

# Būvlaukumi un pastāvīgās pārstāvniecības

Cienījamais uzņēmēj, Valsts ieņēmumu dienests Jūsu darbībā ir konstatējis faktus, kas norāda uz pastāvīgās pārstāvniecības pazīmēm, un aicina iesniegt motivētu paskaidrojumu, kādēļ Jūsu saimnieciskā darbība nav reģistrēta Latvijā! Šādi sākas Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumi ārvalstu uzņēmumiem, kuri Latvijā veic būvdarbus vai instalācijas darbus. Līdzīgus ārvalstu nodokļu administrāciju uzaicinājumus nākas saņemt arī Latvijas būvniekiem, kuri sniedz pakalpojumus visbiežāk Ziemeļeiropas valstīs.

**MĀRTIŅŠ RUDZĪTIS**, zvērinātu advokātu birojs "SORAINEN"

**P**rasība reģistrēt pastāvīgo pārstāvniecību (PP) var pārvilkt treknu svītru iecerētajam uzņēmējdarbības modelim – tiklīdz būvniekam ir PP, jāmaksā ne tikai uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN), bet arī iedzīvotāju ienākuma nodoklis (IIN) par būvlaukumā nodarbinātajiem darbiniekiem. Noskaidrosim, kad šādi nodokļu administrāciju uzaicinājumi reģistrēt būvniecības PP ir pamatoti un kad tā ir tikai "muļķu zvejošana"!

## Būvdarbi un ar tiem saistītie pakalpojumi Latvijā

### Ja nav nodokļu konvencijas

Būvlaukums, celtniecības, montāžas vai instalācijas projekts vai ar tiem saistīta uzraudzības vai konsultatīvā darbība tiek uzskatīta par PP Latvijā, ja būvlaukums tiek izmantots vai projekta ilgums pārsniedz noteiktu laiku. Ja ar attiecīgo valsti nav spēkā esošas nodokļu konvencijas, saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 14.panta 8.daļas 1.punktu ārvalsts uzņēmumam ir PP Latvijā, sākot no pirmās būvlaukuma izmantošanas dienas vai celtniecības, instalācijas vai montāžas darbu uzsākšanas dienas.

### Ja noslēgta nodokļu konvencija

Turpretī saskaņā ar Latvijas nodokļu konvencijām PP pastāv tikai tad, ja būvlaukums tiek izmantots vai darbi tiek veikti ilgāk par noteiktu laiku, parasti 6 vai 9 mēnešus, retos gadījumos – 12 mēnešus. Lai piemērotu nodokļu



konvencijā noteikto atvieglojumu, ārvalsts uzņēmumam 10 dienu laikā no darbības uzsākšanas Latvijā jāiesniedz Valsts ieņēmumu dienestam (VID) otras līgumslēdzējas valsts nodokļu administrācijas apstiprināta apliecība – iesniegums par PP nereģistrēšanu (Ministru kabineta noteikumu Nr.178 “Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi” 12.1.punkts).

## Būvdarbi nav pabeigti, kamēr nav pārbaudīta to kvalitāte

Būvlaukums, celtniecības vai instalācijas projekts ietver ne tikai ēku būvniecību, bet arī ceļu, tiltu, kanālu būvniecību, rakšanas, bagarēšanas darbus, dzelzceļa sliežu un cauruļvadu vilkšanu, kā arī ēku nojaukšanu un būvlaukuma sagatavošanu.<sup>1</sup> Par celtniecības projektu uzskata arī rekonstrukciju un renovāciju, taču ne ēku (kosmētisko) remontu un uzturēšanu. Instalācijas darbi ietver ne tikai būvdarbu ietvaros veikto konstrukciju uzstādīšanu, bet arī atsevišķu iekārtu uzstādīšanu, piemēram, ceļamkrāna uzstādīšanu ostā.

Pakalpojumi, kuri neatbilst būvniecības vai instalācijas darbu aprakstam, rada PP tikai tad, ja tie atbilst nodokļu konvenciju 5.panta 1.daļas vispārīgajai PP definīcijai vai pakalpojumu PP definīcijai (ja tāda ir iekļauta nodokļu konvencijā).

