



PVN vienkāršošanas pasākumi pārrobežu darījumos

Publicēts: 08.01.2020.

08.01.2020 Netiešo nodokļu departamenta Pievienotās vērtības nodokļa nodaļas vecākā eksperte Diāna Lukjanska



Pašlaik Eiropas Savienībā (ES) notiek darbs pie galīgās Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmas izveides. Tā padarīs esošo PVN sistēmu noturīgāku pret krāpšanu, vienkāršāku, kā arī nodrošinās vienlīdzīgus konkurences apstākļus uzņēmumiem neatkarīgi no tā, vai tie veic iekšzemes vai pārrobežu darījumus. Vienlaikus, kamēr notiek darbs pie galīgās PVN sistēmas izstrādes, ir jāuzlabo pašreizējā PVN sistēma.

Lai komersantiem nodrošinātu juridisku noteiktību PVN piemērošanā pārrobežu darījumos, liela nozīme ir skaidriem un stabiliem noteikumiem. Pagājušā gada decembrī tika pieņemti grozījumi Direktīvā par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva). Tie paredz ieviest trīs tā saucamos "ātros vienkāršošanas pasākumus" PVN piemērošanā pārrobežu darījumos attiecībā uz preču piegādi uz noliktavu citā dalībvalstī (*call-off stock*), PVN piemērošanu darījumu ķēdē un PVN reģistrācijas numura lietošanu.

Ar 2020. gada 1. janvāri PVN direktīvas grozījumi ir jāpārņem nacionālajos normatīvajos aktos. Minēto pasākumu galvenais mērķis ir samazināt administratīvo slogu PVN maksātājiem un panākt juridisko noteiktību. Tādā veidā tiek panākta PVN noteikumu harmonizācija ES teritorijā, kā rezultātā rodas arī izmaksu samazinājums komersantiem. "Ātro vienkāršošanas pasākumu" ieviešana sniegs atbalstu PVN piemērošanā komersantiem, kuru saimnieciskā darbība ir saistīta ar pārrobežu darījumu veikšanu.

Preču piegāde uz noliktavu citā dalībvalstī

Atbilstoši pašreizējam ES regulējumam, ja komersants pārvieto savas preces uz citu ES dalībvalsti to novietošanai noliktavā, ir uzskatāms, ka viņš ir veicis no PVN atbrīvotu preču piegādi savā dalībvalstī. Dalībvalstī, uz kuru preces tiek transportētas, tas nozīmē veiktu preču iegādi ES teritorijā, kas šajā dalībvalstī ir apliekama ar PVN. Rezultātā, lai izpildītu savas PVN saistības dalībvalstī, uz kuru preces ir transportētas, komersantam ir jāreģistrējas šīs dalībvalsts PVN maksātāju reģistrā, jādeklarē šis darījums PVN deklarācijā, kā arī jānomaksā PVN par veikto preču iegādi. Kad attiecīgās preces tiek izvestas no noliktavas un piegādātas pircējam, notiek vietējā preču piegāde tajā dalībvalstī, kurā atrodas noliktava. Šī otrā piegāde komersantam ir jādeklarē kā vietējā preču piegāde, piemērojot attiecīgās dalībvalsts PVN likmi.

Lai novērstu praktiskās grūtības, ko šī situācija var radīt praksē, atsevišķas dalībvalstis, tai skaitā arī Latvija, jau tagad piemēro vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz minētajiem darījumiem, atbrīvojot komersantu no pienākuma reģistrēties PVN maksātāju reģistrā pie preču ievešanas noliktavā attiecīgajā dalībvalstī. Atšķirības dalībvalstu regulējumos traucē PVN noteikumu vienādu piemērošanu vienotajā Eiropas tirgū, un tas savukārt rada administratīvo slogu PVN maksātājiem.

