

Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā

2019-09-02

Sabīne Vuškāne, ZAB “COBALT”, nodokļu konsultāciju vadītāja

Šī gada vasarā Saeima beidzot pieņēma ilgi (jau no 2018.gada rudens) gatavotos grozījumus [Pievienotās vērtības nodokļa likumā](#) (PVN likums). Ir laiks noskaidrot, kas ir mainīts, kāda tam nozīme un ko šie likuma grozījumi ietekmēs!

Apbūves tiesības – no 1.jūlija

Attiecībā uz apbūves zemi PVN likums papildināts ar jaunu terminu – apbūves tiesības. Ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) apliekamā vērtība darījumos par apbūves tiesību ir par apbūves tiesību maksājamā atlīdzība vai, ja apbūves tiesība tiek pārdota izsolē, ar PVN apliekama izsoles cena.

Atgādināšu, ka 2015.gada 5.martā Saeima pieņēma grozījumus [likumā “Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937.gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību”](#), ar kuriem tika paredzēts atteikties no turpmākas brīvprātīgi dalītā īpašuma veidošanas, kā arī noteikts pārejas regulējums esošā brīvprātīgi dalītā īpašuma turpmākai pastāvēšanai. Šis likums paredz, ka no 2017.gada 1.janvāra vairs nav iespējams nodibināt jaunas brīvprātīgi dalītā īpašuma tiesiskās attiecības.

Izstrādājot tiesisko regulējumu dalītā īpašuma izbeigšanai, tika secināts, ka pastāv gadījumi, kad ekonomiski izdevīgāk ir iegūt zemes apbūves tiesības, nekā iegūt īpašumā zemi ar mērķi to apbūvēt, piemēram, komercdarbības nolūkos. Šāds regulējums ir noderīgs tādu nedzīvojamo ēku būvniecībai, kuras tehniskās attīstības dēļ tiek pārbūvētas un mainītas salīdzinoši neilgā laikā (degvielas uzpildes stacijas, angāra tipa ēkas). Tāpat pastāv arī cita veida nedzīvojamās ēkas, kuras tehniski noveco un tiek pārbūvētas vai nojauktas daudz ātrāk nekā dzīvojamās mājas. Šāds regulējums ir īpaši nepieciešams atsevišķās teritorijās, kurās ir ierobežota zemes atsavināšana, piemēram, ostās, speciālajās ekonomiskajās zonās. Tā tika secināts, ka ir nepieciešams tiesiskais regulējums, kas pieļautu nedzīvojamo ēku un inženierbūvju celtniecību uz svešas zemes un būves cēlēja tiesības uz uzceltajām būvēm aizsargātu ar lietu tiesību absolūto spēku. Par dzīvojamo ēku celšanu uz svešas zemes tika secināts, ka tā nav attaisnojama, attiecīgi apbūves tiesību institūts, lai celtu dzīvojamās ēkas, nav iespējams.

Ievērojot minēto, [Civillikumā](#) tika pieņemti grozījumi, kas paredz papildināt trešo daļu “Lietu tiesības” ar jaunu nodaļu “Apbūves tiesība”. Civillikuma grozījumi stājās spēkā 2017.gada 1.janvārī. Ar apbūves tiesību terminu Civillikumā ieviests jauns tiesību institūts, uz kura pamata persona var celt un lietot uz sveša zemesgabala nedzīvojamo ēku vai inženierbūvi kā īpašnieks apbūves tiesības spēkā esamības laikā. Tā kā vairs nav iespējams veidot brīvprātīgi dalīto īpašumu, apbūves tiesība attiecībā uz tās piemērošanas jomu ir instruments, kas aizstāj līdz 2017.gadam pastāvējušo iespēju veidot brīvprātīgi dalīto īpašumu.

