

IEŅĒMUMU GŪŠANAS BRĪDIS PREČU PĀRDOŠANAS GADĪJUMĀ

**SANDIJA NOVICKA, zvērinātu advokātu biroja Lejiņš, Torgāns un Partneri
zvērināta advokāta palīdzē**

Latvijas grāmatvedības standarts Nr. 6 „Ieņēmumi” (turpmāk – LGS Nr. 6) uzliek pienākumu grāmatvežiem izvērtēt dažādus darījuma apstākļus, lai noteiktu, kurā brīdī atzīstami ieņēmumi no preču pārdošanas.

Kāpēc standarts Nr. 6 ir svarīgs?

Saskaņā ar LGS Nr. 6 preces ir pārdošanai saražotās preces un tālākpārdošanai iepirktās preces, tirgotāja iepirktās preces vai zemes gabali, vai cits īpašums, kuru tur tālākpārdošanai. Latvijas grāmatvedības standartā ir ietverti daudzi Starptautiskā grāmatvedības standarta Nr. 18 noteikumi, tāpēc ļoti noderīga var būt prakse, kas attīstīta, piemērojot SGS Nr. 18.

Ieņēmumu atzīšanai nepietiek ar pirkuma maksas ienākšanu pārdevēja kontā vai īpašuma tiesību pārejas reģistrāciju publiskā reģistrā. Saskaņā ar abiem grāmatvedības standartiem, **lai atzītu ieņēmumus no preču pārdošanas, grāmatvedim arī jāizvērtē, vai pārdevējs ir nodevis pircējam nozīmīgus īpašuma tiesībām uz precēm raksturīgos riskus un atlīdzības, kā arī tas, vai pārdevējs patur turpmākas ar īpašuma tiesībām saistītas pārvaldīšanas tiesības un reālu kontroli pār pārdotajām precēm.**

Tas nozīmē, ka grāmatvedim ir jāanalizē pirkuma līguma noteikumi, kā arī līgumam piemērojamo tiesību (arī ārvalstu) noteikumi. Turklāt nereti tas var nozīmēt to, ka grāmatvedim ir jāorientējas dažādu starptautisku noteikumu, piemēram, *Inkoterms*, niansēs, lai saprastu, par ko tad puses ir vienojušās attiecībā uz riska un pienākuma segt izdevumus pārejas brīdī.

Jāpiebilst, ka ieņēmumu atzīšanas brīdis var būt ļoti nozīmīgs komercsabiedrībai ne tikai tādēļ, lai darījumu pareizi atspoguļotu grāmatvedībā. Saliekot pareizos akcentus uz dažādiem ar īpašuma tiesībām un riskiem saistītiem jautājumiem, ir iespējams ietekmēt to, vai ieņēmumi no darījuma tiks atspoguļoti esošajā vai nākamajā finanšu gadā. Šis fakts var būt ļoti svarīgs, lai sabiedrība izpildītu investoru noteiktās prasības/mērķus par sabiedrības finanšu rādītājiem attiecīgajā finanšu gadā. Tam var būt arī ievērojama ietekme uz sabiedrības nodokļu saistībām (iespēju izmantot iepriekšējo gadu zaudējumus).

Līdz ar to šim grāmatvedības standartam ir jāpievērš uzmanība arī tiem, kuri plāno un strukturē darījumus, lai pēc līguma noslēgšanas nerastos nepatīkami

pārsteigumi un nebūtu jālūdz otrai pusei izdarīt grozījumus līgumā situācijas uzlabošanai. Tātad vismaz pamatzināšanu līmenī šis grāmatvedības standarts būtu jāpārzina arī juristiem, kas ikdienā sastāda dažādus pirkuma līgumus.

Ņemot vērā minēto, šajā rakstā sniegšu īsu ieskatu par to, kam jāpievērš uzmanība, izvērtējot kritērijus ieņēmumu atzīšanai preču pārdošanas gadījumā.

Atbilstoši LGS Nr. 6 13.1. un 13.2. punktam, nosakot ieņēmumu atzīšanas brīdi, ir jāizvērtē, vai pārdevējs:

- 1) ir nodevis pircējam nozīmīgus īpašuma tiesībām uz precēm raksturīgos riskus un atlīdzības;
- 2) patur turpmākas ar īpašuma tiesībām saistītas pārvaldīšanas tiesības un reālu kontroli pār pārdotajām precēm.

Šo kritēriju izvērtēšana ir ļoti cieši saistīta ar īpašuma jēdziena izpratni privāttiesībās. Tikai izprotot īpašuma jēdzienu, ir iespējams izvērtēt konkrētā darījuma apstākļus un dažādu līguma noteikumu ietekmi uz ieņēmumu atzīšanu.

