



Valsts ieņēmumu
dienests

Metodiskais materiāls

Par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu darījumos starp galveno uzņēmumu un filiāli



16.12.2024.

Saturs

Kas ir filiāle?	3
PVN piemērošanas kārtība pakalpojumiem	3
PVN piemērošanas kārtība preču piegādes darījumos	6

Kas ir filiāle?



Filiāle ir uzņēmuma organizatoriski patstāvīgā daļa, kura teritoriāli vai citādi nošķirta no galvenā uzņēmuma un kuras atrašanās vietā attiecīgā komersanta vārdā sistemātiski tiek veikta komercdarbība.

Latvijas komerciesības reglamentējošo normatīvo aktu izpratnē **filiāle nav atzīstama par atsevišķu juridisku personu.**

Ievērojot Komerclikuma 25. panta pirmo daļu, attiecībā uz ārvalsts komersanta filiāli piemērojami šā likuma noteikumi, ciktāl šajā pantā nav noteikts citādi.

Atsevišķos gadījumos pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) vajadzībām darījumi starp galveno uzņēmumu un tā filiāli ir apliekami ar PVN, bet atsevišķos gadījumos PVN normatīvo aktu izpratnē darījums nenotiek.

PVN piemērošanas kārtība pakalpojumiem

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3. panta pirmo daļu nodokļa maksātājs ir persona, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Darījums, kuram piemērojams PVN, tiek uzskatīts par notikušu tikai tad, ja tajā ir iesaistītas divas personas – pakalpojuma sniedzējs un pakalpojuma saņēmējs.

Tādējādi pareizai PVN piemērošanai pakalpojumiem starp filiāli un galveno uzņēmumu ir jānosaka, vai:

- ✓ filiāle un galvenais uzņēmums ir uzskatāmi par vienu nodokļa maksātāju PVN piemērošanai vai
- ✓ filiāle un galvenais uzņēmums ir uzskatāmi par atsevišķiem nodokļa maksātājiem.

Pievienotās vērtības nodokļa likums nesniedz skaidrojumu par pakalpojumiem vienas juridiskās personas ietvaros, proti, starp juridiskās personas filiālēm, tostarp tām, kas atrodas dažādās valstīs. Tāpēc, lai noteiktu PVN piemērošanas kārtību, ir izmantojama arī Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk – EST) prakse.



Filiāle un galvenais uzņēmums pakalpojumu sniegšanai/saņemšanai PVN vajadzībām uzskatāmi par vienu nodokļa maksātāju

EST 2006. gada 23. marta sprieduma lietā C-210/04 "Agenzia delle Entrate pret FCE Bank plc" (turpmāk – EST spriedums lietā C-210/04) 37. punktā EST dod vērtējumu: **ja filiālei nav pašu kapitāla, tad ar saimniecisko darbību saistītais risks pilnībā gulstas uz galveno uzņēmumu.** Savukārt šī sprieduma 19. punktā tiesa norāda vienas no lietā iesaistītajām pusēm – FCE Bank plc – uzskatu, ka "PVN nav

jāpiemēro pakalpojumiem, kas tiek veikti divu vienību, kas veido vienu nodokļu maksātāju, starpā". Vērtējot šīs pašas lietas sprieduma 34. punktā tiesas do vērtējumu, proti, ka "pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi", kā arī 51. punktā tiesas do vērtējumu, proti, ka "faktiski šī sprieduma 37. punktā jau tika teikts, ka sabiedrības–nerezidentes filiāle nav autonoma un tādējādi starp tām neeksistē juridiska saikne; tās ir jāuzskata par vienu un to pašu nodokļa maksātāju Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē", secināms, ka šādos gadījumos PVN piemērošanai nav pamata.

Tādējādi, ja filiālei nav pašu kapitāla, tad ar saimniecisko darbību saistītais risks pilnībā gulstas uz galveno uzņēmumu. Šādā gadījumā galvenais uzņēmums un tā filiāles ir jāuzskata par vienu nodokļa maksātāju un savstarpēji veiktajos pakalpojumos PVN nepiemēro.

