



Valsts ieņēmumu  
dienests

Metodiskais materiāls

# **Pievienotās vērtības nodokļa un akcīzes preču aprites normatīvo aktu prasību piemērošana darījumos ar degvielu, izmantojot degvielas kartes**



25.08.2021.

Metodiskā materiāla mērķis ir nodrošināt vienotu izpratni par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) piemērošanu darījumos ar degvielas kartēm.

**Nodokļu piemērošana ir saistīta ar darījuma ekonomisko būtību un darījumu norisi atbilstoši noslēgtajiem līgumiem starp iesaistītajām pusēm.**

Degvielas karšu izdevēju komercdarbība veidojas no darījumiem, kas izriet no noslēgtajiem līgumiem ar degvielas tirgotājiem un no līgumiem ar klientiem – degvielas kartes lietotājiem.

Minētajos līgumos var būt iekļauti atšķirīgi nosacījumi darījumu norisei, tomēr jābūt skaidri noteiktiem pienākumiem, tiesībām, atbildībai un strīdu izskatīšanas kārtībai, lai darījumos iesaistītām pusēm būt nepārprotami skaidras attiecības.

### Degvielas karte

Degvielas karte ir **vienkāršs instruments** dažādās formās (fiziskas degvielas kartes, digitālas degvielas kartes, mobilo ierīču lietotājprogrammas u.tml.), kas tās lietotājam dod iespēju veikt identifikāciju preču iegādei degvielas uzpildes stacijā.

**Degvielas karte** funkcionē kā pierādījums darījuma leģitimitātei, uzskaiti un tā **neveic maksāšanas funkciju** degvielas iegādes un piegādes darījumos.

### Degvielas kartes izdevējs

Degvielas kartes izdevējs ir komersants, kas izdod degvielas karti, kuru izmantojot tiek nodrošināta iespēja komersanta klientiem iegādāties degvielu degvielas kartes izdevēja sadarbības partneru degvielas uzpildes stacijās.

Saistībā ar noslēgtajiem līgumiem degvielas kartes izdevējs darījumos ar degvielas kartes lietotāju var veikt dažādu veidu darījumus, kā, piemēram:

- ▶ veikt degvielas piegādi no speciālajā atļaujā (licencē) degvielas mazumtirdzniecībai norādītās vietas atbilstoši noslēgtajam degvielas pirkšanas – pārdošanas līgumam;
- ▶ sniegt pakalpojumu degvielas piegādē degvielas kartes lietotājam atbilstoši noslēgtajam pakalpojuma līgumam.

## **PVN piemērošana degvielas kartes izdevēja komercdarbībai, ja tas veic degvielas piegādi degvielas kartes lietotājam**

Preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Tātad tas ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar šo lietu.



**Degvielas kartes izdevējs** ir komersants, kas realizē no degvielas tirgotājam speciālajā atļaujā (licencē) degvielas mazumtirdzniecībai norādītās darbības vietās iegādāto degvielu un nodrošina pircēja iegādātās degvielas uzpildi.

## Akcīzes preču aprites normatīvo aktu prasības

**Degvielas kartes izdevējs bez speciālas atļaujas (licences)** degvielas mazumtirdzniecībai saņemšanas **var realizēt** no tāda degvielas tirgotāja speciālajā atļaujā (licencē) degvielas mazumtirdzniecībai norādītās darbības vietas šajā darbības vietā iegādāto **degvielu**, kuram ir speciālā atļauja (licence) degvielas mazumtirdzniecībai un kurš degvielas kartes izdevēja vārdā un interesēs nodrošina pircēja iegādātās degvielas uzpildi, ja:

- ▶ degvielas kartes izdevējs ar degvielas tirgotāju, kuram ir speciālā atļauja (licence) degvielas mazumtirdzniecībai, ir noslēdzis līgumu par degvielas iegādi un tās turpmāku realizāciju degvielas tirgotāja speciālajā atļaujā (licencē) degvielas mazumtirdzniecībai norādītajā darbības vietā;
- ▶ degvielas kartes izdevējs ar degvielas pircēju (degvielas kartes lietotāju) ir noslēdzis līgumu par degvielas tirdzniecību degvielas tirgotāja, ar kuru ir noslēgts līgums par degvielas iegādi, speciālajā atļaujā (licencē) degvielas mazumtirdzniecībai norādītajā vietā.<sup>1</sup>