Attiecīgi ar 2015.gada 5.martā pieņemtajiem grozījumiem [Civillikumā](#) no 2017.gada 1.janvāra Latvijas tiesību sistēmā tika ieviests jauns tiesību institūts – apbūves tiesība. Apbūves tiesība ir ar līgumu piešķirta mantojama un atsavināma lietu tiesība, kas nodrošina iespēju apbūves tiesību ieguvējam (apbūves tiesīgajam) būvēt nedzīvojamās ēkas vai inženierbūves uz citai personai (zemes gabala īpašniekam) piederošas zemes un lietot tās kā īpašniekam šīs tiesības spēkā esamības laikā.

Izvērtējot jaunā tiesību institūta “apbūves tiesība” būtību, tika secināts, ka apbūves tiesību nodošana atbilstoši PVN likuma [1.panta](#) 14.punkta a) apakšpunktam ir pakalpojuma sniegšana – nemateriāla īpašuma (nemateriālo vērtību un tiesību) pārdošana (nodošana).

Saskaņā ar [Padomes direktīvas 2006/112/EK](#) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 15.panta 2.punkta b) apakšpunktu dalībvalsts apbūves tiesības var tikt uzskatītas arī par lietu tiesībām, kas to turētājam dod nekustamā īpašuma lietojuma tiesības, un tādējādi tās var uzskatīt par materiālu īpašumu, proti, par precī. Lai radītu nepārprotamu PVN regulējumu darījumos ar apbūves tiesībām un nostiprinātu PVN regulējuma interpretāciju tiesību akta veidā, tika veikts šāds precizējums [PVN likumā](#).

E-komercija – no 1.jūlija

Attiecībā uz darījumiem, kas veikti elektroniskajā vidē (e-komercija), no 1.jūlija ir ieviesti atvieglojumi, reģistrējoties par PVN maksātāju un aprēķinot PVN elektronisko sakaru, apraides un elektroniski sniegtiem pakalpojumiem personai, kura nav PVN maksātājs.

Ja kopējā elektronisko sakaru, apraides un elektroniski sniegto pakalpojumu pārrobežu darījumu vērtība bez PVN ne kārtējā, ne arī iepriekšējā gadā nepārsniedz 10 000 eiro, pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojumu sniedzēja dalībvalsts. Attiecīgi pakalpojumu sniegšanai līdz 10 000 eiro sliekšnim iespējams piemērot pakalpojuma sniedzēja dalībvalsts noteikumus.

Robežvērtības 10 000 eiro ieviešana elektronisko sakaru, apraides un elektroniski sniegto pakalpojumu piegādes vietas noteikšanai neierobežo iespējas pakalpojumu sniedzējam izmantot īpašnodokļa aprēķināšanas un maksāšanas režīmu elektronisko sakaru, apraides un elektroniski sniegtiem pakalpojumiem personai, kura nav nodokļa maksātājs, tas ir, MOSS (*mini one stop shop*) režīmu. Proti, pakalpojumu sniedzējs joprojām var izvēlēties, vai reģistrēties MOSS režīmam vai vispārīgajā kārtībā, saglabājot iespēju darījumiem līdz robežvērtībai piemērot savas valsts PVN likmi un noteikumus.

Tāpat arī, ja pakalpojumu sniedzēja kopējā darījumu vērtība vismaz divus gadus nerasniedz 10 000 eiro, PVN maksātājs var izvēlēties pārtraukt darboties MOSS režīmā, iesniedzot iesniegumu par izslēgšanu, un PVN piemērot vispārīgā kārtībā, izmantojot iespēju darījumiem līdz 10 000 eiro piemērot savas valsts PVN likmi un neregistrēties dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojuma saņēmējs.

Papildinātas arī normas par PVN rēķinu izrakstīšanu, nosakot, ka, izrakstot PVN rēķinu par elektronisko sakaru, apraides un elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem, piemērojami identifikācijas dalībvalsts, ko definē PVN likuma [140.¹panta](#) 1.daļas 2.punkts, nosacījumi.

