

NODOKĻI

PVN PIEMĒROŠANA TREŠAJĀM VALSTĪM SNIEGTAJIEM PAKALPOJUMIEM

SABĪNE VUŠKĀNE, DACE EVERTE, ZAB "SORAINEN" vecākās nodokļu menedžeres

Bieži saņemam jautājumus no lasītājiem par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu situācijās, kad pakalpojumu sniedzējs vai saņēmējs ir trešo valstu nodokļu maksātājs. Tāpat šobrīd arvien vairāk valstu pievienojas Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas konvencijai par informācijas apmaiņu un sadarbošanos starp nodokļu administrācijām un vairs netiek uzskatītas par zemu nodokļu un beznodokļu zonām, lai gan Latvijas Ministru kabineta noteikumu Nr.276 "Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām" sarakstā tās vēl ir. Vai tas ko maina pievienotās vērtības nodokļa piemērošanā?



Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošana sniegtajiem pakalpojumiem notiek atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma (PVN likums) 19.–30.pantam.

Noteiktos gadījumos PVN piemērošanā pakalpojumiem jāņem vērā arī Eiropas Savienības (ES) Padomes Īstenošanas regula Nr.282/2011, ar ko nosaka Īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (Regula), kurā noteikta vienota kārtība, kā PVN jāpiemēro pakalpojumiem, kā arī uzskaitīti pierādījumi, kam jābūt nodokļu maksātāja rīcībā, sniedzot pakalpojumus trešo valstu nodokļu maksātājam. Regula ir tiešas piemērojamības normatīvais akts, kas dalībvalstīm nav jāiestrādā savos vietējos likumos, tādēļ PVN likums Regulas normas nedublē.

Valsts ieņēmumu dienests (VID), veicot darījumu pārbaudes, vērtēs, vai PVN piemērošanā izpildītas Regulā uzskaitītās prasības, kā arī atbilstību PVN likumam.

VISPĀRĪGIE NOSACĪJUMI

PVN likuma 19.pantā noteikts:

§ "Ja pakalpojums tiek sniegts nodokļa maksātājam, pakalpojuma sniegšanas vieta, ja šajā likumā nav noteikts citādi, ir:

1) pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības mītnes vieta;

NODOKĻI

” Latvijai pakalpojumu sniedzēja rīcībā ir jābūt pierādījumiem par pakalpojuma saņēmēja saimniecisko darbību

2) pakalpojuma saņēmēja pastāvīgās iestādes atrašanās vieta, ja pakalpojums tiek sniegts pakalpojuma saņēmēja pastāvīgajai iestādei, kas neatrodas šīs personas saimnieciskās darbības mītnes vietā;

3) pakalpojuma saņēmēja deklarētā dzīvesvieta, bet, ja tādas nav, – pastāvīgās uzturēšanās vieta, ja pakalpojuma saņēmējam nav saimnieciskās darbības mītnes vietas vai pastāvīgās iestādes.”

PVN likuma 4.panta 1.daļā definēts:

§ “Saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, pastāvīga darbība par atlīdzību (tai skaitā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, lauksaimnieciska darbība).”

Tomēr, lai secinātu, vai un kāds PVN režīms ir piemērojams sniegtajam pakalpojumam, jāņem vērā arī Regulas noteikumi.

PAKALPOJUMI ES UZŅĒMUMAM

Uzņēmumiem, kas ir reģistrēti Eiropas Savienībā (ES), PVN piemērošana ir salīdzinoši vienkārša – ja jūsu rīcībā ir jūsu pakalpojuma saņēmēja PVN numurs citā dalībvalstī, PVN aprēķina pakalpojuma saņēmējs un sniedzējam PVN nav jāpiemēro. Un otrādi – ja pakalpojuma saņēmējs jums nav paziņojis PVN numuru, saskaņā ar Regulas 18.panta 2.punktā noteikto:

§ “Ja vien nav informācijas, kas liecina par pretējo, pakalpojumu sniedzējs var uzskatīt, ka pakalpojumu saņēmējs, kurš veic uzņēmējdarbību Kopienā, nav nodokļa maksātājs, ja viņš var apliecināt, ka pakalpojumu saņēmējs viņam nav paziņojis savu individuālo PVN identifikācijas numuru.” –

pakalpojuma sniedzējs var uzskatīt, ka pakalpojuma saņēmējam nav PVN numura, un piemērot PVN sniegtajam pakalpojumam.

