

# Izmaksu ieguldījuma vienošanās (CCA): iespēja saistītām personām apvienot resursus kopīgam projektam finanšu ieguvumu dēļ (2) 3/35/23



Projektu vadītāja transfertcenu nodaļā,  
PwC Latvija  
Līga Dobre-Jakubone



Projektu vadītājs nodokļu konsultāciju  
nodaļā, PwC Latvija  
Matīss Auziņš



Vecākā projektu vadītāja transfertcenu  
nodaļā, PwC Latvija  
Zane Smutova



Partnere un vadītāja nodokļu konsultāciju  
nodaļā, PwC Latvija  
Ilze Rauza

Pagājušās nedēļas raksta nobeigums.

## UIN piemērošana

UIN normatīvie akti šobrīd neparedz īpašus nosacījumus CCA (t.sk. pakalpojumu CCA) darījumu aprakstīšanai un analizēšanai. Tikai MK noteikumu Nr. 677 19.4. punktā ir norādīts, ka ESAO Transfertcenu (TC) noteikšanas vadlīnijas var izmantot kā palīgavotu, lai pamatotu konkrētu kontrolēto darījumu (t.sk. CCA) ekonomisko būtību un dokumentēšanu, ja tas nav pretrunā ar normatīvajos aktos noteiktajām nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas tiesībām un pienākumiem. ESAO vadlīniju VIII nodaļā (jau 2010. gada redakcijā) ir sniegtas norādes uz īpašiem apsvērumiem CCA darījumu vērtēšanā un TC riskiem.

Saskaņā ar mūsu rīcībā esošo informāciju Finanšu ministrija kā vadošā valsts pārvaldes iestāde nodokļu politikas veidošanā 2022. gadā sniedza vispārīgu viedokli par CCA regulējumu. Ministrijas ieskatā Latvijas nodokļu normatīvie akti pieļauj CCA, ja tā noslēgta atbilstoši ESAO vadlīnijās ietvertajiem pamatprincipiem:

- dalībnieka ieguldījums atbilst sagaidāmā labuma apmēram;
- ieguldījuma apjomu nosaka pēc tā vērtības, un tikai izņēmuma gadījumos ir pieļaujams to noteikt atbilstoši izmaksām.

Arī VID 2022. gadā izteica viedokli, ka UIN piemērošanas vajadzībām ir pieļaujama CCA un apliekamās bāzes noteikšanā nodokļu maksātājam jāievēro nesaistītu personu darījuma princips, proti, jebkuri darījumi starp saistītām personām jāvērtē, tos salīdzinot ar neatkarīgu personu darījumiem, un jānosaka to atbilstība darījumu tirgus cenai (vērtībai). Tātad VID vērsa uzmanību, ka dalība CCA var radīt TC risku.

Par attaisnojuma dokumentiem VID sniedza tikai vispārīgas norādes, ka par veiktajām aktivitātēm uzņēmumu grupas ietvaros ir jābūt atbilstoši grāmatvedību reglamentējošo normatīvo aktu prasībām noformētam attaisnojuma dokumentam, kura formu, saturu un noformēšanas vai sagatavošanas kārtību uzņēmumu vadītāji ir tiesīgi izvēlēties, ja to nereglementē konkrēts normatīvais akts.

## Iespējamie CCA TC riski

Lai gan CCA koncepcija ir pasaulē zināma un darbojas jau vairākus gadus desmitus, ir svarīgi norādīt, ka tās piemērošanā var pastāvēt TC risks. Pastāv uzskats, ka ne vienmēr CCA mērķis ir pilnībā saistīts ar nepieciešamību nodalīt resursus kāda projekta realizācijai, bet tas ir līdzeklis, kā starptautiskas grupas

uzņēmumi var maskēt peļņas pārnešanu no vienas valsts uz otru.

Lai mazinātu TC risku, CCA dalībniekiem ir:

- jāspēj pierādīt, ka šāda sadarbības forma ir abpusēji izdevīga, proti, CCA dalībnieka proporcija no kopējā paredzamā ieguvuma atbilst kopējā ieguldījuma proporcijai. Paredzamo ieguvumu relatīvo daļu var aprēķināt, piemēram, pamatojoties uz paredzamajiem papildu ienākumiem, ko katrs dalībnieks saņem vienošanās rezultātā;
- jāspēj pierādīt, ka katra dalībnieka ieguldījuma daļas vērtība atbilst tirgus vērtībai, t.i., izmaksām ir pievienots uzcenojums, kas atbilst funkcionālajai analīzei un salīdzināmo datu analīzei, kā arī tirgus līmenim;
- jāiekļauj informācija par CCA TC dokumentācijā.

