

LATVIJAS UNIVERSITĀTE  
JURIDISKĀ FAKULTĀTE  
VALSTSTIESĪBU ZINĀTŅU KATEDRA

**TIESĪBAS UZ PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA  
PRIEKŠNODOKĻA ATSKAITĪŠANU**

BAKALAURA DARBS

Autore: **Annete Krjučkovska**

Studenta apliecības Nr.: ak07166

Darba vadītājs: profesors, Dr. iur. Jānis Lazdiņš

RĪGA 2016

## ANOTĀCIJA

Bakalaura darbs veltīts tēmas “Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu” izpētei. Biežie un nesekmīgie reģistrētu nodokļu maksātāju centieni aizstāvēt savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nodokļu administrācijā un tiesā radījuši aizvien lielāku uzņēmēju neizpratni par tiesību normām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, tādējādi pievēršot šai problēmai tiesību zinātnieku uzmanību.

Darba mērķis ir izvērtēt priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumus un priekšnoteikumus darījumos ar automašīnām un nekustamajiem īpašumiem.

**Atslēgvārdi:** priekšnodoklis, atskaitīšana, automašīna, nekustamais īpašums.

## ANNOTATION

Bachelor's thesis is dedicated to research the theme "The right to deduct input value added tax". Frequent and unsuccessful efforts of registered taxable persons to defend their right to deduct the input tax before tax administration and court have created a growing businessmen misunderstanding about application legal norms of input tax deduction right, thereby attracting attention of legal scientists to this problem.

The goal of this work is to assess conditions and requirements of input tax deduction in transactions with vehicles and immovable property.

**Key words:** input tax, deduction, vehicle, immovable property.

## SATURA RĀDĪTĀJS

Ievads.....	5
1. Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa jēdziens .....	7
1.1. Pievienotās vērtības nodokļa vēsture.....	7
1.2. Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa saturs .....	11
2. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības darījumos ar automašīnām.....	18
2.1. Priekšnodokli regulējošu tiesību normu apskats .....	18
2.2. Priekšnoteikumu izvērtējums priekšnodokļa atskaitīšanai .....	23
3. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības darījumos ar nekustamo īpašumu .....	31
3.1. Priekšnoteikumu izvērtējums priekšnodokļa atskaitīšanai .....	31
3.2. Priekšnodokļa regulējums Krievijas Federācijā .....	39
Kopsavilkums .....	42
Izmantoto avotu saraksts .....	45

## IEVADS

Kārlis Ketners vienā no savām grāmatām ir ļoti precīzi norādījis uz nodokļu lomu valsts budžeta veidošanā mijiedarbībā ar nodokļu maksātāju vēlmēm: "Nodokļi ir svarīga valsts finanšu sistēmas sastāvdaļa, kas vienlaikus ir gan valsts politikas finansēšanas avots, gan arī svarīgs fizisko un juridisko personu izdevumu postenis. Būtībā, no vienas puses, nodokļi nodrošina valsts eksistenci, bet, no otras puses, komersantiem tie ir darbības mērķa (peļņas) samazinošais faktors. Tādējādi absolūti loģiska ir nodokļu sistēmu divu virzītājspēku mijiedarbība – valsts nodokļu administrācija mēģina maksimizēt iekasēto nodokļu apjomu, palielinot no fiziskajām un juridiskajām personām saņemto nodokļu summu, bet nodokļu maksātāji, izmantojot legālus un diemžēl dažkārt arī nelegālus ceļus, mēģina samazināt savu individuālo nodokļu slogu un minimizēt maksājamo nodokļu summu."<sup>1</sup>

Latvijas Republikā pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) veido 27% no valsts budžeta ieņēmumiem, kas attiecīgi starp 16 maksājamiem valsts nodokļiem veido vislielāko ieguldījumu valsts budžeta veidošanā līdztekus sociālo apdrošināšanu iemaksu ieņēmumiem 28% apmērā, kas tiek novirzīti nevis valsts pamatbudžetā kā PVN gadījumā, bet gan valsts speciālajā budžetā sociālās apdrošināšanas pakalpojumu finansēšanai.<sup>2</sup>

PVN ir patēriņa nodoklis, kas tiek iekļauts preces vai pakalpojuma cenā, un to samaksā preces vai pakalpojuma gala patērētājs. Taču PVN ir neitrāls nodoklis saimnieciskās darbības veicējam, jo PVN neitralitātes princips paredz atskaitīšanas tiesības, tādējādi pilnībā atbrīvojot nodokļu maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā saistībā ar savu saimniecisko darbību.

Autores darba mērķis ir izpētīt Latvijas PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tā kā PVN priekšnodokļa atskaitīšanas gadījumu saistībā ar saimniecisko darbību ir ļoti daudz, autore tēmu sašaurina līdz divu gadījumu analīzei: priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības darījumos ar automašīnām un nekustamajiem īpašumiem. No tā izriet šādi darba uzdevumi: atklāt PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību jēdzienu un saturu un pētīt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību priekšnoteikumus darījumos ar automašīnām un nekustamajiem īpašumiem.

Darbā izmantota analītiskā zinātniski pētnieciskā metode, pētot PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas priekšnoteikumus tiesu praksē, normatīvajos tiesību aktos un citos tiesību avotos. Izpētot šos tiesību avotus, izmantojot induktīvo pētniecības metodi, tiek izdarīti secinājumi un priekšlikumi par PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

<sup>1</sup> Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 4.lpp.

<sup>2</sup> Likums "Par valsts budžetu 2016.gadam": LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 08.maijā].

Izmantojot salīdzinošo metodi, vērtēti dažādu autoru viedokļi, t.sk. arī nodokļu administrācijas nostāja, saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu darījumos ar automašīnām un nekustamajiem īpašumiem. Savukārt vēsturiskā pētniecības metode izmantota PVN vēsturiskā satura atklāšanai un priekšnodokļu jautājumu regulējošo tiesību normu vēstures noskaidrošanai, likumdevēja vēsturiskās gribas noskaidrošanai.

# 1. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA PRIEKŠNODOKĻA JĒDZIENS

## 1.1. Pievienotās vērtības nodokļa vēsture

Par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) pamatlicēju uzskata vācu izcelsmes uzņēmēju Vilhelmu fon Sīmensu (*Wilhelm Von Siemens*), kurš 1920.gados nāca klajā ar ideju par PVN. Taču tas bija tikai idejas līmenī, jo tikai 1954.gadā PVN regulējumu dzīvē ieviesa Francijas nodokļu speciālists Moris Lore (*Maurice Lauré*).<sup>3</sup> Smagais pēckara gadu ekonomikas stāvoklis 20.gadsimta 40.gadu vidū vadošajās Rietumeiropas valstīs veicināja valstu nodokļu sistēmu reformu uzsākšanu. Galvenais to laiku ekonomiskās politikas uzdevums bija privātās uzņēmējdarbības atbalstīšana prioritārās ražošanas un zinātniski tehniskajās nozarēs, kas nozīmīgā mērā realizējās pateicoties jauniestajiem nodokļu mehānismiem.<sup>4</sup> Līdz ar to sekojot Francijas piemēram PVN regulējuma ieviešanā, vairākās Eiropas valstīs pēckara gados tika ieviests PVN regulējums, tādējādi nodrošinot būtisku ieņēmumu pieaugumu valstu budžetos.

Par PVN priekšteci Latvijas teritorijā ir uzskatāms apgrozījuma nodoklis, kurš no 1944. līdz 1990.gadam tika noteikts saskaņā ar Padomju Sociālistisko Republiku Savienības (turpmāk – PSRS) nodokļu sistēmu. Apgrozījuma nodokli aprēķināja no cenu starpības starp vairumtirdzniecības un mazumtirdzniecības cenām. Par nodokli apliekamajiem subjektiem kļuva dažādi rūpniecības nozaru pārstāvji. Šajā laika periodā nodokļu maksāšanas mehānisms ļāva ieturēt lielus apgrozījuma nodokļa apmērus, kas veidoja būtisku PSRS budžeta ieņēmumu daļu.<sup>5</sup> Tā ar 1990.gada 28.decembra Latvijas Republikas Augstākās Padomes lēmumu tika apstiprināts pārskats par Latvijas Republikas 1989.gada valsts budžeta izpildi, saskaņā ar kuru apgrozījuma nodoklis veidoja 34% no kopējiem ieņēmumiem valsts budžetā.<sup>6</sup>

1990.gada 28.decembrī Augstākā Padome pieņēma Latvijas Republikas likumu “Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā”, saskaņā ar kuru noteica, ka preču un pakalpojumu apgrozījuma ieņēmumi ir apliekami ar apgrozījuma nodokli.<sup>7</sup> Šajā pašā datumā Augstākā Padome pieņem lēmumu, ar kuru noteic, ka ar likuma “Par nodokļiem un nodevām

<sup>3</sup> Charlet A., Owens J. An International perspective on VAT. *Tax Analysts*, 2010, 12 (59), p.943-954

<sup>4</sup> Налоги и налоговое право. Под ред. Брызгалина А.В. Москва: Аналитика-Пресс, 1997, с.231.

<sup>5</sup> Налог с оборота это. Pieejams: <http://dic.academic.ru/> [aplūkots 2016.gada 14.maijā].

<sup>6</sup> Lēmums “Par Latvijas Republikas 1989.gada valsts budžeta izpildes pārskata apstiprināšanu”: LR Augstākās Padomes lēmums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 14.maijā].

<sup>7</sup> Likums “Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā”: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 14.maijā].

Latvijas Republikā” pieņemšanas brīdi PSRS likumdošanas akti nodokļu un nodevu jautājumos Latvijas Republikas teritorijā nav spēkā.<sup>8</sup>

1992.gada 1.oktobrī Latvijas Republikā stājās spēkā likums “Par apgrozījuma nodokli”, kas noteica, ka ar apgrozījuma nodokli apliek preču, maksas pakalpojumu un darbu realizācijas apgrozījumu, izņemot preču un apgrozījumu tirgus laukumos vai ielu tirdzniecībai atvēlētās vietās, ja pārdevējs nav juridiska persona. Likums definēja apgrozījuma nodokļa maksātājus, apgrozījuma nodokļa likmes (no sākotnēji noteiktās 10% pamatlikmes likuma grozījumu rezultātā likme pieauga līdz 18%), apgrozījuma nodokļa atvieglojumus, apgrozījuma nodokļa sadalījumu valsts un pašvaldību budžetos, tā maksāšanas kārtību un atbildība par likuma pārkāpumu. Likums “Par apgrozījuma nodokli” paredzēja sava veida apgrozījuma nodokļa atskaitīšanas tiesības, ļaujot samazinot valsts budžetā maksājamās apgrozījuma nodokļa summas apmēru, jo nosakot apgrozījuma nodokļa lielumu, no sākotnēji aprēķinātās nodokļa summas tika atskaitīta nodokļa summa, kas samaksāta, iegādājoties ražošanas vajadzībām izejvielas un materiālus, komplektējamos izstrādājumus, kā arī atlīdzinot par pakalpojumiem, kuri nepieciešami ražošanas procesa nodrošināšanai (likuma grozījumu rezultātā atskaitāmā nodokļa pozīciju klāsts tika papildināts).<sup>9</sup>

1994.gada Novembrī likumprojekts “Par pievienotās vērtības nodokli” tika nodots izskatīšanai Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijai kā viens no nodokļu likumdošanas paketes likumprojektiem. Juridiskais šo likumprojektu mērķis bija saskaņot nodokļu likumus ar citiem likumiem, saskaņot Latvijas nodokļu likumdošanu ar Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (turpmāk – OECD) valstīs un īpaši Eiropas Kopienas valstīs pielietoto praksi un dot juridisko bāzi, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (2004.gada maijā Latvija tika uzņemta Eiropas Savienībā, bet 2016.gada maijā Latvija saņēma OECD Padomes lēmumu, ar kuru Latvija tiek uzaicināta pievienoties organizācijai).<sup>10</sup>

Likumprojekts “Par pievienotās vērtības nodokli” juridiski sakārtoja nodokļu maksātāju reģistrācijas procedūru un novērsa citas pretrunas, vienkāršoja nodokļu atmaksāšanas procedūru preču un pakalpojumu eksporta un tranzīta pārvadājumu gadījumos (tāpēc ieviesa nulles likme), novērsa iespējas izvairīties no nodokļu maksāšanas. Likumprojektā bija saglabāta lielākā daļa no atvieglojumiem, kuri bija Apgrozījuma nodoklī, tomēr daļa no tiem tika pārcelti uz Muitas nodokļa likumu.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Lēmums “Par Latvijas Republikas likuma “Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā” spēkā stāšanās kārtību: LR Augstākās Padomes lēmums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 14.maijā].

<sup>9</sup> Likums “Par apgrozījuma nodokli”: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 14.maijā].

<sup>10</sup> Accession: Latvia invited to join OECD. Pieejams: <http://www.oecd.org/> [aplūkots 2016.gada 14.maijā].

<sup>11</sup> Latvijas Republikas 5.Saeimas sēdes 1994.gada 1.decembra stenogramma: likumprojekta “Par pievienotās vērtības nodokli” 1.lasījums. Pieejams: <http://www.saeima.lv/> [aplūkots 2016.gada 15.maijā].

1995.gada 1.maijā Līdz ar likumu “Par pievienotās vērtības nodokli” spēku zaudēja likums “Par apgrozījuma nodokli”. PVN salīdzinājumā ar apgrozījuma nodokli ir grūtāk aprēķināms un administrējams gan nodokļu maksātājiem, gan nodokļu administrācijai (biežās izmaiņas PVN likumdošanā daļēji ir izskaidrojamas ar to, ka nodoklis ir samērā sarežģīti administrējams – problēmas ar PVN atmaksu administrēšanu, priekšnodokļa atskaitījumu pamatojumu, nelikumīgu nodokļa optimizācijas shēmu izmantošanu).<sup>12</sup> Nodokļu efektivitāte un nodokļu administrācija ir izšķirošie kritēriji PVN politikas ieviešanā. Lai nodokļa ieturēšana būtu efektīva, ir nepieciešams izvēlēties un piemērot atbilstošu administrēšanas metodi, īstenot optimālu un mobilu resursu izvietojumu, pievērst vienādu vērību visiem nodokļu administrācijā notiekošajiem procesiem, jo tikai homogēns un sabalansēts administrēšanas mehānisms ir spējīgs novest līdz vēlamajam rezultātam.<sup>13</sup> Turklāt PVN ir taisnīgāks nekā apgrozījuma nodoklis, jo apgrozījuma nodokļa gadījumā veidojas daudzpakāpju preces aplikšana ar nodokli turpmākajās preces ražošanas un pārdošanas stadijās, t.i., ar nodokli aplikamā preces vērtība satur gan preces pārdošanas cenu, gan iepriekšējās stadijās uzkrājušos nodokli un tādējādi nodoklis tiek aplikts ar nodokli. Tā kā PVN iekasē cik iespējams vispārēji, aptverot gan visas ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu, tas ļauj paplašināt ar nodokli aplikamo objektu bāzi, tādējādi nodrošinot stabilus ieņēmumus valsts budžetā, ņemot vērā apstākli, ka no PVN samaksas ir grūtāk izvairīties. Turklāt PVN ir neitrāls nodokļu maksātājam, jo viss nodokļu samaksas slogs gulstas uz galapatērētāju.<sup>14</sup>

Eiropas Kopienas PVN sistēmas pirmsākumi meklējami 1967.gadā, kad Briselē tika pieņemtas uzreiz divas Padomes direktīvas<sup>15</sup>: Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu, ar kuru dalībvalstu apgrozījuma nodokļa sistēma tika aizstāta ar PVN kopēju sistēmu, un Otrā direktīva 67/228/EEK, ar kuru noteica PVN sistēmas struktūru un piemērošanas kārtību. Likums “Par pievienotās vērtības nodokli” tika saskaņots jau ar 1977.gada Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK prasībām, kuras mērķis bija veikt tālāku dalībvalsti nacionālo likumu saskaņošanu, proti atcelt nodokļu uzlikšanu importam un noteikt nodokļu atvieglojumus eksportam tirdzniecībai starp Kopienas dalībvalstīm, taču šīs direktīvas vissteidzamākais ieviešanas iemesls bija Kopienas dalībvalstu finansiālo ieguldījumu aizstāšana ar Kopienas pašu resursiem un šiem resursiem bija jāietver

<sup>12</sup> Pavra A., Vasiļjeva L. Nodokļu sistēmas administrēšanas attīstība Latvijā. Pieejams: <http://ortus.rtu.lv/> [aplūkots 2016.gada 15.maijā].

<sup>13</sup> Krastiņš A.V., Ketners K. Sustainable development of tax and customs administration within the European Union. Rīga: RTU Press, 2014, p.31.

<sup>14</sup> Minh Le T. Value added taxation: mechanism, design, and policy issues. Pieejams: <http://www.worldbank.org/> [aplūkots 2016.gada 15.maijā].