PAKALPOJUMI TREŠĀS VALSTS UZŅĒMUMAM, KURAM IR PVN NUMURS

Darījumos ar trešajām valstīm nav iespējams iztikt tikai ar PVN numura iegūšanu (vai pierādīšanu, ka tāda nav). Regulas 18.panta 3.daļā noteikts:

§ “Ja vien nav informācijas, kas liecina par pretējo, pakalpojumu sniedzējs var uzskatīt, ka pakalpojumu saņēmējs, kurš veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, ir nodokļa maksātājs:

a) ja viņš no pakalpojumu saņēmēja saņem sertifikātu, ko izsniegušas pakalpojumu saņēmēja kompetentās nodokļa iestādes kā apliecinājumu tam, ka pakalpojumu saņēmējs veic uzņēmējdarbību, kas ļauj viņam iegūt PVN atmaksu saskaņā ar Padomes Direktīvu 86/560/EEK (1986. gada 17. novembris) par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā;

b) ja pakalpojumu saņēmējam nav minētā sertifikāta, gadījumos, kad pakalpojumu sniedzēja rīcībā ir pakalpojumu saņēmēja PVN numurs vai līdzīgs numurs, ko pakalpojumu saņēmējam piešķirusi valsts, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, un ko izmanto uzņēmumu identifikācijai, vai jebkāds cits pierādījums, kas apliecina, ka pakalpojumu saņēmējs ir nodokļa maksātājs, un ja pakalpojumu sniedzējs pienācīgā apjomā veic pakalpojumu saņēmēja sniegtās informācijas pareizības pārbaudi, izmantojot ierastus tirdzniecības drošības pasākumus, piemēram, tādas, kas attiecas uz identitātes vai maksājumu pārbaudēm.”

Proti, Latvijas pakalpojumu sniedzēja rīcībā ir jābūt pierādījumiem par pakalpojuma saņēmēja saimniecisko darbību:

- pakalpojumu saņēmējs ir PVN vai līdzīga nodokļa maksātājs attiecīgajā valstī (ir PVN sertifikāts vai PVN numurs). Regulā minētais PVN sertifikāts ir izziņa, ko izsniedz attiecīgās valsts nodokļu administrācija. Tas satur apstiprinājumu, ka konkrētais nodokļu maksātājs ir ar PVN vai līdzīgu nodokli apliekama persona savā mītnes valstī. Šādas izziņas derīguma termiņš parasti ir 1 gads;



NODOKĻI



Dace Everte

• gadījumos, kad PVN sertifikātu vai numuru nav iespējams iegūt, jāizmanto citi pieejamie dokumentārie pierādījumi, kas apstiprina, ka pakalpojumu saņēmējs mītnes valstī veic saimniecisko darbību. Piemēram, šādi dokumenti varētu būt attiecīgās valsts komercuzņēmumu reģistra izziņa vai šī uzņēmuma gada pārskats.

Tādējādi, lai varētu izrakstīt rēķinu bez PVN darījumam ar trešās valsts personu, ir jāiegūst pakalpojumu saņēmēja PVN sertifikāts vai vismaz PVN numurs trešajā valstī. VID, pārbaudot darījumu, vērtēs visu darījuma atbilstošuma dokumentu kopumu un lems, vai Latvijas nodokļu maksātājam bija iemesls uzskatīt, ka tas sniedz pakalpojumu trešās valsts nodokļu maksātājam, un izrakstīt rēķinu bez PVN.

