

PVN grupu iespējas un ierobežojumi

2018-10-10

Sabīne Vuškāne, ZAB “COBALT”, nodokļu konsultāciju vadītāja

Efektīvs veids, kā uzlabot apgrozāmo līdzekļu apriti un atvieglot ar pievienotās vērtības nodokļa uzskaiti saistītos jautājumus, ir reģistrēt pievienotās vērtības nodokļa grupu vai arī neatkarīgu personu grupu savstarpējo darījumu veikšanai. Šādu grupu izveide, jāatzīst, Latvijā vēl nav guvusi lielu popularitāti, iespējams, sarežģītās likumdošanas dēļ. Tomēr ir vērts apsvērt šādu iespēju.

Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) grupas reģistrēšana starp vienas uzņēmumu grupas uzņēmumiem ir viens no veidiem, kā iespējams ne tikai uzlabot apgrozāmo līdzekļu apriti, samazinot PVN finansēšanai nepieciešamās summas un gūstot finansiālu labumu, bet arī novērst dažādus ar PVN uzskaiti saistītus riskus un ierobežojumus – PVN piemērošanas kļūdas, nepieciešamību noteikt ar PVN apliekamo vērtību darījumos starp grupas uzņēmumiem, PVN rēķinu izrakstīšanu par darījumiem grupas uzņēmumu starpā. Tāpat samazinās administratīvās darbības, kas saistītas ar darījumu uzrādīšanu PVN deklarācijās, – tikai vienas PVN deklarācijas sniegšana visiem PVN grupas dalībniekiem, PVN pārmaksas atmaksas pieprasīšanu. Labums, ko dod PVN grupas izveidošana, lieliski var izmantot uzņēmumi, kuru darbība pārsvarā ir ar PVN neapliekama, – finanšu un apdrošināšanas sfēras uzņēmumi. Iemesls tam ir vienkāršs – darījumi starp PVN grupas uzņēmumiem neietekmē PVN uzskaiti, tie nav atsevišķi jāuzrāda PVN deklarācijā, tie neietekmē maksājamo PVN un atskaitāmo priekšnodokli, jo to vienkārši PVN deklarācijā nav.

PVN grupas būtība

Kad PVN nepiemēro

Darījumiem starp PVN grupas dalībniekiem PVN nav piemērojams ne preču piegādēm, ne pakalpojumiem.

Turklāt starp šādiem uzņēmumiem nav jāuzrāda arī ar PVN neapliekamie darījumi, piemēram, savstarpējie aizdevumi (tostarp veidojot tā saukto *cash pool* jeb finanšu līdzekļu konsolidēšanas instrumentu), procenti, kas aprēķināti par aizdevumiem PVN grupas uzņēmumu starpā, šie darījumi nav jāuzrāda PVN deklarācijā un nav jākorrigē priekšnodoklis par neapliekamiem darījumiem.

Uzņēmumiem ir pienākums veikt PVN maksājumus valsts budžetā tikai par tiem darījumiem, ko tie veic ar tiem uzņēmumiem, kas PVN grupā neietilpst.

PVN grupas dalībnieki

Pievienotās vērtības nodokļa likumā (PVN likums) ietverti šādi nosacījumi:

- PVN grupas dalībnieki var būt tikai PVN maksātāji;
- maksimālais dalībnieku skaits PVN grupā nav ierobežots;
- vienas PVN grupas dalībnieks vienlaikus nevar būt citas PVN grupas dalībnieks;
- PVN grupu var veidot, ja vismaz 1 PVN grupas dalībnieka ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējos 12 kalendāra mēnešos līdz mēnesim, kad iesniegts iesniegums PVN grupas reģistrācijai, ir vismaz 350 000 EUR;
- PVN grupas dalībnieki var būt:

- kapitālsabiedrības, kas ietilpst vienā koncernā (atbilstoši Koncernu likumam),
- 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 PVN grupas dalībniekiem ir noslēgts PVN grupas dibināšanas līgums, kurā norādīts galvenais uzņēmums;
- PVN grupas dalībnieki ir sasniedzami to juridiskajā adresē.

Atbilstoši Koncernu likumam koncerns ir valdošā uzņēmuma un vienas vai vairāku atkarīgo sabiedrību kopums. Valdošajam uzņēmumam ir izšķirošā ietekme 1 vai vairākās sabiedrībās, un tas var atrasties Latvijā vai citā valstī. Atkarīgā sabiedrība ir valdošā uzņēmuma izšķirošajā ietekmē esoša sabiedrība, kura atrodas Latvijā. Atkarīgā sabiedrība vienlaikus var atrasties vairāku valdošo uzņēmumu izšķirošajā ietekmē. Vienā koncernā ietilpstošus uzņēmumus saista koncerna līgums.

