



Valsts ieņēmumu
dienests

Vadlīnijas

Nodokļu un grāmatvedības normatīvā regulējuma piemērošana darījumiem ar virtuālo valūtu



Foto: David McBee (Pexels)

24.01.2024.

Saturs

Vispārējā informācija	3
Virtuālo valūtu juridiskais statuss	4
Ar virtuālo valūtu saistītie riski	5
Virtuālās valūtas grāmatvedības uzskaitē	6
Nodokļu piemērošana darījumiem ar virtuālo valūtu	8
Iedzīvotāju ienākuma nodoklis	8
Uzņēmumu ienākuma nodoklis	10
Mikrouzņēmumu nodoklis	10
Pievienotās vērtības nodoklis	11

Lai veicinātu vienotu izpratni par nodokļu un grāmatvedības jomu reglamentējošo normatīvo aktu piemērošanu darbībām ar virtuālajām valūtām, Valsts ieņēmumu dienests (VID) ir izstrādājis vadlīnijas par normatīvo aktu praktisku piemērošanu.

Vispārējā informācija

Eiropas Centrālā banka ir norādījusi, ka saskaņā ar Padomes 1998. gada 3. maija Regulu (EK) Nr. 974/98 par eiro ieviešanu *euro* ir vienīgā valūta Eiropas Savienības ekonomiskajā un monetārajā savienībā un ka virtuālā valūta atbilstoši Eiropas Savienības viedoklim faktiski nav valūta, jo tās emisija un izmantošana netiek regulēta vai uzraudzīta un tā juridiski nav piesaistīta nevienas valsts oficiālajai valūtai.



Tā kā virtuālajai valūtai nav likumīga maksāšanas līdzekļa statusa, to varētu uzskatīt par maiņas līdzekli, nevis par maksāšanas līdzekli.

Nemot vērā finanšu pakalpojumu digitalizāciju un attīstību tiešsaistē, sagaidāms, ka virtuālās valūtas aizvien biežāk ienāks mūsu ikdienā un ar laiku kļūs arī par tiesvedības objektu. Efektīvai tiesvedības praksei ir nepieciešami eksperti virtuālo valūtu tehnoloģiju jomā, lai spētu sniegt tiesai kompetentu atzinumu dažādās situācijās.



Šobrīd pasaulē ir vairāk nekā 2100 virtuālo valūtu, no kurām liela daļa atšķirībā no to sākotnējā mērķa – kļūt par pamatu alternatīvai finanšu sistēmai – attīstītas kā augsta riska spekulāciju objekts bieži vien bez jebkāda ekonomiska pamatojuma.

Eiropas Parlamenta un Padomes 2018. gada 30. maija Direktīvā (ES) 2018/843, ar ko groza Direktīvu (ES) 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Direktīvas 2009/138/EK un 2013/36/ES (turpmāk – Direktīva 2018/843), ieviests pirmais Eiropas Savienības līmeņa virtuālo valūtu regulējums.

Direktīvā 2018/843 noteikta virtuālo valūtu definīcija, proti, **“virtuālās valūtas”** ir vērtības digitāls atspoguļojums, ko neizsniedz vai negarantē centrālā banka vai valsts iestāde, kas nav obligāti piesaistītas likumīgi izveidotai valūtai un kurām nav valūtas vai naudas juridiskā statusa, bet ko fiziskas vai juridiskas personas pieņem kā maiņas līdzekli un ko var pārskaitīt, glabāt un tirgot elektroniskā veidā.

Virtuālo valūtu juridiskais statuss

Direktīvā 2018/843 ieviests pirmais Eiropas Savienības līmeņa virtuālo valūtu regulējums un noteikta virtuālo valūtu definīcija, proti, **“virtuālās valūtas” ir vērtības digitāls atspoguļojums**, ko neizsniedz vai negarantē centrālā banka vai valsts iestāde, kas nav obligāti piesaistītas likumīgi izveidotai valūtai un kurām nav valūtas vai naudas juridiskā statusa, bet ko fiziskas vai juridiskas personas pieņem kā maiņas līdzekli un ko var pārskaitīt, glabāt un tirgot elektroniskā veidā.

Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk – EST) 2015. gada 22. oktobra spriedumā C-264/14 noteikts, ka “[..] virtuālā valūta “bitcoin” ir līgumisks maksāšanas līdzeklis, to nevar, pirmkārt, uzskatīt ne par norēķinu kontu, ne par noguldījumu, maksājumu vai pārskaitījumu. Otrkārt, [..] tas ir tiešs maksāšanas līdzeklis to uzņēmumu starpā, kas to akceptē”.

Ar 2017. gada 26. oktobra grozījumiem Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma (NILLTFNL) 1. panta 2.² punktā tika definēta virtuālā valūta, nosakot, ka “virtuālā valūta – vērtības digitālais atspoguļojums, kas var būt digitāli nosūtīts, glabāts vai tirgots un funkcionēt kā apmaiņas līdzeklis, bet nav atzīts par likumīgu maksāšanas līdzekli, nav uzskatāms par banknoti un monētu, bezskaidru naudu un elektronisko naudu, kā arī nav monetārā vērtība, kura uzkrāta maksājuma instrumentā, kas tiek izmantots Maksājumu pakalpojumu un elektroniskās naudas likuma 3. panta 10. un 11. punktā minētajos gadījumos”.

Latvijā virtuālās valūtas ir pakļautas piedziņai Civilprocesa likuma noteiktajā kārtībā vai konfiskācijai saskaņā ar Kriminālprocesa likumu.

Ar virtuālo valūtu saistītie riski

Neaizsargātības risks

- Risks zaudēt naudu virtuālās valūtas maiņas vai ieguldīšanas procesā, jo maiņas platformu darbība un virtuālo valūtu emitentu darbība šobrīd netiek regulēta.
- No virtuālo valūtu "digitālā maka" nozagtās virtuālās valūtas bieži vien nav iespējams atgūt.

Darbības traucējumu risks

Koncentrējot ievērojamus virtuālo valūtu apjomus, platformas aizvien biežāk pēdējā laikā nespēj nodrošināt pietiekošu aizsardzību, kļūstot par kibernetisku upuriem, un zaudē klientu turētās virtuālās valūtas.

Nepietiekams cenu pārskatāmības risks

- Virtuālo valūtu vērtība strauji mainās, jo tā nav piesaistīta kādas valsts oficiālajai valūtai un reālajai ekonomikai.
- Dažādās virtuālo valūtu maiņas vietās (biržās) noteiktās cenas var ievērojami atšķirties, un ar tām var tikt veiktas manipulācijas.

Nepiemērotība patērētāju mērķiem, tajā skaitā ieguldījumu veidošanas risks

Patērētājus, kuri izmanto virtuālās valūtas, lai norēķinātos par precēm un pakalpojumiem, neaizsargā Eiropas Savienības tiesību aktos paredzētās tiesības atgūt līdzekļus, kas norakstīti neautorizētu darījumu rezultātā, un uz tiem neattiecas klientu aizsardzības mehānismi (noguldījumu garantijas vai ieguldītāju aizsardzība).

Augstu svārstību un spekulatīvu cenu risks

Pastāv liels cenu burbuļa risks, interešu konfliktu un tirgus manipulācijas risks.

Maldinošas informācijas risks

Maldinošas informācijas sniegšana par virtuālas valūtas emitentu un cenas veidošanas mehānismu, izceļot priekšrocības, bet noklusējot riskus.

Valūtas maiņas neiespējamības risks

Aprūtinātas iespējas pārdot virtuālo valūtu pret reāliem naudas līdzekļiem, tajā skaitā pakalpojumu sniedzējiem, kuri nodarbojas ar virtuālo valūtu tirdzniecību, vai arī tiek piemērotas lielas komisijas maksas par virtuālās valūtas apmaiņu pret reālo naudu.

Finanšu piramīdas risks

Virtuālo valūtu turētājiem nereti tiek solīti nesamērīgi augsti un maldinoši peļņas procentu pieaugumi, kā arī bonusi par jaunu pircēju/ieguldītāju piesaisti utt.

