

NODOKĻI

[← Atpakaļ](#)

Preču piegādes ķēdē un kravu transportēšana – problēmas un riski jeb cik svarīgi ir preču pavaddokumenti nodokļu piemērošanā [Arhīvs](#)

04. marts, 2014 / Sabīne Vuškāne un Dace Everte, zvērinātu advokātu biroja „SORAINEN” vecākās nodokļu menedžeres



Publicitātes foto

Šobrīd tirdzniecībā vislabākie panākumi ir tiem, kas operatīvi reaģē uz pieprasījumu, īpaši svarīgs ir piegāžu ātrums. Tādēļ preču darījumos sen vairs nav iesaistītas tikai divas puses - pārdevējs un pircējs. Ļoti tipiski, ka pārdošanas darījumos puses saved kopā starpnieks un pat vairāki. Tāpat darījumos ir iesaistīti arī preču transportētāji un starpnieki, kas organizē transportu. Līdz ar to parādās daudz jautājumu – kā piemērojami nodokļi piegādēm, kurās iesaistīti viens vai vairāki starpnieki, kas veic preču transportēšanu, un vai tas ietekmē nodokļu piemērošanu, kādi pavaddokumenti ir nepieciešami, lai pamatotu piegādes un preču transportēšanu.

Vispārīgās rēķinu noformēšanas prasības nosaka likums *Par grāmatvedību* un Pievienotās vērtības nodokļa likums (PVN likums), tādēļ saprotams, ka grāmatveži un pārdevēji galvenokārt koncentrējas, lai rēķinu noformējums atbilstu šo normatīvo aktu prasībām – tos pārbauda gan klienti, gan revidenti, gan arī Valsts ieņēmumu dienesta (VID) darbinieki regulārās tematiskajās pārbaudes. Savukārt preču transportēšanas dokumentu noformējums parasti iekrīt otršķirīgo problēmu lokā.

Tāpēc šajā rakstā aprakstīsim prasības starptautiskajām preču pārdošanām, preču transportēšanas pavaddokumentiem un tipiskākās problēmas, kas saistītas ar preču piegādēm.

Preču piegāde ES

Saskaņā ar PVN likumu preču piegādei Eiropas Savienībā (ES) piemēro 0% PVN:

1. ja preces pircējs ir ar PVN apliekama persona, kas reģistrēta citā dalībvalstī,
2. ja preču izvešanu apliecina transportēšanas dokumenti.

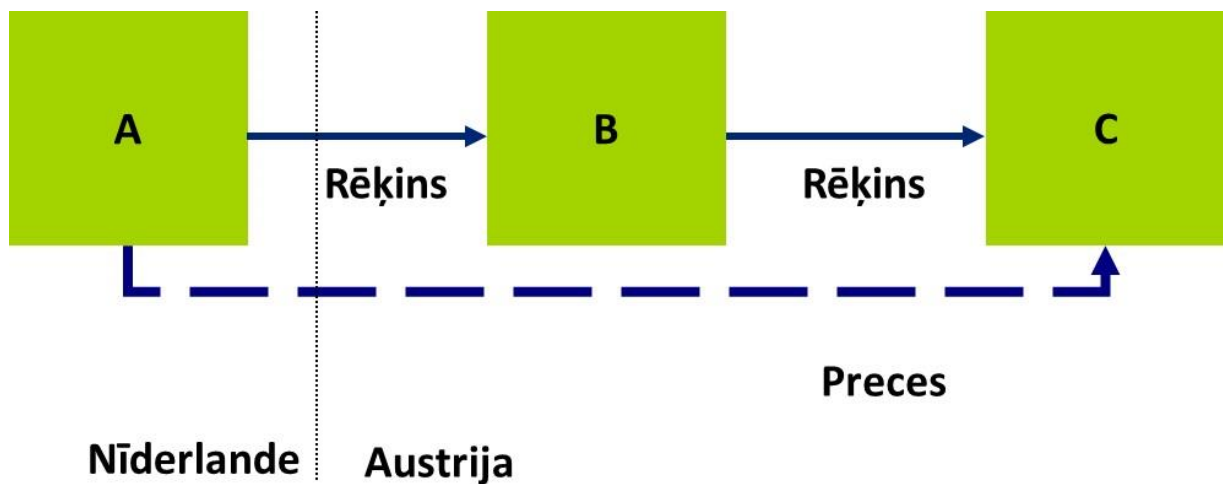
Realitātē ne vienmēr preces saņēmējs ir tas, kurš norādīts preču piegādes rēķinā – piemēram, trijstūra vai ķēdes darījumos rēķins par precī var tikt nosūtīts vienam uzņēmumam, kamēr preces – citam uzņēmumam un uz citu dalībvalsti. Tāpat nereti preces tiek pārpārdotas vēl pirms preču transportēšanas uzsākšanas. Nodokļu maksātājiem atkarībā no tā, kurā piegāžu posmā tas ir iesaistīts, tad ir vēlreiz jāizvērtē:

