

# Pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības

Kam PVN krāpniecības atklāšanā nodokļu administrācijas pievērš pastiprinātu uzmanību

Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanas tiesības regulē PVN likums, taču, lai varētu vēl labāk izprast Eiropas Savienības PVN sistēmu, ir ieteicams iepazīties arī ar PVN direktīvas (*Council Directive 2006/112/EC*) konsolidēto versiju (15.01.2010.). Vienlaikus šiem diviem normatīvajiem aktiem PVN atskaitīšanas tiesības nosaka arī saistībā ar citiem likumiem un noteikumiem par citu nodokļu piemērošanu, kā arī saimnieciskās darbības pazīmes un grāmatvedības uzskaites kārtību. Katrā ziņā arī tiesu prakse sniedz daudz izsmeltošu materiāla par tādiem PVN piemērošanas gadījumiem, kurus ir vērts apspriest plašāk, kā arī uzskatāmi sniedz piemēru tādām situācijām, kas uzņēmumiem bieži rada problēmas tieši PVN priekšnodokļa atskaitīšanas ziņā.

Pirmkārt, jāteic, ka PVN veido lielāko proporciju valsts budžeta ieņēmumos, tādēļ PVN darījumi tiek pastāvīgi uzraudzīti. Tā kā vispārzināms ir fakts, ka priekšnodoklis samazina budžetā maksājamo PVN, aicinām pievērst uzmanību tiem faktoriem, kas var būt par pamatu darījuma diskvalifikācijai jeb atzīšanai par nenotikušu (līdz ar to tiek zaudētas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu un papildus uzrēķinātas soda un nokavējuma naudas), kā arī citiem apstākļiem, kam ir būtiska nozīme, veicot šķietami ikdienišķas darbības, piemēram,

pasūtot preču transportu, iesaistoties darījumā kā starpniekam utt.

Šā raksta mērķis nav pētīt tiesas procesu virzību un statistiku, bet norādīt uz būtiskiem momentiem potenciālo nodokļu risku samazināšanai saistībā ar raksta tēmu, kā arī sniegt ieskatu aktuālajā tiesvedībā PVN jomā un daļēji atspoguļot VID nostāju attiecībā uz darījumu pierādīšanu.

## Sadarbības partnera izpēte

Pirms darījuma slēgšanas būtu visupirms jāpārlicinās par partnera tiesisko statusu, t.i., vai uzņēmumam nav ierosināta maksātnespēja, vai PVN numurs ir derīgs, vai uzņēmumam nav uzsākts likvidācijas process, vai nav apturēta saimnieciskā darbība, vai partnera norādītais PVN numurs ir derīgs un tam nav parāda pret valsti. Šīs darbības jebkurā gadījumā ir lietderīgas, bet arī tās nevar pasargāt uzņēmumu situācijā, kad tas ilgāku laiku sadarbojas ar kādu partneri, bet sadarbības laikā radušies jauni apstākļi, par kuriem, ja regulāri netiek veikta izpēte, tas neko nevarēja zināt, taču tiem ir būtiska nozīme.

Tiesu prakse liecina, ka informācijai, kas jāsavāc pirms iesaistīšanās kopīgā darījumā, jābūt ne tikai vispārīgai, bet pat ļoti detalizētai. Katrā ziņā, organizējot biznesu, uzņēmējs reti kad atminas par to, ka jebkurš darījums ir jāpierāda, t.i., jāspēj paskaidrot un pierādīt darījuma veikšanu jeb spēju veikt šo darījumu, jo ikdienā uzņēmējam ir citas prioritātes, turklāt partneru izvēli nosaka daudz dažādu apstākļu, ne tikai formāla atbilstība normāla uzņēmuma pazīmēm.

Tā, piemēram, kā arguments tam, ka darījums ir fiktīvs, var būt ilgstoša kopīga sadarbība, pazišanās vai citas saistības. Tiesvedībā esošas lietas spriedumā savstarpēja pazišanās likusi tie-

sai apšaubīt preču piegādes no Latvijas uz Igauniju, piebilstot, ka puses ir arī saskaņojušas liecības attiecībā uz audita rezultātiem, lai panāktu sev labvēlīgu rezultātu. Šajā gadījumā tiesa arī rezervēja, ka vienīgais pamats iesaistīties savstarpējos darījumos ir bijis iegūt kopīgas fiskālas priekšrocības, turklāt pušu sniegtās liecības nav ļāvušas tiesai gūt nepārprotamu un skaidru atbildi par to, kā iegūti darījumu partneri un dibinātas darījumu attiecības.

