, kas ir paredzēti attiecīgajās direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa

sistēmu normās un šo direktīvu transponējošos valsts tiesību aktos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim;

- no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (EST 2019.gada 10.jūlija spriedums lietā C-273/18).

Attiecīgajā gadījumā no lietā esošajiem pierādījumiem varēja secināt, ka reprezentatīvo automobiļu nomnieki nebija ievērojuši samaksas noteikumus, nomas maksu vai nu nesamaksājot pilnā apmērā, vai arī samaksājot ar ievērojamu laika kavējumu. Dažos gadījumos nomas maksas samaksu apstiprinoši dokumenti nebija iesniegti vispār. Turklāt samaksas noteikumi nav ievēroti gandrīz visos strīdus automašīnu nomas gadījumos, atsevišķās situācijās samaksa ir tikusi veikta pēc VID uzsāktās pārbaudes.

Senāta argumenti

Senāts norādīja, ka vispārīgi var piekrist, ka pats par sevi apstāklis, ka darījumu dalībnieks nenorēķinās līgumā paredzētajā kārtībā un termiņā, nav pietiekams, lai atzītu, ka darījums nav noticis atbilstoši dokumentos noteiktajam. Tomēr apstākļi, kas ir saistīti ar strīdus nomas pakalpojumu samaksu, ir jāvērtē kopsakarā ar citiem lietā pierādītiem apstākļiem. Konkrētajā gadījumā starp citiem apstākļiem jāpiemin arī SIA amatpersonas personīgo saistību ar visiem strīdus automašīnu nomniekiem, bet ne tikai.

Senāts vērsis uzmanību arī uz šaubām par SIA rīcības atbilstību tā norādītajam mērķim, proti, iegādāties un izmantot strīdus automašīnas peļņas gūšanai. Automašīnas ir tikušas iznomātas vien dažas dienas, bet ar to iegādi un uzturēšanu saistītie izdevumi 10 līdz 20 reizes pārsniedza nomas pakalpojumu ieņēmumus. Tāpat uzmanību piesaistīja arī fakts, ka visos strīdus automašīnu nomas pakalpojumu gadījumos darījumu dokumenti tikuši aizpildīti neatbilstoši, tostarp norādot nepatiesus odometra rādījumus. Atsevišķos gadījumos tika konstatētas arī pretrunas starp strīdus automašīnu nomnieku liecināto un darījumu dokumentos norādīto.

Šādi apstākļi, vērtējot tos savstarpējā kopsakarībā, lika VID apšaubīt nomas pakalpojumu faktisko esību un secināt, ka notikusi tikai dokumentu formāla noformēšana. Senāta ieskatā to nebija pietiekami izvērtējusi Administratīvā apgabaltiesa.

Senāts spriedumā atzinis arī to, ka tiesai ir jānovērtē tieši tie darījumi, par kuriem ir strīds konkrētajā lietā – šajā novērtējumā tiesai nav saistošs iestādes vērtējums par citiem līdzīgiem vai tādiem pašiem pieteicējas darījumiem (Senāta 2019.gada 6.augusta spriedums lietā SKA-133/2019).

Respektīvi, ja citu automašīnu nomas gadījumos VID nav ierobežojis PVN maksātāja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tas nenozīmē, ka šādas tiesības nevar tikt liegtas citu, tā paša nodokļu maksātāja darījumu izvērtēšanas rezultātā. Protams, ja tiek konstatēts priekšnodokļa atskaitīšanu regulējošo tiesību normu pārkāpums.

Saite uz raksta publikāciju: <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/pievienotas-vertibas-nodoklis/lv-vai-prieksnodoklis-par-reprezentativu-auto-ir-atskaitams/25977>