

# Jaunās vēsmas PVN grupas darījumos

## 1. FCE Bank lieta

Saskaņā ar 2006. gada 28. novembra Padomes direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) tiek pieņemts, ka jebkura persona, kas patstāvīgi veic saimniecisko darbību, ir nodokļa maksātājs.<sup>1</sup> Tādēļ visi darījumi starp atsevišķiem nodokļa maksātājiem ir ar PVN apliekami, ar dažiem izņēmumiem.

Līdz šim filiāle netika uzskatīta par atsevišķu nodokļa maksātāju. Ja uzņēmums sniedza pakalpojumus savai filiālei, tad šādi pakalpojumi tika atzīti par sniegtiem viena nodokļa maksātāja ietvaros un tāpēc esošiem ārpus PVN sistēmas<sup>2</sup> (skatīt 1. shēmu). Tomēr pēc 2014. gada 17. septembra Eiropas Savienības tiesas (EST) sprieduma lietā Nr. C-7/13 *Skandia lieta*<sup>3</sup> vairākās valstīs šī prakse varētu mainīties.

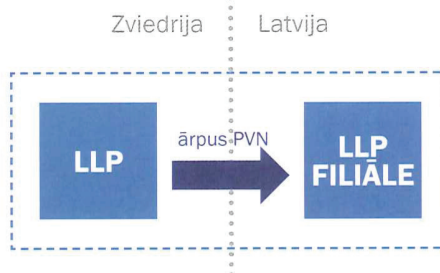
## 2. Skandia lieta

*Skandia lietā* ASV uzņēmums sniedza savai Zviedrijā reģistrētajai filiālei noteiktus IT pakalpojumus. Filiāle bija Zviedrijas PVN grupas dalībniece, un no ASV uzņēmuma saņemtos pakalpojumus pārdeva tālāk gan PVN grupas ietvaros, gan arī ārpus tās. Tā kā pakalpojumus ASV uzņēmums sniedza savai filiālei, tad tie PVN piemērošanas vajadzībām netika ņemti vērā, jo tika uzskatīti par tādiem, kas sniegti viena uzņēmuma ietvaros. Tomēr Zviedrijas nodokļu administrācija nevēlējās piekrist šādi PVN tiesību normu interpretācijai, uzskatot, ka filiāle kā PVN grupas dalībniece ir uzskatāma par atsevišķu nodokļa maksātāju un attiecīgi – par saņemtajiem pakalpojumiem tai ir jāaprēķina Zviedrijas PVN.

Lai arī EST atkārtoja jau iepriekš teikto *FCE Bank lietā*, ka filiāle nerīkojas neatkarīgā veidā un pati neuzņemas ekonomiskos riskus saistībā ar savas darbības veikšanu un tāpēc nevar tikt uzskatīta par atsevišķu nodokļa maksātāju (un attiecīgi uzņēmuma un tā filiāles savstarpēji sniegtie pakalpojumi ir ārpus PVN), tomēr, EST ieskatā, gadījumā ja filiāle ir PVN grupas dalībniece, tad PVN grupa pati par sevi ir uzskatāma par atsevišķu nodokļa maksātāju. Tādēļ par uzņēmuma sniegto pakalpojumu saņēmēju tiek uzskatīta nevis šī uzņēmuma filiāle, bet gan PVN grupa.<sup>4</sup>

Pēc būtības EST spriedums *Skandia lietā* apstiprināja jau 2009. gadā Eiropas Komisijas<sup>5</sup> sniegto viedokli par PVN direktīvas 11. panta interpretāciju. Minētais viedoklis bija sniegts ieteikuma veidā, tādēļ daudzas dalībvalstis neuzskatīja to par sev saistošu. Iespējams, tāpēc daudzās dalībvalstīs PVN grupu regulējums ir tik atšķirīgs, cik atšķirīgs būs arī EST sprieduma *Skandia lietā* sekas katrā no tām. Tā, piemēram, vissmagāk šis spriedums skar Lielbritāniju, Īriju, Nīderlandi, Vāciju

## 1. SHĒMA



un Zviedriju, kur Eiropas Komisijas interpretācija nebija ieviesta praksē.

