

NODOKĻI

Nepieciešamie grozījumi PVN grupas regulējumā

20. jūlijs, 2015 / Alisa Leškoviča, zvērinātu advokātu biroja "SORAINEN" zvērināta advokāte

<http://www.ifinances.lv/lat/nodokli?doc=6371>



Šobrīd norit darbs pie kārtējo grozījumu izstrādes pievienotās vērtības nodokļa (PVN) regulējumā. Lai arī grozījumi [Pievienotās vērtības nodokļa likumā](#) (PVN likums) nav nekas neparasts, vairāku gadu garumā tiek aizmirsts par nepieciešamību sakārtot PVN grupas regulējumu, kas neatbilst [Padomes 28.11.2006. Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu](#) (Direktīva) un nepamatoti ierobežo personu tiesības kļūt par PVN grupas dalībniekiem.

Saskaņā ar [Direktīvas](#) 11.pantu katra dalībvalsts par 1 nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm (PVN grupa).

Dalībvalstij izvēloties izmantot šo [Direktīvā](#) paredzēto izvēles iespēju, katrs atsevišķs nodokļa maksātājs, kļūstot par PVN grupas dalībnieku, zaudē "atsevišķa nodokļa maksātāja" statusu. Rezultātā visi darījumi, kas veikti PVN grupā, ir uzskatāmi par veiktiem 1 nodokļa maksātāja ietvaros un tāpēc ir ārpus PVN sistēmas.

Latvijas PVN grupas regulējums

Latvija ir viena no dalībvalstīm, kas ievieša [Direktīvas](#) 11.pantu. Saskaņā ar [PVN likuma](#) 64.pantu, lai reģistrētu PVN grupu vai tās dalībnieku, ir jāizpildās šādiem nosacījumiem:

- dalībnieki var būt tikai PVN maksātāji;
- dalībnieki vienlaikus nevar būt citas PVN grupas dalībnieki;
- vismaz 1 dalībnieka ar PVN apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējos 12 kalendāra mēnešos līdz mēnesim, kad nodots iesniegums PVN grupas reģistrācijai, ir vismaz 355 700 EUR;

- dalībnieki var būt tikai kapitālsabiedrības, kuras ietilpst 1 koncernā atbilstoši [Koncernu likumam](#), un / vai ārvalsts komersanta (juridiskās personas) filiāle Latvijas Republikā, ja šis ārvalsts komersants atbilstoši [Koncernu likumam](#) ir tā paša koncerna sastāvā, kurā ietilpst pārējie PVN grupas dalībnieki;
- starp dalībniekiem ir noslēgts PVN grupas dibināšanas līgums, kurā norādīts galvenais uzņēmums;
- dalībnieki ir sasniedzami to juridiskajā adresē.

Minētais regulējums tika ieviests 2009.gadā atbilstoši Eiropas Komisijas (EK) vadlīnijām par [Direktīvas](#) 11.panta interpretāciju. Tomēr kopš tā laika izpratne par [Direktīvas](#) 11.panta piemērošanu krasi mainījās, un 2013.gadā ar vairākiem Eiropas Savienības Tiesas (EST) spriedumiem EK interpretācija tika atzīta par nepareizu. Tādēļ vairāku iemeslu dēļ Latvijai būtu jāpārskata šī brīža regulējums.

Ko nosaka Direktīva?

Saskaņā ar [Direktīvas](#) 11.pantu PVN grupas dalībnieki var būt jebkuras personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā (t.i., PVN grupa ir teritoriāli piesaistīta tikai 1 dalībvalstij) un ir finansiāli, ekonomiski un organizatoriski saistītas. Lai gan [Direktīva](#) nesniedz skaidrojumu, EK ieskatā nodokļa maksātāji ir

- finansiāli saistīti – ja 1 sabiedrībai pieder vairāk nekā 50% kapitāla daļu vai balsstiesību citā sabiedrībā vai uz franšīzes līguma pamata; šī finansiālā saikne garantē, ka 1 sabiedrība īsteno kontroli pār citu sabiedrību;
- ekonomiski saistīti – ja sabiedrības veic vienu un to pašu komercdarbību, tā ir cita citu papildinoša vai savstarpēji saistīta vai sabiedrība veic komercdarbību, kas pilnībā vai būtiski nepieciešama citai grupas sabiedrībai;
- organizatoriski saistīti – ja sabiedrības pilnībā vai daļēji vada vienas un tās pašas personas (t.i., vienota vadības struktūra).