Īpašumam raksturīgās tiesības (lietas kontrole un iespēja gūt labumus)

Latvijas Civillikums īpašumu skaidro kā pilnīgas varas tiesības pār lietu. Šīs pilnīgās varas tiesības sastāv no vairākiem elementiem.

Tradicionāli par īpašuma jēdzienu raksturojošiem elementi tiek uzskatīti šādi elementi (sk. Grūtups A. Civillikuma komentāri. Īpašums, Rīga, 1996, 10. lpp.):

- 1) pilnīgas varas tiesības pār lietu;
- 2) tiesības valdīt lietu (likumīga faktiskā vara pār lietu);
- 3) tiesības lietot lietu (iespēja izmantot lietas derīgās īpašības, lai apmierinātu īpašnieka visdažādākās vajadzības);
- 4) tiesība iegūt no lietas visus iespējamus labumus (t.i., gūt ienākumus un augļus);
- 5) tiesība rīkoties ar lietu (piemēram, atsavināt, iznomāt vai iznīcināt lietu);
- 6) tiesība atprasīt īpašumu no katras trešās personas ar īpašuma prasību.

Īpašnieks brīvprātīgi vai uz likuma pamata var nodot vienu vai vairākus minētos elementus noteiktai personai vai pat sabiedrībai kopumā, nezaudējot īpašnieka statusu. Līdz ar to, izvērtējot darījumu, grāmatvedim būtu jāizvērtē, vai un kādā mērā iepriekš uzskaitītās tiesības ir pārgājušas no pārdevēja pircējam un kurā brīdī tas ir noticis. Tikai, izvērtējot šos apstākļus, var gūt skaidrību, vai darījums grāmatvedībā atspoguļojams kā preču pirkuma līgums vispār, un, ja tas ir preču pirkuma līgums, kurā brīdī ieņēmumi ir atzīstami.

Privāttiesībām ir raksturīgs pušu brīvības princips (dispozivitātes princips). No tā izriet, ka līguma puses var diezgan brīvi izvēlēties, kā un kad minētās tiesības no pārdevēja pāries pircējam. Piemēram, pirkuma līgumā puses var noteikt, ka īpašuma tiesības pircējs iegūst pēc pirkuma maksas samaksas, bet pārdevējs vēl gadu pēc līguma noslēgšanas un pirkuma maksas samaksas varēs lietu lietot. Puses var arī līgumā noteikt, ka vēl noteiktu laiku pēc pirkuma līguma noslēgšanas visus labumus un tiesības, kas attiecas uz pirkuma objektu, piemēram, kapitāldaļu pārdošanas gadījumā - dividendes un balsstiesības, paliks pārdevējam un pircējs kā kapitāldaļu īpašnieks sabiedrības dalībnieku reģistrā tiks ierakstīts tikai pēc gada no līguma noslēgšanas brīža.

Var būt arī pilnīgi pretēja situācija. Piemēram, zemes gabala pirkuma līgumā tiek noteikts, ka zemes gabals tiek nodots pircējam un pircējs gūst visas tiesības to lietot un gūt no tā visus labumus ar līguma parakstīšanas brīdi, kaut gan pirkuma maksa tiks samaksāta 5 mēnešu laikā no līguma noslēgšanas un pircējs kā zemes gabala īpašnieks zemesgrāmatā tiks reģistrēts 20 darba dienu laikā pēc pilnīgas pirkuma maksas samaksas.

Īpašuma tiesībām raksturīgie riski

Īpašnieka statuss personai piešķir ne tikai pilnīgas varas tiesības pār lietu, bet uzliek arī pienākumus un riskus. **Risku pārejas brīdis ir otrs būtiskais faktors**, kas ietekmē ieņēmumu atzišanas brīdi.

LGS Nr. 6 15. punktā ir doti piemēri situācijām, kad tiks uzskatīts, ka **īpašuma tiesībām raksturīgie riski un atbildības no pārdevēja nav pārgājušas pircējam**:

- 1) pārdevējs papildus parastajām garantijām uzņemas pienākumus par neapmierinošiem preces darbības rezultātiem;
- 2) ieņēmumu saņemšana no kāda noteikta preču pārdošanas darījuma ir atkarīga no tā, vai pircējs gūst ieņēmumus no preču tālākas pārdošanas;
- 3) pārdevējs nosūta uzstādāmas preces un uzstādīšana ir nozīmīga līguma daļa, kuru tas vēl nav izpildījis;
- 4) pircējam ir tiesības vienpusēji atkāpties no līguma pirkuma līgumā norādīta iemesla dēļ, kaut gan pastāv iespēja, ka pārdevējs nesaņems preces atpakaļ.

Tomēr 15. punktā dotais uzskaitījums nav izsmejošs. Tas nozīmē, ka var būt arī citi apstākļi, kas jāvērtē, nosakot ieņēmumu atzišanas brīdi.