### Degvielas tirgotājs

Degvielas tirgotājs ir **komersants, kas** atbilstoši akcīzes preču aprites jomu regulējošiem normatīvajiem aktiem **ir saņēmis speciālu atļauju (licenci) degvielas mazumtirdzniecībai.**



**PVN piemērošanu neietekmē apstākļi, kas un no kādiem līdzekļiem maksā par darījumiem.**

### Degvielas kartes lietotājs

Degvielas kartes lietotājs ir persona, kura saskaņā ar savstarpēji noslēgtu līgumu ar degvielas kartes izdevēju konkrētās degvielas uzpildes stacijās iegādājas degvielu, izmantojot minētā degvielas kartes izdevēja degvielas karti.



**PVN piemērošana ir atkarīga no darījuma ekonomiskās būtības, nevis juridiskās formas<sup>2</sup> (piemēram, līguma nosaukuma).**

**Ja** atbilstoši savstarpēji noslēgtajiem līgumiem degvielas kartes izdevējs veic degvielas piegādi degvielas kartes lietotājam, **tad** degvielas kartes izdevēja darbībai **PVN ir piemērojams kā preču piegādei** degvielas kartes lietotājam.

Degvielas kartes izdevēja **darbība ir klasificējama kā preču piegāde** degvielas kartes lietotājam, ja starp degvielas kartes izdevēju un degvielas kartes lietotāju noslēgtā līguma nosacījumi tieši nosaka:

<sup>1</sup> Ministru kabineta 2005.gada 30.augusta noteikumu Nr.662 "Akcīzes preču aprites kārtība" 61.<sup>1</sup> punkts, kas ir spēkā no 2021.gada 10.jūlija.

<sup>2</sup> Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļa.

- ▶ vietu (kurās degvielas uzpildes stacijās vai kāda zīmola degvielas uzpildes stacijās degvielas kartes lietotājs drīkst iegādāties preces);
- ▶ cenu vai cenas noteikšanas principus (degvielas kartes izdevējs vienojas ar degvielas kartes lietotāju par cenu, par kādu tas var iegādāties preces no degvielas kartes izdevēja vai par cenas noteikšanas principiem);
- ▶ preces veidu (degvielas kartes izdevējs izmanto tā sauktos preču ierobežošanas līmeņus noteiktiem preču veidiem, ko degvielas kartes lietotājs var saņemt, izmantojot degvielas karti);
- ▶ tiesības noteikt apjoma limitus (degvielas kartes izdevējam ir tiesības noteikt summu, kuru degvielas kartes lietotājs var izlietot, izmantojot degvielas karti (tā sauktais limits katrai kartei));
- ▶ izmantošanas ierobežojumus (degvielas kartes izdevējs var nepieļaut konkrētu preču piegādi, ar degvielas kartes izdevēja tiešsaistes autorizāciju noraidot atsevišķu darījumu);
- ▶ materiālo risku (izpildes traucējumu gadījumā visas degvielas kartes lietotāja prasības par zaudējumu atlīdzināšanu atbilstoši savstarpēji noslēgtajam līgumam uzņemas degvielas kartes izdevējs. Degvielas kartes lietotājs nevar celt prasību tieši pret piegādātāju (degvielas tirgotāju, kas darbojas degvielas uzpildes stacijā));
- ▶ īpašumtiesību saglabāšanu (ar degvielas kartes lietotāju ir saskaņots, ka degvielas kartes izdevējs paliek degvielas īpašnieks līdz pilnīgai to apmaksai (īpašumtiesību saglabāšana)).

Degvielas kartes izdevējs veic savu darbību, noslēdzot līgumu ar degvielas tirgotāju un atsevišķu līgumu ar degvielas kartes lietotāju. Degvielas kartes izdevēja ienākumi veidojas tikai no cenas starpības, kas rodas no degvielas tirgotāja nopirktās un degvielas kartes lietotājam pārdotās degvielas cenas.

### Degvielas tirgotājs

Degvielas tirgotājs saskaņā ar noslēgto līgumu ar degvielas kartes izdevēju pārdod tam degvielu brīdī, kad degvielas kartes lietotājs degvielas uzpildes stacijā iepilda degvielu. Degvielas tirgotājs degvielas kartes lietotājam izsniedz darījumu apliecinājošu dokumentu, apliecinot, ka degviela tikusi nodota degvielas kartes lietotājam.