Reģistrējot PVN grupu Valsts ieņēmumu dienesta (VID) PVN maksātāju reģistrā, uzņēmumiem ir jābūt gataviem pierādīt to saistību un attiecīgi to tiesības veidot PVN grupu. Koncerna līgums ir vēlams, tomēr nav obligāta prasība, lai pierēģistrētu PVN grupu, svarīgi ir pēc būtības pierādīt uzņēmumu ekonomisko saistību un atkarību.

Nosacījumi dalībniekiem

Izlemjot par PVN grupas dibināšanu, būtiski ņemt vērā, ka PVN grupas dalībnieki par PVN likuma pārkāpumiem atbild solidāri – no PVN grupas dibināšanas brīža, un vēl 3 gadus pēc PVN grupas vai tās dalībnieka izslēgšanas no PVN reģistra.

PVN grupas dalībniekiem saglabājas to PVN numuri, un tie tiek lietoti darījumos ar personām, kas nav šīs PVN grupas dalībnieki. Savukārt grupas numuru izmanto tikai PVN grupas deklarācijas veidošanai.

Dibinot PVN grupu, uzņēmumiem jāreķinās, ka izslēgt to no PVN reģistra varēs ne ātrāk kā pēc 12 kalendāra mēnešiem. Jebkurā laikā grupai var pievienot jaunus uzņēmumus, ja vien tie atbilst nosauktajiem kritērijiem un tiek mainīts PVN grupas dibināšanas līgums. Pievienoto uzņēmumu no grupas varēs izslēgt tikai pēc 12 mēnešiem. Arī VID ir tiesības izslēgt grupu no ar PVN apliekamo personu reģistra vai tās dalībnieku no PVN grupas, ja tiek konstatēts, ka netiek izpildītas grupas izveidei noteiktās prasības.

Neatkarīgu personu grupa

Līdzīgu rezultātu starp nesaistītiem uzņēmumiem var panākt, izmantojot PVN likuma normas par neatkarīgu personu grupas veidošanu.

Kad PVN nepiemēro

Atšķirībā no darījumiem starp PVN grupas dalībniekiem PVN neatkarīgu personu grupas dalībnieku starpā netiek piemērots tikai pakalpojumiem. Preču piegādēm PVN šo dalībnieku starpā jāpiemēro atbilstoši vispārīgajiem noteikumiem.

Pakalpojumus, ko neatkarīgu personu grupas dalībnieki sniedz citiem šīs grupas dalībniekiem, ar PVN neapliek, ja tie atbilst šādiem kritērijiem:

- neatkarīgu personu grupas dalībnieki ir personas, kas pastāvīgi veic darījumus, kurus neapliek ar PVN, vai darījumus, kuriem nav piemērojams PVN likums;
- pakalpojumi nepieciešami tikai un vienīgi neatkarīgu personu grupas dalībnieku veikto ar PVN neapliekamo darījumu nodrošināšanai vai tādu darījumu nodrošināšanai, kuriem nav piemērojams PVN likums;
- pakalpojumu vērtība ir to pašizmaksa;
- pakalpojumu izmaksas sedz šīs grupas dalībnieki atbilstoši to daļai kopējos izdevumos;

- netiek būtiski ietekmēta konkurējošas darbības vai darījumus veicošo tirgus dalībnieku (esošo vai potenciālo) situācija konkurences jomā un tādējādi netiek radīti būtiski konkurences izkropļojumi.

Pakalpojumu sniegšanas apjoms

Par pakalpojumiem, kurus sniedz neatkarīgu personu grupas starpā, ir sniegts arī Eiropas Savienības Tiesas (EST) vērtējums, proti, spriedumā lielā Nr.C-407/07 “*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*” EST norāda, ka neatkarīgu personu grupas dalībnieku vajadzības dažādos taksācijas periodos var atšķirties, tādēļ konkrētā periodā neatkarīgu personu grupa var sniegt dažus pakalpojumus visiem dalībniekiem, citā periodā – vairākiem dalībniekiem, bet citā – tikai 1 dalībniekam. Līdzīgā veidā, ja šādā grupā ir daudz dalībnieku ar atšķirīgām vajadzībām, ir pilnīgi iespējams, ka tiem sniegtie grupas pakalpojumi nebūs pilnīgi vienādi.