1. piemērs

Galvenajam uzņēmumam A, kas reģistrēts Francijā, ir trīs filiāles – Latvijā, Lietuvā un Igaunijā. Latvijas, Lietuvas un Igaunijas filiālei nav juridiskās personas statusa, un tās darbojas galvenā uzņēmuma A vārdā. Tām arī nav pašu kapitāla, un tās ir atkarīgas no galvenā uzņēmuma A. Minētās filiāles savstarpēji sniedz juridiskos pakalpojumus, lai nodrošinātu galvenā uzņēmuma A saimniecisko darbību.

Ja galvenā uzņēmuma A Latvijas, Lietuvas un Igaunijas filiālei nav pašu kapitāla, tās nevar uzņemties ar saimniecisko darbību saistītos ekonomiskos riskus un ir atkarīgas no galvenā uzņēmuma. Tādējādi starp Latvijas, Lietuvas un Igaunijas filiāli un galveno uzņēmumu A, kā arī savstarpēji starp filiālēm nepastāv juridiska saikne. Tāpēc PVN piemērošanas vajadzībām galvenais uzņēmums ar tā filiālēm Latvijā, Lietuvā un Igaunijā veido vienu nodokļa maksātāju PVN vajadzībām.

Ja ir viens nodokļa maksātājs, tad PVN savstarpēji sniegtajiem/saņemtajiem pakalpojumiem nav piemērojams, jo darījums Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē nenotiek (nenotiek pakalpojumu sniegšana starp diviem patstāvīgiem nodokļa maksātājiem). Tādējādi nav arī objekta, kuram būtu piemērojams PVN.



Filiāle un galvenais uzņēmums pakalpojumu sniegšanai/saņemšanai PVN vajadzībām uzskatāmi par atsevišķiem nodokļa maksātājiem

EST 2014. gada 17. septembra spriedumā lietā C-7/13 "Skandia" par PVN piemērošanu pakalpojumiem, kurus sniedz trešās valsts uzņēmums savai filiālei, kas ir reģistrēta Eiropas Savienībā (turpmāk – ES), secināts, ka, ievērojot to, ka filiāle ietilpst PVN grupā ES, šī grupa saskaņā ar minēto EST spriedumu ir atbildīga par PVN samaksu par saņemtajiem pakalpojumiem no trešās valsts nodokļa maksātāja.

EST 2021. gada 11. marta spriedumā lietā C-812/19 "Danske Bank" par PVN piemērošanu pakalpojumiem, kurus galvenais uzņēmums sniedz savai filiālei, ja katra minētā struktūra atrodas dažādās ES dalībvalstīs un galvenais uzņēmums ir PVN

grupas dalībnieks, nolēma, ka šādā gadījumā galvenā uzņēmuma sniegtie pakalpojumi filiālei ir apliekami ar PVN, jo PVN piemērošanai tie uzskatāmi par atsevišķiem nodokļa maksātājiem.

Vienlaikus darījumos, kad galvenais uzņēmums vai tā filiāle ir PVN grupas dalībnieki, ir jāņem vērā Eiropas Komisijas PVN komitejas secinājumi.