Krāpšanas risks

Tiek izveidota virtuālā valūta, kas tiek pārdota zināmu brīdi, bet pēc tam tās izveidotāji var pazust ar visu ieguldījumu.

Virtuālās valūtas grāmatvedības uzskaitē

Finanšu instrumentu tirgus likumā, kas stājās spēkā 2004. gada 1. janvārī, finanšu instruments ir definēts kā vienošanās, kas vienlaikus vienai personai rada finanšu aktīvus, bet citai personai – finanšu saistības vai kapitāla vērtspapīrus.

Savukārt Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumā, kas stājās spēkā 2016. gada 1. janvārī, noteikts, ka finanšu aktīvi ir:

- nauda;
- citas sabiedrības kapitāla vērtspapīrs;
- līgumā noteiktās tiesības no citas personas saņemt naudu vai citu finanšu aktīvu vai savstarpēji apmainīt finanšu aktīvus vai finanšu saistības ar citu personu apstākļos, kas sabiedrībai ir potenciāli labvēlīgi;
- finanšu instruments, par kuru sabiedrība norēķināsies (vai var norēķināties) ar saviem kapitāla vērtspapīriem, ja tas ir neatsavināts, un par to sabiedrībai ir (vai var būt) pienākums saņemt mainīgu skaitu savu kapitāla vērtspapīru, vai, ja tas ir atsavināts un par to sabiedrība norēķināsies (vai var norēķināties) citādi, nekā apmainot fiksētu naudas vai cita finanšu aktīva summu pret fiksētu savu kapitāla vērtspapīru. Piemērojot šo terminu, sabiedrība savos kapitāla vērtspapīros neietver finanšu instrumentus, piemēram, vienošanos par sabiedrības savu kapitāla vērtspapīru saņemšanu vai to piegādi nākotnē.

Uz virtuālajām valūtām **nav attiecināmi Latvijas Bankas kompetencē esošie normatīvie akti**, piemēram, Maksājumu pakalpojumu un elektroniskās naudas likums, Finanšu instrumentu tirgus likums. Tādējādi komercdarbība, kas saistīta ar virtuālo valūtu uzpirkšanu un izplatīšanu, nav uzskatāma par finanšu instrumentu vai elektroniskās naudas emisiju, vai maksājuma pakalpojumu veikšanu.

Minētais skaidri norāda, ka virtuālā valūta nav uzskatāma par finanšu instrumentu, jo nav atzīstama kā vienošanās, kas rada finanšu aktīvus, bet citai personai – finanšu saistības vai kapitāla vērtspapīrus, tā nav valūta, tai nav likumīga maksāšanas līdzekļa statusa, tās emisiju un izmantošanu neregulē un neuzrauga un tā juridiski nav piesaistīta nevienas valsts oficiālajai valūtai.

Saskaņā ar Grāmatvedības likumā noteikto grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārtotā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Grāmatvedībai ir jānodrošina ieņēmumu un izdevumu norobežošana pa pārskata periodiem.

**Likumā noteikts, ka grāmatvedībā par vērtības mēru lieto *euro*.**

Ņemot vērā minēto un to, ka virtuālajai valūtai nav likumīga maksāšanas līdzekļa statusa, kā arī to, ka virtuālā valūta nav uzskatāma par finanšu instrumentu, bet ir atzīta par līgumisku maksāšanas līdzekli, iesakām sabiedrībām, kurās notiek darījumi ar virtuālo valūtu, grāmatvedībā to uzskaitīt apgrozāmo līdzekļu sastāvā kā krājumus, kas iegādāti par naudu (*euro*).

Apgrozāmo līdzekļu (krājumu) sastāvā uzskaitītā virtuālā valūta neatkarīgi no samaksas veida tās iegādes brīdī grāmatvedībā novērtējama *euro*. Ja saimnieciskā darījuma rezultātā mainās virtuālās valūtas apjoms, tas grāmatvedības uzskaitē jāatspoguļo *euro*.