Ja pakalpojums tiek sniegts Šveices vai Norvēģijas uzņēmumiem, šādas prasības ir viegli izpildāmas – izziņas iegūšana darījumu partnerim, visticamāk, būs ierasta darbība, savukārt, ja pakalpojumu saņēmējs atsakās sūtīt izziņu, internetā atrodami pat attiecīgo valstu PVN reģistru dati. Bet kā rīkoties, ja pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī vispār nav ne PVN, ne arī līdzīga nodokļa?

**PAKALPOJUMI TREŠĀS VALSTIS
UZŅĒMUMAM, KURA VALSTĪ NAV PVN**

Ja sniedzat pakalpojumus tādu valstu klientiem, kur vispār nav PVN un nav arī līdzīga rakstura nodokļa, tad Regulas 18.panta 3.daļā noteiktās prasības kļūst neizpildāmas – PVN sertifikātu nodokļu administrācija neizsniegs un PVN numura šādam uzņēmumam nav.

Šādā gadījumā atbildi var meklēt PVN likuma 30.pantā un Regulas 23.pantā. Norādītajiem pakalpojumu veidiem sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja mītnes vieta, deklarētā dzīvesvieta vai, ja tādas nav, – pastāvīgās uzturēšanās vieta:

- autortiesību, patentu, licenču, preču zīmju un līdzīgu tiesību piešķiršana un nodošana citu personu rīcībā un kontrolē;
- ar reklāmu un sabiedriskajām attiecībām saistītie pakalpojumi;
- juridiskie, grāmatvedības, revīzijas, konsultāciju, tulkošanas, ekspertīžu, inženieru, tirgus izpētes un citi līdzīgi pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas sniegšana;
- saistības pilnībā vai daļēji atturēties no kādas šajā daļā minētās darbības vai rīcības;
- personāla nodrošināšanas pakalpojumi, tostarp personāla atlases un komplektēšanas pakalpojumi, izņemot tā sagatavošanu un apmācību;
- kustamu lietu nomas pakalpojumi, izņemot visu veidu transportlīdzekļu nomu;
- finanšu un apdrošināšanas pakalpojumi, ieskaitot pārāpdrošināšanu, bet izņemot seifu nomu;
- piekļuves nodrošināšana dabasgāzes sadales sistēmai, kas atrodas ES teritorijā, vai tīklam, kas ir pieslēgts šai sistēmai, elektroenerģijas, siltumenerģijas vai dzesēšanas enerģijas tīkliem, kā arī pārvades un sadales pakalpojumi un citi ar tiem tieši saistītie pakalpojumi.

Šiem pakalpojumiem nav nepieciešami papildu pierādījumi par PVN maksātāja statusu, pietiek ar pakalpojuma saņēmēja sniegto informāciju, ka pakalpojuma sniedzējs ir reģistrēts trešajā valstī.

NODOKĻI

Šeit papildu paskaidrojumus nosaka Regulas 23.panta 1.daļa:

§ “Ja saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 56. panta 2. punktu, ko piemēro no 2013. gada 1. janvāra, par pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgajā vietā vai, ja tādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas nav, vietā, kur ir viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta, pakalpojumu sniedzējs nosaka minēto vietu, pamatojoties uz pakalpojumu saņēmēja sniegto faktisko informāciju, un minēto informāciju pārbauda, izmantojot ierastos tirdzniecības drošības pasākumus, piemēram, tādas, ko izmanto attiecībā uz identitātes vai maksājumu pārbaudēm.”

Attiecīgi, sniedzot ES Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 56.pantā (vai PVN likuma 30.pantā) minētos pakalpojumus trešo valstu sabiedrībām un veicot vispārpieņemtos darījuma partnera pārbaudes pasākumus, pakalpojuma sniedzējam ir tiesības pakalpojumiem nepiemērot Latvijas PVN. Tas nozīmē, ka pakalpojuma sniedzējam nav pienākuma nodrošināt pierādījumus par pakalpojumu saņēmēja PVN maksātāja statusu reģistrācijas valstī, bet pietiek veikt ierastos tirdzniecības drošības pasākumus par pakalpojuma saņēmēja statusu. Tas īpaši aktuāli, ja šos pakalpojumus sniedz, piemēram, holdinga sabiedrībām, kas saimniecisko darbību neveic.

