

PVN piemērošana eksporta darījumos

Eksports, pievienotās vērtības nodokļa izpratnē, un eksports, muitas procedūru izpratnē ir saistīti jautājumi un nereti praksē var pārklāties, tomēr, no juridiskā viedokļa, šie jautājumi ir jāaplūko atsevišķi.

Artūrs ŠNEIDERS, SIA „Juridiskais birojs d’Accordo” jurists

Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana eksporta procedūrām pēc Latvijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai ne reizi vien ir nonākusi dažādu institūciju uzmanības lokā. Ikdienā daļā komersantu ir izstrādājusies noteikta izpratne par eksportu kā muitas procedūru, kurā noteikti ir iesaistītas muitas iestādes. Arī Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu pieņemtajos lēmumos nereti jautājumi, kas saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa samaksu, ir tikuši uzskatīti par muitas procedūras noteikumu pārkāpumu. Kļūdainas muitas parāda un citu nodokļu parāda izpratnes pamatā ir gan vēsturiski izveidojušies apstākļi, gan arī fakts, ka pievienotās

vērtības nodokļa piemērošanu reglamentējošajos normatīvajos aktos iekļautās normas patiesībā satur divus neatkarīgus tiesiskos sastāvus.

Nodokļa 0 procentu likmes piemērošana

Nodokļa 0 procentu likme tiek piemērota:

- 1) preču eksportam un to preču piegādēm, kas ievestas Eiropas Savienības teritorijā no trešajām valstīm vai trešajām teritorijām un nav izlaistas brīvam apgrozījumam, ja piegādes veiktas muitas noliktavās un brīvajās zonās;
- 2) pakalpojumiem, kuri saistīti ar preču eksportu

(arī tādu preču eksportu, kam eksporta procedūra uzsākta citā Eiropas Savienības dalībvalstī), preču importu un tranzīta pārvadājumiem un pakalpojumiem brīvajā zonā un muitas noliktavā, kuri tieši saistīti ar precēm, kas ievestas Eiropas Savienības teritorijā no trešajām valstīm un trešajām teritorijām un nav izlaistas brīvam apgrozījumam (ieskaitot transporta, ekspedīcijas, preču uzglabāšanas, iekraušanas, izkraušanas, ekspertīzes un šķirošanas pakalpojumus).

Ja apliekamā persona, kas piegādājusi preces vai sniegusi šos pakalpojumus, nevar uzrādīt eksportu apliecināšanos dokumentus vai dokumentus, kuri apliecina nodokļa 0% likmes piemērošanu, tā maksā nodokli par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 5.panta pirmajā vai trešajā daļā noteiktajai likmei. Savukārt, gadījumā, ja apliekamā persona ir saņēmusi avansa maksājumu par darījumu, kas būtu apliekams ar nodokļa 0% likmi, un ja sešu mēnešu laikā no avansa saņemšanas dienas prece nav nosūtīta vai pakalpojuma sniegšana nav uzsākta, no minētā avansa maksājuma aprēķina nodokli, atbilstoši likmei, ko piemēro šim darījumam iekšzēmē.

Eiropas Savienības ietvaros aktualizējas jautājums par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu netiešā eksporta gadījumos. Ar netiešo eksportu tiek saprasti gadījumi, kad muitas procedūra – izvešana tiek uzsākta vienā dalībvalstī, bet reāli pabeigta tiek caur citu dalībvalsti. Piemēram, prece tiek noformēta izvešanai uz Krieviju Zviedrijā, tomēr tā tiek nosūtīta uz Latviju vai Somiju un Eiropas Savienības ārējo robežu šķērso jau citā dalībvalstī, šajā gadījumā – Latvijā vai Somijā.

