

# Transfertcenu korekcija un PVN 2/13/22



Partnere un vadītāja nodokļu konsultāciju  
nodaļā, PwC Latvija  
Ilze Rauza

Praksē bieži rodas jautājums, vai transfertcenu korekcijas ietekmē PVN. Šo jautājumu neregulē PVN direktīva, **PVN likums**, saistītie MK noteikumi un VID vadlīnijas. Par šo jautājumu savos spriedumos nav izteikusies arī Eiropas Savienības Tiesa (EST). Šajā rakstā – par Eiropas Komisijas PVN komitejas pausto viedokli.

## Kas ir transfertcena (TC)?

Tā ir preču vai pakalpojumu cena (vērtība) vai cita veida vērtība vai arī noteikumi, kas piemēroti kontrolētā darījumā vai pastāv saistītu pušu finanšu vai komercattiecībās. TC piemērošanas koncepcija paredz, ka saistītu pušu darījumu nosacījumi nedrīkst atšķirties no tiem, ko līdzīgos darījumos līdzīgos apstākļos piemērotu neatkarīgas puses (t.s. tirgus cenas princips).

Tādējādi, ja pie nosacījumiem, kuri izpildās starp diviem saistītiem uzņēmumiem to finanšu vai komercattiecībās, viena uzņēmuma ieņēmumu vai izdevumu apmērs atšķiras no salīdzināmu neatkarīgu uzņēmumu ieņēmumu/izdevumu apmēra, tad šī starpība jāiekļauj ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.

Piemērojot tirgus cenas principu, veic salīdzināmo datu analīzi, kuras ietvaros vērtē tādus būtiskus aspektus kā finanšu vai komercattiecības starp saistītajiem uzņēmumiem, ekonomiski būtiskie darījuma fakti un apstākļi darījumos starp saistītiem un neatkarīgiem uzņēmumiem. Lai to izvērtētu, ļem vērā darījumā iesaistīto uzņēmumu veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un uzņemtos riskus, kā arī to darbības stratēģiju, nozares īpatnības un citus faktorus. Kad kontrolētā darījuma fakti un apstākļi ir noskaidroti, jāpārbauda, vai tas atbilst nesaistītu pušu darījumu nosacījumiem. Salīdzināšanai var izmantot dažadas metodes. TC analīzes rezultātā var noteikt gan vienu konkrētu tirgus cenu (vērtību), gan tai atbilstošu cenu vai peļņas rādītāju intervālu.

Ja darījuma cena (vērtība) neatbilst tirgus cenas principam, tad jāveic TC korekcija. Nodokļu maksātājs to var veikt brīvprātīgi, vai arī to var izdarīt nodokļu administrācija. TC korekcijai var sekot izlīdzinošais maksājums, bet tāds var arī netikt veikts. Būtiski ļemt vērā, ka TC koriģēšanas koncepcija ir ieviesta tiešo nodokļu aprēķināšanas vajadzībām, tādēļ TC korekcijai nav tiešas korelācijas ar PVN.

## Kas jāņem vērā, vērtējot, vai TC korekcijai piemērojams PVN?

Nepieciešamība piemērot PVN izriet no apliekamā darījuma tvēruma – ar PVN apliek preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Tātad, ja TC korekcija tiek veikta tikai tiešo nodokļu vajadzībām un izlīdzinošais maksājums neseko, nevar būt runas par PVN, jo nav konstatējama atlīdzība, kas saņemta apmaiņā pret preci vai pakalpojumu. Pat gadījumos, kad TC korekcijai seko izlīdzinošais maksājums, mēs ne vienmēr varam runāt par darījumu, kas apliekams ar PVN.