Lai vienkāršotu PVN iekasēšanas procedūru, ar 2020. gadu tiek paredzēta iespēja, ka, izpildoties attiecīgajiem nosacījumiem, preču piegāde uz noliktavu citā dalībvalstī ir viena piegāde preču pārdevēja dalībvalstī un preču iegāde ES teritorijā tajā dalībvalstī, kurā atrodas noliktava. Rezultātā ar 2020. gadu preču pārdevējam nav pienākuma obligāti reģistrēties citas dalībvalsts PVN maksātāju reģistrā, lai varētu deklarēt preču iegādi ES teritorijā un turpmāko piegādi citas ES dalībvalsts teritorijā, ja preces sākotnēji tiek piegādātas uz noliktavu citā dalībvalstī. Tomēr preču pārdevējam nav obligāta pienākuma šo regulējumu piemērot, un arī turpmāk tas ir tiesīgs piemērot līdzšinējo kārtību, proti, reģistrēties citas dalībvalsts PVN maksātāju reģistrā un nomaksāt tur PVN par veikto preču iegādi ES teritorijā.

Attiecībā uz regulējuma saturu jāpievērš uzmanība vairākiem nosacījumiem. Minētais PVN direktīvas regulējums Latvijas tiesību aktos ir pārņemts, PVN likumā ieviešot jaunu pantu "Preču piegāde uz noliktavu citā dalībvalstī". Tajā ir atrunāti nosacījumi darījumam, kad Latvijas uzņēmums no iekšzemes transportē preces uz noliktavu citā dalībvalstī, lai vēlāk veiktu to turpmāko piegādi attiecīgajā dalībvalstī. Lai minētais atvieglojums būtu spēkā un reģistrētam PVN maksātājam nebūtu jāreģistrējas PVN vajadzībām citā dalībvalstī, ir jāizpildās nosacījumiem:

jau transportēšanas sākumā ir jābūt zināmai preču saņēmēja identitātei un PVN reģistrācijas numuram;

preču piegādātajam nedrīkst būt saimnieciskās darbības mītnes vieta dalībvalstī, uz kuru preces tiek transportētas;

šai preču transportēšanai uz citu dalībvalsti jābūt reģistrētai speciālā reģistrā un deklarētai pārskatā par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem ES teritorijā.

Svarīgi ir ņemt vērā, ka, lai īstenotos preču piegāde uz noliktavu citā dalībvalstī, preces nedrīkst atrasties noliktavā ilgāk par 12 mēnešiem.

Ja neizpildās minētie nosacījumi, darījums tiek pārkvalificēts par preču piegādi ES teritorijā ar visām no tā izrietošajām PVN piemērošanas sekām (tas ir, preču piegādātajam ir jāreģistrējas citas dalībvalsts PVN maksātāju reģistrā un jādeklarē tur preču iegāde ES teritorijā un turpmākā preču piegāde citas ES dalībvalsts teritorijā). Izņēmums, kad nenotiek šāda darījuma pārkvalifikācija, ir gadījumā, ja 12 mēnešu laikā sākotnējais preču saņēmējs tiek aizvietots ar citas dalībvalsts reģistrētu PVN maksātāju. Tādā gadījumā, izpildoties pārējiem nosacījumiem, tiek uzskatīts, ka notiek preču piegāde uz noliktavu citā dalībvalstī.

Preču piegādes uz noliktavu citā dalībvalstī darījumi būs uzrādāmi arī PVN deklarācijas pielikumā PVN 2, kur tiek atspoguļotas veiktās preču piegādes un sniegtie pakalpojumi ES teritorijā. Pie tam jāņem vērā, ka šo darījumu PVN deklarācijas pielikumā būs nepieciešams uzrādīt divas reizes. Pirmo reizi, kad notiek preču transportēšana no Latvijas uz citu dalībvalsti, neuzrādot darījuma vērtību. Otrā reizi, kad notiek preču galīgā piegāde preču pircējam, atspoguļojot arī konkrētā darījuma vērtību.