PP definīcija aptver arī būvdarbu plānošanu un uzraudzību, ja šādi pakalpojumi tiek veikti būvlaukumā (skat. Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) nodokļu paraugkonvencijas (OECD paraugkonvencija) 2010.gada komentārus (komentāri) (5.panta komentāru 17.punkts)). Ja uzņēmuma darbinieki būvlaukumā uzrauga apakšuzņēmuma paveiktā darba kvalitāti vai atbilstību projektam, uzņēmumam ir PP, ja šādi darbi vien paši vai kopā ar citiem būvdarbiem pārsniedz nodokļu konvencijā noteikto termiņu. Savukārt, ja projektēšanas vai plānošanas darbi tiek veikti ārvalsts birojā, tie nerada PP Latvijā.

<sup>1</sup> Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3rd ed., 1997, p.360.

<sup>2</sup> K.Holmes, International Tax Policy and Double Tax Treaties – an Introduction to Principles and Application, 2nd ed., 2014.

## Viens vai vairāki projekti

Ja uzņēmums vienlaikus izmanto vairākus būvlaukumus vai īsteno vairākus projektus, PP pazīmes jāvērtē atsevišķi katram būvlaukumam vai projektam.

Latvijas sabiedrība (LatCo) veic būvdarbus Oslo pašvaldībā, kuru ilgums pārsniedz 8 mēnešus. LatCo vienlaikus instalē konstrukcijas cita pasūtītāja labā Bergenā, darbus pabeidzot 4 mēnešu laikā. Saskaņā ar Latvijas–Norvēģijas nodokļu konvenciju tikai LatCo būvdarbi Oslo rada PP Norvēģijā, jo to ilgums pārsniedz nodokļu konvencijā noteiktos 6 mēnešus.

Prasība reģistrēt PP dažkārt tiek apieta, 1 projektu vai līgumu mākslīgi sadalot vairākos vai sadalot darbus starp vairākām saistītām personām. Nodokļu administrācijas var cīnīties pret šādu projektu vai līgumu sadalīšanu, saskaitot laiku, kuru viens un tas pats uzņēmums pavada vairāku projektu īstenošanai, ja tie veido komerciāli un ģeogrāfiski vienotu veselumu (skat. OECD paraugkonvencijas 5.panta komentāru 18.punktu). Piemērojot šo kritēriju, ņem vērā ne tikai projektu atrašanās vietu, bet arī to, vai projekti tiek īstenoti viena vai vairāku secīgu līgumu ietvaros ar to pašu pasūtītāju, vai veiktie darbi ir vienādi un vai tos veic tās pašas personas.<sup>2</sup>

## Laika skaitīšana

PP esamību nereti izšķir pāris dienas. Tādēļ ieteicams precīzi nošķirt dažādus būvdarbu posmus (plānošanu, būvlaukuma sagatavošanu, būvdarbus, uzraudzību, noteiktos gadījumos arī darbinieku apmācību un garantijas darbus) un precīzi dokumentēt to sākumu, beigas un pārtraukumus.

PP laika tecējums sākas no “pirmā lāpsta dūriena zemē”, t.i., būvlaukuma vai projekta sākumu skaita no dienas, kurā pakalpojuma sniedzējs uzsāk darbu, tajā skaitā veic būvlaukuma sagatavošanu (skat. OECD paraugkonvencijas 5.panta komentāru 19.punktu), nosūta darbiniekus uz būvlaukumu, uzstāda tehniku vai iekārtas būvlaukumā. Līgumu slēgšana vai nodokļu maksātāja reģistrācija pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrācijā nav uzskatāma par būvlaukuma sagatavošanas darbiem.