Degvielas tirgotājs degvielas kartes izdevējam atbilstoši savstarpēji noslēgtajam līgumam, bet ne retāk kā reizi mēnesī izraksta PVN rēķinu par degvielu, kas šajā periodā pārdota visiem konkrētā degvielas kartes izdevēja degvielas kartes lietotājiem. PVN rēķinā kā degvielas pircējs ir norādīts degvielas kartes izdevējs. Degvielas tirgotājs savā taksācijas perioda PVN deklarācijā norāda degvielas piegādes, kas veiktas degvielas karšu izdevējiem.

### Degvielas kartes izdevējs

Brīdī, kas degvielas kartes lietotājs degvielas uzpildes stacijā iepilda degvielu, degvielas kartes izdevējs ir uzskatāms par šīs degvielas pircēju un turpmāko piegādātāju degvielas kartes lietotājam.

Degvielas kartes izdevējam no degvielas tirgotāja saņemtajā PVN rēķinā norādīto PVN summu ir tiesības norādīt attiecīgā taksācijas perioda PVN deklarācijā kā priekšnodokli.

Degvielas kartes izdevējs, pamatojoties uz degvielas tirgotāja izrakstīto pārskata PVN rēķinu, izraksta degvielas kartes lietotājam PVN rēķinu par konkrētā laika periodā līgumā norādītajās degvielas uzpildes stacijās iegādāto degvielu par cenu, kāda noteikta

savstarpēji noslēgtajā līgumā. Degvielas piegādes darījumu degvielas kartes lietotājam degvielas kartes izdevējs norāda savā taksācijas perioda PVN deklarācijā.

### Degvielas kartes lietotājs

Degvielas kartes lietotājs saņem PVN rēķinu no degvielas kartes izdevēja par iegādāto degvielu degvielas uzpildes stacijā. Degvielas kartes lietotājam no degvielas kartes izdevēja saņemtajā PVN rēķinā norādīto PVN summu ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli savā taksācijas perioda PVN deklarācijā, ja iegādātā degviela tiek izmantota saimnieciskās darbības ietvaros ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Degvielas kartes lietotājam – citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai trešās valsts reģistrētam PVN maksātājam – ir tiesības pieprasīt samaksātās PVN summas atmaksu par degvielas iegādi, pamatojoties uz PVN rēķinu, kas saņemts no degvielas kartes izdevēja, izpildot PVN regulējošajos normatīvajos aktos noteiktos nosacījumus.

### Citi darījumi



**Vēršam uzmanību, ka iespējami citi biznesa modeļi, piemēram, kredīta nodrošināšanas pakalpojumu sniegšana degvielas kartes lietotājam.**

Degvielas kartes izdevēja **darbība ir klasificējama kā pakalpojuma sniegšana** degvielas kartes lietotājam, ja atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas spriedumam lietā Nr.C-235/18 vienlaikus pastāv šādi apstākļi:

- ▶ degvielas kartes lietotāja preču (degvielas) iegāde notiek tieši no piegādātāja (degvielas uzņēmuma);
- ▶ degvielas kartes lietotājs ir vienīgais, kas izlemj par preču iegādes metodēm (vietu, apjomu, kvalitāti, iegādes laiku un veidu, kādā preces tiks izmantotas);
- ▶ degvielas kartes lietotājs sedz visas izmaksas, kas saistītas ar preču (degvielas iegādi);
- ▶ degvielas kartes izdevēja darbība aprobežojas ar finansējuma instrumenta (degvielas kartes) nodrošināšanu degvielas kartes lietotājam degvielas iegādei.

Ja degvielas kartes izdevējs no sava klienta, kurš iegādājoties degvielu degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas karti, papildus summai, kas iztērēta, izmantojot minēto karti, iekasē papildu maksu, tad tā ir atlīdzība par pakalpojumu – klientam dodot iespēju uzpildīt degvielu transportlīdzekļos. Degvielas kartes izdevēja pakalpojumu atbilstoši savstarpēji noslēgtajiem līgumiem var kvalificēt kā kredīta piešķiršanas pakalpojumu, kas atbrīvots no PVN.<sup>3</sup>

Ja degvielas kartes izdevējs degvielas kartes lietotājam sniedz pakalpojumu, degvielas kartes lietotājs iegūst tiesības rīkoties ar degvielu kā šīs preces īpašnieks, iegādājoties degvielu degvielas uzpildes stacijās no degvielas tirgotāja.