<sup>15</sup> Colbjørnsen T. What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe. International Journal of Cultural Policy, 2015, 3 (21), p.326-343.

resursi, kas rodas no PVN, jo citi resursi izrādījās nepietiekami Kopienas politikas finansēšanai.<sup>16</sup>

Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" redakcija no tā spēkā stāšanās līdz zaudēšanas laikam, t.i., 2012.gada 31.decembrim, tika grozīta 39 reizes, tāpēc jau valdības rīcības plānā 2008.gadam tika iekļauts uzdevums izstrādāt PVN likumu jaunā redakcijā, jo lai īstenotu skaidru un saprotamu nodokļu politiku un veidotu precīzu nodokļu normatīvo bāzi, nepieļaujot dažādas normatīvo aktu traktēšanas iespējas, bija nepieciešams redakcionāli precizēt gan likumu, gan ar likumu saistītos normatīvos aktus, kas regulēja PVN piemērošanu.<sup>17</sup> Likumprojekts "Pievienotās vērtības nodokļa likums" paredzēja mainīt terminoloģiju un sakārtot likuma struktūru, ieviest jauninājumus arī pēc būtības. Tā izmaiņas skāra nodokļu maksātāja jēdzienu, jo "apliekamas vai neapliekamas personas" jēdziens tika aizstāts ar jēdzienu "reģistrēts vai neregistrēts nodokļu maksātājs". Netika vairs lietots termins "pašpatēriņš", to pielīdzināja preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, kā arī precizēja jēdzienu "preču iegāde ES teritorijā". Likumprojektā vairs netika lietots termins "trīsstūrveida darījums", bet šo darījumu būtība tika saglabāta. Noteica darījuma brīdi dažāda veida darījumos, transportlīdzekļa nomas pakalpojumu sniegšanas vietu, nodokļa 0% likmes piemērošanu pakalpojumiem, PVN rēķina saturu, tā izrakstīšanas un glabāšanas noteikumus, izvēles normu attiecībā uz lietota nekustamā īpašuma piegādi, iesniegt pārskatus par nekustamā īpašuma izmantošanu utt. Precizēja tiesību normas par nodokļu maksātāju reģistrācijas un izslēgšanas kārtību PVN reģistrā, priekšnodokļa korekciju darījumos ar nekustamo īpašumu, tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu u.c.<sup>18</sup> Likumprojekta normas tika saskaņotas ar 2006.gada 28.novembra Padomes Direktīvu 2006/112/EK par kopējo PVN sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK), kā arī citām uz to brīdi aktuālajām Padomes direktīvām.

Pievienotās vērtības nodokļa likums stājās spēkā 2013.gada 1.janvārī un uz doto brīdi tā redakcija ir grozīta 8 reizes. 2014.gadā Stājās spēkā PVN likuma grozījumi, kuri detalizētāk tiks apskatīti šī darba ietvaros: priekšnodokļa atskaitīšanas liegums par "luksusa" automašīnām; priekšnodokļa atgūšana par vieglo pasažieru automašīnām, ko izmanto tikai ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai; precizēta apbūves zemes un nelietota nekustamā īpašuma definīcija un to apliekamās vērtības noteikšanas kārtība; nelietota nekustamā

---

<sup>16</sup> Terra B.J.M., Wattel P.J. European tax law. Fourth edition. The Netherlands: Kluwer Law International, 2005, p.201-208.

<sup>17</sup> Likumprojekta "Pievienotās vērtības nodokļa likums" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). Pieejams: <http://www.saeima.lv/> [aplūkots 2016.gada 15.maijā].

<sup>18</sup> Viss par PVN 2013. NEXIA INTERNATIONAL bibliotēka. Rīga: PVN Konsultācijas SIA, 2013, 9.-28.lpp.

īpašuma reģistrācija un priekšnodokļa atskaitīšana; nekustamā īpašuma iegāde nojaukšanai un tālākai attīstīšanai; atskaitāmā priekšnodokļa proporcijas aprēķināšana.<sup>19</sup>

## 1.2. Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa saturs

PVN priekšnodoklis ir tā PVN daļa, ko reģistrēts nodokļu maksātājs samaksā no citiem reģistrētiem nodokļu maksātājiem saņemtajos nodokļu rēķinos norādītās PVN summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, t.i., savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, t.i., Latvijas Republikā.<sup>20</sup>

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts nosaka, ka nodokļu maksātājam ir tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.<sup>21</sup> Attiecīgajā normā paredzētais regulējums vērsts uz to, lai nodrošinātu objektīvu un vienlīdzīgu pārmaksātās nodokļu summas pārbaudi attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem, kā arī uz to, lai saskaņotu termiņus, kuros var iesniegt pieprasījumu par pārmaksāto nodokļu summu atmaksu, ar termiņiem, kuros nodokļu administrācija var veikt kontroles darbības<sup>22</sup> saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu, t.i., triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.<sup>23</sup> Turklāt Eiropas Savienības Tiesa (turpmāk – EST) ir arī secinājusi, ka iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts,<sup>24</sup> un norādījusi, ka triju gadu noilguma termiņš pats par sevi nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu priekšnodokļa

---

<sup>19</sup> Jaunās izmaiņas nodokļu likumos, kas stājas spēkā 2014.gadā: Pievienotās vērtības nodoklis. Pieejams: <http://aat.lv/> [aplūkots 2016.gada 15.maijā].

<sup>20</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 20.martā].

<sup>21</sup> Likums "Par nodokļiem un nodevām": LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>22</sup> Latvijas Republikas Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija spriedums lietā Nr.2010-02-01. Par likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105.pantam. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [2016.gada 21.martā].

<sup>23</sup> Turpat.

<sup>24</sup> Eiropas Savienības (bij. Kopienas) Tiesas 2008.gada 8.maija spriedums apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 Ecotrade SpA pret Itāliju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

atskaitīšanas tiesību īstenošanu, jo šāds termiņš principā var ļaut katram samērā rūpīgam nodokļu maksātājam izmantot tiesības, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas.<sup>25</sup>

Likuma "Par PVN", kas zaudēja spēku 2013.gada 1.janvārī, 10.panta pirmā divi prim daļa noteica, ka priekšnodokli varēja atskaitīt gan pēc preču vai pakalpojuma un nodokļa rēķina saņemšanas, gan arī pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas avansā<sup>26</sup>, konkrēti nenosakot noteiktu taksācijas periodu, kurā priekšnodoklis būtu atskaitāms, bija vienīgi noteikts no kura brīža to bija atļauts darīt. Taču tagad saskaņā ar spēkā esošā PVN likuma 97.panta pirmo daļu priekšnodoklis par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, izņemot no citas dalībvalsts nodokļa maksātājiem vai trešo valstu vai trešo teritoriju nodokļa maksātājiem saņemtos pakalpojumus, no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitāms tajā taksācijas periodā, kad saņemtas preces vai pakalpojumi un saņemts nodokļa rēķins vai atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ir samaksāta pirms preču vai pakalpojumu saņemšanas,<sup>27</sup> t.i., priekšnodokļa atskaitīšana ir pamatota arī tad, ja ir samaksāts avanss par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Līdz ar to, saskaņā ar spēkā esošo PVN likuma regulējumu, priekšnodoklis ir jāiekļauj konkrēta taksācijas perioda deklarācijā, tādējādi rēķina aizkavētas saņemšanas gadījumā ir jālabo iepriekšējo periodu deklarācijas, iekļaujot novēloti saņemto rēķinu konkrētā taksācijas perioda deklarācijā, kas rada papildu administratīvo darbu nodokļu maksātājam, veicot regulārus grozījumus nodokļa deklarācijās.<sup>28</sup>

Dr.oec. Guntas Kauliņas ieskatā PVN likuma 97.panta pirmās daļas aktuālā redakcija ir pretrunā ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK, kuras 167.pants nosaka tikai laiku, kad nodokļa maksātājam rodas tiesības priekšnodokli atskaitīt, nefiksējot konkrētu atskaitīšanas periodu, tādējādi secinot, ka Direktīvas 2006/112/EK norma šobrīd nodokļu maksātājam ir labvēlīgāka nekā nacionālais likums.<sup>29</sup> Savukārt autore nepiekrīt šādam apgalvojumam, jo direktīvas tām dalībvalstīm, kurām tās ir adresētas, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu jeb mērķi, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to īstenošanas formas un metodes.<sup>30</sup> Līdz ar to katra direktīvas dalībvalsts savos nacionālajos normatīvajos aktos var noteikt formalitātes, kuras ir jāizpilda nodokļu maksātājam, lai tas varētu veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, t.sk. nosakot

<sup>25</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2010.gada 21.janvāra spriedums lietā C-472/08 Alstom Power Hydro pret Latviju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>26</sup> Likums "Par pievienotās vērtības nodokli": LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>27</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>28</sup> Kauliņa G. Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>29</sup> Turpat.

<sup>30</sup> Līgums par Eiropas Savienības darbību. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

noteiktu atskaitīšanas periodu, taču ievērojot to, lai tas nepadarītu atskaitīšanas tiesību īstenošanu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu.

Dotajā gadījumā grozījumu veikšana nodokļu deklarācijās nevarētu uzskatīt par pārmērīgi grūtu pasākumu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, kad novēloti ir saņemti rēķini, jo 2013.gada 15.janvāra Ministru kabineta noteikumu Nr.40 "Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām" 8.punkts nosaka, ja nodokļa maksātājs izraksta rēķinu citam nodokļa maksātājam vienā taksācijas periodā un šis cits nodokļa maksātājs saņem preces vai pakalpojumus tajā pašā taksācijas periodā, kad rēķins ir izrakstīts, savukārt nodokļa maksātāja izrakstīto nodokļa rēķinu tas saņem nākamajā taksācijas periodā, bet līdz PVN likumā noteiktajam deklarācijas iesniegšanas un nodokļa iemaksāšanas valsts budžetā brīdim (t.i, 20 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām), tad cits nodokļa maksātājs samaksāto vai maksājamo nodokli par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem savu apliekamo darījumu nodrošināšanai var atskaitīt kā priekšnodokli tā taksācijas perioda deklarācijā, kurā ir saņemtas preces vai pakalpojumi.<sup>31</sup> Līdz ar to dalībvalsts nacionālie normatīvie tiesību akti jau paredz noteikta veida mehānismu, lai atsevišķos gadījumos atvieglotu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas aizpildīšanu.

Savukārt preču iegādes Eiropas Savienībā un pakalpojumu saņemšanas no Eiropas Savienības priekšnodokļa atskaitīšanas brīža noteikšanas kārtība ir dažāda. Saskaņā ar PVN likuma 97.panta otro daļu priekšnodokli par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā ir tiesības atskaitīt brīdī, kad nodoklis par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā norādīts nodokļa deklarācijā. Savukārt nodokli par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā norāda tā taksācijas perioda nodokļa deklarācijā, kad ir veikta preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā (faktiski ir veikta preču iegāde, bet ne vēlāk par brīdi, kad preces ir saņemtas, saskaņā ar PVN likuma 31.panta ceturto daļu) un izrakstīts nodokļa rēķins saskaņā ar PVN likuma 121.panta pirmo daļu.<sup>32</sup> Tas nozīmē, ka priekšnodokli par preču iegādi Eiropas Savienībā atskaita par to periodu, kurā ir notikusi preču iegāde un izrakstīts rēķins, nevis veikts avansa maksājums. Taču priekšnodoklis par pakalpojumiem, kas saņemti no Eiropas Savienības nodokļu maksātājiem vai trešo valstu vai trešo teritoriju nodokļa maksātājiem, var atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas gan tad, kad par šo pakalpojumu ir samaksāts avansā saskaņā ar rēķinu, gan pēc šo pakalpojumu saņemšanas saskaņā ar PVN likuma 97.panta sesto daļu.<sup>33</sup> Turklāt attiecībā uz pieņemšanas-nodošanas aktu izšķirošais kritērijs, pēc kura nosaka,

---

<sup>31</sup> Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām: Ministru kabineta 2013.gada 15.janvāra noteikumi Nr.40. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>32</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>33</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

kad pakalpojumi ir saņemti, ir šo pakalpojumu sniegšanas periods, tādēļ pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas datumam nav nozīmes. Ja pakalpojumi faktiski ir saņemti 2013.gada decembrī, neatkarīgi no tā, kad ir parakstīts akts, pakalpojumi ir jāuzrāda 2013.gada decembra deklarācijā.<sup>34</sup>

EST savos spriedumos ir norādījusi, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli par iegādātajām precēm un pakalpojumiem saimnieciskās darbības vajadzībām, pat ja preces netiek nekavējoties izmantotas šajā saimnieciskajā darbībā, un ka šādos gadījumos ir jāvērtē preces un pakalpojumu veids un laikposms starp to iegādi un izmantošanu šī nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā un tiesas un tūlītējas saiknes esamība, t.i., vai ir konstatēta tieša un tūlītēja saikne starp izdevumiem, kas saistīti ar iepriekš veiktiem darījumiem un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, vai ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā.<sup>35</sup> Un pat ja nodokļa maksātājs nav varējis izmantot preces vai pakalpojumus, saistībā ar kurām veikta atskaitīšana par darījumiem, kas apliekami ar nodokli, no viņa gribas neatkarīgu apstākļu dēļ, atskaitīšanas tiesības paliek radušās, jo šādā gadījumā nepastāv nekāds krāpniecības vai ļaunprātīgas izmantošanas risks, kas attaisnotu vēlāku atskaitīto summu atmaksu.<sup>36</sup>

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments lietā SKA-16/2015 norādījis, ja pirms pakalpojuma saņemšanas ir veikti maksājumi par pakalpojumu, kurš tomēr vēlāk nav ticis sniegts, PVN maksātājam ir pienākums koriģēt atskaitīto priekšnodokli. Departaments spriedumā atsaucās uz EST 2014.gada 13.marta spriedumu lietā C-107/13, kurā bija analizēta PVN sistēma gadījumos, kad pēc avansa samaksas netika saņemts attiecīgais pakalpojums vai saņemta attiecīga prece, un norādīja, ka:

- 1) avansa veikšanas brīdī precēm un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem, lai veiktu priekšnodokļa atskaitīšanu;
- 2) iestādēm un valsts tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga;
- 3) nodokļu maksātājam, kura iesaistīšanās krāpšanā nav pierādīta, ir jākoriģē atskaitītais priekšnodoklis gadījumā, ja darījums vēlāk faktiski netiek izpildīts.<sup>37</sup>

Tas nozīmē, ja par precī vai pakalpojumu ir samaksāts avansā, bet prece vai pakalpojums netiek saņemts, tad neatkarīgi no nodokļu maksātāja nodoma izmantot precī vai pakalpojumu

<sup>34</sup> Vuškāne S. Kura perioda deklarācijā uzrādīt priekšnodokli? Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>35</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra spriedums lietā C-126/14 Sveda UAB pret Lietuvu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 20.martā].

<sup>36</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 22.marta spriedums lietā C-153/11 Klub OOD pret Bulgāriju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 20.martā].

<sup>37</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 26.marta spriedums lietā Nr.SKA-16/2015. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

savā saimnieciskajā darbībā, nodokļa maksātāja pienākums ir veikt korekciju, jo priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas tikai tad, ja darījums ir faktiski noticis.<sup>38</sup>

2014.gadā Stājās spēkā Administratīvās apgabaltiesas tiesas spriedums par nepamatota priekšnodokļa atskaitīšanu, kurā Latvijas tiesa bija vērsusies EST ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. EST 2013.gada 28.februārī šai sakarā izdeva rīkojumu, kurā norādīja, ka nodokļu administrācija nevar vispārīgi prasīt no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības atskaitīt PVN, pirmkārt, pārbaudīt, ka ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējam ir attiecīgās preces un ka viņš spēj tās piegādāt, un ka viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav nelikumību vai krāpšanas, vai, otrkārt, ka viņam šajā ziņā ir dokumenti. Nodokļu rēķina saņēmējam nevar atteikt priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka, ņemot vērā šī rēķina izsniedzēja īstenoto krāpšanu vai pieļautās nelikumības, ar šo rēķinu saistītais darījums ir uzskatāms par tādu, kurš faktiski nav noticis, ja vien netiek pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot minētā nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.<sup>39</sup> Tas nozīmē, ja nodokļu administrācija nav apstrīdējusi faktisku preču esamību vai pakalpojuma saņemšanu no rēķina izsniedzēja, tad lai atzītu, ka preču piegāde vai pakalpojuma saņemšana nav veikta, nepietiek konstatēt, ka preces piegādājis vai pakalpojumu sniedzis cits piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprīkojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa, bet gan nodokļu administrācijai ir jāpierāda, ka šādi fakti veido krāpniecisku darbību.<sup>40</sup> Turklāt, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti);

2) pieteicēja pati iesaistījies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;

3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds nominētajiem apstākļiem, jāiesniedz

---

<sup>38</sup> Novicka S. Priekšnodoklis par nesaņemtu pakalpojumu – tiesu prakse. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>39</sup> Eiropas Savienības tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojums lietā C-563/11 Forwards V SIA pret Latviju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>40</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.februāra spriedums lietā C-18/13 Maks Pen EOOD pret Bulgāriju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 29.martā].