## PVN piemērošana

Vispārīgā gadījumā, ja starptautiskas grupas uzņēmums sniedz pakalpojumu vai piegādā preces grupas uzņēmumam Latvijā, tad sniedzējam jāpiemēro PVN. Ja pakalpojumu sniedz citas ES dalībvalsts grupas uzņēmumam, tad saņēmējam jāaprēķina PVN apgrieztās maksāšanas kārtībā.

CCA būtība ir ieguldījumu veikšana kopēja mērķa sasniegšanai. Līdz ar to CCA ietvaros veikto ieguldījumu nevajadzētu uzskatīt par pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi par atlīdzību PVN likuma izpratnē. Ieguldījuma jeb izmaksu radīto labumu galvenokārt gūst pati persona, kurai šīs izmaksas radušās. Tam, ka šis ieguldījums devis labumu arī citiem CCA dalībniekiem, ir otršķirīga nozīme.

Zināmu pamatojumu šādai PVN piemērošanai var atrast Eiropas Savienības Tiesas (EST) praksē,<sup>1</sup> kurā minēts, ka konsorcija dalībnieku darbības, kas veiktas saskaņā ar konsorcija līguma noteikumiem un atbilst dalībniekam piešķirtajai daļai, nav preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana par atlīdzību un attiecīgi nav piemērojams PVN. Turpretī, ja kāds dalībnieks veic vairāk, nekā paredzēts konsorcija līgumā, un par to saņem atlīdzību no citiem konsorcija dalībniekiem, tad tā ir uzskatāma par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Ne PVN likumā, ne VID mājaslapā nav publicētas rakstiskas vadlīnijas par PVN piemērošanu CCA. No VID 2022. gadā izteiktā viedokļa izriet, ka CCA būtība ir dalībnieku ieguldījumu veikšana kopējā mērķa īstenošanai, nevis saistīto uzņēmumu savstarpēja pakalpojumu sniegšana. Līdz ar to CCA ietvaros veiktie ieguldījumi nav uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saskaņā ar VID viedokli starp dalībniekiem nepastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība ir reāla samaksa par pakalpojuma saņēmējam sniegtu pakalpojumu. Savukārt, kad tiek veikta ieguldījumu analīze un salīdzinājums ar saņemto labumu, un konstatēts, ka kāda dalībnieka ieguldījums ir lielāks, tad aprēķina izlīdzinošā maksājuma apmēru, kas ir uzskatāms par atlīdzību un apliekamu darījumu PVN likuma izpratnē. Par izlīdzinošu maksājumu jāizraksta nodokļa rēķins likumā noteiktajā termiņā.

Lietuvā PVN piemērošana CCA, kas ir līdzīga Latvijas praksei, ir nostiprināta vadlīnijās par Lietuvas PVN likuma piemērošanu. Mums ir arī informācija, ka Igaunijas nodokļu administrācija izsniegtajās uzziņās ir apstiprinājusi, ka apliekams ir tikai izlīdzinošais maksājums.

Uzņēmumi, kas darbojas nozarē, kurā veic ar PVN apliekamus darījumus, atskaita priekšnodokli pilnā apmērā. Turpretī uzņēmumiem, kas darbojas nozarēs, kuru pakalpojumiem PVN nav piemērojams (piemēram, finanšu pakalpojumi, azartspēles un medicīnas pakalpojumi), saņemot pakalpojumus no citas

dalībvalsts, jāaprēķina PVN, bet nav tiesību atskaitīt priekšnodokli vai ir daļējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja saņemtos pakalpojumus izmanto gan apliekamu, gan neapliekamu pakalpojumu nodrošināšanai. Turklāt PVN izmaksas var traucēt starptautiskas grupas uzņēmumiem darboties efektīvāk. Līdz ar to, ja starptautiskai uzņēmumu grupai būtu iespēja izveidot CCA, tad varētu samazināt PVN izmaksas, jo CCA ietvaros ar PVN tiktu aplikts tikai izlīdzinošais maksājums, nevis visa pakalpojumu vērtība, kā tas būtu pakalpojumu līguma gadījumā.

Pirms nodokļu maksātājs uzsāk iepriekš aprakstīto PVN piemērošanu, būtu jāizvērtē, vai līguma ietvaros veicamās aktivitātes un ieguldījuma un labuma aprēķināšanas metodoloģija atbilst kritērijiem, lai šādu līgumu varētu uzskatīt par CCA, kā arī jānoskaidro, kā CCA apliek ar PVN valstīs, kurās atradīsies līguma dalībnieki, jo prakse var atšķirties atkarībā no nacionālā regulējuma.

---

<sup>1</sup> EST 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-77/01 (*Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v Fazenda Públida*).