## Fiktīvi darījumi

No tiesu prakses izriet zināms risks jebkuram saistītajam uzņēmumam, kaut arī sastopami gadījumi, kad divos vai vairākos saistītos uzņēmumos paraksta tiesīgā persona ir viena un tā pati. Šāds secinājums izriet no dažiem spriedumiem, kur tiesa konstatējusi, ka situācija, kad abās darījuma pusēs — no piegādātāja un preces saņēmēja puses — ir viena un tā pati persona, ir apšaubāma šā darījuma faktiskā esība, jo nav saprotama uzņēmēja loģika iesaistīt starpniekus preces piegādes procesā, ja preces piegāde varētu notikt tieši: no viena pārvaldītā uzņēmuma nākamajam.

Uzsākot jaunus darījumus un īpaši ja tajos tieši iesaistītas uzņēmumu amatpersonas, būtu lietderīgi apmainīties ar pases kopijām, kā arī pārlicināties par personas valstspiederību un pārstāvības tiesībām konkrētajā uzņēmumā. Tātad vispārpieņemtā biznesa tradīcija apmainīties tikai ar vizītkartēm būtu uzskatāma par nepietiekamu, lai gan arī vizītkarte var noderēt darījuma pierādīšanai. Situācija, kad Latvijas pilsonis ir Igaunijas uzņēmuma amatpersona (vienlaikus īpašnieks) un savstarpējos darījumos piemērota 0% PVN likme, tiesai ir likusi apšaubīt piemērotās likmes pamatojumu un likumību. No otras



## Jānis Miltuzis,

SIA Grant Thornton Rimess  
zvērīnāts advokāts,  
speciāli *Bilancei*

pusēs, likums neaizliedz meklēt uzņēmumiem sev izdevīgākos nodokļu režīmus, jo īpaši zinot, ka kaimiņzemēs ir daudz izdevīgāk reģistrēt uzņēmumus, kuru rīcībā ir autotransports.

## Netipiski darījumi. Līguma esības vērtība

Pastiprināta uzmanība tiek pievērsta darījumiem, kuriem izvēlētas netipiskas norēķinu formas, piemēram, ieskaits. Lai arī tiesas atzīst ieskaitu un cedēšanu kā civiltiesiskās apgrozības ietvaros pieļaujamu darījumu praksi, tā tomēr ļāvusi tiesai apšaubīt darījumu faktisko esību, jo tiesai ir bijis pamats kritiski vērtēt pieteicējas darījumu partneru spēju nodrošināt reālu preces piegādi, par to nesaņemot ne avansu, ne arī samaksu saprātīgā termiņā pēc darījuma norises.

Ikdienas steigā nepelnīti maz uzmanības tiek pievērsta līgumiem, lai gan starptautiskā prakse norāda, ka līguma rakstiska slēgšana pati par sevi nav nozīmīga, un tas bieži netiek darīts, jo īpaši nelielas vērtības darījumos. Taču tiesā arī līgums var tikt izmantots kā būtisks pierādījums, kā arī līgumā trūkstiešie elementi, piemēram, norēķinu termiņi u.c. var norādīt uz darījuma iespējami fiktīvo raksturu. Līdz ar to VID un tiesai nav bijusi saprotama piegādātāja interese iesaistīties darījumā, par ievērojamu summu kredītējot klientu, ja samaksai par precī vīspār nav ticis noteikts termiņš. Attiecīgi arī sankciju par kavējumu piemērošana vērtēta kā neiespējama, jo līgumā nav ticis iekļauts atskaites punkts, no kura skaitīt kavējumu.

## Situācijas ar izteiktiem priekšnodokļa atskaitīšanas riskiem:

- darījumi starp saistītām personām,
- savstarpēja pazišanās,
- nespēja detalizēti raksturot darījumu uzsākšanu vai to būtību u.c. detaļas,
- pierādījumu trūkums,
- materiālo resursu trūkums,
- nepilnības dokumentos.

## Pavardzīmes un strādāšana ar zaudējumiem kā pierādījums

Kā papildu pierādījums darījumu atzīšanai par nenotikušiem tiesu praksē sastopams apstākļi, ka vairāku piegādātāju izrakstīto pavardzīmju noformējums ir identisks, kas rada priekšstatu par to, ka dokumentu sagatavotāji bija nevis preču piegādātāji, bet pats pasūtītājs vai kāda trešā persona.