Ņemot vērā to, cik daudz pakalpojumu galvenais uzņēmums mēdz ikdienā sniegt savai filiālei, nav grūti iedomāties, cik daudz savstarpējo darījumu ar EST spriedumu *Skandia lietā* tiks pakļauti PVN sistēmai. Tādēļ ir paredzams, ka vislielākie zaudētāji no *Skandia lietas* varētu būt tie uzņēmumi, kas nodarbojas ar neapliekamu pakalpojumu (piemēram, finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu) sniegšanu, tā kā būtiski pieaugs to neatskaitāmais PVN.

## 3. Latvijas PVN regulējums

Lai arī *Skandia lietas* faktiskie apstākļi attiecas uz ārvalsts (ne ES) uzņēmuma un tā filiāles savstarpēji sniegtajiem pakalpojumiem, pēc būtības tas skar arī ES reģistrēto uzņēmumu un to filiāļu savstarpējās attiecības. Tāpēc EST spriedums šajā lietā ietekmēs lielāko daļu dalībvalstu, kurās ir ieviests PVN grupas regulējums.

Latvijā ir ieviests PVN grupas regulējums. Proti, atbilstoši PVN direktīvas 11. pantam Latvija ir tiesīga par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt divas vai vairākas personas, kuras veic uzņēmējdarbību Latvijas teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm (PVN grupa). Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 64. pantu par PVN grupas dalībniekiem tiek atzītas ne tikai Latvijā reģistrētas kapitālsabiedrības (SIA un AS), bet arī ārvalsts komersantu filiāles, un grupas dalībnieku savstarpēji darījumi ir ārpus PVN sistēmas.<sup>6</sup>

Vienlaikus Latvijā pastāv nodokļu administrācijas atzīta prakse ārvalsts uzņēmuma un tā Latvijā reģistrētās filiāles savstarpējos pakalpojumus uzskatīt par tādiem, kas sniegti ārpus PVN sistēmas. Tāpēc ārvalsts komersantu Latvijā reģistrētas filiāles par no ārvalsts uzņēmuma saņemtajiem pakalpojumiem PVN var nepiemērot (skatīt 1. shēmu). Savukārt, ja filiāle ir PVN grupas dalībniece, tad ārvalsts uzņēmuma un filiāles savstarpējos darījumus Latvijas nodokļu administrācija arī līdz šim

**Alisa Leškoviča,**  
 zvērinātu  
 advokātu  
 biroja  
**SORAINEN**  
 zvērināta  
 advokāte,  
 specializējusies  
 nodokļu  
 un muitas  
 jautājumos



uzskatīja par ar PVN apliekamiem (skatīt 2. shēmu) atbilstoši jau iepriekš minētajam Eiropas Komisijas viedoklim, kuru EST spriedumā *Skandia lietā* apstiprināja par pareizu esam.

Tādēļ, ja ārvalsts uzņēmuma filiāle Latvijā būs PVN grupas dalībniece, tad PVN grupai būs pienākums par saņemtajiem pakalpojumiem aprēķināt Latvijas PVN atbilstoši PVN direktīvas 44. un 196. pantiem un attiecīgi – PVN likuma 84. panta piektajai daļai, 19. panta pirmajai un 55. panta pirmajai daļai (skatīt 2. shēmu).

#### 4. Secinājumi

Lai arī EST to nav tieši pateikusi, netieši tā apstiprināja līdz šim Eiropas Komisijas sniegto viedokli par to, ka PVN direktīvas 11. pants vismaz šobrīd nepieļauj pārrobežu PVN grupu veidošanu. Proti, PVN grupā var ietilpt tikai tās personas, kas veic saimniecisko darbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā. Tāpēc, Eiropas Komisijas ieskatā, ir pieļaujams, ka PVN grupu veido attiecīgajā dalībvalstī reģistrētas personas un šajā da-