Pievienotās vērtības nodokļa 0% likme ir piemērojama arī preču piegādēm, kurām citā dalībvalstī citas dalībvalsts persona ir uzsākusi eksporta procedūru un minētās preces tiek ievestas Latvijas Republikas teritorijā eksportēšanai un saistītajiem pakalpojumiem, ko sniegušas arī trešās personas (piemēram, muitas brokeri, principāli, ekspeditori, noliktavu īpašnieki), ja

par attiecīgo eksporta vai tranzīta kravu apkalpošanu ir noslēgts līgums ar preču pārvadātāju vai ekspeditoru. attiecināms arī uz transporta, ekspedīcijas, preču uzglabāšanas, iekraušanas, izkraušanas, ekspertīzes un šķirošanas pakalpojumiem, kas saistīti ar preču eksportu (arī tādu preču eksportu, kurām eksporta procedūra uzsākta citā dalībvalstī), preču importu un tranzīta pārvadājumiem. Ja preču transporta pakalpojumiem, kā arī kravas ekspedīcijas pakalpojumiem, kuri tieši saistīti ar preču importu, eksportu un tranzītu, šķērsojot Latvijas Republikas valsts robežu un noformējot starptautisko kravu transporta pavadzīmi (tajā skaitā CMR, starptautisko dzelzceļa transporta pavadzīmi), kurā norādīta preču iekraušanas vieta ir trešajā valstī vai trešajā teritorijā, vai Latvijas Republikā un preču saņemšanas vieta ir Latvijas Republikā vai trešajā valstī, vai trešajā teritorijā, nodokļa 0% likmi piemēro visai transporta pakalpojumu vērtībai līdz starptautiskajā transporta pavadzīmē norādītajam galapunktam (saņēmējam).

Preču eksporta gadījumā nodokļa 0% likmi piemēro visai kravas pārvadājumu vērtībai no preču iekraušanas vietas Latvijas Republikas muitas teritorijā līdz preču izkraušanas vietai trešajā valstī vai trešajā teritorijā, saskaņā ar starptautisko kravu pārvadājumu pavadzīmi.

Eksporta procedūra, muitas lietas reglamentējošo normatīvo aktu izpratnē

Pēc pievienošanās Eiropas Savienībai 2004. gada 1.maijā, muitas lietas nosaka Eiropas Savienības normatīvie akti – Padomes 1992. gada 12.oktobra Regula (EEK) Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi un Komisijas 1993.gada 2.jūlija Regula (EEK) Nr.2454/93, kas nosaka izpildes kārtību Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi.

Regulas Nr. 2913/92 izpratnē, eksports ir muitas procedūra, kas ļauj Eiropas Savienības preces izvest no Eiropas Savienības muitas teritorijas. Preces var tikt fiziski izvestas arī ar noteiktu

laika nobīdi pēc eksporta deklarācijas iesniegšanas, tomēr šādā gadījumā muitas iestādes eksporta procedūru atļaus noslēgt tikai tādā gadījumā, ja preces būs tādā pašā stāvoklī, kā brīdī, kad tika iesniegta muitas deklarācija. Eksports ietver izvešanas formalitāšu piemērošanu, ieskaitot tirdzniecības politikas pasākumus un, vajadzības gadījumā, izvedmuitas nodokļus. Eksporta deklarācijas iesniedz muitas iestādē, kas ir atbildīga par tās vietas uzraudzību, kur izvedējs ir reģistrēts vai kur preces ir iepakotas, vai iekrautas izvedamajā kravā.

Saskaņā ar Regulas Nr.2913/92 normām, muitas parāds rodas, izvedot ar izvedmuitas nodokļiem apliekamās preces no Kopienas muitas teritorijas ar noformētu muitas deklarāciju. Muitas parāds iestājas muitas deklarācijas pieņemšanas brīdī. Tas nozīmē, ka šajā gadījumā pievienotās vērtības nodokļa parāds papildus muitas parādam neveidojas, jo, saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 7.pantu, preču eksportam un ar to saistītajiem pakalpojumiem tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa 0% likme.

Iepriekš norādītais attiecas arī uz tādu preču saņemšanu muitas noliktavās vai brīvajās zonās, kurām citā Eiropas Savienības dalībvalstī uzsāka eksporta procedūra.

Par izvedēju, Regulas Nr. 2913/92 izpratnē „uzskata personu, kuras vārdā tiek sagatavota izvešanas deklarācija un kura deklarācijas pieņemšanas laikā ir vai nu preču īpašnieks, vai kurai ir līdzīgas tiesības rīkoties ar precēm. Ja, saskaņā ar līgumu, uz kura pamata veic izvešanu, īpašumtiesības vai tamlīdzīgas tiesības rīkoties ar precēm ir ārpus Eiropas Savienības reģistrētajai personai, tad par izvedēju uzskata to līgumslēdzēju pusi, kura ir reģistrēta Eiropas Savienībā.