Pēc analogijas ar gadījumiem, kad Latvijas uzņēmums veic preču piegādi uz noliktavu citā dalībvalstī, ir vērtējama arī citas dalībvalsts PVN maksātāja veiktā preču piegāde uz noliktavu Latvijā. Ar jaunajiem grozījumiem ir regulēta kārtība, kādā veidā Latvijā īstenojas šis darījums un citas dalībvalsts PVN maksātājs var neregistrēties Valsts ieņēmumu dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Vienlaikus jāatzīmē, ka PVN maksātājiem, kuri vēlas izmantot šo vienkāršošanas pasākumu, ir jābūt uzmanīgiem ar darījumiem, kas sākti 2019. gadā un ko plānots pabeigt 2020. gadā. Gan pirms, gan pēc 2020.gada spēkā ir vispārējs regulējums. Tas paredz, ka preču piegādātajam ir jāreģistrējas tās dalībvalsts PVN maksātāju reģistrā, uz kuru tas pārvieto preces novietošanai noliktavā. Savukārt, ieviešot PVN direktīvas jauno regulējumu par preču piegādi uz noliktavu citā dalībvalstī, ar 2020. gadu spēku ir zaudējies Latvijā iepriekš ieviestais vienkāršošanas regulējums attiecībā uz tiesībām citu ES dalībvalstu PVN maksātājiem neregistrēties Valsts ieņēmumu dienesta PVN maksātāju reģistrā, ja notika preču piegāde uz noliktavu iekšzemē (PVN likuma 61.panta ceturtdā daļa). Jāņem vērā, ka praksē varētu būt tādas situācijas, kad preču transportēšana no citas ES dalībvalsts ir sākta pirms 2020. gada 1. janvāra, bet preču novietošana noliktavā Latvijā, notiek jau pēc šī datuma. Šādā gadījumā iepriekšējā PVN likuma 61.panta ceturtdā daļas redakcija no 2020. gada vairs nav spēkā, bet atbilstoši šīs normas jaunajam regulējumam nevar izpildīties visi noteiktie

nosacījumi preču piegādei uz noliktavu Latvijā. Šādā gadījumā citas ES dalībvalsts PVN maksātājam, kurš novieto preces noliktavā iekšzemē, ir jāklūst par Latvijas reģistrētu PVN maksātāju, jādeklarē un jānomaksā PVN par preču iegādi ES teritorijā. Tādējādi preču piegādātājiem, kuri vēlas izmantot šo pārrobežas vienkāršošanas pasākumu, atbilstoši ir jāplāno savu darījumu veikšana.

PVN piemērošana darījumu ķēdē

Ar darījumu ķēdi ir jāsaprot vienu un to pašu preču secīgas piegādes ES teritorijā, ja uz piegādājamajām precēm attiecas viena ES iekšējā transportēšana starp divām ES dalībvalstīm. Atbilstoši ES Tiesas judikatūrai preču transportēšana ir attiecināma tikai uz vienu piegādi darījumu ķēdes ietvaros. Tādējādi arī PVN atbrīvojumu (PVN 0 procentu likmi) preču piegādei ES teritorijā ir tiesības piemērot tikai vienam ķēdes posmam. Tā kā bija liela neskaidrība, uz kuru darījumu ķēdes posmu ir attiecināma transportēšana un līdz ar to arī piemērojams PVN atbrīvojums, tika veikti grozījumi PVN direktīvā, lai ieviestu skaidrību šajā jautājumā. Ar šiem grozījumiem panākta juridiskā noteiktība, kā rezultātā PVN maksātājiem ir atvieglota PVN regulējuma piemērošana darījumu ķēdē. Jaunais regulējums ir attiecināms uz situācijām, kad preču transportēšanu veic darījumu ķēdes starpnieks. Savukārt gadījumos, kad preču transportēšanu veic preču piegādātājs, pircējs vai trešā persona to vārdā, nepastāv īpaši sarežģījumi noteikt ķēdes posmu, kam piemērojams PVN atbrīvojums.

Atbilstoši vispārējam nosacījumam PVN atbrīvojums ir piemērojams tikai starpniekam veiktajai preču piegādei darījumu ķēdē. Savukārt gadījumos, kad darījumu ķēdes starpnieks preču piegādātājam ir paziņojis savu PVN reģistrācijas numuru dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, PVN atbrīvojums piemērojams paša darījumu ķēdes starpnieka veiktajai preču piegādei. Faktiski PVN atbrīvojuma piemērošana kādam darījumu ķēdes posmam, ir atkarīga no tā, kāda ir darījumu ķēdes starpnieka sniegtā informācija preču piegādātājam, tas ir, kādu PVN reģistrācijas numuru tas paziņo preču piegādātājam, kas ir darījumu ķēdes iepriekšējais posms. Lai ieviestu PVN direktīvas regulējumu, PVN likums ir papildināts ar jaunu pantu, kas nosaka PVN 0 procentu likmes piemērošanas nosacījumus darījumu ķēdē.