Latvijā minētie kritēriji tiek īstenoti, nosakot, ka PVN grupas dalībniekiem ir jāietilpst 1 koncernā, t.i., uzņēmumu grupā, kurā viens ("valdošais") uzņēmums citās ("atkarīgajās") sabiedrībās īsteno izšķirošo ietekmi

- uz dalības pamata – t.i., valdošajam uzņēmumam atkarīgajā sabiedrībā pieder balsu vairākums vai tam ir tiesības iecelt atkarīgās sabiedrības izpildinstitūcijas vai pārraudzības institūcijas locekļus, vai, pamatojoties uz vienošanos ar citiem dalībniekiem, tas viens pats kontrolē balsstiesību vairākumu sabiedrībā; vai
- uz koncerna līguma pamata – t.i., starp savstarpēji saistītām vai nesaistītām sabiedrībām, ja 1 sabiedrība pakļauj savu vadību citam uzņēmumam (pārvaldes līgums) vai arī apņemas nodot visu savu peļņu vai tās daļu citam uzņēmumam (peļņas nodošanas līgums).

Varētu šķist, ka Latvijas [PVN likums](#) ar atsauci uz [Koncerna likumu](#) atbilst [Direktīvas](#) 11.pantam, jo attiecas tikai uz savstarpēji saistītām personām (kā to prasa arī [Direktīva](#)). Tomēr [Koncerna likumā](#) paredzētā "koncerna" definīcija ir plašāka nekā [Direktīvas](#) "PVN grupas" definīcija, jo neierobežo koncernā ietilpstošo sabiedrību saimniecisko darbību un to veidu. Vienā koncernā var ietilpt gan sabiedrība, kas sniedz finanšu pakalpojumus, gan arī sabiedrība, kas nodarbojas ar zivju audzēšanu un tirdzniecību. Lai arī finansiāli un organizatoriski šīs sabiedrības būs savstarpēji saistītas un veidos koncernu, PVN piemērošanas vajadzībām ir apšaubāmi, ka šādas sabiedrības būs saistītas arī ekonomiski.

Piemēram, Austrijā bankai un tās meitas sabiedrībai, kas nodarbojas ar nekustamā īpašuma nomu, neatļāva izveidot PVN grupu, jo šīs sabiedrības nebija ekonomiski saistītas. Tiesa norādīja, ka bankas sniegtie finanšu

pakalpojumi atšķiras no tās meitas sabiedrības nekustamā īpašuma nomas pakalpojumiem tik ļoti, ka tos nevar uzskatīt nedz par savstarpēji nepieciešamiem, nedz papildinošiem (skat. Austrijas tiesas (*Unabhängige Finanzsenat*) 31.12.2013. nolēmumu RV/1269-L/12).

Savukārt Latvijas [PVN likums](#) neuzliek Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu pārliecināties, vai PVN grupas dalībnieki atbilst visiem 3 kritērijiem, t.i., dalībnieki ir finansiāli, organizatoriski un ekonomiski saistīti. Lai reģistrētu PVN grupu, pietiek, ka sabiedrības ietilpst 1 koncernā.

Vai jābūt reģistrētam PVN maksātājam?

Šī brīža PVN grupas regulējums būtu jāgroza arī tāpēc, ka pretēji [Direktīvas](#) 11.pantā noteiktajam, ka par PVN grupas dalībnieku var būt "jebkuras personas", Latvijā par tādu var kļūt tikai reģistrēti PVN maksātāji.