Vaučeri – no 1.jūlija

PVN likums papildināts ar skaidrojumu, kas ir vaučers, tai skaitā definīcijām, kas ir viena vai vairāku mērķu vaučers. Par vaučeru izmantošanu un aplikšanu ar PVN jau ir skaidrots iepriekš (skat. Modrītes Johansonas publikāciju “Darījumos ar dāvanu kartēm ieviesta skaidrība”, iFinances, augusts 2019), tomēr galvenā iezīme, kas jāpatur prātā, ir PVN piemērošanas brīdis viena vai vairāku mērķu vaučeriem, proti, viena mērķa vaučeru ar PVN apliek brīdī, kad tas tiek pārdots (uzskata, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana notiek šajā brīdī), kamēr vairāku mērķu vaučeru – kad tas tiek pieņemts kā atlīdzība par konkrētu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

Izslēgšana no PVN reģistra – no 12.jūlija

Būtiski ir papildinātas Valsts ieņēmumu dienesta (VID) pilnvaras attiecībā uz nodokļu maksātāju izslēgšanu no PVN reģistra, ja:

- vismaz sešus iepriekšējos kalendāra mēnešus PVN deklarācijā nav norādīts neviens darījums vai
- ir veikta visu amatpersonu nomaīņa.

Abos gadījumos VID brīdinās par iespējamo izslēgšanu no PVN reģistra, un būs iespēja sniegt papildu informāciju par situācijas faktiskajiem apstākļiem, tāpat paredzēta iespēja arī šādu VID lēmumu pārsūdzēt.

Attiecīgi papildinātas normas arī par atkārtotu PVN maksātāju reģistrāciju pēc izslēgšanas no PVN reģistra ar prasību atkārtotas reģistrācijas gadījumā iesniegt pilnīgu un pamatotu informāciju par vēlmi veikt saimniecisko darbību.

Kā pozitīvu faktu jāatzīmē, ka likumdevējs tomēr nav pieņēmis attiecīgo likuma normu sākotnēji piedāvātajā redakcijā, kas paredzēja izslēgšanu no PVN reģistra arī tad, ja tiek veikta visu amatpersonu nomaīņa ar personām, kas nav Latvijas Republikas pilsoņi vai pastāvīgie iedzīvotāji.

Pirmās apjomīgās nodokļu maksātāju izslēgšanas no PVN maksātāju reģistra gaidāmas jau septembrī, jo tos PVN maksātājus, kuri reģistrēti PVN maksātāju reģistrā vismaz 12 kalendāra mēnešus, bet līdz 2019.gada 20.jūlijam PVN deklarācijās par pēdējiem 12 kalendāra mēnešiem nav norādījuši nevienu darījumu, VID izslēgs jau līdz 2019.gada 20.septembrim.

PVN īpašā režīma piemērošana importam – no 12.jūlija

No 12.jūlija spēkā stājas grozījumi attiecībā uz personu loku un kritērijiem, lai varētu saņemt atļauju īpašā PVN režīma piemērošanai preču importa darījumos. Īpašais PVN režīms preču importa darījumos dod iespēju, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, atlikt PVN samaksu valsts budžetā līdz brīdim, kad iesniedzama PVN deklarācija par attiecīgo taksācijas periodu, uzrādot darījumu PVN deklarācijā, līdzīgi kā preču iegāžu darījumus no Eiropas Savienības.

Īpašā PVN režīma piemērošana preču importa darījumos Latvijā tika ieviesta saskaņā ar [PVN direktīvas](#) 211.pantā minēto PVN piemērošanas izvēles normu, kurā teikts, ka dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus maksājumu veikšanai attiecībā uz preču importu. Jo īpaši dalībvalstis var paredzēt, ka gadījumā, ja preces importē PVN maksātāji vai personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu, vai noteiktas šo PVN maksātāju vai personu kategorijas, tad par importu maksājama PVN nav jāmaksā importēšanas brīdī, ja tas ir norādīts PVN deklarācijā. Minētā izvēles norma Latvijā tika ieviesta, sākot no 2010.gada 1.janvāra, un tās mērķis bija sekmēt PVN administrēšanu, vienlaicīgi samazinot nodokļu maksātāju administratīvos pienākumus un izdevumus. Tika paredzēta iespēja atlikt PVN samaksu valsts budžetā, tādējādi iegūstot papildu naudas līdzekļus citu darījumu veikšanai, kas, savukārt, radītu iespēju palielināt uzņēmēju konkurētspēju un darbības efektivitāti. Persona, izmantojot īpašo PVN piemērošanas režīmu preču importa darījumos, ietekmētu savu finanšu līdzekļu plūsmu, bet neietekmētu valsts budžeta ieņēmumus.