Tātad, ja sabiedrība par precēm vai pakalpojumiem norēķinās virtuālajā valūtā, pēc ekonomiskās būtības tiek veikts preču maiņas (bartera) darījums, nevis naudas darījums, kas attiecīgi atspoguļojams sabiedrības grāmatvedībā.

Arī tad, ja viena veida virtuālā valūta tiek mainīta pret citu, grāmatvedībā to novērtē *euro*. Ja pret apmaiņu iegūta virtuālā valūta, kuras vērtība neatšķiras no apmaināmās valūtas, pret apmaiņu iegūtā virtuālā valūta uzskaitāma *euro* tādā pašā vērtībā kā līdz apmaiņas brīdim īpašumā esošā, savukārt, ja iegūtās valūtas vērtība ir augstāka vai zemāka, starpība iekļaujama sabiedrības attiecīgā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Tā kā saskaņā ar Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumā noteikto apgrozāmo līdzekļu vērtību pārvērtē, lai tie bilances datumā tiktu novērtēti atbilstoši iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai, vai zemākajām tirgus cenām šajā datumā, atbilstoši tam, kurš no šiem rādītājiem ir zemāks, šo prasību nepieciešams ņemt vērā, arī uzskaitot virtuālo valūtu, proti, to uzskaita vērtībā, kura bilances datumā zemāka, – iegādes (vai ražošanas) izmaksās vai tirgus cenās.

Nodokļu piemērošana darījumiem ar virtuālo valūtu

Par ienākuma gūšanas dienu ienākumam no virtuālās valūtas pārdošanas uzskata dienu, kad nodokļu maksātājs saņem naudu vai citas lietas.

Virtuālās valūtas maiņas darījuma rezultātā, ja viena virtuālā valūta tiek samainīta pret otru, kad abām ir pieaugusi vērtība no pirmās virtuālās valūtas pirkšanas brīža, nodokļa maksāšanas pienākumu atliek līdz brīdim, kamēr maiņas rezultātā iegūtā virtuālā valūta tiks pārvērsta *euro* vai citā valūtā.

Tātad par virtuālās valūtas pārdošanas/iegādes cenu uzskata naudas vai naturālā izteiksmē saņemto samaksu.

Iedzīvotāju ienākuma nodoklis

Kapitāla pieaugums



Ienākums no virtuālās valūtas pārdošanas ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN) apliekams ienākums kā ienākums no kapitāla pieauguma, ja fiziska persona nav šīs valūtas ģenerētāja.

Kapitāla pieaugumu no virtuālās valūtas nosaka, no tās atsavināšanas cenas atņemot sākotnējo iegādes vērtību. Ja nav iespējams noteikt virtuālās valūtas sākotnējo iegādes vērtību, par tās iegādes vērtību uzskata 0.

Virtuālajai valūtai kā kapitāla aktīvam tās iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tās iegūšanu: valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi. Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija ļauj identificēt kredīta un virtuālās valūtas iegādes saistību.

Ienākumam no virtuālās valūtas pārdošanas, ja tas kvalificējams kā ienākums no kapitāla pieauguma, piemēro nodokļa **20 %** likmi.

Fiziskā persona – Latvijas rezidents – par ienākumu no virtuālās valūtas atsavināšanas iesniedz deklarāciju VID par ienākumu no kapitāla pieauguma atbilstoši ceturksnī gūto ienākumu apmēram:

- līdz ceturksnim sekojošā mēneša 15. datumam, ja kopējie ienākumi no darījumiem ar kapitāla aktīviem ceturksnī pārsniedz 1000 *euro*;
- līdz taksācijas gadam sekojošā gada 15. janvārim, ja kopējie ienākumi no darījumiem ar kapitāla aktīviem ceturksnī nepārsniedz 1000 *euro*.

Komersants, individuālais uzņēmums (arī zemnieka vai zvejnieka saimniecība), kooperatīvā sabiedrība, nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība, iestāde, organizācija, biedrība un nodibinājums (turpmāk – ienākuma izmaksātājs), izmaksājot fiziskajai personai – Latvijas nerezidentam – ienākumu no virtuālās valūtas atsavināšanas, ienākuma izmaksas vietā ietur nodokli, piemērojot 3 % likmi, un iemaksā to budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša 23. datumā. Tādējādi

nerезидентam nav pienākuma iesniegt deklarāciju VID par ienākumu no kapitāla pieauguma vai gada ienākumu deklarāciju, ja ienākuma izmaksātājs ienākuma izmaksas brīdī ir ieturējis nodokli.