1. Vai šādā situācijā ir tiesības piemērot 0% PVN?
2. Vai nerodas pienākums reģistrēties citā dalībvalstī kā PVN maksātājam?

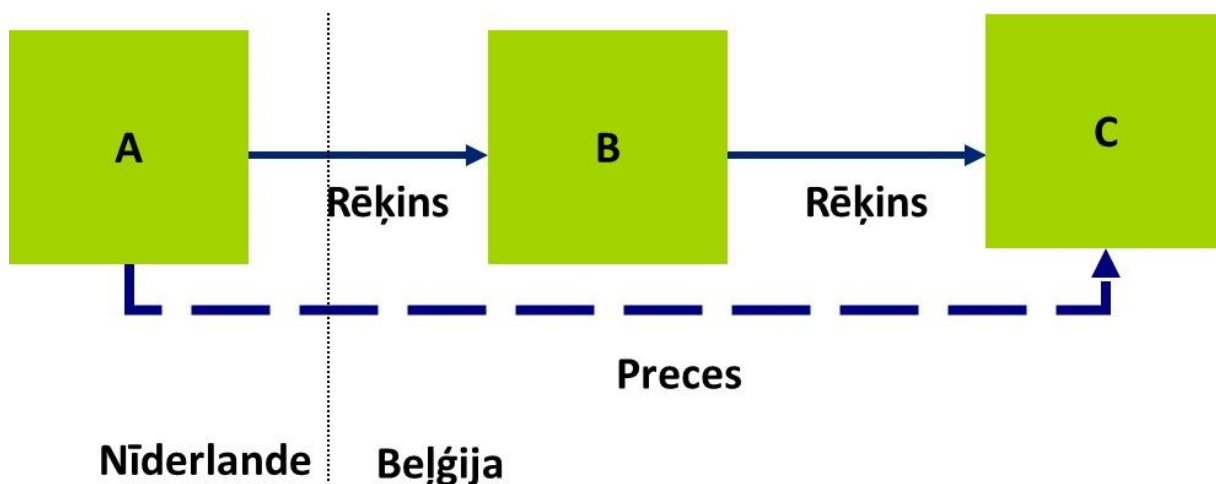
EST lietas – preču piegāde ES

Jautājumu par PVN piemērošanu ķēdes darījumos ir risināti vairākos Eiropas Savienības Tiesas (EST) spriedumos C-245/04 *EMAG* un C-430/09 *Euro Tyre Holding*.

EMAG lietas apstākļi bija šādi: uzņēmums A veic preču piegādi no Nīderlandes un Itālijas uz Austriju, savukārt pēc B rīkojuma preces tiek piegādātas tieši C. Preču transportēšanu nodrošināja B. C nebija informēts, kas ir preces sākotnējais piegādātājs. Tiesai tika uzdots jautājums, vai abas šīs piegādes var uzskatīt par piegādi ES teritorijā, kas ir atbrīvojama no PVN. Tiesa secināja – situācijā, kad ir notikušas 2 secīgas piegādes ar vienu transportēšanu, tikai 1 no šīm 2 piegādēm ir atbrīvojama no PVN – tā, kura notiek ar transportēšanu. Šajā situācijā uzskata, ka A veiktā piegāde ir atbrīvota, bet B veiktā piegāde – apliekama ar PVN Austrijā.