Valsts ieņēmumu dienestam, bet tos jāatspēko nodokļu maksātājam, kas vēlas veikt priekšnodokļa atskaitīšanu.<sup>41</sup> Līdz ar to, lai nodokļu maksātājam liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, kad tas ir izpildījis visus PVN likuma nosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanai, Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpierāda, ka nodokļa maksātājs – rēķina saņēmējs – zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar PVN krāpšanu. Taču pastāv ļoti liela iespējamība, ka pats PVN rēķina saņēmējs ir saistīts ar krāpšanos ar PVN, ja prece ir iegūta no neidentificējamās personas, bet ne no PVN rēķina izsniedzēja (tieša piegādātāja) vai netiešā piegādātāja, vai prece iegūta neidentificējamā veidā, tad preču piegāde nav faktiski notikusi pēc ekonomiskās būtības un tiek krāpnieciski slēpts patiesas piegādātājs vai tiek slēpts preces iegūšanas veids. Arīdzan, ja prece vispār netika saņemta un rēķina saņēmējs par to nepārprotami zināja, tad darījums ir nepārprotama fikcija.<sup>42</sup>

Viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem ir rēķins, taču jāatceras, ka priekšnodoklī nedrīkst iekļaut PVN no nodokļa rēķina, ko izrakstījusi persona, kas nav reģistrējusies kā PVN maksātājs vai kas ir izslēgta no PVN maksātāja reģistra.<sup>43</sup> PVN likuma 92.panta septītā daļa nosaka, ka lai īstenotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, reģistrētam nodokļa maksātājam ir pienākums saglabāt saņemto nodokļa rēķinu par veikto darījumu. Savukārt 125.pants nosaka nodokļu rēķina saturu, kura viens no priekšnoteikumiem ir norāde par preces vai pakalpojuma nosaukumu, daudzumu, mērvienību un cenu. Turklāt nodokļa maksātājam ir pienākums nodrošināt nodokļa rēķina izcelsmes autentiskumu (nodokļa rēķina izsniedzēja identitātes apliecinājumu), nemainīgu saturu un salasāmību no nodokļa rēķina izrakstīšanas brīža līdz glabāšanas termiņa beigām.<sup>44</sup> Taču dažkārt var būt nesamērīgi sarežģīti vienā vienīgā dokumentā – rēķinā par pakalpojumiem – ietvert detalizētu sniegto pakalpojumu aprakstu, kurš pats par sevi ļautu identificēt pilnīgi visus noteiktā laika posmā sniegtos pakalpojumus un to attiecināmību uz uzņēmuma darbību. Lai šādos gadījumos neierobežotu sabiedrību priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, būtu jāvērtē visi darījuma dokumenti kopumā, ievērojot arī to paskaidrojumus par to saimnieciskās darbības organizācijas modeli, nevis vienīgi rēķins un tajā ietvertās ziņas. Iespējams, no rēķina patiešām nevar secināt sniegto pakalpojumu saturu un to saikni ar pieteicējas apliekamajiem darījumiem, taču rēķina detalizācijas pakāpe nevar būt vienīgais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību noteikšanai. Minētais rēķins izvērtējams kopsakarā ar visiem pārējiem

<sup>41</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 10.februāra spriedums lietā Nr.A42653407. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>42</sup> Hercenbergs E. Komentārs par PVN atskaitīšanas tiesību atteikumu pēc Forwards V lietas iznākuma. Jurista vārds, 2014.gada 21.oktobris, Nr.41 (843), 25.-29.lpp.

<sup>43</sup> Ketners K., Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā: salīdzinošā analīze un praktiskie ieteikumi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 162.lpp.

<sup>44</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 29.martā].

darījuma dokumentiem un nodokļu maksātāja paskaidrojumiem.<sup>45</sup> Turklāt viens no administratīvā procesa principiem – objektivitātes princips – paredz, ka gan iestādei (piemēram, nodokļu administrācijai) izdodot administratīvo aktu, gan tiesai vērtējot iestādes lēmuma tiesiskumu ir jāapsver visi lietā būtiskie apstākļi un tikai tie apstākļi, kuriem ir nozīme lietā,<sup>46</sup> tāpēc rēķins nav uzskatāms par vienīgo kritēriju PVN atskaitīšanas tiesību noteikšanai.

Taču autore nepiekrīt viedoklim, ka tiesai, izskatot lietu par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, ir jāpievēršas pilnīgi visiem nodokļu maksātāja iesniegtajiem dokumentiem un, ja tiesa uzskata, ka minētie dokumenti nav pieļaujami, pietiekami vai ticami, tas ir jānorāda spriedumā, t.i., jebkurā gadījumā ir jāparāda tiesas attieksme pret katru no tiem.<sup>47</sup> Valsts ieņēmumu dienests ir norādījis, ka nodokļu maksātāji savas tiesības iesniegt papildu pierādījumus dažkārt izmanto ļaunprātīgi. Nodokļu maksātājs nodokļu audita laikā izvēlas nesadarboties ar audita veicējiem un nesniegt Valsts ieņēmumu dienesta pieprasīto informāciju, taču jau pēc audita rezultāta saņemšanas, bet bieži – arī tiesvedības stadijā, iesniedz lielus apjomus ar grāmatvedības un darījumu dokumentiem.<sup>48</sup> Autore ieskatā, kad nodokļu maksātājs šādi ļaunprātīgi izmantodams savas tiesības pierādījumu iesniegšanai noslogo tiesu ar lielu dokumentu daudzumu, kuriem nav nozīmes lietā, tiesai nav jāparāda sava attieksme pret katru šādu atsevišķu dokumentu, bet tikai pret tiem dokumentiem, kuriem ir nozīme lietā.

---

<sup>45</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 24.novembra spriedums lietā SKA-508/2015. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/> [aplūkots 2016.gada 29.martā].

<sup>46</sup> Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Briede J. (Zin. red.) Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 216.lpp.

<sup>47</sup> Rēķins nav vienīgais kritērijs PVN atskaitīšanas tiesību noteikšanai. Praktiskais likumdošanas vēstnesis, 2016.gada janvāris, Nr.1 (77), 18.-21.lpp.

<sup>48</sup> VID vispusīgi izvērtē tiesas nolēmumu pārsūdzēšanas lietderību; aicina slēgt vienošanās līgumu ar VID. Pieejams: <https://vid.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 15.maijā].

## 2. PRIEKŠNODOKĻA ATSKAITĪŠANAS TIESĪBAS DARĪJUMOS AR AUTOMAŠĪNĀM

### 2.1. Priekšnodokli regulējušu tiesību normu apskats

PVN likuma grozījumos, kas stājās spēkā 2014.gadā, ir noteikts aizliegums priekšnodokļa atskaitīšanai iegādājoties luksusa klases automašīnas un ar tās uzturēšanu saistītajām izmaksām, ja šādu automašīnu neizmanto ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai, kā arī noteikts pienākums nodokļu maksātājam automašīnas izmantošanai ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai veikt automašīnas braucienu uzskaiti.

Ar 2014.gada 1.janvāri PVN likums ir papildināts ar 100.panta pirmo prim daļu, kas liedz atgūt priekšnodokli par izdevumiem, kas saistīti ar reprezentatīvo vieglo automobiļu (vieglais automobilis, kura sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas vietas, kura vērtība bez pievienotās vērtības nodokļa pārsniedz 50000 *euro* un kurš nav operatīvais transportlīdzeklis vai speciālais vieglais automobilis (neatliekamā medicīniskā palīdzība, dzīvojamais automobilis vai katafalks), vai vieglais automobilis, kas speciāli aprīkots, lai pārvadātu riteņkrēslos sēdošās personas ar invaliditāti, vai jauns vieglais automobilis, kas tiek izmantots kā pilnvarotā automobiļu tirgotāja demonstrācijas automobilis)<sup>49</sup> iegādi, nomu, importu un to uzturēšanu, kas notikusi sākot ar 2014.gada 1.janvāri, ja vien to neizmanto PVN likuma 100.panta trešajā daļā minēto ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai vai nodrošināšanai<sup>50</sup> un šai gadījumā jāizpilda Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likuma noteiktās prasības attiecībā uz šāda transportlīdzekļa deklarēšanu Ceļu satiksmes drošības direkcijā (turpmāk – CSDD), kā arī aprīkošanu ar maršruta kontroles sistēmu,<sup>51</sup> kas uztver globālās pozicionēšanas sistēmas (GPS) satelītu raidītos signālus un nosaka automobiļa koordinātas reālā laikā un vietā.<sup>52</sup>

Ar 2016.gada 1.janvāri no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 50 procenti no nodokļa par iegādātu, nomātu vai importētu vieglo pasažieru automašīnu, kuras sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas sēdvietas un kura nav reprezentatīvā vieglā automašīna, kā arī ar šādas automašīnas

<sup>49</sup> Par uzņēmumu ienākuma nodokli: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>50</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>51</sup> Jaunās izmaiņas nodokļu likumos, kas stājās spēkā 2014.gadā: Pievienotās vērtības nodoklis. Pieejams: <http://aat.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>52</sup> Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

uzturēšanu saistītās izmaksas, t.sk. izmaksas par automašīnas remontu un degvielas iegādi.<sup>53</sup> Finanšu ministrija 2015.gadā sagatavoja priekšlikumu grozījumiem PVN likumā, aizstājot 20 procentus ar 50 procentiem,<sup>54</sup> tādējādi norādot uz pašreizējo situāciju, ka faktiskā vieglo pasažieru automašīnu izmantošana privātajām vajadzībām ir daudz lielāka nekā 20 procenti un varētu sastādīt apmēram 50 procentus. Arī citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, kurās ir ieviests šāds regulējums, priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojums ir noteikts vismaz 50 procentu apmērā, bet atsevišķās dalībvalstīs priekšnodokļa ierobežojums ir pat 100 procenti.<sup>55</sup> Tā piemēram Polijas Republikā līdz 2016.gada 31.decembrim ir paredzēts, ka priekšnodoklis par autotransporta līdzekļu pirkšanu, iegādi, importu, nomu ir atskaitāms 50 procentu apmērā, ja automašīnu izmanto ne tikai saimnieciskajā darbībā, bet 50 procentu ierobežojums neattiecas uz PVN, ko maksā par jebkuriem izdevumiem, kas pilnībā attiecas uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, kā arī procentu ierobežojums neattiecas uz mehāniskajiem transportlīdzekļiem,<sup>56</sup> kuru maksimālā kopējā masa pārsniedz 3500 kilogramus, vai mehāniskajiem transportlīdzekļiem ar vairāk nekā deviņām sēdvietām, ieskaitot vadītāja vietu, kā arī citiem gadījumiem, kas ir norādīti Polijas Republikas Likumā par nodokli precēm un pakalpojumiem 86a.pantā.<sup>57</sup> Arī Igaunijas Republikas regulējums paredz, ka līdz 50 procentiem ierobežojamas tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams par izdevumiem saistībā ar vieglajiem automobiļiem, kurus izmanto ne tikai saimnieciskajai darbībai,<sup>58</sup> bet darījumi ar automašīnu, uz kuriem šis ierobežojums nav attiecināms ir minēti Igaunijas Republikas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 30.panta ceturtajā daļā.<sup>59</sup>

Priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojums 50 procentu apmērā par vieglo pasažieru automašīnu saistītajām izmaksām ir attiecināms uz visām nodokļu maksātāja rīcībā esošajām vieglajām pasažieru automašīnām, neatkarīgi no tā, vai šī automašīna tiek lietota pamatojoties

---

<sup>53</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>54</sup> Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā Nr.372/Lp12. Likumprojekts (steidzams) otrajam lasījumam. Pieejams: <http://www.saeima.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>55</sup> Sagatavotas būtiskas izmaiņas nodokļu piemērošanai vieglajām automašīnām. Pieejams: <http://www.ifinanses.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>56</sup> Padomes īstenošanas lēmums 2013.gada 17.decembrī Nr.2013/805/ES ar ko Polijas Republikai atļauj ieviest pasākumus, atkāpjoties no 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 168. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 17.aprīlī].

<sup>57</sup> Ustawa o podatku od towarów i usług: Polijas Republikas likums. Pieejams: <http://www.polskieustawy.com/> [aplūkots 2016.gada 17.aprīlī].

<sup>58</sup> Padomes īstenošanas lēmums 2014.gada 7.novembrī Nr.2014/797/ES ar ko Igaunijas Republikai atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta, 168. panta un 168.a panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 17.aprīlī].

<sup>59</sup> Value-Added Tax Act: Igaunijas Republikas likums. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/en/> [aplūkots 2016.gada 17.aprīlī].

uz nomas līgumu vai uz patapinājuma līgumu.<sup>60</sup> Šādu vienkāršotu kārtību atskaitāmā priekšnodokļa aprēķināšanai piemēro tikai tad, ja automašīnu izmanto ne tikai saimnieciskajā darbībā, bet arī privātajām vajadzībām.<sup>61</sup> Līdz ar to praktiski ierobežojumi atskaitīt priekšnodokli 50 procentu apmērā nozīmē, ka nodokļu maksātājam nav nepieciešams PVN mērķiem veikt detalizētu vieglo pasažieru automašīnu lietošanas uzskaiti, lai noteiktu, kādā apmērā būtu aprēķināms un budžetā maksājams PVN par šo transportlīdzekli. Tā vietā tiek prezumēts, ka transportlīdzekļa izlietojums saimnieciskajā darbībā ir 50 procenti.<sup>62</sup> Taču šādā gadījumā ir jāmaksā uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis par katru kalendāro gadu par komersanta vai ārvalsts komersanta filiāles, vai zemnieku saimniecības īpašumā vai turējumā reģistrētu vai uz darba līguma pamata lietotu, vai arī no personas, kura nav komersants vai ārvalsts komersanta filiāle, vai zemnieku saimniecība, patapinātu (patapinājuma ņēmējam jāreģistrējas Ceļu satiksmes drošības direkcijā kā konkrētā transportlīdzekļa turētājam)<sup>63</sup> vieglo transportlīdzekli, kurš pēc savas konstrukcijas un iekšējā aprīkojuma ir paredzēts pasažieru un to bagāžas pārvadāšanai, kurā sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas sēdvietas un kurš reģistrā reģistrēts kā vieglais, vieglais pasažieru vai vieglais plašlietojuma automobilis.<sup>64</sup> Savukārt, ja šādu vieglo pasažieru automašīnu izmanto tikai un vienīgi savas saimnieciskās darbības vajadzībām un deklarē CSDD reģistrā, tad uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli nemaksā un tāpat kā ar reprezentatīvajām vieglajām automašīnām ir jāievēro braucienu uzskaitē atbilstoši tam paredzētajiem normatīvajiem tiesību aktiem pierādījumu nodrošināšanai.<sup>65</sup>

Lai gan PVN likuma 100.panta otrā daļa paredz vienkāršotu priekšnodokļa atskaitīšanas kārtību un nenosaka veikt detalizētu vieglo pasažieru automašīnu lietošanas uzskaiti, kad kā priekšnodoklis ir atskaitāmi tikai 50 procenti no nodokļa par iegādātu, nomātu vai importētu vieglo pasažieru automašīnu, kā arī ar šādu automašīnas uzturēšanu saistītās izmaksas,<sup>66</sup> neviens nav atcēlis nosacījumu, ka šī automašīna ir jāizmanto reģistrēta nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, kas ir viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnosacījumiem, un ka nodokļu maksātājam tas ir jāspēj pierādīt. Saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" 7.pantu grāmatvedības reģistros izdara

---

<sup>60</sup> Muceniece D. Kādā apmērā atskaitīt priekšnodokli par patapināto auto degvielas izdevumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>61</sup> Turpat.

<sup>62</sup> Nodokļu likumu komentāru 2.sējums: Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Dabas resursu nodokļa likuma komentāri. Dienas business, Deloitte Latvia, Dokumentu serviss un kompetences centrs. Pieejams: <http://handbooks.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>63</sup> Vai patapinātam auto jāpiemēro PVN priekšnodokļa korekcija? Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>64</sup> Turpat.

<sup>65</sup> Turpat.

<sup>66</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 10.aprīlī].

ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem, kas apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību un kuros ietverti šajā pantā noteiktie dokumenta rekvizīti un informācija par saimniecisko darījumu.<sup>67</sup> Attaisnojuma dokumenta saturu noteic arī Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.585 “Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju”. Saskaņā ar šo noteikumu 41.3.punktu uzņēmumam ir jānosaka kārtība, kādā tiks dokumentēti un uzskaitīti uzņēmuma transportlīdzekļu izmantošanas izdevumus, t.sk. ar uzņēmuma saimniecisko darbību saistītie transportlīdzekļu izmantošanas izdevumi, kā arī izdevumi, kas saistīti ar uzņēmuma kā darba devēja vieglo transportlīdzekļu izmantošanu tādām vajadzībām, kas nav saistītas ar uzņēmuma saimnieciskās darbības veikšanu.<sup>68</sup> Kārtības noteikšana, kādā uzņēmums uzskaitīs un dokumentēs attiecīgos izdevumus, ir atstāta uzņēmuma ziņā. Svarīgi, ka uzņēmums attiecīgos izdevumus dokumentē, tādējādi nodrošinot arī likuma “Par grāmatvedību” 2.panta prasības, atbilstoši kurām grāmatvedības sniegtajai informācijai ir jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Tādējādi uzņēmumam izstrādājot savu grāmatvedības organizācijas dokumentu, minētais ir jāņem vērā, t.i., tajā iekļautie noteikumi nedrīkst būt pretrunā ar ārējām tiesību normām. Un tā kā ārējās tiesību normas neparedz, ka grāmatvedības reģistros ierakstus var izdarīt, pamatojoties uz liecinieku sniegtajām liecībām, nodokļu maksātājam<sup>69</sup>, kas vēlas izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir jābūt grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem un izdarītiem atbilstošajiem grāmatvedības reģistra ierakstiem, lai pamatotu savu tiesību izmantošanu.