PVN reģistrācijas numura lietošana

Līdz šim ES Tiesa ir interpretējusi, ka PVN reģistrācijas numurs ir tikai formāla prasība, lai piemērotu PVN atbrīvojumu (PVN 0 procentu likmi) preču piegādēm ES teritorijā. Derīga PVN numura neesamība neliedz piemērot PVN atbrīvojumu, bet dalībvalstis par šo pārkāpumu var uzlikt tikai administratīvos sodus. Lai apkarotu PVN krāpniecību, ar grozījumiem PVN direktīvā ir iekļauts nosacījums, ka PVN atbrīvojumu par veiktu preču piegādi ES teritorijā var piemērot tikai gadījumā, ja preču saņēmējam citā dalībvalstī ir derīgs PVN reģistrācijas numurs. Šis regulējums palīdzēs nodrošināt kvalitatīvu informācijas apmaiņu starp dalībvalstīm, tādā veidā sekmējot PVN krāpniecības apkarošanu. Savukārt PVN maksātājiem, kuri apzinīgi pilda savas PVN saistības, minētie grozījumi neradīs īpašas izmaiņas to darbībā, veicot pārrobežu preču piegādes.

Atbilstoši PVN direktīvas grozījumiem PVN likumā ir ieviests vēl viens nosacījums PVN atbrīvojuma piemērošanai: preču pircējam ir jābūt norādītam pārskatā par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem ES teritorijā, ko aizpilda preču piegādātājs. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests pēc pārskata par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem ES teritorijā iesniegšanas termiņa varēs pārbaudīt PVN 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību atbilstoši šim nosacījumam.

Pierādījuma dokumenti preču piegādēm ES teritorijā

Papildus minētajiem trim "ātrajiem vienkāršošanas pasākumiem", ko regulēs PVN likums, ir jāmin arī ceturtais pasākums. Tas ir 2018. gada 4. decembrī veiktie grozījumi Padomes Īstenošanas Regulā. Ar tiem nosaka īstenošanas pasākumus direktīvai par kopējo PVN sistēmu (Īstenošanas regula), kas piemērojami ar 2020. gadu un attiecas uz pierādījumiem, transportējot preces no vienas ES dalībvalsts uz citu ES dalībvalsti. Viens no nosacījumiem, lai varētu piemērot PVN atbrīvojumu (PVN 0 procentu likmi) preču piegādes darījuma ES teritorijā, paredz, ka precēm ir jābūt nosūtītām vai transportētām no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti. Savukārt komersanta rīcībā ir jābūt pierādījumiem, ka preces tiek faktiski transportētas no vienas dalībvalsts uz citu.

Dažādās ES dalībvalstīs bija atšķirīga pieeja minētā nosacījuma izpildei, kas rada neskaidrības un administratīvo slogu komersantiem, kas veic preču piegādes ES teritorijā. Līdz ar to ar Īstenošanas regulas grozījumiem ir paredzēts saskaņot

nosacījumus PVN atbrīvojuma piemērošanai ES teritorijā. Tādā veidā Īstenošanas regulā tiek noteikts, kādiem dokumentiem ir jābūt preču pārdevēja rīcībā, lai varētu uzskatīt, ka preces ir nosūtītas vai transportētas no vienas ES dalībvalsts uz citu ES dalībvalsti. Tomēr jebkurā gadījumā nodokļu administrācija var atspēkot šos pierādījumus, ņemot vērā PVN krāpniecības raksturu pārrobežu darījumos.

PVN maksātājam ir tiesības nodrošināt arī citus pierādījumus, kas nav minēti Īstenošanas regulā, bet kas nodokļu administrācijai sniedz pārliecību par preču nosūtīšanas vai transportēšanas faktu.

Lai PVN maksātājiem sniegtu papildu atbalstu PVN direktīvas grozījumu piemērošanā praksē, pašlaik Eiropas Komisijā notiek aktīvs darbs pie īpašu skaidrojumu izstrādāšanas. Šie skaidrojumi palīdzēs izprast "ātro vienkāršošanas pasākumu" piemērošanu un sniegs atbildes par to darbību dažādās praktiskās situācijās.

<https://www.fm.gov.lv/lv/pvn-vienkarsosanas-pasakumi-parrobezu-darījumos>