- ✓ Juridiskās personas gadījumā, kas sastāv no galvenā uzņēmuma un filiāles, kuri atrodas dažādās teritorijās, vienība (galvenais birojs vai filiāle), kas atrodas tādas dalībvalsts teritorijā, kura ieviesusi PVN grupu sistēmu, var tikt uzskatīta par personu, kas veic uzņēmējdarbību šīs dalībvalsts teritorijā, PVN direktīvas¹ 11. panta nozīmē un tādējādi var pievienoties PVN grupai.
- ✓ Tāda galvenā uzņēmuma filiāle, kuras galvenais birojs atrodas trešajās valstīs vai citā dalībvalstī, neatkarīgi no galvenā uzņēmuma var kļūt par PVN grupas dalībnieku dalībvalstī, kurā ir reģistrēta filiāle. Galvenais uzņēmums, kura filiāle atrodas trešajās valstīs vai citā dalībvalstī, neatkarīgi no filiāles var kļūt par PVN grupas dalībnieku tajā dalībvalstī, kurā atrodas galvenais uzņēmums.
- ✓ Pievienojoties PVN grupai saskaņā ar PVN direktīvas 11. pantu, vienība (galvenais uzņēmums vai filiāle) kļūst par daļu no jauna PVN maksātāja, proti, PVN grupas, neatkarīgi no tā, kurai juridiskajai personai tā pieder.
- ✓ PVN grupas pielīdzināšana vienam nodokļa maksātājam neļauj PVN grupas dalībniekiem turpināt darbību gan savā grupā, gan ārpus tās kā individuālam PVN maksātājam.
- ✓ Preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko veic, piemēram, "galvenais uzņēmums filiālei", "filiāle galvenajam uzņēmumam" vai "filiāle filiālei", ja tikai viena no darījumā iesaistītajām vienībām ir PVN grupas dalībniece vai ja vienības ir atsevišķas PVN grupas dalībnieces, ir ar nodokli apliekams darījums, ja tiek ievēroti PVN direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi. Lai šāds darījums būtu apliekams ar nodokli, nav nozīmes tam, vai preces vai pakalpojumi tiek piegādāti no trešās valsts uz dalībvalsti vai otrādi, vai starp divām dalībvalstīm.
- ✓ Preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana starp juridiskas personas vienību (galveno biroju vai filiāli), kas veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, neatkarīgi no tā, vai šī dalībvalsts ir ieviesusi PVN grupu sistēmu, un PVN grupu citā dalībvalstī, kurā ietilpst cita tās pašas juridiskās personas vienība (filiāle vai galvenais birojs), ir ar PVN apliekams darījums, ja ir izpildīti PVN direktīvas 2. panta 1. punkta nosacījumi.
- ✓ PVN grupa, saskaņā ar kuru dažādas personas var tikt uzskatītas par vienu nodokļa maksātāju, ir neatkarīgs ES tiesību jēdziens.
- ✓ Tā kā PVN grupa ir atvērta tikai personām, kuras ir cieši saistītas ar finansiālām, ekonomiskām un organizatoriskām saiknēm un kuras ir reģistrētas dalībvalstī, kas ir izmantojusi PVN direktīvas 11. pantā paredzēto iespēju, tad personas, kas reģistrētas ārpus ES un gūst labumu no PVN grupas šajā valstī, nevar uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju PVN reglamentējošo normu izpratnē.

Tādējādi, ja galvenais uzņēmums vai filiāle ir PVN grupas dalībnieks, tad PVN piemērošanai galvenais uzņēmums un filiāle uzskatāmi par atsevišķiem nodokļa maksātājiem.

¹ Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu

2. piemērs

Galvenajam uzņēmumam A, kas reģistrēts Francijā, ir trīs filiāles – Latvijā, Lietuvā un Igaunijā. Galvenais uzņēmums A ir PVN grupas dalībnieks Francijā. Galvenais uzņēmums A sniedz/saņem pakalpojumus no tā filiālēm Latvijā, Lietuvā un Igaunijā. Arī filiāles savstarpēji sniedz un saņem pakalpojumus.

Konkrētajā tiesiskajā situācijā galvenais uzņēmums A un tā Latvijā, Lietuvā un Igaunijā reģistrētās filiāles ir jāuzskata par atsevišķiem PVN maksātājiem, ja galvenais uzņēmums A sniedz filiālēm pakalpojumus, kuru izmaksas tas iekasē.

Tādējādi darījumi starp filiālēm un Francijas komersantu – galveno uzņēmumu A – ir jāuzskata par darījumiem ar PVN grupas dalībnieku un atsevišķiem citu ES dalībvalstu reģistrētiem PVN maksātājiem. Tāpēc Latvijas filiāles sniegtie pakalpojumi, kuru sniegšanas vietu nosaka pēc Pievienotās vērtības nodokļa likuma 19. panta pirmās daļas, galvenajam uzņēmumam A un šādi saņemtie pakalpojumi no galvenā uzņēmuma A uzskatāmi par darījumiem, kuriem PVN piemērojams vispārīgā kārtībā, tas ir, PVN piemērojams valstī, kurā reģistrēts pakalpojuma saņēmējs.