Fiziska persona, kura ir reģistrēts nodokļu maksātājs, lai atskaitītu priekšnodokli par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, kas pēc ekonomiskās būtības ir saistīti ar minētās personas saimnieciskās darbības ietvaros veikto ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu, t.sk. nodokļa summas par saņemtajiem transporta pakalpojumiem, transportlīdzekļa remontu, tehniskās apkopes pakalpojumiem un iegādāto degvielu, nodrošina atsevišķu preču un pakalpojumi uzskaiti, kas dod un nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, bet ja nav iespējams nodrošināt to atsevišķu atskaiti, tad izmanto proporciju atskaitāmā priekšnodokļa daļas aprēķināšanai saskaņā ar PVN likuma 98.panta otro daļu, un ievēro PVN likuma 100.pantā noteiktos ierobežojumus ar vieglo pasažieru automašīnu uzturēšanu saistītajām izmaksām proporcionāli saimnieciskās darbības ietvaros ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai nobraukto kilometru īpatsvaram taksācijas periodā, atbilstoši kā

---

<sup>67</sup> Likums “Par grāmatvedību”: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 10.aprīlī].

<sup>68</sup> Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju: Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.585. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 10.aprīlī].

<sup>69</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.aprīļa spriedums lietā Nr.A420488712. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 10.aprīlī].

priekšnodokli atskaitot 50 procentus no nodokļa, ja automašīnai nav uzstādīta GPS.<sup>70</sup> Taču individuālajam komersantam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu 100 procentu apmērā, ja viņa veiktā braucienu uzskaitē atbilst Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likuma prasībām.<sup>71</sup>

Nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu.<sup>72</sup> Līdz ar to atmaksājot priekšnodokli par iegādātu, nomātu vai importētu vieglo pasažieru automobili, Valsts ieņēmumu dienests vērtē nodokļu maksātāja darījumu ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu, tāpēc atsevišķos gadījumos transportlīdzekļa kategorijas ierakstam transportlīdzekļa reģistrācijas apliecībā nav būtiskas nozīmes. Piemēram, priekšnodokli nav tiesību atskaitīt pilnā apmērā, ja N<sub>1</sub> kategorijas transportlīdzeklis (N kategorija – mehāniskie transportlīdzekļi, kas projektēti un būvēti galvenokārt kravu pārvadāšanai; N<sub>1</sub> kategorija – N kategorijas transportlīdzekļi, kuru maksimālā masa nepārsniedz 3,5 tonnas)<sup>73</sup> netiek izmantots kravu pārvadāšanai, bet cilvēku un viņu bagāžas pārvadāšanai. Ja N<sub>1</sub> kategorijas transportlīdzeklis netiek izmantots kravu pārvadāšanai, bet tiek izmantots cilvēku un viņu bagāžas pārvadāšanai, PVN likuma izpratnē tas ir vieglais pasažieru automobilis (M kategorija – mehāniskie transportlīdzekļi, kas projektēti un būvēti galvenokārt cilvēku un viņu bagāžas pārvadāšanai)<sup>74</sup>, uz ko attiecināmi PVN likuma 100.pantā noteiktie priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojumi.<sup>75</sup> Savukārt, lai risinātu konstatēto problēmu par vieglo transportlīdzekļu (M<sub>1</sub> kategorija – M kategorijas transportlīdzekļi, kuros papildus transportlīdzekļa vadītāja sēdvietai ir ne vairāk kā astoņas sēdvietas un nav vietas stāvošu pasažieru pārvadāšanai, kā arī sēdvietu skaits var būt ierobežots līdz vienai, t.i., transportlīdzekļa vadītāja, sēdvietai)<sup>76</sup> pārbūvi par kravas automobiļiem (N<sub>1</sub> kategorija) nodokļu optimizēšanas nolūkā, kā rezultātā ir iespēja maksāt mazāku transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa likmi un uzņēmējiem nemaksāt uzņēmumu

---

<sup>70</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>71</sup> Vuškāne S. PVN atskaitīšana par automašīnas ekspluatācijas izdevumiem. Pieejams: <http://www.ifinanses.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>72</sup> Likums „Par nodokļiem un nodevām”: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>73</sup> Komisijas Regula 678/2011 ar kuru aizstāj II pielikumu un groza IV, IX un XI pielikumu Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2007/46/EK, ar ko izveido sistēmu mehānisko transportlīdzekļu un to piekabju, kā arī tādiem transportlīdzekļiem paredzētu sistēmu, sastāvdaļu un atsevišķu tehnisku vienību apstiprināšanai (pamatdirektīva). Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>74</sup> Turpat.

<sup>75</sup> Atskaitot priekšnodokli par transportlīdzekli, jāvērtē darījuma ekonomiskā būtība. Pieejams: <http://www.ifinanses.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>76</sup> Turpat.

vieglo transportlīdzekļu nodokli vispār,<sup>77</sup> ar 2016.gada 1.janvāri stājas spēkā grozījumi Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likumā, kas palielina transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa likmes kravas automobiļiem, tādējādi izlīdzinot nodokļa likmes ar tāda paša veida vieglajiem automobiļiem, kā arī nosaka uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa samaksu par kravas automobiļiem ar pilnu masu līdz 3000 kilogramiem, kas ir reģistrēti kā kravas furgoni un kam ir vairāk kā trīs sēdvietas, ieskaitot vadītāja sēdvietu.<sup>78</sup>

## 2.2. Priekšnoteikumu izvērtējums priekšnodokļa atskaitīšanai

Praksē ir bijuši gadījumi, ka Valsts ieņēmumu dienests apstrīd automašīnas pircēja tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai tāpēc, ka pārdevēja amatpersona apgalvo, ka pārdevējs nav veicis nekādu saimniecisko darbību<sup>79</sup> un nav bijis noslēgts līgums, lai gan rakstiska līguma neesamība pati par sevi nav pamats tam, lai darījumus uzskatītu par nenotikušu.<sup>80</sup> Formas brīvības princips tiesiskā darījuma dalībniekiem dod iespējas izvēlēties, kādā veidā un ar kādiem paņēmieniem paust savu gribu. Darījuma formas brīvība ir nostiprināta Civillikuma 1473.pantā, saskaņā ar kuru tiesiskā darījuma forma ir atkarīga no lietas dalībnieku ieskata, izņemot likumā tieši norādītus gadījumus.<sup>81</sup> Līdz ar to no formas viedokļa darījums var būt arī mutisks un līgums uzskatāms par noslēgtu, ja starp līdzējiem notikusi pilnīga vienošanās par darījuma būtiskām sastāvdaļām.<sup>82</sup> Līdz ar to pat neesot pušu starpā rakstveida noslēgtam līgumam, darījuma faktiski esamību var pierādīt ar citiem līdzekļiem, kas ir nodokļu maksātāja rīcībā.

Tai pašā laikā pārdevēja amatpersona bieži Valsts ieņēmumu dienestam ir atzinusi, ka tā pēc trešo personu lūguma ir parakstījusi dažādus dokumentus, bet nav iedziļinājusies to saturā.<sup>83</sup> Un ņemot vērā apstākli, ka pircējs ir atbildīgs par citas personas izstrādāta dokumenta pareizību, jo pircējs attiecīgo pavadzīmi paraksta un vēlas izmantot kā attaisnojuma dokumentu grāmatvedībā, līdz ar to pircējam savu iespēju robežās ir jāpārlicinās, ka tas paraksta faktiskajai situācijai atbilstošu dokumentu. Apstāklis, ka pircējs

<sup>77</sup> Plānots paplašināt PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanu un precizēt nodokļu regulējumu attiecībā uz automašīnām. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>78</sup> Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 28.martā].

<sup>79</sup> Novicka S. Godīgajiem ir vērts cīnīties pret nodokļu uzrēķiniem. Pieejams: <http://www.db.lv/> [aplūkots 2016.gada 9.aprīlī].

<sup>80</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas Liepājas tiesu nama 2016.gada 22.februāra spriedums lietā Nr.A420235115. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 9.aprīlī].

<sup>81</sup> Balodis K. Ievads civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007, 190.lpp.

<sup>82</sup> Torgāns K., Grūtups A., Balodis K., Višņakova G., Petrovičs S., Kalniņš E., Bitāns A. Latvijas Republikas Civillikuma komentāri: saistību tiesības (1401. – 2400.p.). Rīga: Mans Īpašums, 2000, 60.lpp.

<sup>83</sup> Turpat.

ir parakstījis grāmatvedības attaisnojuma dokumentu, kas neļauj identificēt saimniecisko darījumus, konstatēt tā sākumu un izsekot tā norisei, ir norādītas nepatiesas ziņas par pārvadātāju, un pircējs nezina un nav pārliecinājies kā attiecīgo dokumentu ir parakstījis pārdevēja uzņēmuma paraksttiesīgā amatpersona, var kalpot kā netiešs pierādījums tam, ka pircējs ir zinājis, ka tiek iesaistīts krāpšanas gadījumā. Tam ir bijis vienalga kādu precī un no kā to saņemt. Nav pietiekami, ka darījums tikai formāli atbilst visiem tiesību normās paredzētajiem priekšnoteikumiem, darījuma ir jābūt arī faktiski notikušam tieši ar konkrētajiem darījuma partneriem.<sup>84</sup> Līdz ar to lietderības apsvērumu dēļ pircējam būtu jānodrošinās ar papildu pierādījumiem, t.i., rēķinos norādīt ne tikai to informāciju, kas tiek prasīta saskaņā ar PVN likuma 125.panta, bet pavadzīmēs norādīt arī informāciju saskaņā ar Autopārvadājumu likuma 9.pantu.

Taču dažkārt ar to arī nepietiek, jo Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā nav svarīgi, ka šī persona darījuma noslēgšanas brīdī ir bijusi reģistrēta Uzņēmumu reģistrā kā valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību, ka pārdevējs darījuma noslēgšanas laikā (un arī ilgstoši pirms tam bijis reģistrēts Valsts ieņēmumu dienestā kā PVN maksātājs). Valsts ieņēmumu dienests arī nevērtē to, ka pārdevējs ir bijis reģistrēts kā transportlīdzekļa īpašnieks CSDD un CSDD ir veiktas visas normatīvajos aktos noteiktās darbības, lai īpašuma tiesības uz šo transporta līdzekli pārreģistrētu no pārdevēja uz pircēju. Jāuzsver, ka šīs darbības nav iespējams izdarīt bez pārdevēja pārstāvja klātbūtnes. Tas nozīmē, ka komersanti nevar paļauties ne uz ierakstiem Uzņēmumu reģistrā, ne uz CSDD, kaut arī ierakstiem Uzņēmumu reģistra vestajos reģistros un CSDD vestajā transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā ir publiska ticamība. Arī Valsts ieņēmumu dienesta uzturētajai PVN maksātāju datu bāzei nevar uzticēties. Tāpēc nodokļu maksātājiem būtu jāpārliecinās, vai informācija par darījuma norisi nodrošina pietiekošus argumentus, lai neļautu Valsts ieņēmumu dienestam apstrīdēt to tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pat tad, ja tomēr izrādās, ka darījumu partneris ir fiktīva komercsabiedrība.<sup>85</sup>

Taču vienā no saviem spriedumiem Administratīvā apgabaltiesa ir norādījusi, ka automašīnas kā darījuma priekšmeta reģistrācija CSDD uz pārdevēja vārda ir būtisks apstāklis, kas objektīvi norāda uz preces pāreju no konkrētās personas (pārdevēja) pieteicējam (pircējam), tātad uz darījuma faktu starp nodokļa rēķinā norādītām personām par tajā norādītu precī. Lai notiktu automašīnas iegādes darījums, automašīna ir fiziski nogādājama CSDD, kur tiek veikta numuru salīdzināšana, dokumentu pārbaude un izdarīts ieraksts par īpašnieka

---

<sup>84</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas Liepājas tiesu nama 2016.gada 22.februāra spriedums lietā Nr.A4202351115. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 9.aprīlī].

<sup>85</sup> Novicka S. Godīgajiem ir vērts cīnīties pret nodokļu uzrēķiniem. Pieejams: <http://www.db.lv/> [aplūkots 2016.gada 9.aprīlī].

maiņu. Tā kā izskatāmajā lietā visas automašīnas sākotnēji pirms pārdošanas pircējai bija reģistrētas pārdevēja sabiedrību īpašumā, ir atzīstams, ka darījums ir noticis ar pavadzīmēs norādītajiem darījumu partneriem. Citiem vārdiem, par darījuma faktisko esību, kas atspoguļota darījuma dokumentos, liecina automašīnas pārreģistrācija CSDD, un tātad pieteicēja to nevarēja iegādāties no citas personas. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta pamatojums, ka darījums nav faktiski noticis ar attiecīgajiem pārdevējiem, jo apšaubāma ir darījuma partneru spēja veikt darījumus (komercsabiedrības juridiskajās adresēs nav sasniedzamas, struktūrvienības nav reģistrētas, pēc strīdus darījumiem atskaites Valsts ieņēmumu dienestam neiesniedza, ir izslēgtas no ar PVN apliekamo personu reģistra, amatpersonas noliedz saimniecisko darbību šajās komercsabiedrībās), izrādījās nepietiekams, jo Valsts ieņēmumu dienests nevarēja pierādīt pircējas apzinātu iesaisti krāpnieciskos darījumos, kuru mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana.<sup>86</sup>

Taču citādi ir vērtējams gadījums, kad nodokļu maksātājs ir sniedzis pretrunīgu informāciju dažādās iestādes par vienu un to pašu transportlīdzekļu iegādes darījumiem. Tā nodokļu maksātājs reģistrējot transportlīdzekļus CSDD, ir norādījis, ka tie pieder viņam un ka to iegādes valsts ir Vācija. Turklāt nodokļu maksātāja pārstāvji CSDD ir iesnieguši transportlīdzekļu iegādes līgumus, tajos nodokļu maksātājs norādīts kā pircējs, bet Vācijas uzņēmējsabiedrība – pārdevēja. Tā kā nodokļu maksātāja pārstāvji paši šos dokumentus ir iesnieguši iestādē, nav pamata uzskatīt, ka tajos norādītie dati nav patiesi. Arī no Ministru kabineta 2010.gada 30.novembra noteikumu Nr.1080 “Transportlīdzekļu reģistrācijas noteikumi” 39.1.4.apakšpunkta izriet, ka no ārvalsts ievesta transportlīdzekļa reģistrēšanai CSDD jāiesniedz ārvalstī izdots īpašuma tiesības apliecinošs dokuments. Konkrētajā gadījumā tas ir pirkuma līgums, saskaņā ar kuru pieteicēja ir iegādājusies transportlīdzekļus no Vācijas uzņēmējsabiedrībām. Savukārt grāmatvedības uzskaitē nodokļu maksātājs iegrāmatoja un Valsts ieņēmumu dienestā uzrādīja dokumentus (transportlīdzekļu pieņemšanas-nodošanas akti un pavadzīmes) par to pašu automašīnu iegādi no Latvijā reģistrētas komercsabiedrības. Nav pieļaujama tāda situācija, ka persona tiesiskajās attiecībās ar valsti vienā gadījumā norāda, ka tā ir slēgusi pirkuma līgumu ar Vācijas uzņēmumu, bet citā gadījumā norāda, ka tie paši līgumi ir noslēgti formāli, faktiski jau preces tomēr ir pirktas no cita uzņēmuma Latvijā. Nodokļu maksātājam jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kuras iestāsies, norādot transportlīdzekļa pārdevēju pašas sagatavotajos dokumentos.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 31.augusta spriedums lietā Nr.A420486212. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 10.aprīlī].

