

Elektroniskie norēķini starptautiskajos darījumos

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

<http://www.ifinances.lv/lat/nodokli?doc=5270&hl=sorainen&ref=search>



Sabīne Vuškāne

Foto: Elīna Kursīte

Vai varat iedomāties situāciju, ka jūsu elektronisko pakalpojumu iegādājas Lielbritānijas pilsonis ar Kipras kredītkarti, atrodoties atvaļinājumā Maltā, izmantojot Īrijā uzturētu e-pasta adresi? Kur, jūsuprāt, ir pakalpojuma sniegšanas vieta, un kādas valsts pievienotās vērtības nodoklis (PVN) jūsu pakalpojumam būtu piemērojams?

Globalizācijas laikmetā uzņēmumu un privātpersonu iespējas pirkt un pārdot preces un pakalpojumus jebkur pasaulē ir gandrīz neierobežotas. Bieži saņemam jautājumus par starptautisko tirdzniecību interneta vidē, norēķiniem, attaisnojuma dokumentiem, nodokļu piemērošanu. Apskatīsim jautājumus, kas attiecas uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (iegādi interneta vidē, norēķiniem, nodokļu piemērošanu).

Uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošana

Ārvalstu pakalpojumu sniedzējiem, ja vien tie fiziski pakalpojumus nesniedz no Latvijas, nekādi ar uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN) saistīti pienākumi Latvijā neradīsies.

Savukārt Latvijas nodokļu maksātājiem, saņemot pakalpojumus no ārvalstīm un veicot maksājumus par elektroniskajiem pakalpojumiem, tāpat kā jebkurā citā situācijā būtu jāvērtē gan maksājumu saņēmējs, gan arī saņemto pakalpojumu saturs.

Pakalpojumi no zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm (offshores)

Ja maksājums par pakalpojumu tiek veikts uz zemu nodokļu valstīm (saraksts – [MK noteikumos Nr.276 Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām](#)), neatkarīgi no saņemtā pakalpojuma veida Latvijas uzņēmumam ir pienākums ieturēt 15% nodokli no maksājuma un iemaksāt valsts budžetā.

No praktiskās puses, ja maksājums par darījumu tiek veikts, izmantojot pakalpojumu sniedzēja norēķinu sistēmu, parasti šādos gadījumos nav iespējams ieturēt nodokli, un pēc maksājuma izpildes Latvijas nodokļu maksātājam

šīs izmaksas nāksies norādīt attiecīgā taksācijas gada UIN deklarācijas 7.ailē, palielinot gada apliekamo ienākumu. Tādēļ, pirms veikt maksājumu par pakalpojumu, ieteicams rūpīgi pārliedzināties, uz kuru valstu kontiem tiek veikti maksājumi un kas ir pakalpojuma sniedzējs.

Vadības un konsultāciju pakalpojumi

Tāpat nodokļu saistības rodas gadījumā, ja Latvijas nodokļu maksātājs iegādājas pakalpojumu, kas atbilst vadības un konsultāciju pakalpojumu definīcijai, kura ir noteikta [MK noteikumu Nr.556 Likuma Par uzņēmumu ienākuma nodokli normu piemērošanas noteikumi](#) 19.punktā: *Ar konsultatīvajiem pakalpojumiem saprot jebkurus konsultatīvos pakalpojumus, kas sniegti Latvijas nodokļu maksātājam vai nerezidenta pastāvīgajai pārstāvniecībai (piemēram, konsultāciju sniegšana, dažādu veidu izstrādņu un materiālu (aprēķinu, projektu, biznesa plānu) sagatavošana, informācijas sniegšana par izmaiņām grāmatvedības programmās, tirgus izpētē un reklāmā, iekārtu un ražošanas tehnoloģiju tirgū un citos jautājumos, kas saistīti ar saimnieciskās darbības veicēja stratēģisko attīstību, produkcijas ražošanu un realizāciju, saimnieciskās darbības veicēja ekonomiskās darbības izpēti).*

Tā kā šī definīcija ir samērā plaša, tad pakalpojumu saņēmējam jāreķinās, ka virkni virtuāli sniegto pakalpojumu varētu uzskatīt par konsultāciju pakalpojumiem, par ko ieturams 10% nodoklis. Piemēram, pētījumu dati, specifisku datu bāzu informācija. Nodokļu konvencijas paredz iespēju šo likmi samazināt, tomēr, lai panāktu samazinājumu, nodokļu maksātājam jāsaņem saskaņā ar [MK noteikumiem Nr.178 Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi](#) (1.pielikums) izdotā rezidences apliecība – sertifikāts, kas praksē ir grūti īstenojams uzdevums.

Intelektuālais īpašums

Attiecībā uz maksājumiem par intelektuālo īpašumu kopš 01.01.2014. ieturējuma nodoklis nav jāpiemēro, tādēļ par maksājumiem par datorprogrammām, licencēm u.tml. pakalpojumiem no valstīm, kas nav zemu nodokļu valstu sarakstā, UIN saistības nerodas.