Vairākos gadījumos spriedumos uzsvērts, ka pasūtītājam pašam ir jāpārlicinās par izpildītāja spēju nodrošināt preču piegādes ievērojamā apjomā un vērtībā, proti, jāpārbauda tā finanšu rādītāji (jāpārlicinās, vai sadarbības partneris ir sniedzis gada pārskatus un kurš ir pēdējā nodotā gada pārskata periods), jo tiesu praksē situācijās, kad piegādātājs ir strādājis ar zaudējumiem, tam ir bijis negatīvs pašu kapitāls, nebija pamatlīdzekļu, ne krājumu, ir kritiski vērtēta varbūtība, ka kāds sabiedrībai ar šādiem finanšu rādītājiem piegādātu precī, turklāt vēl pēc iespējas, tāpat rezultātā apšaubīta faktiskā darījuma esamība. Tādējādi jāsecina, ka, lai arī uzņēmums drīkst strādāt ar zaudējumiem, šis fakts var kalpot kā papildu pierādījums tam, ka uzņēmuma darbība ir fiktīva, jo tas nespēj pildīt saistības vai vispār veikt darījumus. Šāda pieeja var zināmā mērā apdraudēt arī jaunu uzņēmumu ienākšanu tirgū.

Īpašā uzmanības lokā var nonākt uzņēmuma specifikai netipiski darījumi, kā arī neregulāri vai vienreizēji darījumi. Šeit jāsecina, ka pasūtītājam būtu jāpārlicinās ne tikai par pašu izpildītāju, bet arī par tiem uzņēmumiem, ar kuriem šis izpildītājs sadarbojas. Tādējādi tiesu praksē ir sastopami dažādi piemēri, kad tiek detalizēti vērtēti uzņēmuma starpnieku vai apakšuzņēmumu biznesa partneri un klienti, to loks un darbības veidi. Piemēram, situācija, kurā apakšuzņēmējam, kas nodarbojas ar starpniecību un pats pakalpojumus nesniedz un nav tiešais preces piegādātājs, ir tikai viens piegādātājs (pakalpojumu sniedzējs), savukārt klienti ir ar būtiski atšķirīgām darbības jomām, tiesā radīja šaubas, ka šis viens deklarētais piegādātājs spētu nodrošināt visu klientu intereses.

## Par darījumu partneri noskaidrojamā informācija:

- informācija no publiskajiem reģistriem,
- informācija par PVN numuru,
- informācija par nodokļu parādiem,
- pase — valdes locekļiem obligāti,
- vizītkartes,
- informācija par darījumu,
- cita noderīga informācija.

Bieži sastopamas ir arī situācijas, kad kravas pavaddokuments, piemēram, starptautisko kravu transportēšanas pavardzīme jeb CMR, tiek uztverts kā sekundāras nozīmes dokuments, par svarīgāku uzskatot rēķinu vai līgumu. Dažkārt CMR nesatur visus rekvizītus vai arī tiek aizpildīti elektroniski, tai trūkst parakstu utt. Taču tiesa un VID vērtē CMR kā pierādījumu preču piegādes darījumiem, turklāt nozīme var būt gan personai, kas parakstījusies kā preces izsniedzējs vai saņēmējs, kā arī citiem apstākļiem. Par preču piegādes apšaubīšanas iemeslu var būt tas, ka CMR vispār nav ietvertas nekādas norādes par preces nosūtīšanas laiku, to nav parakstījis neviens nosūtītāja pilnvarots pārstāvis, nav norādīta fiziska persona, kas veica reālu preces iekraušanu vai nodeva precī šoferim (tiesas arguments — preces nosūtītājam nav pret ko vērsties preces nesaņemšanas gadījumā, savukārt preces pārvadātājs var izvairīties no atbildības par preces nozaudēšanu vai sabojāšanu, jo neviens precī tam nav izsniedzis).

## Spēja pierādīt jebkuru darījumu

Attiecībā uz jebkuru darījumu ir jāspēj pierādīt tā veikšana, turklāt tiesu prakse norāda uz šādu nepieciešamību. No minētajiem piemēriem varam secināt, ka darījumā iesaistītajām pusēm būtu ieteicams parūpēties par pierādījumu saglabāšanu, t.i., sarakstes saglabāšanu, kas var pierādīt darījuma slēgšanu, organizēšanu un veikšanu. Turklāt uzņēmējdarbībā strādājošajiem ir jābūt apveltītiem ar īpaši noturīgu atmiņu, jo tiesā var nākties paskaidrot darījumu detaļas, kas attiecas uz laiku pirms vairākiem gadiem, piemēram, ar kādu mašīnu tika atvesta prece, vai kravas svars atbilda transportlīdzekļa kravnesībai, kā sauca šoferi, vai šoferim bija atbilstošā transportlīdzekļa vadītāja kategorija utt.

Uzņēmumi, kuriem joprojām tiek pievērsta uzmanība, pārsvarā pārstāv eksportējošās nozares, jo, sniedzot ar nodokli apliekamos darījumus, kuriem piemērojama 0% PVN likme, priekšnodokli uzkrājas ievērojamas summas, tādējādi šie uzņēmumi visbiežāk ir pakļauti regulārām pārbaudēm. ■