<sup>87</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 17.jūnija spriedums lietā Nr.A420399714. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

Taču pie noteiktie faktiskajiem apstākļiem dažkārt tomēr ir iespējams pierādīt, ka automašīnas iegāde faktiski nav notikusi, bet notikusi formāla automašīnas reģistrēšana CSDD un konstatējama formāla dokumentu noformēšana par faktiski nenotikušiem automašīnas pirkšanas-pārdošanas darījumiem ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Piemēram, brīdī, kad automašīnas pārdevējs izrakstīja pircējam pirmo rēķinu par priekšapmaksu automašīnas iegādei un ir bijusi noslēgta vienošanās par automašīnas iegādi, automašīna bija reģistrēta nevis uz pārdevēja, bet citas komercsabiedrības vārda, savukārt līdz automašīnas reģistrācijai pārdevējam automašīna ir realizēta izmantojot, darījumu ķēdi caur vēl četrām komercsabiedrībām. Nav apstrīdams, ka pārdevējs un pircējs nevarētu vienoties par šādu nākotnē sagaidāmu darījumu un veikt par to norēķinus, tomēr kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem, var nepārprotami izrietēt, ka abi uzņēmumi ir iesaistīti formālu darījumu veikšanā, lai gūtu fiskālas priekšrocības – priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Proti, pārdevējs nevarēja paredzēt, ka komercsabiedrība A pārdos automašīnu komercsabiedrībai B, kas to pārdos komercsabiedrībai C un tā savukārt pārdos komercsabiedrībai D, bet komercsabiedrība D – pārdevējam, kurai, savukārt, būs iespēja to realizēt pircējam.<sup>88</sup> CSDD pieejami dati ļauj pārlicināties par pircēja un pārdevēja identitāti automašīnas iegādes gadījumā, bet lai šie iegūtie dati attaisnotu nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tiem ir jārod apstiprinājumus darījuma rēķinos un faktiskā automašīnas saņemšanā no rēķina izrakstītāja.

Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā ir pietiekami konstatēt, ka automašīnas pārdevēja uzņēmuma amatpersonas Valsts ieņēmumu dienestam ir sniegušas paskaidrojumus, kuros noliedz saimnieciskās darbības veikšanu un citas personas pilnvarošanu to veikt viņu vārdā, kā arī amatpersonas neatzīstot sava paraksta esību uz uzrādītajām pavadzīmēm, pirkuma līgumiem un pilnvarām citas personas pilnvarošanai veikt automašīnas reģistrāciju CSDD, lai liegtu reģistrētam nodokļu maksātājam tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu. Fakts, ka dokumenti ir formāli noformēti atbilstoši normatīvajām prasībām, ir tikai viens no pierādījumiem, kas apstiprina darījuma esību. Valsts ieņēmumu dienesta ieskaitā būtiskāk ir konstatēt, ka attaisnojuma dokumentus nav parakstījusi pārdevēja uzņēmuma paraksttiesīgā persona, bet gan kāda cita persona bez paraksttiesībām, nevis apstāklis, ka iegādātās preces līzinga devējs un līzinga ņēmējs ir faktiski saņēmis un lietojis, kā arī rēķinos minētajam pārdevēja uzņēmumam ir veikta apmaksā par piegādātajām automašīnām pilnā apmērā. Taču, ka norādījis Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, ka nav pamatots secinātais, ka pieteicējai būtu pienākums pārbaudīt darījumu partneru pārstāvošo personu identitāti. Šāds

---

<sup>88</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 8.oktobra spriedums lietā Nr.A420349013. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

pienākums neizriet no tiesību normām un ir pretrunā ar vispārīgu aizsardzību paļauties uz slēdzamā darījuma tiesiskumu un tādējādi neitralitātes principa jēgu. Tiesa vispār nav pievērsusi uzmanību līzings darījumu būtībai un noslēgšanas kārtībai, kas uz šo procesu un līzings devēja darbībām līzings priekšmeta iegādē zināmā mērā var likt raudzīties atšķirīgi no parastiem pirkšanas pārdošanas gadījumiem. Turklāt tiesai ir jāņem vērā arī tiesiskā kārtība, kas noteikta transportlīdzekļu un to īpašnieku reģistrācijai. Ja tiek apšaubīts, ka preces saņemtas tieši no nodokļa rēķinos norādītajām personām, nepieciešams noskaidrot, vai preces saņēmējs ir zinājis (vai tam par to objektīvi bija jāzina), ka īstais pārdevējs ir cits. Saskaņā ar līzings devēja noslēgtajiem finanšu līzings līgumiem līzings devējs, t.i., pircējs, līzings ņēmēja uzdevumā iegādājas no pārdevēja līzings priekšmetu (kustamu mantu), kas tiek nodots līzings ņēmēja turējumā un lietošanā par noteiktu ikmēneša nomas maksu. Līzings perioda beigās līzings objekts pāriet līzings ņēmēja īpašumā. Parasti attiecīgo līgumu parakstīšana notiek līzings kompānijas birojā, kurā darījuma pusēm – pārdevējam un līzings ņēmējam ir jāierodas personīgi, kur uz vietas pārbauda ieradušos personu pases datus un pilnvaras, taču dažkārt var būt gadījumi, kad tiek jau atvesti pārdevēja parakstīti līgumi. Ņemot vērā līzings darījuma būtību, kurā prece tiek iegādāta pēc līzings ņēmēja izvēles ar mērķi saņemt ikmēneša nomas maksājumus no preces lietotāja – līzings ņēmēja, līzings kompānijas interesēs svarīgākais ir identificēt preci un pārbaudīt līzings ņēmēju (klientu). Līzings kompānija neieņem aktīvu lomu preces pārdevēja izvēlē. Ja līzings kompānija ir pārliecinājusies par preces esību un piederību atbilstoši publiskajam reģistram, pārdevēja reģistrāciju PVN apliekamo personu reģistrā un tās amatpersonas pārstāvības tiesībām komercreģistrā darījuma slēgšanas brīdī, tad Valsts ieņēmumu dienesta pārmetumi pieteicējam par nolaidību un neuzmanību ir nepamatoti, jo no tiesību normām neizriet pienākums līzings kompānijai pārliecināties, vai tai iesniegto dokumentu tiešām ir parakstījusi persona, kas šajā dokumentā ir norādīta. Līdz ar to fakts, ka līzings kompānija, slēdzot pirkuma līgumu, nav klātbūtnē pārliecinājusies par preces pārdevēja pārstāvja personas identitāti, šajā gadījumā nav pamats ierobežot pieteicējam tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par konkrēto darījumu, ja netiek konstatēti ne tieši, ne netieši pierādījumi, kas liecinātu par līzings kompānijas un automašīnas pārdevēja savstarpēju vienošanos saistībā ar fiskālu labumu gūšanu no noslēgtā darījuma.<sup>89</sup> Autores ieskatā šāda tiesas nostāja, ka līzings devējam nav jāpārliecinās par automašīnas pārdevēja identitāti klātienē, bet dažkārt ir pieņemama situācija, kad tiek atvests jau parakstīts automašīnas pirkuma līgums, ir pareiza, ņemot vērā, ka tā ir tikai izņēmuma situācija no līzings kompānijas vispārīgi pieņemtajām iekšējām instrukcijām veikt klātienē

---

<sup>89</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 23.septembra spriedums lietā Nr.A42936709. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 10.aprīlī].

pārdevēja identitātes pārbaudi, kas tiek arī veikta. Taču jāsaprot, ja līzinga kompānijai ir sistemātiski izveidojušies vairāki šādi gadījumi, kad neveicot automašīnas pārdevēja identitātes pārbaudi klātienē, tiek izmantotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tas var kalpot par netiešu pierādījumu, ka līzinga kompānija zināja vai tai bija jāzina, ka slēdzot šādus darījumus, tā piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītās darbībās.

Ir vispārzināms, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.<sup>90</sup> Ja nodokļu administrācijai ir visi nepieciešamie pierādījumi, lai pamatotu šo faktu, tad nodokļu maksātājam ir jāiesniedz pierādījumi, kas pārlicinātu ka darījumi tiešām ir notikuši tādā veidā, kā tas noformēts dokumentos. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 149.pantu pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. Savukārt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154. panta otro daļu nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu.<sup>91</sup> Līdz ar to tiesas kompetencē ir izlemt, kādiem pierādījumiem dodama priekšroka. Lai Valsts ieņēmumu dienests liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē apstākļi, kas liecina, ka nodokļu maksātājs zināja vai varēja zināt par to, ka iesaistās darījumā, kas vērsts uz fiskālu priekšrocību iegūšanu. Šāds secinājums ne vienmēr tiek izdarīts, izmantojot tiešus pierādījumus. Izšķiršanās visbiežāk balstīta tieši netiešajos pierādījumos, taču tiesa norāda, ka tie tiek vērtēti, izmantojot gan lietā nodibinātos faktus, gan loģiskas apsvērumus, gan pārbaudot paskaidrojumu un pierādījumu ticamību, proti, kopsakarā, t.i., netiešo pierādījumu novērtējums savā savstarpējā loģiskā kopsakarībā veido vienu noteiktu secinājumu. Pat, ja nav tiešu pierādījumu par nodokļu maksātāja līdzdalību darbībās, kas vērtas uz nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšanu, tiesa var atzīt, ka nodokļu maksātājam bija zināms vai bija jāzina darījuma patiesais raksturs.<sup>92</sup> Līdz ar to faktiskajos apstākļos, kad tiek apstrīdētas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu par vairāku transportlīdzekļu un to detaļu iegādi vai nomu darījumos starp partneriem, kas ir savstarpēji pazīstami, kad darījuma dokumentos nav norādīti transportlīdzekļu valsts reģistrācijas numuri un šasiju numuri, un nodokļu maksātāja sniegtie paskaidrojumi, kā arī minētajos darījumos tieši iesaistīto personu liecības ir pārāk vispārīgas un nekonkrētas un liecībās konstatējamas daudzas pretrunas, noslēgtie darījumi pēc savas būtības nav

<sup>90</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 21.augusta spriedums lietā Nr.A420384414. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

<sup>91</sup> Administratīvā procesa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

<sup>92</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 19.jūnija spriedums lietā Nr.A420498013. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

ekonomiski izdevīgi nodokļu maksātājam, kas vēlas realizēt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, un darījuma partneri ir iesaistīti citās administratīvajās lietās saistībā ar PVN uzrēķinu, tas ir pietiekami, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājs apzinājās, ka darījumi ir fiktīvi jau to noslēgšanas brīdī, un šo darījumu patiesais mērķis ir bijis priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ļaunprātīga izmantošana.<sup>93</sup>

Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai iegādātajām precēm, t.i. darījumi augšupējā darījumu ķēdē. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja, vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces, līdz ar to jāvērtē nodokļu maksātāja darījuma partnera iespējas piegādāt automašīnu pašam vai to realizēt ar savu deklarētos darījuma partneru starpniecību. Savukārt EST savos spriedumos norāda, ka katrs darījums darījumu ķēdē jāvērtē atsevišķi un agrāki vai vēlāki notikumi nevar mainīt shēmā iekļauta konkrētā darījuma raksturu. Noteicošais tomēr ir tas, vai nodokļu maksātājs zināja vai tai bija jāzina, ka, iegādājoties automašīnu, tas piedalās ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā, līdz ar to ir vērtējams tikai darījums starp nodokļu maksātāju un tā darījuma partneri, nevis visi iepriekšējo darījumu vēsture saistīto ar iegādāto automašīnu. Turklāt trūkumi un neprecizitātes grāmatvedības dokumentos nav pietiekams pamats, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Ir jānodala gadījumi, kad preču pavadzīmes-rēķina noformēšanā pieļautas formālas kļūdas, taču nav šaubu, ka darījums reāli noticis, no gadījuma, kad darījums nav noticis.<sup>94</sup>

Vēl viens no netiešajiem pierādījumiem, kas norāda uz to, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas tiek iesaistīts krāpšanā PVN jomā, ir situācija, kad nodokļu maksātāja pārstāvis nevar paskaidrot automašīnas remonta pakalpojumu sniedzēju izvēli, nedz raksturot sabiedrībai nepieciešamo pakalpojumu raksturu, nedz motivēt cenu atbilstību. Rodas iespaids, kad nodokļu maksātājs vēlas, lai viņam noticētu, ka sabiedrība bez jebkādam garantijām uzticējusi citam uzņēmumam autotransportu, kura vērtība nav nebūtiska, nodošanai remonta darbiem nezināmai personai nezināmā vietā. Turklāt, kad pakalpojumu sniedzējs nerada iespaidu par sevi kā par kompetentu personu jautājumos saistībā ar autoservisa pakalpojumiem, kura būtu spējīga veiksmīgi organizēt šādu pakalpojumu sniegšanu un kontrolēt tā izpildes kvalitāti. Kā arī apstākļos, kad nodokļu maksātājs uzticējies relatīvi dārgu, mazlietotu automašīnu iegādi uzņēmumam, par kuru nav ziņu, ka tas būtu

---

<sup>93</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 21.augusta spriedums lietā Nr.A420384414. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

<sup>94</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 16.aprīļa spriedums lietā Nr.A420601412. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 16.aprīlī].

ieguvis tiesības nodarboties ar transportlīdzekļu tirdzniecību, proti, normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā ierīkojis un reģistrējis transportlīdzekļu tirdzniecības vietu; nav norādes arī uz to, ka pakalpojumu sniedzējam vai tās pārstāvim būtu bijusi reputācija šādu darījumu realizēt (atrast, izvērtēt atbilstošus piedāvājumus). Šādas versija no saimnieciskās realitātes viedokļa ir pilnībā apšaubāma, savukārt, pastāvot uz šāda notikumu gaitas atspoguļojuma atbilstību īstenībai, tas tikai apliecina šā darījuma fiktīvo raksturu.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 28.augusta spriedums lietā Nr.A420315114. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 17.aprīlī].

### 3. PRIEKŠNODOKĻA ATSKAITĪŠANAS TIESĪBAS DARĪJUMOS AR NEKUSTAMO ĪPAŠUMU

#### 3.1. Priekšnoteikumu izvērtējums priekšnodokļa atskaitīšanai

Salīdzinājumā ar citiem pamatlīdzekļiem nodokļu maksātājam ir jāveic nekustamā īpašuma reģistrācija Valsts ieņēmumu dienestā un priekšnodokļa korekcija jāveic 10 gadus no īpašuma iegādes vai pieņemšanas ekspluatācijā. Lai nodrošinātu, ka Eiropas Savienības dalībvalstis piemēro vienādu režīmu pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, 2013.gada 7.oktobrī tika pieņemta Padomes Īstenošanas regula Nr.1042/2013, ar kuru tika ieviests nekustamā īpašuma jēdziens un izveidots indikatīvs saraksts ar tādu darījumu piemēriem, ko uzskata par pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu,<sup>96</sup> kas atvieglo tiesību normu iztulkošanu.

Atskaitot priekšnodokli par šādiem darījumiem ar nekustamo īpašumu:

- 1) nelietota nekustamā īpašuma iegāde;
- 2) lietota nekustamā īpašuma iegāde, ja šā nekustamā īpašuma pārdošanai piemērots nodoklis saskaņā ar PVN likuma 144.pantu;
- 3) nekustamā īpašuma būvniecība, rekonstrukcija, renovācija vai restaurācija;

reģistrēts nodokļu maksātājs nodrošina atsevišķu priekšnodokļa uzskaiti kā pamatmetodi priekšnodokļa atskaitīšanai, bet tikai tajos gadījumos, kad atsevišķa uzskaitē nav iespējama, jo šādas detalizētas izmaksu attiecināšanas nodrošināšanai reģistrēta nodokļu maksātāja resursu izlietojums būtu nesamērīgs, ir piemērojams proporcijas aprēķins.<sup>97</sup> Turklāt 2014.gada 1.janvārī stājās spēkā grozījumi, kas papildināja PVN likumu ar 98.panta devīto daļu, kas noteic, ka proporciju atskaitāmā priekšnodokļa daļas aprēķināšanai nosaka katru gadu procentu veidā, to noapaļojot līdz skaitlim, kas nepārsniedz nākamo veselo skaitli,<sup>98</sup> kas tagad atbilst Direktīvas 2006/112/EK 175.pantā noteiktajai kārtībai.<sup>99</sup> Tas nozīmē, ka visos gadījumos, kad proporcijas aprēķins procentos pārsniedz kādu veselu skaitli, tas noapaļojams uz augšu, neievērojot līdzšinējās matemātiskās noapaļošanas principus. Šī PVN likuma tiesību norma ir labvēlīgāka nodokļu maksātājam, jo var tikt palielināts atskaitāmā priekšnodokļa

<sup>96</sup> Padomes 2013.gada 7.oktobra Īstenošanas regula Nr.1042/2013 ar ko groza Īstenošanas regulu Nr.282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 16.maijā].

<sup>97</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>98</sup> Turpat.