Piemēram, lemjot, vai īpašuma tiesībām raksturīgie riski ir nodoti pircējam, ir jāvērtē uz lietu gulošu izdevumu segšanas pienākums. Tās var būt gan dažādas nodevas, nodokļi, gan arī maksājumi trešajām personām par noteiktiem pakalpojumiem un citi izdevumi, kas attiecas uz precēm.

Būtisks ir arī risks par lietas bojāeju nejaušā gadījumā. Saskaņā ar vispārējiem noteikumiem īpašnieks ir persona, kas nes risku par nejaušu gadījumu, ja sakarā ar to lieta iet bojā vai bojājas. Līdz ar to pirkuma līguma gadījumā ir svarīgi noteikt, kurš ir tas brīdis, kad lietas bojāejas risks pāriet no pircēja uz pārdevēju. Piemēram, kas notiek, ja pēc pirkuma līguma noslēgšanas un pirkuma maksas samaksas, bet dienu pirms tam bija paredzēts preces nogādāt pircējam, prece iet bojā ugunsgrēkā, kas izceļas pārdevēja noliktavā, jo noliktavai blakus esošajā ēkā notikusi gāzes vada eksplozija?

Līdzīgi kā attiecībā uz īpašuma jēdzienā ietilpstošajām tiesībām un labumiem, arī attiecībā uz risku pāreju puses var līgumā ietvert ļoti dažādus noteikumus. Turklāt grāmatvežiem jāņem vērā, ka tas ne vienmēr būs detalizēti aprakstīts pašā līgumā. Tas var izrietēt no līgumā norādītā *Inkoterm*s noteikuma, jo šie noteikumi nosaka ne tikai preču piegādes veidu un vietu, bet arī risku pāreju.

Ja pirkuma līgumā nav noteikts citādi un nav arī atsauces uz *Inkoterm*s, jāpiemēro attiecīgais likums. Saskaņā ar Civillikuma 2023. pantu pēc pirkuma līguma noslēgšanas, kaut arī pirtā lieta vēl nebūtu nodota, visu risku par nejaušu gadījumu, ja sakarā ar to lieta iet bojā vai bojājas, nes pircējs. Izņēmumi no šīs normas ir uzskaitīti Civillikuma 2024. pantā, un tie ir šādi:

- 1) kad pirkuma priekšmets nav individuāli noteikts un tikai to nododot dabū noteiktību, līdz nodošanai risku nes pārdevējs;
- 2) kad atvietojamās vai citādas lietas pārdotas ar skaitu, mēru vai svaru, risks pāriet uz pircēju tikai pēc tam, kad tās noskaitītas, nomērītas vai nosvērtas;
- 3) kad pirkums noslēgts ar atliekošu nosacījumu, risks par lietas bojāeju pāriet uz pircēju, tikai šim nosacījumam iestājoties, bet risku par bojājumu viņš nes no tā laika, kad pirkums noslēgts, kaut arī nosacījuma iznākums vēl nebūtu zināms;
- 4) kad lietas bojāeju vai bojājumu var pārdevējam pieskaitīt par vainu, kā arī kad viņš nokavējis nodošanu, risks jānes viņam;
- 5) kad lieta pirkta ar nosacījumu papriekš to pārbaudīt vai apskatīt, līdz pircēja paziņojumam, ka viņš ar mieru to pieņemt, visu risku nes pārdevējs;
- 6) kad pārdevējs noteikti uzņēmis risku, nenosakot termiņu, risks pāriet uz pircēju tikai no lietas nodošanas laika.

Secinājumi

Ņemot vērā minēto, lai noteiktu brīdi, kurā atzīstami pārdevēja ieņēmumi no preču pārdošanas, pamatnosacījums ir pušu vienošanās. Tā kā privāttiesībām ir raksturīga dispozitivitāte, pusēm ir visnotaļ lielas iespējas ietekmēt šo brīdi, iekļaujot līgumā noteikumus par dažādu īpašumam raksturīgu tiesību, labumu un risku pārejas brīdi. Ja tas nav izdarīts, atbilde jāmeklē piemērojamās tiesībās. Ja pircējs un pārdevējs ir no dažādām valstīm, ir liela varbūtība, ka atbilde ir atkarīga no ārvalstu tiesībām. Ne vienmēr tas ir viegls uzdevums. Tāpēc reizēm ieņēmumu atzīšanas brīža noteikšanai grāmatvedim var būt nepieciešams jurista padoms. Savukārt juristam, kas strukturē darījumu (īpaši, ja tas ir tuvu finanšu gada beigām), vajadzētu pārliecināties, vai pārdevējam ir svarīgi, kurā finanšu gadā tiks atspoguļoti ieņēmumi no darījuma. Ja tas ir svarīgi, līguma noteikumi būtu jāanalizē arī grāmatvedības standarta "Ieņēmumi" kontekstā.