Atbilstoši EST [25.04.2013. spriedumam lietā C-86/11 *Commission v United Kingdom*](#) un [09.04.2013. spriedumam lietā C-85/11 *Commission v Ireland*](#) u.c. PVN grupu var veidot ne tikai PVN maksātāji, bet arī PVN nemaksātāji. Atbilstoši EST [Direktīvas](#) 11.panta piemērošanai nav nepieciešama citu nosacījumu izpilde kā tikai to, ka personām ir jāveic uzņēmējdarbība attiecīgās dalībvalsts teritorijā un tām ir jābūt saistītām citai ar citu ar finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

Kopš 2013.gada Latvija arvien biežāk tiek minēta un "reklamēta" kā holdinga uzņēmumiem labvēlīga valsts. Tomēr [PVN likums](#) ir pretrunā ar šo nostāju un nepieļauj holdinga uzņēmuma iekļaušanu PVN grupā. Holdings kā biznesa organizēšanas forma ir izplatīta, jo tā ir viegli pārskatāma un ļauj efektīvi pārvaldīt uzņēmumu darbību un finanšu plūsmu, nodalot riskus. Tā kā holdinga pamatdarbību veido citu uzņēmumu akciju turēšana, tad, protams, holdingam nav aktīvas ražošanas vai servisa pakalpojumu, tādēļ tas bieži vien nav reģistrēts kā PVN maksātājs.

Saskaņā ar [Direktīvas](#) 9.panta 1.daļu PVN maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisko darbību, ar ko saprot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Tādēļ, ja vien holdings tieši vai netieši neiejaucas savu meitas sabiedrību administrēšanā un vadīšanā, sniedzot tām administratīvos, konsultatīvos un citus pakalpojumus, tad PVN piemērošanas vajadzībām holdings neveic ar PVN apliekamu saimniecisko darbību (skat. EST [06.09.2012. spriedumu lietā C-496/11 *Portugal Telecom SGPS SA v Fazenda Publica*](#)). Tādēļ šādam holdingam nav pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam.

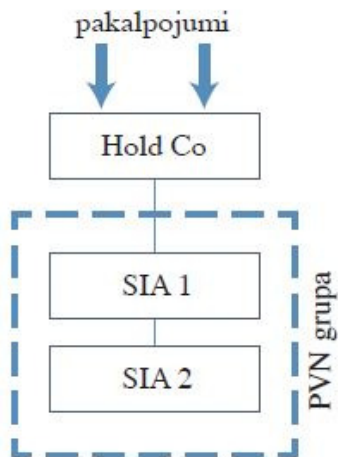
Tomēr aktīvas saimnieciskās darbības neveikšana nenozīmē, ka holdingam nerodas maksājama PVN. Jebkuram holdingam var būt izmaksas saistībā ar savas (kā akcionāra) darbības nodrošināšanu, piemēram:

- izmaksas par grāmatvedības pakalpojumiem, tajā skaitā par finanšu pārskatu sagatavošanu, konsolidēto gada pārskatu sagatavošanu, par meitas sabiedrību auditēšanu holdinga interesēs;
- izmaksas par holdinga juridiskās adreses uzturēšanu;
- izmaksas par holdinga sabiedrības struktūras uzturēšanu, piemēram, saistībā ar akcionāru, valdes vai padomes sapulču rīkošanu, dokumentu sagatavošanu jaunu daļu vai akciju emisijai vai akciju reģistrēšanai biržā u.c.