<sup>99</sup> Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

apmērs.<sup>100</sup> Neskatoties uz to, ka šī PVN likuma tiesību norma stājās spēkā tikai 2014.gada 1.janvārī un līdz tam PVN likumā nebija definēti proporcijas noapaļošanas principi, proporcijas principu noapaļošanai līdz veselam skaitlim varēja izmantot jau agrāk un veikt priekšnodokļa pārrēķinu par iepriekšējiem trim gadiem, jo 2008.gada 1.janvāris bija noteikts kā Direktīvas 2006/112/EK transponēšanas termiņš dalībvalstīs. Pēc direktīvas transponēšanas jeb ieviešanas termiņa beigām privātpersonai ir tiesības atsaukties uz direktīvas noteikumiem dalībvalstu iestādēs un tiesās, ja dalībvalsts ir ieviesusi direktīvu tikai daļēji, t.i., attiecīgā direktīvas tiesību norma nav transponēta dalībvalsts nacionālajos tiesību aktos, un attiecīgā direktīvas tiesību norma atbilst visiem tiesību normas tiešās iedarbības kritērijiem: 1) tai ir jābūt saturiskā ziņā skaidrai un bez nosacījumiem; 2) tās īstenošana nedrīkst būt atkarīga no Eiropas Savienības institūciju vai dalībvalstu turpmākās rīcības.<sup>101</sup>

Bez priekšnodokļa uzskaites attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti tādu darījumu nodrošināšanai, kas dod vai nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, būtisks ir jautājums par to, kā uzskaitīt priekšnodokli, kas rodas saistībā ar faktiski neizmantotā nekustamā īpašuma izmantošanu (piemēram, kārtējās izmaksas ar nekustamā īpašuma uzturēšanu), ņemot vērā, ka no šiem nekustamajiem īpašumiem ieņēmumi konkrētajā periodā nerodas un dažkārt nav sagaidāmi tuvākajā nākotnē. Saskaņā ar EST un Latvijas tiesu praksē iedibinātajiem principiem izšķirošais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir nodokļu maksātāja nolūks veikt apliekamo darījumu.<sup>102</sup> Piemēram, lai ieviestu EST 2012.gada 29.novembra spriedums lietā C-257/11, kas noteica, ka sabiedrībai, kas ir iegādājusies zemes gabalu un uz tā uzbūvētas ēkas, lai tās nojauktu un uzbūvētu uz šī zemes gabala dzīvojamo ēku, ir tiesības atskaitīt PVN saistībā ar šo ēku iegādi. Attiecīgo ēku iegādi un vēlāk veikto to nojaukšanu ar mērķi radīt jaunas modernākas ēkas, tādējādi var uzskatīt par savstarpēji saistītu darījumu virkni (saimniecisko darbību var veidot vairākas secīgas darbības un tostarp sagatavojošās darbības), lai veiktu ar nodokli apliekamas darbības tāpat, kā tas ir jaunu nekustamo īpašumu iegādes un to tiešas izmantošanas gadījumā.<sup>103</sup> Līdz ar to 2013.gadā novembrī PVN likums tika papildināts ar 102.panta trīspadsmito daļu, kas nosaka, ka šajā pantā noteiktā priekšnodokļa korekcija nav jāveic un nav jāiesniedz pārskata par nekustamā īpašuma izmantošanu B sadaļa, ja reģistrēts nodokļa maksātājs ir iegādājies zemesgabalu kopā ar ēku vai būvi nolūkā šo ēku vai būvi nojaukt, lai tās vietā uzbūvētu citu ēku vai būvi ar

<sup>100</sup> Kauliņa G. Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>101</sup> Eiropas Savienības tiesības. I daļa. Institucionālās tiesības. Ševe K., Buka A., Gailītis K., Strazdiņš Ģ. (Zin. red.) Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 236.lpp.

<sup>102</sup> Vuškāne S., Everte D. Priekšnodokļa atskaitīšana darījumos ar nekustamajiem īpašumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>103</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 29.novembra spriedums lietā C-257/11 SC Gran Via Moinești SRL pret Rumāniju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

nodokli apliekamo darījumu veikšanai.<sup>104</sup> Tomēr nodokļu maksātājam jāreķinās, ka strīda gadījumā ar Valsts ieņēmumu dienestu sākotnējo nolūku būtu nepieciešams pierādīt. Ne normatīvie tiesību akti, ne tiesu prakse nenosaka minimālo nepieciešami pierādīšanas līdzekļu kopumu. Parasti šādām vajadzībām var kalpot dažādi tieši un netieši pierādījumi.<sup>105</sup>

Praksē ir iespējami arī tādi gadījumi, kad reģistrēts nodokļu maksātājs nerealizē plānoto ar PVN apliekamo darījumu vai noteiktu apstākļu dēļ uzņēmējdarbība nav efektīva un darbība tiek pārtraukta. Lai arī ar PVN apliekamie darījumi turpmāk vairs netiek veikti, reģistrēts nodokļu maksātājs iespējams ir samaksājis PVN par precēm vai pakalpojumiem, lai nodrošinātu šo darījumu veikšanu nākotnē, vai noslēdzis līgumus par kādu preču vai pakalpojumu saņemšanu vēl noteiktu laika posmu.<sup>106</sup> Tā EST vienā no saviem spriedumiem ir noteikusi, ja nodokļu maksātājs, kas ir izbeidzis saimniecisko darbību, bet turpina maksāt nomas maksu un ar to telpu izmantošanu saistītās izmaksas, kuras tika izmantotas šai darbībai, jo nomas līgumā ir ietverts noteikums par tā priekšlaicīgu neizbeigšanu, var atskaitīt PVN no tādejādi samaksātām summām, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp veiktajiem maksājumiem un saimniecisko darbību un ja tiek konstatēts, ka nepastāv krāpniecisks vai ļaunprātīgs nodoms. No tā izriet, ka attiecībā uz nomas maksu un telpu, kas iepriekš izmantotas pakalpojumu sniegšanai un ekspluatācijas izmaksām, kas tika veiktas laika posmā, kad restorāns netika izmantots, nodokļa maksātājam ir jābūt iespējai izmantot tiesības uz PVN atskaitījumu tāpat kā tajā laika posmā, kad pakalpojumu sniegšana tika aktīvi veikta līdz pat datumam, kurā tie tika izbeigti, jo visā nomas līguma spēkā esamības laikā telpu izmantošana bija tieši un tūlītēji saistīta ar šā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.<sup>107</sup> Līdz ar to līdzīgā situācijā, kad noslēgts nomas līgums par vasaras restorāna telpu nomu uz vairākiem gadiem, ar nosacījumu, ka nomnieks saimniecisko darbību veic laika periodā no maija līdz septembrim ieskaitot, maksājot nomas maksu un apmaksājot iznomātāja izrakstītos rēķinus par komunālajiem pakalpojumiem, bet pārējā mēnešos, kad nomnieks neveic saimniecisko darbību, tas maksā tikai maksu par komunālajiem pakalpojumiem, neskatoties uz to nomnieks var izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Sarežģītāks jautājums ir priekšnodokļa uzskaitē un atgūšana par nodokļu maksātāja administratīvajiem izdevumiem (piemēram, ofisa pamatlīdzekļi vai ofisa uzturēšanas

---

<sup>104</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>105</sup> Vuškāne S., Everte D. Priekšnodokļa atskaitīšana darījumos ar nekustamajiem īpašumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>106</sup> Nodokļu likumu komentāru 2.sējums: Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Dabas resursu nodokļa likuma komentāri. Dienas business, Deloitte Latvia, Dokumentu serviss un kompetences centrs. Pieejams: <http://handbooks.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>107</sup> Eiropas Savienības (bij. Kopienas) Tiesas 2005.gada 3.marta spriedums lietā C-32/03 I/S Fini H pret Dāniju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 27.martā].

izdevumi u.c.), ko nevar tieši attiecināt uz konkrētu nekustamo īpašumu. Ja nevar nodrošināt šo izmaksu atsevišķu uzskaiti, tad piemēro proporciju. Proti, kopējie izdevumi vai kopējo izdevumu daļa, kas vienlīdz attiecināma uz visiem nekustamajiem īpašumiem, ir atskaitāma, balstoties uz attiecīgā perioda apliekamo un neapliekamo darījumu proporciju. Tomēr priekšnodokļa attiecināšana uz administratīvajām izmaksām, piemērojot, proporciju, atsevišķos gadījumos varētu nesasniegt taisnīgāko un samērīgāko rezultātu. Piemēram, nodokļu maksātājs dažas reizes veic liela apmēra neapliekamus darījumus, bet pārējā darbība ir daudz mazāka apjoma apliekamu darbību veikšana. Tādā gadījumā parasti lielākā daļa administratīvo izmaksu pēc būtības ir saistītas tieši ar apliekamās darbības nodrošināšanu. Izmantojot proporciju atskaitāmā priekšnodokļa daļas aprēķināšanai šajā gadījumā, neatskaitāmais priekšnodoklis būs nesamērīgi liels. Šādos gadījumos normatīvie tiesību akti neaizliedz izvēlēties dalītas uzskaites principu. Piemēram, uzņēmums nodarbojas ar nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu un tā administratīvās izmaksas ir biroja telpu noma un grāmatvedības ārpakalpojumi. Šādā situācijā atskaitāmās priekšnodokļa daļas noteikšanai varētu izmantot kādu no šiem principiem: atbilstoši klientu skaitam, cik ir īrnieki – neatskaitāms, un cik ir nomnieki – atskaitāms (pamatojums – grāmatvežu darba apjoms un cena ir tieši saistīti ar uzņēmuma klientu skaitu, jo izrakstāmo rēķinu un veicamo grāmatojumu skaits mainās atkarībā no klientu skaita), un atbilstoši iznomāto un izīrēto īpašumu platībām. Taču nodokļu maksātājam ir jāievēro konsekvence – katru gadu atskaitāmā priekšnodokļa aprēķinam jāizmanto viena un tā pati metode, un jāspēj pamatot izvēlētas metodes lietderīgums un sasniegtā rezultāta taisnīgums.<sup>108</sup>

Proporciju atskaitāmā priekšnodokļa summas noteikšanai, kur skaitītājā norāda to taksācijas periodā veikto darījumu vērtība bez nodokļa, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, bet saucējā – taksācijas periodā veikto darījumu kopējo vērtību bez nodokļa (skaitītājā ietvertu darījumu vērtība, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, un to darījumu vērtība, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli),<sup>109</sup> izmantojama tiem darījumiem, kas izmantojami reģistrēta nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Taču kādu aprēķina metodi izmantot priekšnodokļa atskaitīšanai, ja nodokļu maksātājs vienlaikus veic gan saimniecisku darbību, kas ir apliekama ar nodokļiem un kas ir atbrīvota no tiem, un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura. Iepriekš samaksāta PVN summu sadalei starp saimniecisku darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura, metožu un kritēriju izvēlē ir jāparedz tāds aprēķināšanas veids, kas nodrošinātu, ka atskaitīšana tiek veikta tikai attiecībā

---

<sup>108</sup> Vuškāne S., Everte D. Priekšnodokļa atskaitīšana darījumos ar nekustamajiem īpašumiem. Pieejams: <http://www.ifinanses.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>109</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 7.aprīlī].

uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summai, kura ir saistīta ar darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības. Tādējādi tām jānodrošina, ka saimnieciskās darbības un darbības, kam nav saimnieciska rakstura, proporcijas aprēķins objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījumos iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām.<sup>110</sup> Pirms darījumu sadales tādos, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli un kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, nodokļu maksātājam būtu jāveic dalījums starp darījumiem saimnieciskās darbības nodrošināšanai un ar to nesaistītai darbībai. Viena no piedāvātajām metodēm ir proporcijas aprēķins, kur skaitītājā norāda to apgrozījuma summu darījumiem, kas saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, bet saucējā – apgrozījuma summu darījumiem, kas ir un nav saistīti ar saimniecisko darbību, ar iespēju izslēgt no proporcijas aprēķina nodokļu maksātāja veiktos netipiskos darījumus objektīva rezultāta iegūšanai.<sup>111</sup> Līdz ar to, ja reģistrēts nodokļu maksātājs veic darījumus ar nekustamajiem īpašumiem, kas nav saistīti ar tā saimniecisko darbību un šie darījuma neatbilst netipiska darījuma ar nekustamo īpašumu kritērijiem, nodokļu maksātājam ir jāatrod savā gadījumā piemērotākā priekšnodokļa atskaitīšanas aprēķina metode.

Ja reģistrēta nodokļu maksātāja apliekamie darījumi ir mazāk par 5% no uzņēmuma kopējiem darījumiem, uzņēmums ir tiesīgs veikt tikai apliekamo darījumu uzskaiti un arī atskaitīt tikai to priekšnodokli, kas pilnībā attiecināms uz apliekamiem darījumiem, saskaņā ar PVN likuma 98.panta piekto daļu.<sup>112</sup> Šāds risinājums ļauj uzņēmumiem vienkāršot ikmēneša deklarāciju sastādīšanu. Piemēram, ja uzņēmums, kura pamata ieņēmumi ir neapliekami finanšu darījumi, iznomā nekustamo īpašumu, gūstot nelielus ieņēmumus (mazāk par 5% no kopējā apgrozījuma), tas var PVN deklarācijās uzrādīt tikai apliekamos darījumus un arī atskaitīt tikai to priekšnodokli, kas attiecināms uz šo nekustamā īpašuma nomu.<sup>113</sup>

Reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības finanšu pakalpojuma vērtību vai darījuma ar nekustamo īpašumu vērtību neiekļaut proporcijā, ja ir sniegts netipisks finanšu pakalpojums vai veikts netipisks darījums ar nekustamo īpašumu, šim darījumam ir gadījuma raksturs un tas nepārprotami atšķiras no reģistrēta nodokļa maksātāja veiktās saimnieciskās darbības veida, saskaņā ar PVN likuma 98.panta ceturto daļu.<sup>114</sup> Uzņēmumam, kas ikdienā neveic darbības ar nekustamo īpašumu, šāds netipisks darījums var būt arī nekustamā īpašuma pārdošana. Šādā situācijā uzņēmumam priekšnodoklis par izmaksām, kas tieši attiecas uz

<sup>110</sup> Eiropas Savienības (bij. Kopienų) Tiesas 2008.gada 13.marta spriedums lietā C-437/06 *Securenta* pret Vāciju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 7.aprīlī].

<sup>111</sup> Gabriël M., van Kesteren H. Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law. *INTERNATIONAL VAT MONITOR*, 2011, 5 (22), 332-337p.

<sup>112</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>113</sup> Turpat.

<sup>114</sup> Turpat.

nekustamā īpašuma pārdošanu, nebūs atskaitāms, bet pārējais priekšnodoklis, kas attiecas uz visiem uzņēmuma darījumiem, būs 100% atskaitāms.<sup>115</sup>

Neatņemama tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu sastāvdaļa ir priekšnodokļa korekcija darījumos ar nekustamo īpašumu. Saskaņā ar PVN likuma 102.panta pirmo daļu reģistrēts nodokļa maksātājs 10 gadu laikā, sākot ar taksācijas gadu, kurā nekustamais īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, un turpmākos deviņus gadus līdz pēctaksācijas gada 1.maijam informē Valsts ieņēmumu dienestu par nekustamā īpašuma izmantošanu taksācijas gadā atbilstoši nekustamā īpašuma izmantošanas proporcijai un budžetā maksājamo vai no budžeta atmaksājamo nodokļa summu, iesniedzot pārskata par nekustamā īpašuma izmantošanu B sadaļu kopā ar nodokļa gada deklarāciju.<sup>116</sup> Ja nekustamā īpašuma paredzamā izmantošanas proporcija darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, un darījumiem, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, izrādās lielāka nekā faktiskā nekustamā īpašuma izmantošanas proporcija šajā gadā, tad nodokļu maksātājam ir jāatmaksā valsts budžetā aprēķinātā iepriekš atskaitītā priekšnodokļa korekcijas vērtība par šo gadu. Savukārt, ja nekustamā īpašuma paredzamā izmantošanas proporcija darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, un darījumiem, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, izrādās mazāka nekā faktiskā nekustamā īpašuma izmantošanas proporcija šajā gadā, tad nodokļu maksātājam no valsts budžetā atmaksā priekšnodokļa korekcijas vērtību par šo gadu.<sup>117</sup> Taču priekšnodokļa korekcija nav jāveic, ja nekustamā īpašuma izmantošanas proporcijas izmaiņas nepārsniedz vienu procentu, kas tādējādi atvieglo nodokļu maksātāja nodokļu administrēšanu. Ja nekustamo īpašumu (vai tā daļu), kurš nav nelietots, t.i., ir lietots, nekustamais īpašums, 10 gadu laikā, sākot ar taksācijas gadu, kurā nekustamais īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, pārdod, tad reģistrēts nodokļa maksātājs veic korekciju un atmaksā valsts budžetā atskaitītā priekšnodokļa summu par atlikušo laika periodu no nekustamā īpašuma pārdošanas līdz minētajiem 10 gadiem.<sup>118</sup> Pārdevējs iekļauj atmaksājamo priekšnodokļa summu nekustamā īpašuma vērtībā un izraksta rēķinu bez PVN, un pircējs iegādāto nekustamo īpašumu vairs Valsts ieņēmumu dienestā neregistrē, jo minētais īpašums vairs nav uzskatāms par nelietotu nekustamo īpašumu. Taču, ja reģistrēts nodokļa maksātājs pārdod reģistrētam nodokļa maksātājam lietotu nekustamo īpašumu vai tā daļu, kurš ir reģistrēts Valsts ieņēmumu dienestā un par kuru sākotnēji pilnībā vai daļēji nebija atskaitīts

---

<sup>115</sup> Vuškāne S., Everte D. Priekšnodokļa atskaitīšana darījumos ar nekustamajiem īpašumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 21.martā].