Saskaņā ar VID datiem no visiem veiktajiem importa darījumiem Latvijā apmēram 87% gadījumu piemēro īpašo PVN režīmu. Uz 2018.gada 1.novembri īpašā PVN piemērošanas atļaujas importa darījumos bija izsniegtas 3927 reģistrētiem PVN maksātājiem. Tomēr, veicot nodokļu administrēšanas pasākumus, VID konstatēja, ka īpašais PVN režīms preču importa darījumos bija kļuvis par instrumentu arī negodprātīgās un krāpnieciskās darbībās.

Galvenās izmaiņas, lai saņemtu minēto atļauju:

- nodokļu maksātājam jābūt ierakstītam Komercreģistrā vai reģistrētam VID kā saimnieciskās darbības veicējam (iepriekš prasība bija reģistrēt saimniecisko darbību iekšzemē, līdz ar to tas varēja būt arī tikai PVN numurs Latvijā);
- materiāltehniskām un finansiālām iespējām jāatbilst saimnieciskās darbības veidiem (iepriekš šāda kritērija nebija);
- iepriekšējo 12 mēnešu laikā atļaujas saņēmējam jābūt veikušam saimniecisko darbību iekšzemē un jābūt reģistrētam VID PVN reģistrā, kā arī iepriekšējos 12 mēnešos normatīvajos aktos noteiktajos termiņos jābūt sniegušam nodokļu un informatīvās deklarācijas un gada pārskatu, kā arī VID noteiktajā termiņā pieprasīto papildu informāciju, kas nepieciešama valsts budžetā iemaksājamās nodokļa summas vai nodokļa pārmaksas noteikšanai (iepriekš – tikai, ka ir sniedzis PVN deklarācijas un VID pieprasīto papildu informāciju);
- juridiskās personas amatpersona vai fiziska persona, reģistrēts nodokļa maksātājs, nav iekļauta riska personu sarakstā atbilstoši likumam “Par nodokļiem un nodevām” (iepriekš šāda kritērija nebija);
- tādi kritēriji kā prasība būt VID elektroniskās deklarēšanas sistēmas reģistrētam lietotājam bez nodokļu parādiem, prasība, ka pārstāvēt tiesīgajām personām nav sodāmības par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kuri var ietekmēt nodokļu apmēra noteikšanu ir saglabāti.

Ministru kabineta noteikumos Nr.17 “PVN likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības PVN maksāšanai un administrēšanai” precizēts arī, kad saņemto atļauju piemērot īpašo PVN režīmu importa darījumos var anulēt.

PVN piemērošana apgrieztā kārtībā

Ir sašaurināts pakalpojumu un preču grupu klāsts, kam var piemērot PVN apgrieztā kārtībā.

PVN piemērošana apgrieztā kārtībā būvizstrādājumu piegādēm tiks izslēgta, sākot ar 2020.gada 1.janvāri. PVN piemērošana apgrieztā kārtībā būvniecības pakalpojumiem turpinās, kā līdz šim.

Sadzīves elektronisko iekārtu un sadzīves elektriskās aparatūras piegādēm PVN piemērošana apgrieztā kārtībā vairs nebūs iespējama no 2020.gada 1.janvāra, ja vien Latvija nesaņems apstiprinājumu no Eiropas Komisijas par režīma turpināšanu atsevišķām šīs grupas preču piegādēm, par ko šobrīd tiek izstrādāts projekts.