EST secinājusi, ka, izpildot PVN atbrīvojuma piemērošanas noteikumus, atbrīvojums uz pakalpojumiem, ko neatkarīgu personu grupa sniedz saviem dalībniekiem, attiecas arī tad, ja tos sniedz tikai 1 vai vairākiem dalībniekiem.

Tādējādi nav nepieciešams, lai konkrēts pakalpojums tiktu sniegts visiem neatkarīgu personu grupas dalībniekiem visu laiku.

Būtībā svarīgi ir tikai tas, lai neatkarīgu personu grupā būtu vismaz 2 dalībnieki, kam ir nepieciešami pakalpojumi, kas saistīti ar to darbībām, ko neapliek ar PVN. Atbrīvojumu no PVN nevar liegt, ja konkrēto pakalpojumu saņem tikai 1 dalībnieks vai arī tā apjoms dažādiem dalībniekiem nav vienāds.

Attiecīgi atbrīvojumu no PVN pakalpojumiem var piemērot arī tad, ja katram neatkarīgu personu grupas dalībniekam sniegto pakalpojumu vērtība un apjoms atšķiras.

Neatkarīgu personu grupas dalībnieki

Lai nodibinātu neatkarīgu personu grupu, nepieciešams ievērot šādus nosacījumus:

- starp grupas dalībniekiem pastāv rakstveida vienošanās par pakalpojumu sniegšanu grupas ietvaros;
- grupas dalībnieki ir iekšzemes nodokļa maksātāji, citas dalībvalsts nodokļa maksātāji vai trešo valstu vai trešo teritoriju nodokļa maksātāji;
- dalībnieks, kas grupas ietvaros sniedz pakalpojumus citiem grupas dalībniekiem, ir iekšzemes nodokļa maksātājs vai citas dalībvalsts nodokļa maksātājs;
- ja dalībnieks veic arī ar nodokli apliekamos darījumus, tas nodrošina uzskaiti, kas pamato, ka neatkarīgo personu grupas ietvaros saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas atbrīvoti no PVN saskaņā ar PVN likuma [52.panta](#) 1.daļu, vai darījumiem, kuriem nav piemērojams PVN likums.

Ja izpildīti visi iepriekš minētie nosacījumi, noteikumi starp neatkarīgu personu grupas dalībniekiem, piemērojami arī gadījumos, ja pakalpojumiem, kas grupas starpā tiek savstarpēji izstādīti, tiek piemērota tirgus cenas korekcija (ja darījumi notiek starp saistītām personām).

Veidojot neatkarīgu personu grupu, jāņem vērā viens no revolucionāriem spriedumiem par PVN piemērošanu neatkarīgu personu grupas dalībnieku starpā bija EST 21.09.2017. spriedums lietā Nr.C-326/15 “*DNB banka pret Valsts ieņēmumu dienestu*”.

Proti, tiesa nosprieda, ka [Padomes Direktīvas 2006/112/EK](#) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts (Latvijas PVN likuma [52.panta](#) 3.² un 3.³daļas analogs) ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām neatkarīgu personu grupām, kuru dalībnieki veic kādu šīs direktīvas 132.pantā nosaukto darbību sabiedrības interesēs, un ka tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz grupa, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs.

Arī Latvijā VID ir jau sniedzis uzzīņu (24.10.2017.) par neatkarīgu personu grupas normu piemērošanu, un tā pieejama VID mājas lapā. Sekojot DNB bankas spriedumam, ka neatkarīgu personu grupas normas nav piemērojamas finanšu pakalpojumu jomā strādājošiem, VID uzzīnā ir secinājis, ka no PVN direktīvas struktūras secināms, ka 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz derībām, loterijām un citiem azartspēļu veidiem un ka līdz ar to šis atbrīvojums neattiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz neatkarīgu personu grupa, kuru dalībnieki darbojas derību, loteriju un citu azartspēļu jomā.

Attiecīgi katrā gadījumā, lai izvērtētu, kāds speciālais PVN režīms ir iespējams un ieteicams vairāku uzņēmumu sadarbībai, nepieciešams izvērtēt:

- darījumus, kas tiks veikti grupas dalībnieku starpā;
- dalībnieku savstarpējo saistību;
- darījumu juridisko noformējumu – sākot no grupas dalībnieku savstarpējo attiecību noformēšanas un beidzot ar darījumu attaisnojuma dokumentiem.