Lai piemērotu iegādes izdevumus un pārrēķinātu nodokli, piemērojot nodokļa 20 % likmi, fiziskā persona – Latvijas nerezidents – ieturēto nodokli norāda pārskata perioda deklarācijā par ienākumu no kapitāla pieauguma un gada kapitāla pieauguma ienākuma precizēšanas deklarācijā, kuru iesniedz, sākot ar pēctaksācijas gada 1. martu.

Fiziskajai personai – Latvijas nerezidentam – likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktais deklarācijas par ienākumu no kapitāla pieauguma iesniegšanas pienākums – līdz ienākuma gūšanas mēnesim sekojošā mēneša 15. datumam – attiecas tikai uz gadījumiem, ja nodokli neietur izmaksas brīdī, piemēram, ja to izmaksā fiziskā persona, kura nav saimnieciskās darbības veicējs.



VID tīmekļvietnē sadaļā "[IIN Informatīvie un metodiskie materiāli](#)" pieejams informatīvais materiāls "Iedzīvotāju ienākuma nodoklis no virtuālās valūtas pārdošanas ienākuma".

Saimnieciskā darbība



Ja fiziskā persona ģenerē virtuālo valūtu, šāds ienākums tiek klasificēts kā ienākums no saimnieciskās darbības un ir apliekams ar IIN no saimnieciskās darbības. Savukārt par saimnieciskās darbības izmaksām varētu atzīt bankas, interneta domēna komisijas maksas, reģistrēšanas, datorprogrammu uzturēšanas, interneta, reklāmas izmaksas.

Ienākumu no saimnieciskās darbības aprēķina kā ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpību.

Saimnieciskās darbības veicējam ir **pienākums iesniegt gada ienākumu deklarāciju** līdz nākamā gada 1. jūnijam (ja kopējie gada ienākumi pārsniedz 78 100 *euro* – līdz 1. jūlijam) neatkarīgi no tā, vai ienākumi ir gūti.

Ja taksācijas gadā nav gūts ar IIN apliekams ienākums no saimnieciskās darbības vai aprēķinātā IIN summa no saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma nepārsniedz 50 *euro*, tiek aprēķināts minimālais nodoklis 50 *euro*, tomēr šim noteikumam ir [izņēmumi](#).

Saimnieciskās darbības ienākumi tiek pakļauti progresīvajai IIN likmei, kas atkarīga no apliekamo ienākumu lieluma (kopā ar cita veida ienākumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, piemēram, darba algu, pensiju) – **20 %, 23 % vai 31 %**.

Attiecīgi deklarācijā aprēķināto IIN vispārējā gadījumā iemaksā vienotajā nodokļu kontā ne vēlāk kā līdz 23. jūnijam.



Vairāk informācijas par ienākumiem no saimnieciskās darbības, piemēram, iespējamiem izdevumiem, valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, pieejama VID tīmekļvietnē sadaļā "[Saimnieciskās darbības veicēji](#)".

Uzņēmumu ienākuma nodoklis



Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā (spēkā no 2018. gada 1. janvāra) noteikts, ka ar uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN) apliekamo bāzi veido sadalītā peļņa un nosacīti sadalītā peļņa.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums neparedz īpašus noteikumus virtuālās valūtas aplikšanai ar nodokli, attiecībā uz darbībām ar virtuālo valūtu ir piemērojama likuma vispārējā norma, kas ietverta [likuma 4. panta ceturtajā daļā](#) un noteic, ka ar UIN apliekamo bāzi darījumiem nosaka, ievērojot Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumā vai starptautiskajos finanšu pārskatos noteiktos ieņēmumu un izdevumu atzīšanas principus. Tādējādi, veicot ar UIN apliekamās bāzes aprēķinu, ir jāievēro grāmatvedības jomu reglamentējošos normatīvajos aktos noteiktās prasības un principi.