PVN piemērošana

No 2003.gada, lai sniegtu elektroniskos pakalpojumus Eiropas Savienībā (ES) personām, kas nav PVN maksātājas, varēja darboties pēc tā saucamās *one stop shop* sistēmas, proti, izvēlēties vienu ES valsti, kur reģistrēties, un no tās sniegt pakalpojumus, piemērojot izvēlētais valsts PVN visiem pakalpojumiem. Attiecīgi daudzas lielās korporācijas izvēlējās reģistrēties Luksemburgā, kur vēsturiski PVN likme ir viszemākā (15%), un PVN par visā ES sniegtajiem pakalpojumiem maksāja tur.



Dace Everte
Foto: Elīna Kursīte

No 2010.gada un šobrīd elektroniski sniegtā pakalpojuma sniegšanas vieta ES ir pakalpojuma saņēmēja reģistrācijas vieta:

- ja pakalpojumu saņem ES PVN maksātājs - PVN aprēķina pakalpojumu saņēmējs;
- ja pakalpojumu saņem ar PVN neapliekama persona, kuras pastāvīgā dzīvesvieta vai reģistrācijas vieta ir ES, PVN piemērošanas atbildība ir pakalpojuma sniedzējam, un PVN maksājams tajā valstī, kurā dzīvo vai ir reģistrēts pakalpojuma saņēmējs. Attiecīgi pakalpojuma sniedzējam ir pienākums reģistrēties kā PVN maksātājam katrā ES valstī, kurā atrodas tā klienti, un aplikēt sniegto pakalpojumu ar tās dalībvalsts PVN;

- ja pakalpojumu saņem trešās valsts persona, kas nav PVN maksātājs, tad pakalpojuma sniegšanas vieta ir saņēmēja dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta, un ES reģistrētam pakalpojumu sniedzējam Latvijas vai citas dalībvalsts PVN šim darījumam nav jāpiemēro, tomēr ieteicams noskaidrot, vai nerodas pienākums reģistrēties saņēmēja valstī;
- ja pakalpojumu saņem ES neregistrēta persona, bieži piemērojams tā saucamais *faktiskās izmantošanas vietas kritērijs*, un pakalpojums ir apliekams tur, kur tas tiek patiesībā lietots. Latvijā *faktiskās izmantošanas vietas kritērijs* ir piemērojams preču transporta, fiksētu tālruņa līniju sakariem, kustamas lietas nomai un transportlīdzekļu nomai. ES valstīs pakalpojumu klāsts, kuriem tiek piemērots faktiskās izmantošanas kritērijs, ietver arī elektroniski sniegtos pakalpojumus.

Savukārt no 2015.gada PVN normas attiecībā uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem ES privātpersonām tiks vēlreiz mainītas, nosakot, ka PVN maksājams tur, kur atrodas pakalpojuma pircējs, bet paredzot īpašu deklarēšanas kārtību, – uzņēmumi, kas sniedz šos pakalpojumus, varēs PVN deklarāciju iesniegt vienā valstī, bet piemērojot to dalībvalstu PVN, kurās atrodas to pircēji. Nodokļu administrācijām būs pienākums veikt savstarpējus norēķinus par katras dalībvalsts budžetā iemaksājamo PVN.

Šāda kārtība tiks piemērota ne tikai elektroniski sniegtajiem, bet arī elektronisko sakaru (telekomunikāciju) pakalpojumiem un apraides pakalpojumiem. Elektroniski sniegtie pakalpojumi ir tādi pakalpojumi, kas ir minēti 15.03.2011. [Padomes Īstenošanas regulas \(ES\) Nr. 282/2011](#) 7.pantā, kā arī:

- tīmekļa vietņu apkalpošana, tīmekļa resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attāluma;
- programmatūras piegāde un atjaunināšana;
- attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm;
- mūzikas, filmu un spēļu, to skaitā laimes spēļu un azartspēļu piegāde, kā arī politisku, kultūras, mākslas, sporta, zinātnes un izklaides raidījumu un notikumu piegāde;
- tālmācības piegāde.

Piemēram, ES vai trešās valsts (piemēram, ASV, Indija, Ķīna, Austrālija, Šveice) uzņēmums, kas izveido aplikāciju viedtālruniem vai planšetdatoriem un piedāvā tās ES personām, kas nav nodokļa maksātājas, var reģistrēties Latvijā par PVN maksātāju, izvēloties īpašo režīmu elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.

Vienlaikus Latvijas uzņēmumiem, kas piedāvā līdzīgus pakalpojumus ārvalstu personām (piemēram, televīzijas vai radio apraides pakalpojumus, t.sk. interneta vidē), arī būs jāreģistrējas par šādiem PVN maksātājiem, kas piemēro īpašo režīmu, un jāmaksā attiecīgo valstu PVN, kurās atrodas to pircēji. Ar jaunajām izmaiņām aktualizēsies jautājums, kā noteikt, kur atrodas jūsu klients.