Ja filiāle un galvenais uzņēmums ir uzskatāmi par vienu juridisku personu un vienu nodokļa maksātāju, tad savstarpēji veiktie darījumi – sniegtie pakalpojumi – **nav jāapliek ar PVN un nav jānorāda PVN deklarācijā.**



Ja filiāle un galvenais uzņēmums ir uzskatāmi par atsevišķiem nodokļa maksātājiem, tad savstarpējie darījumi **ir jāapliek ar PVN un jānorāda PVN deklarācijā.**

PVN piemērošanas kārtība preču piegādes darījumos

Preču piegādes darījumos ir būtiski noteikt darījuma vietu.

Ja preces nosūta vai transportē, preču piegādes vieta (arī preču piegādei ES teritorijā) ir vieta, kur preces atrodas brīdī, kad sākas preču nosūtīšana vai transportēšana preču saņēmējam.

Savukārt preču piegāde ES teritorijā Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir preču piegāde, ja preces no vienas dalībvalsts nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu veic preču piegādātājs vai saņēmējs vai trešā persona preču piegādātāja vai saņēmēja vārdā.



Preču piegāde no Latvijas uz citā ES dalībvalstī reģistrētu filiāli

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8. panta pirmo daļu par preču piegādi ES teritorijā par atlīdzību uzskata kustamas lietas iekšzemes nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas nosūtīšanu vai transportēšanu no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai

šajā dalībvalstī, ja šo pārvietošanu veic pats iekšzemes nodokļa maksātājs vai cita persona viņa vārdā.

Tādējādi, saimnieciskās darbības ietvaros pārvietojot preces no Latvijas uz filiāli, kas reģistrēta citā ES dalībvalstī, tiek veikts preču piegādei ES teritorijā par atlīdzību pielīdzināms darījums, par kuru Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktajā kārtībā ir jāizraksta nodokļa rēķins.

3. piemērs

Uzņēmums A, kas reģistrēts Latvijā, saimnieciskās darbības ietvaros pārvieto preces no Latvijas uz Lietuvu savai filiālei Lietuvā.

Šādā gadījumā tiek veikta preču piegāde ES teritorijā savai filiālei. Latvijas uzņēmumam būs jāizraksta nodokļa rēķins savai filiālei Lietuvā, piemērojot preču piegādei 0 % likmi, ja būs izpildīti abi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43. panta ceturtās daļas nosacījumi un Latvijas uzņēmuma rīcībā būs dokumenti, kas apliecina preču transportēšanu no iekšzemes uz Lietuvas filiāli. Nodokļa rēķinā būs jānorāda atsauce uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. panta 1. punktu. Preču vērtība būs jānorāda PVN deklarācijas 45. rindā un jāatšifrē PVN 2 pārskatā "Pārskats par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā" ar kodu "G".



Preču iegāde no citā ES dalībvalstī reģistrētas filiāles uz Latviju

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 9. panta pirmo daļu par preču iegādi ES teritorijā par atlīdzību uzskata nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļas nosūtīšanu vai transportēšanu no citas dalībvalsts uz iekšzemi, ja šo pārvietošanu saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 8. pantu uzskata par preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz citu dalībvalsti.

4. piemērs

Uzņēmums A, kas reģistrēts Latvijā, saimnieciskās darbības ietvaros pārvieto savus aktīvus – preces, kas apliekamas ar PVN standartlikmi, – no Lietuvas filiāles uz Latviju.

Šādā gadījumā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 9. panta pirmās daļas izpratnē tiek veikta preču iegāde ES teritorijā.

Ja Lietuvas filiālei ir piešķirts Lietuvas individuālais PVN identifikācijas numurs, tad Latvijas uzņēmumam ir pienākums aprēķināt PVN par preču iegādi ES teritorijā 21 % apmērā no iegādāto preču vērtības un iemaksāt valsts budžetā.

Preču iegādes darījums ir jāuzrāda PVN deklarācijas 50., 55., 64. rindā, kā arī PVN 1 pārskata II daļā "Nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem, kas saņemti no Eiropas Savienības dalībvalstīm". Ja saņemtās preces nav paredzētas ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai, aprēķinātais PVN jānorāda arī PVN deklarācijas 66. rindā.

Valsts ieņēmumu dienests

Materiāls sagatavots: 16.12.2024.

Atsauksmes par materiāla kvalitāti vai priekšlikumus tā uzlabojumiem priecāsimies saņemt [Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmas](#) (EDS) sadaļā "Sarakste ar VID"