<sup>116</sup> Turpat.

<sup>117</sup> Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas pielikuma – pārskata par nekustamā īpašuma izmantošanu aizpildīšanas kārtība. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/> [aplūkots 2016.gada 31.martā].

<sup>118</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 31.martā].

priekšnodoklis, turpmāko deviņu gadu laikā pēc taksācijas gada, kurā tas iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, un pārdošanas brīdī nekustamā īpašuma piegādei ir piemērots PVN, reģistrēts nodokļa maksātājs atskaita atlikušo neatskaitītā priekšnodokļa summu no pārdošanas brīža līdz minētājiem 10 gadiem.<sup>119</sup>

Taču nodokļu maksātājam ir jābūt uzmanīgam ar tam izrakstītajiem rēķiniem, kuros par nekustamā īpašuma pirkumu ir piemērots PVN un nodokļu maksātājs plāno atskaitīt priekšnodokli par šo darījumu. Nodokļu izrakstītājs var rēķinā nepamatoti uzrādīt PVN summu darījumam, kas saskaņā ar normatīvajiem tiesību aktiem nav ar PVN apliekams darījums. Iemesli tam var būt visdažādākie, sākot ar nezināšu un beidzot ar PVN izkrāpšanu. Nav pamata atzīt nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja nepastāv pašas ar nodokli apliekamās darbības un strīdus rēķinā norādītā nodokļa summa nevar tikt uzskatīta par PVN, kas pieteicējai rada atskaitīšanas tiesības. Minētos apsvērumus apstiprina arī EST judikatūra PVN jomā. EST ir atzinusi, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu attiecas tikai uz maksājamiem nodokļiem, t.i., uz nodokļiem, kas atbilst kādai ar PVN apliekamai darbībai vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie ir bijuši jāmaksā. Tiesības uz atmaksāšanu neattiecas uz tādu PVN, kas ir maksājams tikai tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā. EST arī skaidri norādīja, ka gadījumā, ja pakalpojumi nav ar PVN apliekams objekts un par šādiem pakalpojumiem izrakstītajā rēķinā norādītās summas kļūdaini norādītas kā PVN, rēķinā norādītā nodokļa summa nevar tikt klasificēta kā pievienotās vērtības nodoklis. Apstākļi, ka rēķina izsniedzējs ir samaksājis budžetā rēķinā norādīto nodokli, pats par sevi nav pamats, lai rēķina saņēmējam rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas tomēr ir pamats rēķina izsniedzējam atprasīt nepamatoti samaksāto summu no valsts budžeta, bet rēķina saņēmējam – vērsties pret rēķina izsniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksātās summas atmaksāšanu. Ja pārdodot lietotu nekustamo īpašumu, kas nav izņēmums no PVN likuma 144.panta, darījumam PVN nav piemērojams, bet nodokļa izrakstītājam ir jāveic iepriekš atskaitītā priekšnodokļa korekcija un jāatmaksā tas budžetā. Ja rēķina izrakstītājs nepamatoti darījumam piemēro PVN un izraksta nodokļu rēķinu, samaksā valsts budžetā nodokli un pieteicēja no darījuma partnera saņemtajā nodokļa rēķinā norādīto nodokli atskaita kā priekšnodokli, valsts budžetam tiek nodarīts zaudējums, t.i., valsts budžets zaudē to nodokļa summu, kuru tas saņemtu nodokļa izrakstītāja veiktā iepriekš atskaitītā priekšnodokļa korekcijas rezultātā.<sup>120</sup> Saskaņā ar PVN likuma 146.panta otro daļu rēķina izsniedzējam ir paredzēta atbildība par nelikumīgu PVN piemērošanu – ja persona nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu vai saņem nodokli, ko tai nav

---

<sup>119</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 31.martā].

<sup>120</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 18.februāra spriedums lietā Nr.A420677310. Pieejams: <http://www.tiesas.lv/> [aplūkots 2016.gada 1.aprīlī].

tiesību saņemt, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības nelikumīgi saņemtās nodokļa summas bezstrīdus kārtībā piedzīt valsts budžetā un iekasēt soda naudu 100 procentu apmērā no nelikumīgi saņemtās nodokļa summas.<sup>121</sup> Tātad par nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas pamatotību ir atbildīgs tieši nodokļa rēķina izsniedzējs, kuram ne vien jāiemaksā valsts budžetā nelikumīgi saņemtā nodokļa summa, bet kuram arī var tikt piemērotas soda sankcijas nelikumīgi saņemtā nodokļa summas apmērā.<sup>122</sup>

Reģistrētam nodokļu maksātājam ir pienākums reģistrēt Valsts ieņēmumu dienestā jebkuru nelietota nekustamā īpašuma iegādi, lietota nekustamā īpašuma iegādi, ja tai piemērots PVN, kā arī nekustamā īpašuma būvniecību, rekonstrukciju, renovāciju vai restaurāciju. Veicot nekustamā īpašuma reģistrāciju, jānorāda kopējā nodokļu summa par iepriekšminēto nekustamo īpašumu iegādi vai pakalpojumu saņemšanu, kā arī atskaitītā priekšnodokļa summu, norādot nekustamā īpašuma izmantošanas proporcijas atbilstoši saimnieciskās darbības vajadzībām un citiem mērķiem, kas nav saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, kā arī nodokli apliekamiem un neapliekamiem darījumiem.<sup>123</sup> Tāpēc pārdodot lietotu nekustamo īpašumu, koriģējama ir tas priekšnodoklis, kas tika atskaitīts brīdī, kad nekustamais īpašums reģistrēts Valsts ieņēmumu dienestā. Tātad, veicot priekšnodokļa korekciju nekustama īpašuma pārdošanas gadījumā, valsts budžeta atmaksājamā summa jāaprēķina, par pamatu ņemot VID reģistrēto par īpašuma būvniecību atskaitīto priekšnodokļa summu, proti, tā būs nevis pārvērtētā, bet gan celtniecības brīdī atskaitītā un VID reģistrētā nodokļa summa, pat ja īpašums šobrīd tiek pārdots zem celtniecības pašizmaksas, t.i., ar zaudējumiem.<sup>124</sup>

Lai gan reģistrēta nodokļa maksātāja pienākums ir 10 gadu laikā, sākot ar taksācijas gadu, kurā nekustamais īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, un turpmākos deviņus gadus informēt Valsts ieņēmumu dienestu par nekustamā īpašuma izmantošanu taksācijas gadā un budžetā maksājamo vai no budžeta atmaksājamo nodokļa summu saskaņā ar PVN likuma 102.pantu<sup>125</sup>, tas nenozīmē, ka nodokļu maksātājs var pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai 10 gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Sistēmiski interpretējot minēto tiesību normu, Administratīvā apgabaltiesa vienā no saviem spriedumiem secinājusi, ka tiesību

---

<sup>121</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 1.aprīlī].

<sup>122</sup> Turpat.

<sup>123</sup> Nekustamā īpašuma rokasgrāmata. Dienas bizness, ZAB Primus. Pieejams: <http://handbooks.lv/> [aplūkots 2016.gada 1.aprīlī].

<sup>124</sup> Vuškāne S. Kā piemērot PVN lietotam nekustamajam īpašumam? Pieejams: <http://www.ifinances.lv/> [aplūkots 2016.gada 1.aprīlī].

<sup>125</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/> [aplūkots 2016.gada 4.aprīlī].

normā noteiktais 10 gadu termiņš ir periods, kura laikā apliekamai personai Valsts ieņēmumu dienestā ir jāsniedz informācija par nekustamā īpašuma izmantošanu apliekamiem un neapliekamiem darījumiem katrā taksācijas gadā, lai, ja tas būtu nepieciešams, koriģētu jau iepriekš par nelietota nekustamā īpašuma iegādi, kā arī par nekustamā īpašuma būvniecību, rekonstrukciju, renovāciju vai restaurāciju atskaitīto priekšnodokli. Proti, apliekamā persona veic atskaitāmā priekšnodokļa korekciju par katru taksācijas gadu, aprēķinot starpību starp vienu desmito daļu no atskaitītā priekšnodokļa un atskaitāmo priekšnodokli attiecīgajā taksācijas gadā, ievērojot nekustamā īpašuma izmantošanas proporciju apliekamiem un neapliekamiem darījumiem. Šo starpību apliekamā persona iemaksā budžetā vai saņem atpakaļ no budžeta. Pretēja likuma interpretācija būtu pretrunā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 28.pantā paredzēto Valsts ieņēmumu dienesta imperatīvo pienākumu pirms nodokļu pārmaksas atmaksas veikt nodokļu auditu, lai pārbaudītu pārmaksas atmaksas pamatotību, un 23.pantā paredzētajām Valsts ieņēmumu dienesta tiesībām veikt nodokļu auditu tikai par iepriekšējiem trīs gadiem. Tādējādi, sistēmiski interpretējot nodokļus regulējošos normatīvos aktus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst par nepamatotu nodokļu maksātāja argumentu, ka PVN pārmaksas atmaksai ir piemērojams 10 gadu termiņš pieprasījuma iesniegšanai.<sup>126</sup>

### 3.2. Priekšnodokļa regulējums Krievijas Federācijā

Būtiski ir apskatīt arī PVN regulējumu ārpus Eiropas Savienības un labs piemērs ir Krievijas Federācija, kas joprojām ir nozīmīgs Eiropas Savienības ekonomisks partneris.

Saskaņā ar Krievijas Federācijas Nodokļu kodeksa 170. panta 1. un 2.punktu un 172.panta 1.punktu nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt kopējo nodokļu summu un veikt atskaitījumus (*входной налог на добавленную стоимость*) attiecībā uz nodokļu summām, kuras ir norādītas nodokļu maksātājam iegādājoties preces (darbus, pakalpojumus), īpašuma tiesības, Krievijas Federācijas teritorijā vai kuras ir samaksājis nodokļu maksātājs ievadot preces Krievijas Federācijas teritorijā un citām teritorijām, kuras ir tās jurisdikcijā, ja: 1) tas attiecināms uz preču (darbu, pakalpojumu) ražošanas un realizācijas izmaksām; 2) tie ir ar nodokli apliekamie darījumi, nevis atbrīvoti no nodokļu aplikšanas; 3) to realizācijas vieta ir Krievijas Federācijas teritorija; 4) to iegādi veic PVN nodokļu maksātāji; 5) nodokļu atskaitījumus veic saskaņā ar pārdevēja izrakstītajiem fakturrēķiniem.<sup>127</sup> Krievijas Federācijā ir noteikta atsevišķa nodokļa summu uzskaitē par iegādātajām precēm (darbiem,

<sup>126</sup> Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 6.novembra spriedums lietā Nr. A420421611. Pieejams: <http://www.tiesas.lv/> [aplūkots 2016.gada 4.aprīlī].

<sup>127</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Pieejams: <http://pravo.gov.ru/> [aplūkots 2016.gada 6.aprīlī].

pakalpojumiem), t.sk. pamatlīdzekļiem un nemateriāliem aktīviem, īpašuma tiesībām, kuras izmanto gan ar nodokli apliekamajiem, gan ar nodokli neapliekamajiem darījumiem, un aprēķina proporciju nodokļu summās tādā apmērā, kādā tās ir attiecināmas uz preču (darbu, pakalpojumu) ražošanu vai realizāciju, t.sk. īpašuma tiesībām, saskaņā ar Nodokļu kodeksa 170.panta 4.punktu.<sup>128</sup> Turklāt nodokļu maksātājs var neizmantot noteikto atsevišķo uzskaiti attiecībā uz tiem taksācijas periodiem, kuros kopējo izdevumu daļa par preču (darbu, pakalpojumu) iegādi, ražošanu un realizāciju, t.sk. īpašumtiesībām, darījumos, kuru realizācija ir ar nodokli neapliekama, nepārsniedz piecus procentu robežu no kopējo izdevumu vērtības par preču (darbu, pakalpojumu) iegādi, ražošanu un realizāciju, t.sk. īpašumtiesībām, bet atskaita nodokli pilnā apmērā saskaņā ar Nodokļu kodeksa 170.panta 4.punktu.<sup>129</sup> Arī Krievijas Federācijā ir paredzēts, ka noteiktos gadījumos ir jāveic PVN, kas tika atskaitīts, atjaunošana, t.i., noteikta nodokļu summa ir papildu jāiemaksā ieskaitīšanai valsts budžetā. Tā piemēram nodokļu summu atjaunošana jāveic par iegādātājiem un uzbūvētajiem pamatlīdzekļu objektiem, t.i., jāveic PVN korekcija, par kuriem tika atskaitīts PVN: 1) veicot nekustamo īpašuma objektu kapitālo celtniecību un celtniecības-montāžas darbus; 2) iegādājoties nekustamo īpašumu, izņemot kosmiskos objektus; 3) iegādājoties Krievijas Federācijas teritorijā vai ievēdot Krievijas Federācijas teritorijā un citās tās jurisdikcijā esošās teritorijās jūras kuģus, kuģus iekšzemes kuģošanai, kuģus jaukta tipa (upe – jūra) kuģošanai, gaisa kuģus un tiem paredzētos dzinējus, ja turpmāk šos objektus nodokļu maksātājs izmanto tādu darījumu veikšanai, kuri nav ar nodokli apliekami vai par kuru realizācijas vietu nav uzskatāma Krievijas Federācija, vai persona nav vairs PVN nodokļu maksātājs, īpašumu iegulda sabiedrības pamatkapitālā vai pārdod, kā arī citos Nodokļu kodeksā minētajos gadījumos, kas nav apliekami ar nodokli.<sup>130</sup>

Gan Krievijas Federācijas, gan Eiropas Savienības tiesiskais regulējums paredz, ka reģistrētam nodokļu maksātājam ir jāveic priekšnodokļa korekcija par nekustamā īpašuma ieguldīšanu kā mantisko ieguldījumu jaundibinātas vai iegūstošās komercsabiedrības kapitālā, ja ieguldīšanu veic 10 gadu laikā pēc nekustamā īpašuma iegādes vai pieņemšanas ekspluatācijā. Taču, ja fiziskas personas iegādājas nekustamo īpašumu, kuru vēlāk iegulda jaundibinātās sabiedrības kapitālā, tad jau esot sabiedrības biedriem viņiem ir tiesības izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis par ieguldījuma izdevumiem, kuri šiem biedriem radušies pirms minētās sabiedrības izveides un reģistrācijas, tās saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā, jo paredzēto saimniecisko darbību var veidot vairākas secīgas darbības un ka sagatavojošās darbības, piemēram, ražošanas līdzekļu

---

<sup>128</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Pieejams: <http://pravo.gov.ru/> [aplūkots 2016.gada 6.aprīlī].

<sup>129</sup> Turpat.

<sup>130</sup> Turpat.

iegāde un līdz ar to nekustamā īpašuma iegāde, jau ir jāattiecina uz saimniecisko darbību. Turklāt nodokļu administrācija nevar sabiedrībai liegt atskaitīt priekšnodokli, kā iemeslu norādot apstākli, ka rēķins par nekustamā īpašuma iegādi, kas izsniegts pirms minētās sabiedrības reģistrācijas un identifikācijas PVN vajadzībām, ticis izrakstīts uz šīs sabiedrības biedru vārda,<sup>131</sup> jo sabiedrības biedru nolūku izmantot nekustamo īpašumu sabiedrības saimnieciskajā darbībā var pierādīt arī ar citiem līdzekļiem, ne tikai formāli vadoties no rēķinā norādītās informācijas.

Latvijas Republikas tiesiskai regulējums galvenajos PVN priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumos darījumos saistībā ar nekustamo īpašumu neatšķiras no Krievijas Federācijas regulējuma.

---

<sup>131</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 1.marta spriedums lietā C-280/10 Polski Trawertyn pret Poliju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/> [aplūkots 2016.gada 8.aprīlī].