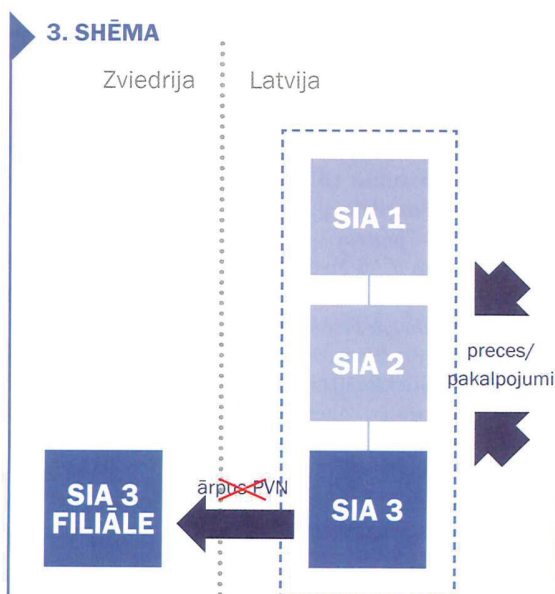
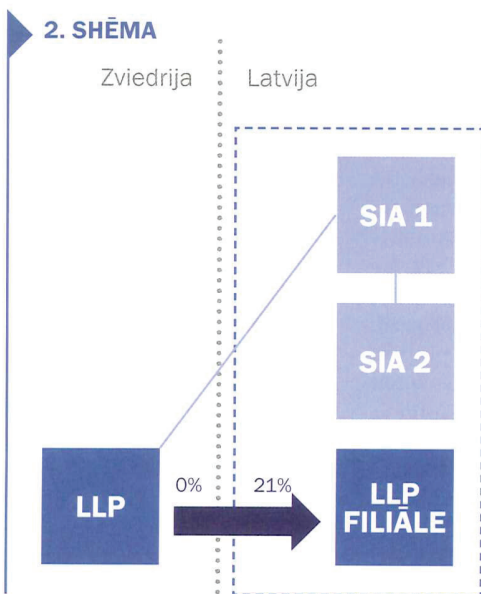
libvalstī reģistrētas ārvalsts komersantu pastāvīgās pārstāvniecības (piemēram, filiāles).

Neskatoties uz PVN direktīvas 11. panta regulējumu, Anglija, Īrija un Nīderlande līdz šim pieļāva, ka PVN grupā ietilpst ne vien šajās dalībvalstīs reģistrētas ārvalsts komersantu pastāvīgās pārstāvniecības, bet arī šo pārstāvniecību galvenie uzņēmumi, kas ir reģistrēti ārvalstīs. Visas preču piegādes vai pakalpojumi, kas tika sniegti starp galveno uzņēmumu un tā pastāvīgo pārstāvniecību, netika ņemti vērā kā ārpus PVN sistēmas esošie darījumi (skatīt 1. shēmu). Šobrīd nav zināms, kā un vai Anglijas, Īrijas un Nīderlandes nodokļu administrācijas reaģēs uz *Skandia lietu* un kādas izmaiņas likumdošanā būs veiktas. Tomēr viss iepriekš minētais ir svarīgs tiem Latvijas nodokļu maksātājiem, kam šajās dalībvalstīs ir reģistrēta filiāle, kas ir arī PVN grupas dalībniece.

Latvijā *Skandia lietas* sekas, visticamāk, būs minimālas. Lai arī Latvijas nodokļu administrācija nav publicējusi savu viedokli par PVN piemērošanu PVN grupas darījumos, tās līdz šim atsevišķās lietās paustais viedoklis atbilst EST spriedumā *Skandia lietā* apstiprinātajai kārtībai. Neskatoties uz to, VID viedokļa publicēšana šādos PVN grupas darījumos būtu ļoti atbalstāma, kaut vai tādēļ, lai nodokļu maksātāji varētu apzināt savas tiesības par PVN grupas iespējām atskaitīt priekšnodokli par iegādātajām precēm vai pakalpojumiem, kurus PVN grupas dalībnieki iegādājās, lai sniegtu pakalpojumus savām ārvalstīs reģistrētajām filiālēm un kas iepriekš, iespējams, nebija atskaitīti, uzskatot pakalpojumu sniegšanu starp uzņēmumu un tā filiāli par ārpus PVN sistēmas esošiem (skatīt 3. shēmu).

- 1 PVN direktīvas 9. panta pirmā daļa
- 2 2006. gada 23. marta EKT spriedums lietā Nr. C-210/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc.*
- 3 2014. gada 17. septembra EST spriedums lietā Nr. C-7/13 *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige pret Skatteverket*
- 4 2014. gada 17. septembra EST spriedums lietā Nr. C-7/13 *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige pret Skatteverket*
- 5 Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax; Brussels, 2.7.2009 COM(2009) 325 final
- 6 PVN likuma 64. pants

JURISTA  
 PADOMS



Materiāls tapis  
 sadarbībā ar

**SORAINEN**  
 ESTONIA LATVIA LITHUANIA BELARUS