Ņemot vērā, ka virtuālā valūta pēc būtības ir prece (un pielīdzināma jebkurai precei), izdevumi, kuri komercsabiedrībai radušies saistībā ar virtuālo valūtu iegādi, ir saimnieciskās darbības izdevumi, tos neiekļauj UIN bāzē un neapliek ar nodokli. Turklāt, ja komercsabiedrība iegādājas aktīvu (pamatlīdzekli), kuru izmanto darbībām ar virtuālo valūtu (t. i., savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai), aktīva iegādes izdevumus kā saimnieciskās darbības izdevumus neiekļauj UIN bāzē un neapliek ar nodokli.

Gadījumā, ja komercsabiedrībai ar saistītām personām ir darījumi – virtuālās valūtas pirkšana, pārdošana u. tml. –, komercsabiedrība darījumos piemēro tirgus cenu (vērtību), kā arī ir piemērojams [Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 4. panta otrās daļas 2. punkta "e" apakšpunkts](#).

Mikrouzņēmumu nodoklis



Atgādinām, ka persona, reģistrējot saimniecisko darbību par darbībām ar virtuālajām valūtām, var izvēlēties par ienākumu maksāt IIN, mikrouzņēmumu nodokli (MUN) vai UIN atbilstoši uzņēmējdarbības formai.

Nodokļa veida izvēle dažādām uzņēmējdarbības formām

	FIZISKA PERSONA			JURIDISKA PERSONA		
	Saimnieciskās darbības veicējs	IK	ZS, ZVS	SIA	AS	KS, PS
IIN	x	x	x			
MUN	x	x	x			
UIN			x	x	x	x

MUN aprēķināšanas kārtība virtuālās valūtas ienākumam neatšķiras no nodokļa aprēķināšanas cita veida saimnieciskās darbības ienākumam. Šajā gadījumā nodokļa aprēķinam netiek ņemti vērā izdevumi, bet gan tikai ieņēmumi un nodoklis ir **25 %**.



Informācija par šo nodokli pieejama VID tīmekļvietnē sadaļā "[Pirmie soļi topošajiem uzņēmējiem](#)".

Pievienotās vērtības nodoklis



Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) reglamentējošie normatīvie akti tieši nenoteic, ka darījumiem ar virtuālajām valūtām būtu piemērojams atbrīvojums no aplikšanas ar PVN. **Tādējādi ir jāņem vērā EST judikatūra.**

EST 2015. gada 22. oktobra sprieduma lietā C-264/14 tiesvedībā *Skatteverket* pret *David Hedqvist* ir norādītas šādas atziņas:

- darījumi, kas attiecas uz valūtām, kuras nav parastās valūtas, proti, ne tām, kas ir nauda, kura ir likumīgs maksāšanas līdzeklis vienā vai vairākās valstīs, ja darījuma puses šīs valūtas ir akceptējušas kā alternatīvu maksāšanas līdzekli likumīgajiem maksāšanas līdzekļiem un ja tām nav cita mērķa kā tikai būt par maksāšanas līdzekli, ir finanšu darījumi (sprieduma lietā C-264/14 49. punkts);
- Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) 135. panta 1. punkta "e" apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kādi ir aplūkoti pamatlietā un kas izpaužas kā parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas "bitcoin" vienībām un otrādi, un kas tiek īstenota par tādas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšķirība starp, pirmkārt, cenu, par kādu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kādu šis uzņēmums tās pārdod saviem klientiem, ir darījumi, kas ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa šīs tiesību normas izpratnē (sprieduma lietā C-264/14 58. punkts);
- Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta "e" apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kādi ir aplūkoti pamatlietā un kas izpaužas kā parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas "bitcoin" vienībām un otrādi, un kas tiek īstenota par tādas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšķirība starp, pirmkārt, cenu, par kādu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kādu šis uzņēmums tās pārdod saviem klientiem, ir darījumi, kas ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa šīs tiesību normas izpratnē (sprieduma lietā C-264/14 rezolutīvā daļa).

Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta "e" apakšpunkts ir pārņemts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. panta pirmās daļas 21. punkta "d" apakšpunktā.



Tādējādi saskaņā ar EST judikatūru virtuālās valūtas pirkšana – pārdošana ir darījums, kas ir ar PVN neapliekams.

Reģistrācija VID PVN maksātāju reģistrā

Nemot vērā, ka virtuālo valūtu pirkšanas – pārdošanas darījumi nav apliekami ar PVN, personai, kas veic tikai šādus darījumus, ir tiesības neregistrēties VID PVN maksātāju reģistrā.

PVN piemērošana pakalpojumiem, kas saistīti ar virtuālajām valūtām

Pēc ekonomiskās būtības darījumi ar virtuālo valūtu ir uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē.

Lai noteiktu, kāda PVN likme piemērojama sniegtajiem pakalpojumiem, nosaka pakalpojumu sniegšanas vietu.

Atbilstoši [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 19. panta pirmajai daļai](#), ja pakalpojums tiek sniegts nodokļa maksātājam, pakalpojuma sniegšanas vieta, ja šajā likumā nav noteikts citādi, ir:

- pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības mītnes vieta;
- pakalpojuma saņēmēja pastāvīgās iestādes atrašanās vieta, ja pakalpojums tiek sniegts pakalpojuma saņēmēja pastāvīgajai iestādei, kas neatrodas šīs personas saimnieciskās darbības mītnes vietā;
- pakalpojuma saņēmēja deklarētā dzīvesvieta, bet, ja tādas nav, – pastāvīgās uzturēšanās vieta, ja pakalpojuma saņēmējam nav saimnieciskās darbības mītnes vietas vai pastāvīgās iestādes.

Saskaņā ar [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 19. panta otro daļu](#), ja pakalpojums tiek sniegts personai, kas nav nodokļa maksātājs, pakalpojuma sniegšanas vieta, ja šajā likumā nav noteikts citādi, ir:

- pakalpojuma sniedzēja saimnieciskās darbības mītnes vieta;
- pakalpojuma sniedzēja pastāvīgās iestādes atrašanās vieta, ja pakalpojums tiek sniegts no pakalpojuma sniedzēja pastāvīgās iestādes, kas neatrodas šīs personas saimnieciskās darbības mītnes vietā;
- pakalpojuma sniedzēja deklarētā dzīvesvieta, bet, ja tādas nav, – pastāvīgās uzturēšanās vieta, ja pakalpojuma sniedzējam nav saimnieciskās darbības mītnes vietas vai pastāvīgās iestādes.

Tādējādi, ja pakalpojumu, kas saistīti ar darījumiem ar virtuālajām valūtām, sniegšanas vieta Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir iekšzeme, t. i., Latvija, minētajiem pakalpojumiem piemērojama **PVN standartlikme 21 % apmērā**.

Savukārt, ja šādu pakalpojumu sniegšanas vieta Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir cita Eiropas Savienības dalībvalsts vai trešā valsts, Latvijas PVN nav piemērojams.

Priekšnodoklis



Virtuālo valūtu pirkšanas – pārdošanas darījumi pielīdzināmi darījumiem ar maksāšanas līdzekļiem, kas minēti [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. panta pirmās daļas 21. punkta "d" apakšpunktā](#).

Saskaņā ar [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta otrās daļas 1. punktu](#) priekšnodokli ir tiesības atskaitīt par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem tādu pakalpojumu nodrošināšanai, kuri minēti [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. panta pirmās daļas 20. un 21. punktā](#), **ja pakalpojumu saņēmējs ir trešās valsts vai trešās teritorijas persona.**

Tādējādi priekšnodoklis par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, lai veiktu virtuālo valūtu pārdošanu, ir atskaitāms tikai tad, ja pircējs ir trešo valstu vai trešo teritoriju persona.

Visos citos gadījumos (proti, virtuālo valūtu pircējs ir jebkāda Latvijas vai citas Eiropas Savienības dalībvalsts persona) priekšnodoklis par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, lai veiktu virtuālo valūtu pārdošanu, nav atskaitāms.