Ja tiek slēgti apakšlīgumi, tad izvešanas deklarāciju var iesniegt arī tam muitas punktam, kurš ir atbildīgs par apakšuzņēmēja reģistrācijas vietu.

Preču eksportu var apliecināt ar:

1) muitas deklarāciju (vai tās kopiju) ar muitas iestādes atzīmi par eksporta procedūras veikšanu;

2) starptautiskos kravas transporta pavaddokumentus vai to kopijas (tajā skaitā CMR, starptautiskā dzelzceļa transporta pavadzīme, konosaments, gaisa pārvadājuma pavadzīme);

3) līgumus, kas noslēgti ar trešajās valstīs vai trešajās teritorijās reģistrētajām personām (preču saņēmējiem);

4) preču specifikācijas;

5) dokumentus, kas apliecina samaksu par preču eksportu.

Šos dokumentus noformē normatīvajos aktos muitas jomā noteiktajā kārtībā uz tās apliekamās personas vārda, kas eksportē preces. Minētos dokumentus var noformēt arī uz eksportatora vai tās personas, kura eksportē preces, pārstāvja vārda, taču šajā gadījumā tos var izmantot kā eksportu apliecinājošos dokumentus tikai tad, ja ir iespējams pierādīt eksporta faktu.

Uzmanīgi!

Būtiski ir uzsvērt, ka pievienotās vērtības nodokļa 0% likmi ir tiesīgs piemērot tikai pirmais eksportētājs.

Preču eksports, PVN izpratnē

Nošķirot *eksporta procedūru*, muitas lietas reglamentējošo normatīvo aktu izpratnē, un *eksportu*, pievienotās vērtības nodokļa izpratnē, būtiski ir uzsvērt, ka pievienotās vērtības nodoklis ir uzskatāms par nacionālo nodokli un būtībā nodokļa maksājums ir ierobežots ar katras nacionālās dalībvalsts teritoriju. Tieši šī iemesla dēļ regulējums ir atšķirīgs un praksē rada neskaidrības.

Ar **eksportu**, pievienotās vērtības nodokļa izpratnē, tiek saprasti gadījumi, kad preces tiek izvestas ārpus attiecīgās valsts teritorijas.

Pēc pievienošanās Eiropas Savienībai ir iespējams noformēt muitas procedūru – laišana brīvā apgrozījumā jebkurā no dalībvalstīm, t.sk.

Uzmanīgi!

Atkarībā no situācijas, eksports, pievienotās vērtības nodokļa izpratnē, var pārklāties ar eksportu, muitas lietu izpratnē, bet atsevišķos gadījumos darboties pēc pilnīgi atšķirīgiem principiem.

arī Latvijā, precēm, kuras ir paredzēts nosūtīt tālāk uz citu Kopienas dalībvalsti. Ievedot precī, kas paredzēta, piemēram, Lietuvas uzņēmumam, caur Latviju un noformējot muitas deklarāciju par laišanu brīvā apgrozībā Latvijā, prece iegūst Kopienas preces statusu, jo muitas maksājumi par precī ir samaksāti. Atbilstoši Regulas Nr.2913/92 noteikumiem, muitas dienesti šādu precī vaīrs nekontrolē, jo muitas procedūras noteikumi ir izpildīti. Turpmākais ir katras dalībvalsts ziņā, nosakot konkrēto nacionālo kontroles mehānismu pievienotās vērtības nodoklim. Pievienotās vērtības nodokļa izpratnē, preces izvešana uz Lietuvu ir pielīdzināta eksportam,

un šajā gadījumā Latvijā tiks piemērota pievienotās vērtības nodokļa 0% likme.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr. 933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 340. punktu, preces, kuras Latvijā ir atmuitotas citas Eiropas Savienības dalībvalsts personas interesēs un tiks nosūtītas citu dalībvalsti, ir jānosūta 30 dienu laikā. Līdz preču nosūtīšanai šīs preces nedrīkst pakļaut nekādai apstrādei vai pārstrādei. Ja noteiktais preču nosūtīšanas termiņš nav ievērots objektīvu piespiedu apstākļu rezultātā, nodoklis ir uzskatāms par iekasējamu kopā ar sankcijām, kas par nodokļu maksājumu nokavējumu ir paredzētas likumā „Par nodokļiem un nodevām”.