Šobrīd Latvijas holdinga sabiedrība (kas neveic aktīvu saimniecisko darbību un tāpēc nav reģistrēta kā PVN maksātājs) par iegādātajiem pakalpojumiem nav tiesīga atskaitīt PVN (skat. 1.piemēru). Tāpēc maksājama PVN par pakalpojumu iegādi savas kā "akcionāra" darbības uzturēšanai veido holdinga izmaksas. Praksē, lai mazinātu

šīs izmaksas, holdings ir spiests mākslīgi radīt papildu saimniecisko darbību un reģistrēties kā PVN maksātājs, lai maksājamo PVN par iegādātajām precēm un / vai pakalpojumiem varētu vismaz daļēji atskaitīt.

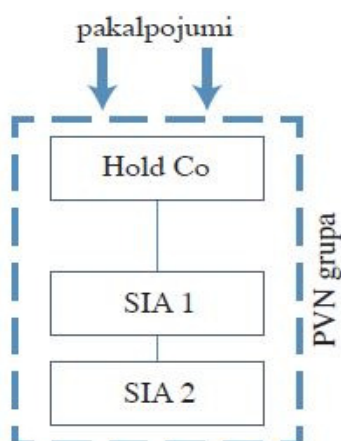
1.piemērs



Šāda situācija neatbilst [Direktīvas 11.pantam](#), jo saskaņā ar EST sniegto [Direktīvas 11.panta](#) interpretāciju arī holdings, kas neveic aktīvu saimniecisko darbību un nav reģistrēts kā PVN maksātājs, var būt PVN grupas dalībnieks (skat. 2.piemēru). Tā kā PVN grupas dalībnieki tiek pielīdzināti 1 nodokļu maksātājam, tad trešās personas sniegtie pakalpojumi PVN maksātāju grupas dalībniekam PVN piemērošanas nolūkā tiek uzskatīti par tādiem, kas sniegti nevis šim grupas dalībniekam, bet pašai PVN maksātāju grupai.

Tas savukārt nozīmē - ja holdings (arī tad, ja tas nav reģistrēts kā PVN maksātājs) ir PVN grupas dalībnieks, tad tam sniegtie pakalpojumi tiek uzskatīti par tādiem, kas sniegti PVN grupai, nevis holdingam atsevišķi. Tādēļ, ja holdings ietilptu PVN grupā, tad par tā iegādātajiem pakalpojumiem maksājamais PVN būtu atskaitāms.

2.piemērs



Juridiskās formas nozīme

Tā kā PVN grupas dalībnieks var būt jebkura persona, tad [PVN likuma](#) atbilstību [Direktīvas](#) 11.pantam liek apšaubīt arī tas, ka PVN grupa ir attiecināma tikai uz personām ar noteiktu juridisku formu - sabiedrība ar ierobežotu atbildību, akciju sabiedrība vai ārvalsts komersanta filiāle –, pilnībā izslēdzot tādas ne-juridiskas personas kā personālsabiedrības.

[Direktīvas](#) 11.pants ir izvēles norma. Tādēļ dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība patstāvīgi noteikt konkrētus nosacījumus regulējuma piemērošanai. Tomēr šī rīcības brīvība nav neierobežota, un dalībvalstis ar nacionālo regulējumu nevar grozīt vai būtiski mainīt [Direktīvas](#) tiesību normu un tās mērķi.

Ņemot vērā EST sniegto [Direktīvas](#) 11.panta interpretāciju, starp nodokļu konsultantiem arvien biežāk izskan viedokļi, ka arī ne-juridisko personu, tādu kā personālsabiedrību (līdzīgi kā PVN nemaksātāju - holdingu), izslēgšana no PVN grupas būtiski ietekmē [Direktīvas](#) 11.panta mērķi. Tādēļ ir jāpiekrīt Nīderlandes pētniekiem M.Gabrielai un H.Kesterenam, ka personālsabiedrība būtu izslēdzama no PVN grupas, ja tā nav finansiāli, ekonomiski un organizatoriski saistīta ar citiem PVN grupas dalībniekiem, bet nevis tāpēc, ka tā nav kapitālsabiedrība.