Šādā gadījumā **degvielas kartes izdevējs**, nodrošinot iespēju saviem klientiem (piemēram, transporta uzņēmumiem) degvielas uzpildes stacijās iegādāties degvielu, izmantojot degvielas karti, **nav atzīstams** par degvielas pircēju un turpmāko piegādātāju degvielas kartes lietotājam.

<sup>3</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 15.maija sprieduma lietā Nr. C-235/18 *Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH* 49.punkts.

Darbība, ko degvielas kartes izdevējs veic attiecībā pret savu klientu (piemēram, transporta uzņēmumu), – degvielas kartes nodošana tā rīcībā, lai tas varētu uzpildīt degvielu, – nav uzskatāma par preču piegādi.<sup>4</sup> Tā ir pakalpojuma sniegšana.



Ja degvielas kartes izdevējs kļūdaini ir izdevis PVN rēķinu, nepamatoti piemērojot PVN kā degvielas piegādei, tam ir tiesības labot to, lai degvielas kartes lietotājs varētu īstenot savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par degvielas uzpildes stacijās veikto degvielas iegādi, izmantojot iepriekš minēto karti.<sup>5</sup>

## Jautājumi un atbildes

1. Vai reģistrētam iekšzemes PVN maksātājam ir tiesības no degvielas tirgotāja saņemtajā PVN rēķinā norādīto un samaksāto PVN summu par iegādāto degvielu Latvijā, izmantojot degvielas karti, ko izdevis citas dalībvalsts komersants, atskaitīt PVN deklarācijā par taksācijas periodu kā priekšnodokli, ja no degvielas kartes izdevēja tiek saņemts pakalpojums?

Reģistrētam iekšzemes PVN maksātājam no degvielas tirgotāja saņemtajā PVN rēķinā norādīto PVN summu par iegādāto degvielu ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli, ja degviela tiks izmantota saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

2. Vai reģistrētam iekšzemes PVN maksātājam, uzpildot degvielu citās dalībvalstīs, izmantojot degvielas karti, ir tiesības saņemtajos rēķinos norādītās PVN summas atskaitīt Latvijas PVN taksācijas perioda deklarācijā?

Reģistrētam iekšzemes PVN maksātājam nav tiesību citās dalībvalstīs samaksāto PVN par iegādāto degvielu atskaitīt Latvijas PVN deklarācijā par taksācijas periodu. Šajā gadījumā samaksātais PVN ir atgūstams, izmantojot PVN atmaksas kārtību saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma nosacījumiem.<sup>6</sup>

3. Kā reģistrētam iekšzemes PVN maksātājam PVN deklarācijā jānorāda no degvielas kartes izdevēja – citas dalībvalsts reģistrēta PVN maksātāja – saņemtais pakalpojums, kas kvalificējams kā kredīta piešķiršanas pakalpojums un par kuru ir izrakstīts un saņemts rēķins?

Reģistrētam iekšzemes PVN maksātājam par šādu saņemto pakalpojumu PVN nav jāaprēķina un PVN deklarācijā tas nav jānorāda.

4. Vai degvielas kartes izdevējs – gan tāds, kura darbība ir kvalificējama kā pakalpojuma sniegšana, gan tāds, kura darbība ir kvalificējama kā preču (degvielas) piegāde, – var pieprasīt Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt savu klientu – citu dalībvalstu komersantu – samaksāto PVN par iegādāto degvielu tā sadarbības partneru degvielas uzpildes stacijās Latvijā?

<sup>4</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 15.maija sprieduma lietā Nr. C-235/18 *Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH* 41.punkts.

<sup>5</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 18.marta sprieduma lietā Nr. C-48/20 *UAB "P."* 34.punkts.

<sup>6</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likuma 114.pants un Ministru kabineta 2013.gada 17.decembra noteikumi Nr.1514 "Kārtība, kādā reģistrēts nodokļa maksātājs iesniedz pieteikumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas saņemšanai citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un kārtība, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam".

## **Darījumi ar degvielu**

PVN atmaksu var pieprasīt faktiskais degvielas pircējs, t.i., degvielas kartes turētājs vai tā pilnvarotā persona (pilnvarotā persona var būt arī degvielas kartes izdevējs).