Darījumu uzrādīšana PVN deklarācijā



Tā kā virtuālo valūtu pirkšanas – pārdošanas darījumi pielīdzināmi darījumiem ar maksāšanas līdzekļiem, to vērtība nosakāma atbilstoši [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 38. panta otrajai daļai](#).

Tātad PVN taksācijas perioda PVN deklarācijas 49. rindā ir norādama vērtība, kas aprēķināma kā starpība starp virtuālās valūtas pirkšanas un pārdošanas cenu.

Reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš veicis minētos darījumus, iesniedzot PVN deklarāciju par taksācijas gadu, ņem vērā šo darījumu vērtību kopsummu par taksācijas gadu, summējot pozitīvās un negatīvās vērtības.

Jautājumi un atbildes (piemēri)



Komersants uzsāk virtuālas valūtas "fermas" izveidi un no Ķīnas importē iekārtas, kas tiks izmantotas virtuālās valūtas iegūšanai. Vai komersantam ir priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par importēto pamatlīdzekli un iegādāto elektroenerģiju?

- Ja reģistrēts PVN maksātājs iegādājas pamatlīdzekli un to izmanto virtuālās valūtas, ko pats pārdod, iegūšanai, priekšnodoklis par pamatlīdzekļa iegādi nav atskaitāms, jo Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē tas tiek izmantots neapliekamu darījumu nodrošināšanai. Tāpat arī par iegādāto elektroenerģiju virtuālās valūtas pārdošanas darījumu nodrošināšanai reģistrētam PVN maksātājam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, jo tā iegādāta ar PVN neapliekamu darījumu nodrošināšanai. Izņēmums ir [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta otrajā daļā](#) noteiktajā gadījumā, ja tiek veikta virtuālās valūtas pārdošana trešo valstu vai trešo teritoriju personām.

Šādā gadījumā priekšnodoklis par iegādātajiem pamatlīdzekļiem un elektroenerģiju ir atskaitāms, nodrošinot atsevišķu uzskaiti vai saskaņā ar [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98. panta pirmo daļu vai otrajā daļā](#) noteikto proporciju, trešo valstu vai trešo teritoriju personām sniegto pakalpojumu vērtību iekļaujot proporcijas skaitītājā.

Vai starpniecības maksai par sniegtajiem virtuālo valūtu maiņas vai pārdošanas pakalpojumiem piemērojams PVN?

- Ar PVN saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē ir apliekama pakalpojumu sniegšana par atlīdzību.
Reģistrēta nodokļa maksātāja sniegtajiem starpniecības pakalpojumiem saistībā ar virtuālo valūtu maiņas vai pārdošanas pakalpojumiem piemērojama PVN standartlikme 21 % apmērā.

Vai, veicot virtuālo valūtu pirkšanas – pārdošanas darījumus, norēķinus var veikt skaidrā naudā, izmantojot kases aparātu?

- PVN reglamentējošajos normatīvajos aktos nav noteikts, ka darījumi ar virtuālo valūtu būtu veicami, izmantojot tikai bezskaidras naudas norēķinus. Tādējādi personai ir tiesības darījumos ar virtuālo valūtu norēķināties ar skaidru naudu, ievērojot skaidras naudas lietošanas ierobežojumus.

Kāda atsauce jānorāda, izrakstot PVN rēķinu par virtuālās valūtas pārdošanu?

- Izrakstītajā PVN rēķinā par virtuālās valūtas pārdošanu jānorāda atsauce uz [Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. panta pirmās daļas 21. punkta "d" apakšpunktu](#) vai [Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta "e" apakšpunktu](#).

Valsts ieņēmumu dienests

Materiāls sagatavots: 29.03.2019.

Materiāls pēdējo reizi aktualizēts: 24.01.2024.

Atsauksmes par materiāla kvalitāti vai priekšlikumus tā uzlabojumiem priecāsimies saņemt [Elektroniskās deklarēšanas sistēmas](#) sadaļā "Sarakste ar VID".