Šobrīd notiek diskusija, bet kritēriji, kurus varētu izmantot klienta atrašanās vietas un PVN piemērošanas valsts noteikšanai, varētu būt:

- klienta adrese, uz kuru tiek izrakstīti rēķini;
- IP (*Internet protocol*) adrese ierīcei, ko izmanto pircējs, vai cita metode ģeolokācijai;
- bankas maksājuma informācija (konta adrese vai rēķinu adrese bankā);
- mobilais valsts kods (*Mobile Country Code*), kas glabājas uz SIM (angļu val.: *Subscriber Identity Module*) kartes, kuru izmanto pircējs;
- fiksētās telefona līnijas pieslēguma adrese, kuru izmanto pircējs.

Ņemot vērā, ka jaunā kārtība būs piemērojama arī tiem pakalpojumiem, kuru sniegšana tiks uzsākta pirms 2015.gada, bet turpināsies arī 2015.gadā (piemēram, ikgadēja programmu atjaunošana, programmnodrošinājuma, antivīrusu programmu, *online* spēļu programmu u.c. atjaunošana), PVN piemērošana šādiem darījumiem ir jāizvērtē jau šobrīd.

Attaisnojuma dokumenti

Saņemot elektroniskos pakalpojumus no ārvalstu pakalpojumu sniedzēja, vislielākās raizes rada tieši šo darījumu dokumentārais noformējums. Ja pakalpojuma saņēmējs ir fiziska persona, kas neveic saimniecisko darbību, parasti pietiek ar to, ka samaksa par pakalpojumu ir noskaitīta no šīs personas bankas konta. Savukārt juridiskām personām ir pienākums ievērot [likuma Par grāmatvedību](#) prasības. Tas nozīmē, ka ir jāiegūst attaisnojuma dokuments, uz kā pamata tiek atskaitītas izmaksas. Obligātās minimālās informācijas prasības ārējam attaisnojuma dokumentam ir šādas:

- saimnieciskā darījuma dalībnieki, norādot katras darījuma puses nosaukumu, reģistrācijas numuru, juridisko adresi;
- dokumenta veida nosaukums;
- dokumenta datums;
- dokumenta reģistrācijas numurs;
- saimnieciskā darījuma apraksts, pamatojums un mērītāji (daudzumi, summas);
- paraksts.

Par šādu dokumentu noteikti ir izmantojams pakalpojumu sniedzēja izdots elektroniski parakstīts rēķins. Tāpat elektroniskajā rēķinā var nebūt paraksta, ja abu darījuma pušu noslēgtajā līgumā ir paredzēta šāda rēķinu akceptēšanas kārtība.

Tomēr praksē lielākā problēma ir, ka saņemtie rēķini nesatur visu Latvijā prasīto informāciju. Iespējams, no bankas maksājuma uzdevumiem vai citiem pasūtījuma dokumentiem būs iegūstama rēķinā trūkstošā informācija par darījumu, un, vērtējot visus dokumentus kopā, informācija par darījumu būs pietiekama, lai pamatotu darījuma saistību ar saimniecisko darbību. Sarežģītāk būs, ja, pat saliekot visu informāciju kopā, trūks būtiskas informācijas par darījumu, piemēram, pakalpojuma sniedzējs un tā rekvizīti vai pakalpojuma apraksts.

Ar nožēlu jāsecina, ka, vairākkārt veicot grozījumus pirms 22 gadiem izdotajā [likumā Par grāmatvedību](#), vēl joprojām tajā ir saglabāta prasība, lai attaisnojuma dokumentos, vismaz noslēgtajā līgumā, būtu pušu paraksti un salīdzinoši detalizēts darījuma apraksts, nevērtējot to, kādos apstākļos tiek veikti attiecīgie darījumi un cik liela ir veikto darījumu vērtība.

Tas nozīmē, ka, piemēram, situācijā, kad uzņēmums saimnieciskās darbības vajadzībām iegādājas viedtālruna aplikāciju, par kuru samaksa tiek iekasēta no uzņēmuma (vai darbinieka) kredītkartes konta, bet rēķinu aplikācijas izstrādātājs neizsūta, tad pakalpojumu saņēmēja rīcībā nav attaisnojuma dokumenta attiecīgo izmaksu un priekšnodokļa atskaitīšanai. Tas nozīmē, ka par šī darījuma vērtību būs jāpalielina ar UIN apliekamais ienākums un arī jāaprēķina PVN apgriezta kārtībā, bet priekšnodokļa atskaitīšanai nebūs attaisnojuma dokumenta.

Šāds regulējums var sadārdzināt globalizācijas laikmeta ieguvumus Latvijas biznesam, tomēr ceram, ka uz iegādēm internetā nodokļu administrācija neskatīsies tik formāli kā uz iekšzemes darījumiem. Ļoti ceram, ka Latvijas nodokļu administrācija spers soli līdzīgu laikam un ievieš biznesam draudzīgu risinājumu e-pakalpojumu attaisnojuma dokumentu noformēšanai un to atspoguļošanai grāmatvedībā.