

Tiesības

◀ Atpakaļ

Priekšnodoklis par nesaņemtu pakalpojumu – tiesu prakse

07. oktobris, 2015 / Sandija Novicka, zvērinātu advokātu biroja "COBALT" zvērināta advokāte, sertificēta nodokļu konsultante

Praksē bieži nodokļu maksātāji saviem sadarbības partneriem samaksā daļu no nolīgtais atlīdzības, vēl pirms šī prece vai pakalpojums ir saņemts. Samaksājot avansu, atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumam (PVN likums) rodas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Diemžēl ne vienmēr darījumi noris tā, kā plānots. Gadās, ka avanss ir samaksāts un priekšnodoklis atskaitīts, bet prece vai pakalpojumi tā arī netiek saņemti.

Nodokļu maksātāji, protams, cenšas darīt visu, lai atgūtu samaksāto avansu. Tomēr ne vienmēr tiek paturēts prātā, ka šādā situācijā nodokļu maksātājam ir jākorģē atskaitītais priekšnodoklis. Turklāt pienākums korģēt atskaitīto priekšnodokli pastāv neatkarīgi no tā, vai nodokļu maksātājam ir izdevies atgūt no sava sadarbības partnera tam samaksāto avansu (tajā skaitā pievienotās vērtības nodokli (PVN)).

Lai arī atbildi uz to, kā šādās situācijās būtu jārikojas, nesniedz ne Padomes 28.11.2006. Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (Direktīva 2006/112/EK), ne arī Latvijas tiesību akti, pie šāda secinājuma ir nonākuši gan Eiropas Savienības (ES) Tiesa, gan Latvijas tiesas, analizējot PVN tiesisko režīmu kopumā.

Lietas būtība

26.03.2015. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments pieņēma spriedumu lietā Nr.A420599610 SKA-16/2015, kurā skaidro PVN maksātāja rīcību, ja pirms pakalpojuma saņemšanas veikti maksājumi un atskaitīts priekšnodoklis par pakalpojumu, kurš tomēr vēlāk nav ticis sniegts.

Lietā bija uzsākta pēc SIA "Rigondas nams" (pieteicēja) pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta (VID) lēmuma atcelšanu. VID bija konstatējis, ka SIA "Rigondas nams" ir apmaksājis vairākus SIA "BRB Marketing" rēķinus atbilstoši pušu starpā noslēgtajam līgumam par daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas tehniskā projekta izstrādi. Lai arī atšķirās pieteicēja un VID viedokļi par to, vai maksājumi tiešām ir vērtējami kā avansi, lietā nebija strīda par to, ka

- SIA "BRB Marketing" nolīgtos pakalpojumus nebija sniedzis;
- SIA "BRB Marketing" no SIA "Rigondas nams" saņemto PVN bija korekti uzrādījis savā grāmatvedībā un PVN deklarācijās;
- tehniskā projekta izstrāde bija nepieciešama, lai nodrošinātu SIA "Rigondas nams" saimniecisko darbību (apliekamus darījumus).

VID uzskatīja, ka SIA "Rigondas nams" ir atskaitījis priekšnodokli par neesošu darījumu, jo nolīgtais pakalpojums faktiski netika sniegts. Savukārt SIA "Rigondas nams" uzskatīja, ka priekšnodoklis ir atskaitīts pamatoti, jo

- avansa samaksas brīdī bija skaidri nodefinēti pakalpojumi, par kuriem tiek maksāts avanss;
- pastāvēja neapšaubāms SIA "Rigondas nams" nodoms izmantot šos pakalpojumus savu apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Šo pieteicējas viedokli akceptēja Administratīvā rajona tiesa. Administratīvā rajona tiesa uzskatīja - ja persona objektīvu iemeslu dēļ nesaņem pakalpojumu, par kuru samaksājusi avansu, vai ja paredzēto pakalpojumu kādu objektīvu iemeslu dēļ apliekamā persona līdz galam nerada, tas pats par sevi nevar būt pamats ierobežot personas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja personas darbības (vai pat iecere) bijušas vērstas uz to, lai iegūtu pakalpojumu un turpmāk izmantotu to saimnieciskajā darbībā.

Tā kā Administratīvās rajona tiesas rīcībā nebija objektīvu pierādījumu, ka pieteicēja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības būtu izmantojusi krāpnieciskos nolūkos, kā arī tiesai nebija šaubu, ka pieteicēja bija plānojusi tehnisko projektu tālāk izmantot savā saimnieciskajā darbībā, Administratīvā rajona tiesa apmierināja pieteikumu attiecībā uz pieteicējas apmaksātajiem SIA "BRB Marketing" rēķiniem.

Vai pietiek ar nodomu izmantot pakalpojumu saimnieciskajā darbībā?

Izskatot VID apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa pieteicējas pieteikumu noraidīja. Pretēji Administratīvās rajona tiesas lemtajam Administratīvā apgabaltiesa norādīja, ka konkrētajā lietā nav pamata piemērot ES Tiesas judikatūru, atbilstoši kurai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšanai ir pietiekami, ja tiek konstatēts personas nodoms izmantot preces vai pakalpojumus saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Administratīvā apgabaltiesa pamatoti norādīja, ka te nav svarīgi, ka SIA "Rigondas nams" plānoja SIA "BRB Marketing" pakalpojumus izmantot tālāk savā saimnieciskajā darbībā apliekamo darījumu nodrošināšanai, jo šie SIA "BRB Marketing" pakalpojumi vispār netika saņemti.