Savukārt *Euro Tyre Holding* lietā, kur līdzīgi kā *EMAG* lietā notika preču pārdošana no vienas dalībvalsts (Nīderlande) piegādātāja A uz citas dalībvalsts (Beļģija) pircēju B, kurš savukārt pārdeva preces Beļģijas citam uzņēmumam C. Preču transportēšana notika no A uz C, transportu nodrošināja B. EST bija uzdots jautājums, kuru preču piegādi būtu jāuzskata par atbrīvotu no PVN kā piegādi ES, ja preces tiek pārpārdotas vairākas reizes, bet transportētas tieši no pirmā piegādātāja (A) pēdējam.



Izvērtējot lietas apstākļus, tiesa ņēma vērā, ka:

1. Transportēšanu veic B.
2. Pirms transportēšanas B bija paziņojis A savu Beļģijas PVN numuru un informējis, ka precis piegādās uz Beļģiju.
3. A nebija informēts, ka faktiski preces tika piegādātas citam uzņēmumam un uz citu adresi Beļģijā.

Tiesa secināja: ja B iegūst īpašumtiesības un uzņemas transportēt preces, starp A un B ir ES piegāde (atbrīvota no PVN). Ja B vēl pirms izvešanas bija paziņojis, ka preces tiks pārdotas vēl citam uzņēmumam, starp A un B ir vietējā piegāde (jāapliek ar PVN Nīderlandē).

Tādējādi, no EST spriedumiem *EMAG* un *Euro Tyre Holding* lietās izriet 2 būtiskas atziņas:

1. No vairākām secīgām piegādēm (izņemot trīsstūra^[1] darījumus) ar vienu transportēšanu tikai viena piegāde ir atbrīvojama no PVN (apliekama ar 0% PVN).
2. Preču transportēšanas organizācija būs noteicošais kritērijs, pēc kura tiks noteikts, kurš no secīgajiem darījumiem ir atbrīvojams.

Vai CMR sniedz 100% garantiju?

ES piegādēs bieži tiek skatīts jautājums: ja kādā no preču posmiem ir noformēts starptautiskais preču pavaddokuments, vai tas ir neapgāžams pierādījums PVN 0% piemērošanai.

Mūsu pieredze liecina, ka tiešo piegāžu gadījumos, kur nav iesaistīti starpnieki, starptautiskais transporta pavaddokuments ir pietiekams apliecinājums tam, ka prece ir saņemta citā valstī. Ja vien dokuments ir pareizi noformēts un satur visus nepieciešamos rekvizītus (īpaši – parakstus), tad VID akceptē šādu ES piegādes apstiprinājumu.

Tomēr, ja darījumā ir iesaistīti vairāki starpnieki, viena starptautiskā preču pavadzīme nebūs pietiekama, lai visai preču piegāžu ķēdei pamatotu PVN 0% piemērošanu, jo saskaņā ar EST atziņām, tikai vienu piegādi var uzskatīt par preču piegādi ES, kurai būtu piemērojams PVN 0%.

Tādēļ preču piegādē, kurā iesaistīti vairāki starpnieki, ir svarīgi noteikt un izvērtēt visu apstākļu kopumu:

- kur tieši atrodas prece, kad tā tiek iegādāta;
- kurš nodrošina transportu;

- uz kuriem tiek veikta preču transportēšana (dokumentos precīzi jāfiksē iekraušanas un izkraušanas vietas un saņēmējs);
- vai ir pierādījumi par transportēšanu tieši savai īstenotajai preču piegādei;
- vai šīs piegādes dēļ nerodas pienākums reģistrēties valstī, kur prece atrodas, kad tā tiek nopirkta vai pārdota.

Ķēdes darījumos visiem uzskaitītajiem apstākļiem ir būtiska nozīme, lai pamatotu 0% PVN piemērošanu. Katram darījumu ķēdes dalībniekam ir rūpīgi jāizpēta savi attaisnojuma dokumenti un jānovērtē, vai tieši viņa veiktais darījums atbilst ES preču piegādes definīcijai, būtībai.