## KOPSAVILKUMS

1. PVN Priekšnodoklis ir tā PVN daļa, ko reģistrēts nodokļu maksātājs samaksā citiem reģistrētiem nodokļu maksātājiem saņemtajos rēķinos norādītās PVN summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, taču ar tiesībām veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, jo PVN apgrūtina tika galapatērētāju, bet uzņēmējam PVN ir neitrāls. Turklāt izpratne par priekšnodokli izriet ne tikai no normatīvajiem aktiem, bet arī no Eiropas Savienības tiesas un Latvijas Republikas Administratīvās tiesas judikatūras.
2. Lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nodokļu administrācijai ir jāpierāda, ka darījums faktiski nav noticis ar rēķina izsniedzēju jeb darījuma partneri (preces reāli nav piegādātas, noformēti tikai dokumenti) vai ka nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar krāpšanos ar PVN, bet nodokļu maksātājam tas ir jāatspēko.
3. Saskaņā ar Eiropas Savienības lēmumu Latvijai (kā arī citām Eiropas Savienības dalībvalstīm kā Igaunijai un Polijai) līdz 2018.gada 31.decembrim ir atļauts ierobežot PVN atskaitīšanas tiesības par izdevumiem, kas attiecas uz vieglajiem pasažieru automobiļiem, kurus izmanto ne tikai saimnieciskajā darbībā, bet arī privātajām vajadzībām, līdz ar to praktiski ierobežojums atskaitīt priekšnodokli 50 procentu apmērā nozīmē, ka nodokļu maksātājam nav nepieciešams PVN mērķiem veikt detalizētu vieglo pasažieru automašīnas lietošanas uzskaiti, lai noteiktu, kādā apmērā būtu aprēķināms un budžetā maksājams PVN, jo tiek prezumēts, ka automobiļa izlietojums saimnieciskajā darbībā ir 50 procenti.
4. Uzņēmumam, izstrādājot savu grāmatvedības dokumentu organizācijas kārtību, ir jāņem vērā, ka tā nedrīkst būt pretrunā ar ārējām tiesību normām, un nodokļu maksātājam, kas vēlas izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jābūt atbilstoši ārējām tiesību normām noformētiem attaisnojuma dokumentiem un izdarītiem atbilstošajiem grāmatvedības reģistra ierakstiem, lai pamatotu savu tiesību izmantošanu, taču trūkumi un neprecizitātes grāmatvedības dokumentos nav pietiekams pamats, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jo tas ir jāizvērtē kopsakarā ar visiem pārējiem darījuma dokumentiem un darījumā iesaistīto liecinieku paskaidrojumiem.
5. Automašīnas reģistrācija CSDD uz pārdevēja vārda ir būtisks apstāklis, kas objektīvi norāda uz preces pāreju no konkrētas personas (pārdevēja) pircējam, tātad uz darījuma faktu starp nodokļu rēķinā norādītajām personām par tajā norādīto preci, jo automašīna ir fiziski nogādājama CSDD, kur tiek veikta numura salīdzināšana, dokumentu pārbaude un

izdarīts ieraksts par īpašnieka maiņu. Taču nav pieļaujamas tādas situācijas, ka reģistrējot automašīnu CSDD tiek norādīts viens pārdevējs, bet izmantojot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par šo pašu automašīnu tiek norādīts cits pārdevējs, kā arī nav izslēgta iespēja formālas automašīnas reģistrēšanai CSDD un formālu dokumentu noformēšana par faktiski nenotikušu automašīnas pārdošanas darījumi, ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

6. Automašīnas līzings darījumos, līzings kompānijām, slēdzot pirkuma līgumus ar automašīnas īpašnieku, nav pienākuma, kas izrietētu no tiesību normām, ka ir jāpārbauda darījuma partnera pārstāvošās personas identitāte, jāpārbauda tikai pārdevēja reģistrācija PVN apliekamo personu reģistrā un tās amatpersonas pārstāvības tiesības komercreģistrā darījuma slēgšanas brīdī, lai gan līzings kompāniju iekšējie dokumenti paredz šādu automašīnas pārdevēja identitātes pārbaudes procedūru, ne vienmēr to ir iespējams realizēt, jo dažkārt tiek atvesti jau parakstīti automašīnas pirkuma līgumi. Līdz ar to fakts, ka līzings kompānija, slēdzot automašīnas pirkuma līgumu, nav klātienē pārliecinājusies par automašīnas pārdevēja pārstāvja personas identitāti, tas nav pamats ierobežot nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.
7. Ja reģistrēts nodokļu maksātājs nerealizē plānoto ar PVN apliekamo darījumu un saimnieciskā darbība ir apturēta, un lai arī PVN apliekamie darījumi turpmāk vairs netiek veikti, reģistrētam nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par telpu nomu un ar to saistītajām izmaksām, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp veiktajiem maksājumiem un saimniecisko darbību un netiek konstatēts krāpniecisks vai ļaunprātīgs nodoms.
8. Gadījumos, kad nodokļu maksātājs nevar nodrošināt atsevišķu to preču un pakalpojumu uzskaiti, kas izmantoti tikai tādu darījumu nodrošināšanai, kas dod vai nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, atskaitāmā priekšnodokļa summas aprēķina metodes izvēle ir nodokļu maksātāja ieskatā, jo galvenais ir pierādīt izvēlētajās metodes lietderīgumu un sasniegtā rezultātā taisnīgumu.
9. Reģistrētam nodokļu maksātājam nav tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu par nekustama īpašuma iegādi, ja pārdevējs nepamatoti rēķinā ir uzrādījis PVN summu darījumam, kas saskaņā ar tiesību normām nav ar PVN apliekams darījums. Tiesības uz atskaitīšanu neattiecas uz tādu PVN, kas ir maksājams tikai tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā.
10. Lai gan reģistrēta nodokļa maksātāja pienākums ir 10 gadu laikā, sākot ar taksācijas gadu, kurā nekustamais īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā, un turpmākos deviņus gadus informēt Valsts ieņēmumu dienestu par nekustamā īpašuma izmantošanu taksācijas

gadā un budžetā maksājamo vai no budžeta atmaksājamo nodokļa summu, tas nenozīmē, ka nodokļu maksātājs var pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai 10 gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

11. Reģistrēts nodokļu maksātājs var atskaitīt priekšnodokli ne tikai par nelietota (atsevišķos gadījumos arī lietota) nekustamā īpašuma iegādi un tā būvniecību, rekonstrukciju, renovāciju vai restaurāciju, bet arī par pakalpojumiem, kas saistīti ar šādu nekustamo īpašumu, taču šādiem pakalpojumiem ir jābūt ar pietiekami tiešu saikni ar nekustamo īpašumu, un tie var veidot arī savstarpēji saistītu pakalpojumu virkni ar nolūku tikai veikt apliekamu darījumu.

# IZMANTOTO AVOTU SARAKSTS

## Literatūra

1. Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Briede J. (Zin. red.) Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013.
2. Atskaitot priekšnodokli par transportlīdzekli, jāvērtē darījuma ekonomiskā būtība. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
3. Balodis K. Ievads civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007.
4. Eiropas Savienības tiesības. I daļa. Institucionālās tiesības. Ševe K., Buka A., Gailītis K., Strazdiņš Ģ. (Zin. red.) Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014.
5. Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā Nr.372/Lp12. Likumprojekts (steidzams) otrajam lasījumam. Pieejams: <http://www.saeima.lv/>
6. Hercenbergs E. Komentārs par PVN atskaitīšanas tiesību atteikumu pēc Forwards V lietas iznākuma. Jurista vārds, 2014.gada 21.oktobris, Nr.41 (843).
7. Jaunās izmaiņas nodokļu likumos, kas stājas spēkā 2014.gadā: Pievienotās vērtības nodoklis. Pieejams: <http://aat.lv/>
8. Kauliņa G. Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
9. Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008.
10. Ketners K., Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā: salīdzinošā analīze un praktiskie ieteikumi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008.
11. Latvijas Republikas 5.Saeimas sēdes 1994.gada 1.decembra stenogramma: likumprojekta "Par pievienotās vērtības nodokli" 1.lasījums. Pieejams: <http://www.saeima.lv/>
12. Likumprojekta "Pievienotās vērtības nodokļa likums" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). Pieejams: <http://www.saeima.lv/>
13. Muceniece D. Kādā apmērā atskaitīt priekšnodokli par patapināto auto degvielas izdevumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
14. Nekustamā īpašuma rokasgrāmata. Dienas bizness, ZAB Primus. Pieejams: <http://handbooks.lv/>
15. Nodokļu likumu komentāru 2.sējums: Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Dabas resursu nodokļa likuma komentāri. Dienas bizness, Deloitte Latvia, Dokumentu serviss un kompetences centrs. Pieejams: <http://handbooks.lv/>
16. Novicka S. Godīgajiem ir vērts cīnīties pret nodokļu uzrēķiniem. Pieejams: <http://www.db.lv/>

17. Novicka S. Priekšnodoklis par nesaņemtu pakalpojumu – tiesu prakse. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
18. Pavra A., Vasiļjeva L. Nodokļu sistēmas administrēšanas attīstība Latvijā. Pieejams: <http://ortus.rtu.lv/>
19. Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas pielikuma – pārskata par nekustamā īpašuma izmantošanu aizpildīšanas kārtība. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/>
20. Plānots paplašināt PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanu un precizēt nodokļu regulējumu attiecībā uz automašīnām. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/>
21. Rēķins nav vienīgais kritērijs PVN atskaitīšanas tiesību noteikšanai. Praktiskais likumdošanas vēstnesis, 2016.gada janvāris, Nr.1 (77).
22. Sagatavotas būtiskas izmaiņas nodokļu piemērošanai vieglajām automašīnām. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
23. Torgāns K., Grūtups A., Balodis K., Višņakova G., Petrovičs S., Kalniņš E., Bitāns A. Latvijas Republikas Civillikuma komentāri: saistību tiesības (1401. – 2400.p.). Rīga: Mans Īpašums, 2000.
24. Vai patapinātam auto jāpiemēro PVN priekšnodokļa korekcija? Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
25. VID vispusīgi izvērtē tiesas nolēmumu pārsūdzēšanas lietderību; aicina slēgt vienošanās līgumu ar VID. Pieejams: <https://vid.gov.lv/>
26. Viss par PVN 2013. NEXIA INTERNATIONAL bibliotēka. Rīga: PVN Konsultācijas SIA, 2013.
27. Vuškāne S. Kā piemērot PVN lietotam nekustamajam īpašumam? Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
28. Vuškāne S. Kura perioda deklarācijā uzrādīt priekšnodokli? Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
29. Vuškāne S. PVN atskaitīšana par automašīnas ekspluatācijas izdevumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
30. Vuškāne S., Everte D. Priekšnodokļa atskaitīšana darījumos ar nekustamajiem īpašumiem. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/>
31. Accession: Latvia invited to join OECD. Pieejams: <http://www.oecd.org/>
32. Charlet A., Owens J. An International perspective on VAT. Tax Analysts, 2010, 12 (59).
33. Colbjørnsen T. What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe. International Journal of Cultural Policy, 2015, 3 (21).
34. Gabriēl M., van Kesteren H. Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law. INTERNATIONAL VAT MONITOR, 2011, 5 (22).

35. Krastiņš A.V., Ketners K. Sustainable development of tax and customs administration within the European Union. Riga: RTU Press, 2014.
36. Minh Le T. Value added taxation: mechanism, design, and policy issues. Pieejams: <http://www.worldbank.org/>
37. Terra B.J.M., Wattel P.J. European tax law. Fourth edition. The Netherlands: Kluwer Law International, 2005.
38. Налог с оборота это. Pieejams: <http://dic.academic.ru/>
39. Налоги и налоговое право. Под ред. Брызгалина А.В. Москва: Аналитика-Пресс, 1997.

### **Normatīvie akti**

40. Līgums par Eiropas Savienības darbību. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
41. Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
42. Komisijas Regula 678/2011 ar kuru aizstāj II pielikumu un groza IV, IX un XI pielikumu Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2007/46/EK, ar ko izveido sistēmu mehānisko transportlīdzekļu un to piekabju, kā arī tādiem transportlīdzekļiem paredzētu sistēmu, sastāvdaļu un atsevišķu tehnisku vienību apstiprināšanai (pamatdirektīva). Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
43. Padomes 2013.gada 7.oktobra Īstenošanas regula Nr.1042/2013 ar ko groza Īstenošanas regulu Nr.282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
44. Padomes īstenošanas lēmums 2013.gada 17.decembrī Nr.2013/805/ES ar ko Polijas Republikai atļauj ieviest pasākumus, atkāpjoties no 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 168. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
45. Padomes Īstenošanas lēmums 2014.gada 7.novembrī Nr.2014/797/ES ar ko Igaunijas Republikai atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta, 168. panta un 168.a panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
46. Likums "Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā": LR likums (pieņemts 28.12.1990.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
47. Likums "Par apgrozījuma nodokli": LR likums (pieņemts 18.12.1991.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>

48. Likums "Par grāmatvedību": LR likums (pieņemts 14.10.1992.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
49. Likums "Par nodokļiem un nodevām": LR likums (pieņemts 02.02.1995.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
50. Par uzņēmumu ienākuma nodokli: LR likums (pieņemts 09.02.1995.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
51. Likums "Par pievienotās vērtības nodokli": LR likums (pieņemts 09.03.1995.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
52. Administratīvā procesa likums: LR likums (pieņemts 25.10.2001.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
53. Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums: LR likums (pieņemts 20.12.2010.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
54. Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums (pieņemts 29.11.2012.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
55. Likums "Par valsts budžetu 2016.gadam": LR likums (pieņemts 30.11.2015.). Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
56. Lēmums "Par Latvijas Republikas 1989.gada valsts budžeta izpildes pārskata apstiprināšanu": LR Augstākās Padomes 1990.gada 28.decembra lēmums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
57. Lēmums "Par Latvijas Republikas likuma "Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā" spēkā stāšanās kārtību: LR Augstākās Padomes 1990.gada 28.decembra lēmums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
58. Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju: Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.585. Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
59. Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām: Ministru kabineta 2013.gada 15.janvāra noteikumi Nr.40. Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
60. Value-Added Tax Act: Igaunijas Republikas likums (pieņemts 10.12.2003). Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/en/>
61. Ustawa o podatku od towarów i usług: Polijas Republikas likums (pieņemts: 11.03.2004.). Pieejams: <http://www.polskieustawy.com/> [aplūkots 2016.gada 17.aprīlī].
62. Налоговый кодекс Российской Федерации (pieņemts 10.8.2000.). Pieejams: <http://pravo.gov.ru/> [aplūkots 2016.gada 6.aprīlī].

## Juridiskās prakses materiāli

63. Eiropas Savienības (bij.Kopienu) Tiesas 2005.gada 3.marta spriedums lietā C-32/03 I/S Fini H pret Dāniju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
64. Eiropas Savienības (bij.Kopienu) Tiesas 2008.gada 13.marta spriedums lietā C-437/06 Securenta pret Vāciju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
65. Eiropas Savienības (bij.Kopienu) Tiesas 2008.gada 8.maija spriedums apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 Ecotrade SpA pret Itāliju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
66. Eiropas Savienības Tiesas 2010.gada 21.janvāra spriedums lietā C-472/08 Alstom Power Hydro pret Latviju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
67. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 1.marta spriedums lietā C-280/10 Polski Trawertyn pret Poliju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
68. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 22.marta spriedums lietā C-153/11 Klub OOD pret Bulgāriju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
69. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 29.novembra spriedums lietā C-257/11 SC Gran Via Moinești SRL pret Rumāniju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
70. Eiropas Savienības tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojums lietā C 563/11 Forwards V SIA pret Latviju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
71. Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 13.februāra spriedums lietā C-18/13 Maks Pen EOOD pret Bulgāriju. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
72. Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra spriedums lietā C-126/14 Sveda UAB pret Lietuvu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/>
73. Latvijas Republikas Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija spriedums lietā Nr.2010-02-01. Par likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105.pantam. Pieejams: <http://www.likumi.lv/>
74. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 26.marta spriedums lietā SKA-16/2015. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
75. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 24.novembra spriedums lietā SKA-508/2015. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/>
76. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 10.februāra spriedums lietā Nr.A42653407. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/>
77. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 6.novembra spriedums lietā Nr. A420421611. Pieejams: <http://www.tiesas.lv/>
78. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 18.februāra spriedums lietā Nr.A420677310. Pieejams: <http://www.tiesas.lv/>

79. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.aprīļa spriedums lietā Nr.A420488712. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
80. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 16.aprīļa spriedums lietā Nr.A420601412. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
81. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 31.augusta spriedums lietā Nr.A420486212. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
82. Latvijas Republikas Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 23.septembra spriedums lietā Nr.A42936709. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
83. Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 17.jūnija spriedums lietā Nr.A420399714. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
84. Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 19.jūnija spriedums lietā Nr.A420498013. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
85. Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 21.augusta spriedums lietā Nr.A420384414. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
86. Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 28.augusta spriedums lietā Nr.A420315114. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
87. Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 8.oktobra spriedums lietā Nr.A420349013. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>
88. Latvijas Republikas Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 22.februāra spriedums lietā Nr.A420235115. Pieejams: <http://www.at.gov.lv/>

Bakalaura darbs “Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu”  
izstrādāts Latvijas Universitātes Juridiskajā fakultātē.

Ar savu parakstu apliecinu, ka pētījums veikts pastāvīgi, izmantoti tikai tajā norādītie  
informācijas avoti un iesniegtā darba elektroniskā kopija atbilst izdrukai.

Autore: \_\_\_\_\_ Annete Krjučkovska

*(personiskais paraksts)*

Rekomendēju/nerekomendēju darbu aizstāvēšanai.

Vadītājs: profesors, Dr. iur. Jānis Lazdiņš \_\_\_\_\_

*(personiskais paraksts) (datums)*

Recenzents/-e: \_\_\_\_\_

Darbs iesniegts Valststiesību zinātņu katedrā 2016.gada 16.maijā.

Dekanāta pilnvarotā persona: \_\_\_\_\_

*(amats, vārds un uzvārds, personiskais paraksts)*

Darbs aizstāvēts bakalaura gala pārbaudījumu komisija sēdē.

Datums: \_\_\_\_\_

Komisijas sekretārs/-e: \_\_\_\_\_