Jākonstatē, ka maksājums tiek veikts kā iepriekš noteiktas piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenas korekcija. EST judikatūrā ir nostiprināta atziņa, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana par atlīdzību nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp piegādāto preci vai sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību. Tiešu saikni var konstatēt, ja starp preču piegādātāju (pakalpojuma sniedzēju) un saņēmēju pastāv juridiskas attiecības, kurās notiek savstarpējs pretizpildījums, un piegādātāja (sniedzēja) saņemtā atlīdzība ir uzskatāma par saņēmējam piegādātās preces (sniegtā pakalpojuma) faktisko vērtību. Tātad, ja tiešu saikni starp preci/pakalpojumu un par to saņemtu atlīdzību, ko paredz starp pusēm noslēgtā vienošanās, nav iespējams identificēt, nav iespējams konstatēt arī darījumu PVN mērķiem.

Atbilstoši pastāvīgajai EST judikatūrai PVN objekts preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījumā ir faktiski saņemtā atlīdzība, nevis saskaņā ar objektīviem kritērijiem aprēķināta maksa, turklāt nav nozīmes tam, ka tiesiska darījuma vērtība ir augstāka vai zemāka par tirgus cenu. **PVN likuma 34. panta** 9. dalā ieviestā pretizvairīšanās norma paredz, ka darījumos starp saistītām pusēm ar PVN apliek nevis saņemto atlīdzību, bet tirgus vērtību, kura izmantojama tikai gadījumos, kad kādai no darījuma pusēm ir ierobežotas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tātad tirgus vērtības izmantošanai PVN vajadzībām ir izņēmuma raksturs. Arī šis apstāklis norāda uz to, ka ne visas TC korekcijas ir PVN objekts.

Secināms, ka TC korekcija ietekmē PVN tikai gadījumos, kad tiek veikts faktisks maksājums un to var tieši sasaistīt ar iepriekš veiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (tieka koriģēta iepriekš saņemta atlīdzība par piegādātām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem). Iepriekš noteikto cenu par veiktais piegādēm (sniegtajiem pakalpojumiem) var koriģēt, ja pušes par to vienojušās un šādai korekcijai ir objektīvi iemesli, piemēram, noticis būtisks izejvielu iepirkuma cenu kāpums vai pakalpojuma sniegšanā radušās papildu izmaksas. Tātad katrs gadījums jāvērtē atsevišķi un nevar vispārīgi pateikt, vai TC korekcija ietekmē PVN. Būtiska nozīme ir pušu noslēgtajam līgumam, proti, vai tas paredz nepieciešamību noteiktos apstāklos koriģēt sākotnēji noteikto darījuma vērtību (atlīdzību).

Ja TC korekcijas rēķins un maksājums samazina vai palielina atlīdzību, kas saņemta par identificējamām iepriekš piegādātām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem, tad jākoriģē arī maksājamais PVN.

Eiropas Komisijas PVN komiteja savā 2017. gada 28. februāra ziņojumā norādījusi – ja, piemēram, nodokļu administrācijas veiktas TC korekcijas rezultātā uzņēmums veic izlīdzinošu maksājumu, šo maksājumu var uzskatīt par papildu atlīdzību par iepriekš veiktu preču piegādi tikai tad, ja var konstatēt, ka maksājumam ir tieša saikne ar iepriekš veiktu identificējamu preču piegādi. Maksājumam, kas nav veikts kā pretizpildījums par noteiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nav PVN seku. Ja TC korekcijas maksājumu nosaka saistībā ar pakalpojuma saņēmēja ienākumu vai peļņas rādītājiem, tam visdrīzāk nebūs ietekmes uz PVN.

PVN ekspertu grupa savā 2018. gada 18. aprīla ziņojumā pat ir ieteikusi TC korekciju uzskatīt par tādu, kurai PVN normas nav piemērojamas, izņemot gadījumu, kad kādai no darījuma pusēm ir ierobežotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un PVN vajadzībām jāizmanto tirgus vērtība.

Ja saskaņā ar pušu vienošanos ar TC korekciju paredzēts samazināt vai palielināt atlīdzību par iepriekš piegādātajām precēm (sniegtajiem pakalpojumiem), tad vienlaikus jānoformē kredītrēķins, kurā skaidri redzams, kādu piegāžu vai pakalpojumu vērtības tiek koriģētas.