Administratīvā apgabaltiesa savu nostāju pamatoja ar ES Tiesas atziņām, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas tikai tad, ja darījums ir faktiski noticis. Atbilstoši ES Tiesas praksei "saimnieciskās realitātes ņemšana vērā ir pamata kritērijs, lai piemērotu kopējo PVN sistēmu" (skat. 20.02.1997. sprieduma lietā C-260/95 Commissioners of Customs and Excise pret DFDS 23.punktu).

Tiesības atskaitīt priekšnodokli avansa samaksas brīdī

Jāpatur prātā - lai priekšnodokli varētu atskaitīt avansa samaksas brīdī, rēķinā un līgumā ir jābūt precīzi noteiktām precēm vai pakalpojumiem, par kuriem tiek maksāts avanss (skat. ES Tiesas 21.02.2006. sprieduma lietā C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise 48.punktu). Lai izvairītos no liekām diskusijām ar nodokļu administrāciju, rēķina saņēmējam arī būtu jāpārliecinās, ka no rēķina ir skaidri redzams, ka samaksātā summa ir avanss.

Izskatot SIA "Rigondas nams" kasācijas sūdzību, Augstākā tiesa nolēma atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Augstākā tiesa pieņēma, ka veiktie maksājumi ir avanss par pakalpojumiem, un, lai pamatotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību neesamību konkrētajā gadījumā, Augstākā tiesa pamatojās uz ES Tiesas 13.03.2014. spriedumu lietā C-107/13 FIRIN.

Tajā ES Tiesa sniegusi detalizētu skaidrojumu par to, kas notiek ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām gadījumā, ja avanss ir samaksāts, bet pakalpojums netiek saņemts.

Lai nonāktu pie secinājuma, ka avansa samaksas brīdī atskaitītais priekšnodoklis ir korģējams vai atmaksājams, ja pakalpojums tomēr netiek saņemts, ES Tiesa spriedumā atgādina, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli avansa samaksas brīdī ir atkāpe no Direktīvas 2006/112/EK 63.pantā paredzētā vispārīgā noteikuma (priekšnodoklis ir atskaitāms tikai tad, kad ir notikusi preču vai pakalpojumu piegāde), tāpēc tā ir interpretējama šauri (skat. lietas C-107/13 35.punktu).

Pienākums korģēt priekšnodokli

Par to, kādu ietekmi uz nodokļa maksātāja veiktu priekšnodokļa atskaitīšanu var radīt kādi vēlāk iestājušies notikumi, ES Tiesa norāda, ka Direktīvā 2006/112/EK paredzētais korģēšanas mehānisms ir neatņemama Direktīvā 2006/112/EK noteiktās PVN atskaitīšanas sistēmas sastāvdaļa.

Tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Šī mehānisma mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (skat. lietas C-107/13 50.punktu).

Tātad Direktīva 2006/112/EK prasa atskaitītā priekšnodokļa koriģēšanu, ja ir mainījušies apstākļi, kas bija par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai. Tas nozīmē - ja pakalpojums, par kuru avanss ir samaksāts, galu galā netiek saņemts, tad nodokļa maksātājam rodas pienākums veikt korekciju.

ES Tiesa arī paskaidro, ka šis nodokļu maksātāja pienākums pastāv neatkarīgi no tā, vai nodokļu maksātājs ir vai nav atguvis samaksāto avansu no sava sadarbības partnera, kā arī neatkarīgi no tā, vai sadarbības partneris ir savā pusē veicis atbilstošu maksājamā PVN korekciju.

Saskaņā ar ES Tiesas sniegto interpretāciju "attiecībā uz tādu PVN, kas ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ rēķinā ir iekļauts nepamatoti, no Direktīvas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret abiem darījumiem iesaistītajiem uzņēmējiem nav jābūt identiskai. No vienas puses, rēķina izsniedzējam saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu šajā rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā, pat nenotiekot ar nodokli apliekamam darījumam. No otras puses, saskaņā ar šīs direktīvas 63. un 167. pantu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rēķina saņēmējs var izmantot vienīgi attiecībā uz nodokļiem, kas atbilst ar PVN apliekamam darījumam" (skat. lietas C-107/13 54.punktu).

Līdz ar to gan saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK, gan PVN likumu nodokļu maksātājam ir jāatmaksā avansa saņemšanas brīdī atskaitītais priekšnodoklis, ja prece vai pakalpojums tomēr netiek saņemts. Pienākums koriģēt atskaitīto priekšnodokli rodas, jo neīstenojas saikne starp atskaitīto priekšnodokli un attiecīgās preces vai pakalpojuma izmantošanu ar PVN apliekamiem darījumiem.

Šāds pienākums nodokļu maksātājam pastāv neatkarīgi no tā, vai sadarbības partneris saņemto avansu ir atmaksājis un koriģējis savā pusē maksājamo PVN. Viss, ko nodokļu maksātājs var darīt, ir vērsties pret savu sadarbības partneri, lai mēģinātu atgūt samaksāto avansu. Ja samaksāto avansu atgūt neizdodas, tad nodokļu maksātāja zaudējumi palielinās neizmantojamā priekšnodokļa apmērā.

Atslēgvārdi: nodokļi / pievienotās vērtības nodoklis / avanss / priekšnodoklis