PVN 0% piemērošana bez CMR – VID uzziņa

Runājot par kravas pavaddokumentiem piegādēs uz citām dalībvalstīm, ir jāpiemin, ka nesen VID mājas lapā ir publicējis uzziņu, kurā skaidrots, kā jānoformē kravas transportēšanas dokuments, ja citas dalībvalsts uzņēmums Latvijā nopērk preces un izved no Latvijas, izmantojot savu transporta līdzekli. Šādā situācijā CMR netiek noformēts. Latvijas PVN maksātājs – preču pārdevējs – lūdz VID apstiprināt, vai tam ir tiesības piemērot šādiem darījumiem 0% PVN, un kādus dokumentus tas var izmantot, lai pamatotu 0% likmes piemērošanu.

VID savā atbildē apstiprināja Latvijas uzņēmuma tiesības piemērot 0% PVN, ja ir noformēta pavadzīme saskaņā ar MK noteikumu Nr.585 *Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju* (MK noteikumi Nr.585) prasībām (12.nodaļa *Prasības attiecībā uz preču piegādes dokumentu*). VID ieskatā, šādi noformēts preču piegādes dokuments, kas noformēts par preču nosūtīšanu no Latvijas uz citu dalībvalsti un apliecina preču piegādes un saņemšanas faktu. (VID uzziņa atrodama šeit:

http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/vid%20uzzinas/2013/pvn/nngmd_pvn.doc.)

Preču eksports

Preču eksportēšanas gadījumā kā attaisnojuma dokuments PVN 0% piemērošanai tiek izmantota eksporta deklarācija. Lai apliecinātu preču izvešanas faktu, ir pieļaujama arī citu dokumentu kombinācijas izmantošana – uzņēmumam ir jāglabā vismaz 2 no turpmāk minētajiem:

- pārdošanas līgums, kas noslēgts ar trešo valsti vai trešo teritoriju personu (preču saņēmējiem);
- samaksu par preču eksportu apstiprinoši dokumenti;
- starptautiskos kravas transporta pavaddokumentus vai to kopijas (tai skaitā CMR, starptautiskā dzelzceļa transporta pavadzīme, kuģa konosaments, gaisa pārvadājuma pavadzīme).

Aplūkosim piemēru - vienu no tipiskiem problemātiskajiem eksporta darījumiem, kuros var rasties PVN risks, piemērojot 0% PVN eksportējamai precei.

Uzņēmums saražo preces eksportam. Preci pārdod pircējam, kas ir reģistrēts ārvalstī (piemēram, Alžīrijā), savukārt pašu preci no uzņēmuma noliktavas vai ražotnes piegādā uz Latvijas ostu, kur to uzkrāj uz kuģa. Kamēr vēl prece atrodas uz kuģa Latvijas ostā un nav uzsākta transportēšana Alžīrijas uzņēmums pārdod preci citam starpniekam vai pat vairākiem un tikai pēdējais pircējs šajā ķēdē uzsāks preču transportu un noformēs kravas pavadzīmi – šajā gadījumā kuģa konosamentu.

Katram darījumu ķēdes dalībniekam jāizvērtē, kādi attaisnojuma dokumenti ir viņa rīcībā – kurš ir noformējis preču eksporta deklarāciju, vai ir uzkrāšanas paziņojums, kurš pasūta un maksā par preces transportu.

Kā nosaka normatīvie akti, preces piegādātājam eksporta fakta pamatošanai pietiek ar eksporta deklarāciju. Savukārt, ja eksporta deklarācijas piegādātājam nav, jo eksportu ir uzsācis kāds no starpniekiem, ir jānodrošina, ka piegādātāja rīcībā ir citi dokumenti, kas apliecina, ka preces ir izvestas no Latvijas. Tikai fakts, ka preces piegādā uz Latvijas ostu trešās valsts personai, no kurienes kuģis tās transportēs uz trešajām valstīm, nebūs pietiekami, lai piemērotu 0% PVN. Attiecīgi uzņēmuma rīcībā ir jābūt arī citiem dokumentiem – līgumiem, starptautiskajiem kravas pavaddokumentiem, samaksu apliecinājumiem dokumentiem.

Preču piegāde un iegāde Latvijā

VID auditos vēl joprojām aktualitāti nav zaudējušas PVN krāpšanas lietas. Pēc 2013.gada Augstākās tiesas spriedumiem par labu nodokļu maksātājiem, nu jau arī VID, veicot preču un pakalpojumu pircēju auditus, rēķinās, ka ir jāvērtē ne tikai apšaubītā piegādātāja reputācija, bet arī jāpamato, kādēļ VID ieskatā pircējs ir zinājis par krāpšanu vai pat mērķtiecīgi to organizējis.