Latvijas kontekstā gan grūti iedomāties situāciju, ka personālsabiedrība spētu izpildīt minētos kritērijus, tāpēc maz ticams, ka tā apstrīdētu Latvijas PVN grupas regulējumu EK vai EST. Tomēr tas nemaina būtību, ka par PVN grupas dalībnieku var būt jebkura persona.

PVN grupas regulējuma izmantošana savā labā

[Direktīvas](#) 11.pants ir izvēles tiesību norma. Tomēr, ja dalībvalsts izvēlējusies to ieviest, tad tai ir pienākums, ieviešot [Direktīvu](#) nacionālajās tiesībās, ievērot [Direktīvas](#) 11.panta tekstu un "garu". Ja nacionālās tiesību normas ir pretrunā direktīvai, tad persona, pastāvot noteiktiem priekšnosacījumiem, ir tiesīga nepiemērot nacionālās tiesību normas, bet piemērot direktīvu (t.i., direktīva ir tieši piemērojama).

Lai gan EST iepriekš par to nav lēmusi, uzskatu, ka [Direktīvas](#) 11.pants ir tieši piemērojams, jo saturiskā ziņā tas ir skaidrs, nav ierobežots ar nosacījumiem un tas nav atkarīgs no Kopienas institūciju vai dalībvalstu turpmāk veiktajām darbībām vai pasākumiem. Proti, [Direktīvas](#) 11.pants viennozīmīgi nosaka to personu loku, uz kurām attiecas norma – jebkuras personas, kas veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, ekonomiskām un organizatoriskām saitēm.

Turklāt, kā to norādīja EST [lietā C-85/11](#), šā panta piemērošanai nav nepieciešama citu nosacījumu izpilde, tāpēc, šiem nosacījumiem izpildoties, personām ir tiesības būt uzskatītām par 1 nodokļa maksātāju. Apstākļi, ka [Direktīvas](#) 11.pants piešķir dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību, nav pamats, lai apšaubītu minētās normas tiešo piemērojamību un personu tiesības atsaukties uz to (skat. EST [28.06.2007. spriedumu lietā C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies](#)).

Tāpēc persona, kas nav reģistrēta kā PVN maksātājs (piemēram, holdings), formāli var atsaukties uz [Direktīvas](#) 11.pantu un pieprasīt no valsts iestādēm izpildīt savu pienākumu piemērot nacionālās tiesību normas atbilstoši [Direktīvas](#) 11.panta tekstam un mērķim, un tādā veidā iegūt tiesības atskaitīt priekšnodokli PVN, kas iepriekš nebija atskaitāms.

Secinājumi

Latvijas [PVN likums](#) ierobežo dalību PVN grupā, ņemot vērā dalībnieka atbilstību juridiskajai formai, PVN maksātāja statusam, kā arī vismaz 1 dalībnieka atbilstību minimālajam ar PVN apliekamo darījumu apjomam. Šāds regulējums neatbilst [Direktīvas](#) 11.pantam, jo atbilstoši EST par PVN grupas dalībniekiem var būt jebkuras personas (t.i., neatkarīgi no juridiskās formas vai PVN maksātāja statusa). Turklāt [Direktīvas](#) 11.pants pieprasa tikai, lai PVN grupas dalībnieki ir finansiāli, organizatoriski un ekonomiski saistīti (ko Latvijas [PVN likums](#) arī nenodrošina).

Papildu kritēriju noteikšana dalībai PVN grupā var būt pamatota tikai ar mērķi novērst PVN krāpšanas riskus (kā, piemēram, Latvijas [PVN likuma](#) prasība, ka dalībniekiem jābūt sasniedzamiem juridiskajās adresēs). Tomēr Latvijas PVN grupas regulējums tika ieviests ar mērķi atbilst EK vadlīnijām, kuras EST atzina par [Direktīvas](#) 11.panta jēgai neatbilstošām. Tāpēc PVN grupas regulējums būtu grozāms atbilstoši EST noteiktajam, attiecinot to uz jebkurām personām.