Savukārt, sākot no 2019.gada 1.jūlija, ir sašaurinātas preču kategorijas kam piemērojams PVN apgrieztā kārtībā, un no saraksta izslēgtas metālizstrādājumu piegādes, proti, PVN apgrieztā kārtībā vairs nav piemērojams metālizstrādājumiem un ar metālizstrādājumu piegādi saistītiem pakalpojumiem, bet no 2019.gada 1.jūlija tiek piemērots melno un krāsaino metālu pusfabrikātu piegādēm. Noteikumu 7.pielikumā noteikti kombinētās nomenklatūras kodī, kuriem PVN piemērojams apgrieztā kārtībā, melno un krāsaino metālu pusfabrikātu piegādēm.

Apdrošināšanas pakalpojumi – no 12.jūlija

Likuma norma par PVN atbrīvojumu apdrošināšanas pakalpojumiem precizēta atbilstoši jauno apdrošināšanas jomu regulējošo normatīvo aktu terminoloģijai.

Neatkarīgu personu grupas – no 1.jūlija

No 2019.gada 1.jūlija sašaurināts arī to personu loks, kas varēs izmantot labumus, ko dod neatkarīgu personu grupas izveidošana PVN vajadzībām. Neatkarīgu personu grupa dod iespēju tās dalībniekiem ar PVN neaplikt savstarpēji grupas ietvaros sniegtos pakalpojumus, ja tie nepieciešami tikai un vienīgi šīs grupas dalībnieku ar PVN neapliekamam darījumam nodrošināšanai vai tādu darbību nodrošināšanai, kur kādam no grupas dalībniekiem vajadzētu reģistrēties par PVN maksātāju.

Iepriekš PVN likums nenoteica ierobežojumus personām, kas var izmantot šo atbrīvojumu, tomēr pēc vairākiem Eiropas Savienības Tiesas (EST) spriedumiem tika noskaidrots, ka PVN direktīva tomēr paredz šaurāku šīs normas piemērošanu. Proti, EST lietā C-326/15 (“DNB Banka”) un lietā C-605/15 (“Aviva”) PVN direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteikto PVN atbrīvojuma piemērošanu izmaksu pārdales grupas ietvaros veiktajiem darījumiem interpretēja šauri, to neattiecinot uz finanšu un apdrošināšanas jomu. Turklāt EST ģenerāladvokātes J.Kokotes secinājumos, kas šajās lietās sniegti, analizējot šī PVN atbrīvojuma tvērumu, tika norādīts, ka no PVN direktīvas nav secināms, ka tās 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums būtu piemērojams arī pārrobežu mērogā.

Līdz EST spriedumu pasludināšanai abās iepriekš minētajās lietās tika uzskatīts, ka [PVN direktīvas](#) 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts ir pārņemts PVN likuma [52.panta](#) 3.²–3.⁴daļā. Savukārt tagad tas tiek mainīts, lai PVN likums atbilstu arī EST spriedumos nolemtajam, paredzot, ka PVN atbrīvojumu piemēro neatkarīgu personu grupas sniegtajiem pakalpojumiem šīs grupas dalībniekiem, ja tās ir personas, kas veic PVN likuma [52.panta](#) 1.daļā, izņemot 2.punktu un no 18. līdz 25.punktam, minētos ar PVN neapliekamos darījumus, un šīs grupas dalībnieki var būt tikai reģistrēti iekšzemes PVN maksātāji.