Protams, auditos vērtētās situācijas ir ļoti atšķirīgas, tomēr ir novērojama tendence – VID savas šaubas par it kā nenotikušiem darījumiem bieži vien pamato ar nodokļu maksātāju nekorekti noformētiem preču transporta dokumentiem. Kad šādi kļūdaini dokumenti ir sameklēti, audita secinājumos VID norāda, ka faktiskajai preču plūsmai nav iespējams izsekot un iegrāmatotie rēķini un noslēgtie līgumi liecina vien par formālu darījumu noformēšanu. Savukārt, ja līgumi un rēķini kādu iemeslu dēļ netiek uzskatīti par pierādījumiem, bet transporta dokumenti sastādīti kļūdaini, nodokļu maksātājam iespējas pierādīt, ka darījumi faktiski ir notikuši, ir ierobežotas.

[MK noteikumi Nr.585](#) nosaka, ka par transportēšanu Latvijas teritorijā ir jānoformē preču piegādes dokuments, kurš apliecina preču piegādes un saņemšanas faktu.

Preču piegādes dokumentā ir jānorāda: preču nosūtītājs un saņēmējs, preču izsniegšanas un saņemšanas vietu adreses, preču nosaukums un daudzums, darījuma apraksts, numurs, datums, abu pušu paraksti. Paraksts netiek prasīts, ja dokumentu noformē elektroniski un puses iepriekš rakstiski vienojušās par šādi noformētu dokumentu savstarpēju akceptēšanu. Ja, saņemot preces, tiek konstatēts, ka piegādāto preču veids vai daudzums atšķiras no piegādes dokumentā norādītā, tad šīs atšķirības ir attiecīgi arī jādokumentē.

Nodokļu maksātāji var visas šīs ziņas iekļaut arī nodokļu rēķinā, tādējādi rēķins vienlaikus pildīs gan rēķina, gan transporta pavaddokumenta funkcijas.

Nereti papildus šīm ziņām VID pārbaudēs vēl uzdod jautājumus par transportlīdzekli, ar kuru ir transportētas preces, un šoferu personas datus. Šo ziņu norādīšanu iekšzemes transporta pavaddokumentos nenosaka ne grāmatvedības kārtības noteikumi, ne arī Autotransporta likums. Tomēr situācijās, kad VID apšauba preču piegādes darījumus, izšķiroša nozīme būs tam, cik izsekojami būs kravas pavaddokumenti – vai sakrīt piegādāto preču veids un daudzums, vai sakrīt preču iekraušanas un izkraušanas vietu adreses, vai ir identificējams, kam piederējis transportlīdzeklis, kas izmantots preču pārvadāšanai. VID apsekos arī noliktavas preču transporta sākumpunktā un galamērķī, pārliecinoties, ka tajās tiek veikta (vai darījuma laikā tika veikta) saimnieciskā darbība.

Nodokļu vajadzībām VID var auditēt līdz pat pirms 3 gadiem veiktus darījumus, un tik ilgā laika periodā var mainīties viss – uzticamais darījumu partneris var beigt darbību, mainīties tā vadība, darbības veidi, adreses, abām darījuma pusēm var mainīties darbinieki. Protams, brīdī, kad pircējs saņem precis, kļūdaina pavadzīme

nekādā veidā saņēmēju neapdraud – parasti nebūs piemērojams pat administratīvais sods, jo par pavadzīmes pareizu noformēšanu ir atbildīgs šādas kļūdainas pavadzīmes izsniedzējs. Tomēr preču saņēmējam nevajadzētu piekrist pieņemt vai parakstīt pavadzīmes, kurās atspoguļoti nepilnīgi vai nepareizi dati, jo nākotnē šādas kļūdas kravu pavaddokumentos apgrūtina preču plūsmas izsekojamību un var būt izšķirošas nodokļu auditos un strīdos ar VID.

[1] Darījumā piedalās trīs puses – A, B un C, kas ir katra reģistrēta citā ES dalībvalstī. A pārdod preces B un B pārdod preces C, bet preču transportēšana notiek tieši no A uz C.