Situācijā, kad Latvijā tiek atmuitota prece, kas paredzēta citām dalībvalstīm, aktuāls kļūst jautājums par PVN noliktavām. **PVN noliktavas** ir paredzētas, lai tajās uzglabātu precī, kurai



Vēlies iegūt 100% atbrīvojumu no Dabas resursu nodokļa?

“Zaļā josta” piedāvā sadarbību:

Videi kaitīgo preču apsaimniekošanā - eļļas, baterijas, akumulatori, riepas, eļļas filtri



Izlietotā iepakojuma un vienreiz lietojamo galda trauku un piederumu apsaimniekošanā



Elektrisko un elektronisko iekārtu apsaimniekošanā



ir Kopienas preces statuss, tomēr nepiemērotu pievienotās vērtības nodokli. PVN noliktavā preces var glabāties neierobežotu laiku. Gadījumā, ja tās tiek pārdotas PVN noliktavā vai nosūtītas uz citu Kopienas dalībvalsti, vai arī eksportētas, pievienotās vērtības nodoklis nav maksājams. Pievienotās vērtības nodoklis šajā gadījumā tiek maksāts tad, kad preces tiek izvestas no PVN noliktavas uz iekšzemi.

Ja preces pēc laišanas brīvā apgrozībā ir paredzēts transportēt uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti, Valsts ieņēmumu dienests kontrolē nodokļu samaksu parastajā kārtībā. Tas nozīmē,

ka praktiski Valsts ieņēmumu dienestam ir iespējams veikt tikai dokumentāro kontroli un šādā veidā pārliecināties, vai prece, kuru bija paredzēts nosūtīt uz citu valsti, tik tiešām ir nosūtīta. Minētā iemesla dēļ kā galvenais pierādījums apstāklim, ka prece tik tiešām bijusi nosūtīta uz attiecīgo gala mērķi, kalpo dokumenti. Tomēr šajā gadījumā nebūs ne muitas deklarācijas, ne arī kādu citu muitas dokumentu. Praktiski tas nozīmē, ka vienīgais dokuments, kas varētu apliecināt preču nosūtīšanu, ir starptautiskie kravu transporta pavaddokumenti (piemēram, CMR).

Gadījumā, ja prece pēc muitas procedūras piemērošanas Latvijas Republikā netiek pārkrauta uz citu transportlīdzekli un kā gala saņēmējs ir norādīts, piemēram, Lietuvas vai Igaunijas uzņēmums, transportēšana tiek turpināta ar šo pašu CMR, un Latvijas uzņēmumam jauni pavaddokumenti nav jā sastāda. Tāpēc Latvijas uzņēmumam, kas nosūta preces uz citu dalībvalsti, ir būtiski sastādīt pievienotās vērtības nodokļa rēķinu (rēķins paredzēts nevis apmaksai, bet preču pārvietošanai). Taksācijas perioda beigās šāda preču pārvietošana pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā ir jānorāda īpaši.

Jāpiezīmē, ka šādu pievienotās vērtības nodokļa rēķinu preču pārvietošanai, nevis apmaksai neparedz visas Eiropas Savienības dalībvalstis. Atsevišķās Eiropas Savienības valstīs šādu pievienotās vērtības nodokļa rēķinu sastādīšana nav noteikta kā obligāts priekšnoteikums preču pārvietošanai. Tāpēc, piemēram, no Igaunijas nākošajām precēm šāds dokuments pārvadājuma dokumentiem var netikt pievienots.

Situācijā, kad preču nosūtīšanas fakts nav pienācīgā veidā noformēts, bet preces ir tikušas nosūtītas uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti, pierādījums, ka tās ir tikušas izvestas no Latvijas Republikas teritorijas, ir jānodrošina uzņēmumam. Prakse liecina, ka Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas lēmuma pieņemšanas laikā nevāc papildu pierādījumus un nepieprasa šādu informāciju no citu valstu nodokļu administrācijām. Gadījumā, ja rodas strīds par to, vai ir izpildītas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” prasības un preces tikušas nosūtītas uz citu dalībvalsti, ir jā rēķinās ar iespēju, ka jādūdz administratīvajai tiesai pieprasīt papildu informāciju par to, vai par precēm pievienotās vērtības nodoklis ir samaksāts, no attiecīgā dalībvalsts uzņēmuma vai nodokļu administrācijas. LE