Neatkarīgu personu grupai piemērojamās likuma normas vairs nevar izmantot personas, kas veic šādus preču piegādes un pakalpojumus:

- piegādā pasta apmaksas zīmes, ko laiž apgrozībā un piegādā saskaņā ar [Pasta likumu](#);
- saņem autoratlīdzību par darbu un tā izmantošanu, kā arī saņem izpildītāja un fonogrammu producenta atlīdzību par blakustiesību objektu un tā izmantošanu;
- veic zelta, monētu un banknošu piegādi Latvijas Bankai;
- sniedz apdrošināšanas un pārapirošināšanas pakalpojumus, tostarp saistītus pakalpojumus, ko sniedz apdrošināšanas vai pārapirošināšanas starpnieks vai apdrošināšanas papildpakalpojuma starpnieks;
- sniedz finanšu darījumus (definēti PVN likuma [52.panta](#) 1.daļas 21.punktā);
- veic ieguldījumu fondu, valsts fondēto pensiju shēmas ieguldījumu, slēgto un atklāto pensiju fondu, riska kapitāla fondu, kā arī apdrošināšanas sabiedrību un citu ieguldījumu portfeļu, kuri ir kolektīvi ieguldījumi vai arī izveidoti uz šādu fondu noteikto prasību pamata (ieskaitot tehniskās rezerves un garantiju fondus) pārvaldi, ja tā ir saistīta ar tiesiskām vai faktiskām lēmumu pieņemšanas pilnvarām;
- nodarbojas ar azartspēlēm, izlozēm un loterijām, tai skaitā azartspēlēm un izlozēm, kuru organizēšana notiek ar elektronisko sakaru pakalpojumu starpniecību;
- veic nekustamā īpašuma pārdošanu;
- iedzīvotājiem sniedz dzīvojamo telpu īri (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs — viesnīcās, moteļos, viesu mājās, lauku tūrismam izmantojamās mājās, kempingos, tūristu mītnēs).

Iespēja izmantot šo atbrīvojumu savā starpā veiktiem pakalpojumiem joprojām ir tādiem sociālo pakalpojumu sniedzējiem kā, piemēram, skolām, bērnudārziem, sociālās aprūpes pakalpojumu sniedzējiem, medicīnas iestādēm, kultūras pasākumu sniedzējiem, kuru darbība ar PVN nav apliekama.

Svarīgi, ka neatkarīgu personu grupām, kas izveidotas, balstoties uz iepriekš spēkā esošo PVN likuma normu un regulējumu, saskaņā ar PVN likuma pārejas noteikumu [33.punktu](#) jāveic administratīvās darbības, informējot VID līdz 2019.gada 1.augustam par savu atbilstību PVN likuma [52.1.panta](#) nosacījumiem, kā arī sniedzot informāciju par grupas izveidi un šīs grupas dalībniekiem, iesniedzot rakstveida vienošanos par to pakalpojumu sniegšanu, kurus neatkarīgā personu grupa sniedz šīs grupas dalībniekiem.

Vienotais nodokļu konts – no 2021.gada 1.janvāra

Šī gada vasarā pieņemts arī atsevišķs grozījums PVN likumā, kas stāsies spēkā tikai 2021.gadā, kad plānots ieviest vienotu nodokļu kontu visiem nodokļu maksājumiem, tostarp PVN. Lai atvieglotu administratīvo slogu un pilnveidotu nodokļu uzskaiti, paredzēts, ka no 2021.gada nodokļu maksātāji visus nodokļus, nodevas, citus valsts noteiktos maksājumus un ar tiem saistītos maksājumus (nokavējuma naudas un soda naudas), kurus administrē VID, tajā skaitā PVN, varēs maksāt vienotā kontā, un katram nodoklim vairs nebūs atsevišķi konti.

Lai nodrošinātu vienu nodokļu samaksas termiņu visiem nodokļu maksājumiem, termiņš, kad PVN, kas aprēķināts, iesniedzot

deklarāciju, iemaksājams budžetā, tiks pagarināts no 20. uz 23.datumu. PVN deklarācijas joprojām būs iesniedzamas ne vēlāk kā trīs dienas pirms nodokļu maksāšanas gala termiņa, tas ir, līdz 20.datumam, un to iesniegšana joprojām būs obligāta.

© 2009 - 2019 SIA "Izdevniecība iŽurnāli"