Savukārt, ja trešajā valstī PVN nav, bet tiek sniegti citi pakalpojumi, tad ir jāpierāda nodokļu maksātāja – saimnieciskās darbības veicēja – statuss trešajā valstī, izmantojot pieejamos argumentus.

PAKALPOJUMU ĪPAŠĀS NORMAS

PVN likums paredz īpašas normas atsevišķiem pakalpojumiem – preču transportam, elektronisko sakaru, apraides, elektroniski sniegtiem pakalpojumiem un kustamas lietas un transportlīdzekļa nomai, ja tie tiek sniegti un izmantoti ārpus ES. Tās bieži vien tiek piemirstas, kad darījumi notiek ar trešo valstu partneriem. Proti, PVN likuma 30.panta 2.daļā noteikts:

§ “Preču transporta pakalpojuma, ja šo pakalpojumu sniedz reģistrētam nodokļa maksātājam vai trešās valsts vai trešās teritorijas reģistrētam nodokļa maksātājam, elektronisko sakaru, apraides un elektroniski sniegta pakalpojuma, kustamas lietas nomas un transportlīdzekļu nomas pakalpojuma sniegšanas vieta ir:

- 1) ārpus Eiropas Savienības teritorijas, ja

pakalpojumu izmanto ārpus Eiropas Savienības teritorijas, kaut arī saskaņā ar šā likuma prasībām pakalpojuma sniegšanas vieta ir iekšzeme;

- 2) iekšzeme, ja pakalpojumu izmanto iekšzēmē, kaut arī saskaņā ar šā likuma prasībām pakalpojuma sniegšanas vieta ir ārpus Eiropas Savienības teritorijas.”

Īsāk sakot, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir tur, kur tie faktiski tiek izmantoti neatkarīgi no saņēmēja un sniedzēja mītnes valstīm.

Piemēram, ja Latvijas uzņēmums citam Latvijas uzņēmumam iznomā stendu (kustamu lietu) dalībai izstādē Krievijā, tad šāds darījums Latvijā nav apliekams, jo pakalpojums tiek izmantots ārpus ES.

Līdzīgi ir ar transportlīdzekļu nomu – ja klientam tas tiek padarīts pieejams un tiek izmantots ārpus ES, tad Latvijas PVN šiem darījumiem nav jāpiemēro.

Tāpat arī preču pārvadāšanas pakalpojums Latvijā nav apliekams ar PVN, ja to sniedz trešās valsts personai vai pat reģistrētam nodokļa maksātājam ārpus ES teritorijas. Un otrādi – pat ja šos pakalpojumus sniedz trešās valsts personai, bet izmanto ES, PVN ir piemērojams.

Atbilstoši Regulai (23.panta 2.punkts) arī šādiem pakalpojumiem nav obligāti jāiegūst pierādījumi par saņēmēja PVN statusu mītnes valstī, bet pietiek ar saņēmēja sniegto informāciju un vispārīgiem tirdzniecības drošības pasākumiem.

PAKALPOJUMA UZRĀDĪŠANA PVN DEKLARĀCIJĀ

Ja darījumu partneris ir PVN maksātājs trešajā valstī un darījumam Latvijas PVN nepiemēro (rēķinā norāde – bez PVN), tad darījums jāuzrāda PVN deklarācijas 48.2.ailē. Darījums arī jāatsifrē PVN deklarācijas pielikuma PVN 1 “Pārskats par priekšnodokļa un nodokļa summām, kas norādītas nodokļa deklarācijā par taksācijas periodu” (PVN 1) III.daļā “Aprēķinātais nodoklis par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem”.

Ja partneris nav PVN maksātājs un pakalpojumam piemēro 21% PVN, tad darījumu uzrāda PVN deklarācijas 41.rindā un atsifrē PVN 1 pielikuma III.daļā – tieši tāpat kā jebkuru iekšzemes darījumu. 