Par būvlaukuma, celtniecības vai instalācijas projekta beigu dienu uzskata dienu, kad būvdarbi vai projekts tiek pilnībā pabeigts vai darbi tiek pastāvīgi pārtraukti. Būvdarbi nav pabeigti, kamēr nav pārbaudīta to kvalitāte. Taču darbus, kuri tiek veikti garantijas perioda laikā bez maksas, neieskaita PP laika periodā. Darbu pieņemšanas–



nodošanas akta parakstīšana ar pasūtītāju ne vienmēr ir izšķiroša, tomēr var tikt izmantota kā viens no pierādījumiem, ka būvdarbi ir pabeigti un būve ir nodota pasūtītājam.

### Būvdarbu pārtraukumi

Īslaicīgi vai ar būvdarbu ierasto norisi saistīti pārtraukumi tiek ieskaitīti projekta ilgumā. Par šādiem pārtraukumiem uzskata, piemēram, nedēļas nogales vai svētku dienas, nelabvēlīgus laika apstākļus, dīkstāvi nepiegādāto būvmateriālu vai darbinieku streika dēļ (skat. OECD paraugkonvencijas 5.panta komentāru 19.punktu). Ilgstoši vai strukturāli pārtraukumi, atsaucot darbiniekus no būvlaukuma, netiek ieskaitīti projekta ilgumā.<sup>3</sup>

No 2014.gada maija līdz decembrim LatCo uzstādīja augstsprieguma vadus Somijā saskaņā ar šādu darbu grafiku: 20 dienas maijā, 18 dienas septembrī un 15 dienas decembrī. Starplaikā uz Somiju nosūtītie darbinieki atgriezās Latvijā. Kopējais augstsprieguma vadu instalācijas projekta ilgums pārsniedza Latvijas–Somijas nodokļu konvencijā noteikto 6 mēnešu termiņu. Tomēr LatCo darbība nerada PP Somijā, jo instalācijas darbus ir iespējams veikt tikai saskaņā ar iepriekš saskaņotu laika grafiku, kad strāvas padeve attiecīgajā līnijā tiek pārtraukta un tā tiek nodrošināta, izmantojot alternatīvas elektroapgādes līnijas. Pārējā laikā būvlaukums nebija nodots LatCo rīcībā, un šo laiku neieskaita kopējā projekta ilgumā.

### Apakšuzņēmumi un līgumsabiedrības

Lai īstenotu lielus un sarežģītus projektus, būvnieki nereti slēdz sadarbības līgumus ar apakšuzņēmējiem vai veido līgumsabiedrību (personālsabiedrību). Atkarībā no izvēlētajā sadarbības modeļa nodokļu sekas var atšķirties.

Izmantojot galvenā uzņēmuma–apakšuzņēmuma sadarbības modeli, galvenais uzņēmums daļu darbu nodod apakšuzņēmumam, saglabājot atbildību par projekta kopējo realizāciju. Šajā situācijā apakšuzņēmuma pavadītājs laiks būvlaukumā nodokļu piemērošanas vajadzībām tiek attiecināts uz galveno uzņēmumu.

Ja galvenais uzņēmums nodod visus darbus apakšuzņēmumam, lielākoties tiek uzskatīts, ka galvenajam uzņēmumam PP neveidojas.<sup>4</sup> OECD nodokļu konvenciju darba grupa

ir ierosinājusi šo pieeju mainīt, piedāvājot skaidrojumu, ka galvenajam uzņēmumam ir PP arī tad, ja visus darbus veic apakšuzņēmēji, bet galvenais uzņēmējs kontrolē pieeju būvlaukumam un atbild par projekta kopējo īstenošanu.

## Ja būvnieks ir saņēmis nodokļu administrācijas uzaicinājumu reģistrēt pastāvīgo pārstāvniecību, der rūpīgi izvērtēt šāda uzaicinājuma pamatotību

Ja apakšuzņēmuma pavadītājs laiks būvlaukumā pārsniedz nodokļu konvencijā noteiktos 6, 9 vai 12 mēnešus, PP ir ne tikai galvenajam uzņēmumam, bet arī apakšuzņēmumam (skat. OECD paraugkonvencijas 5.panta komentāru 19.punktu). Šajā gadījumā daļa no ienākuma, kurš gūts no projekta īstenošanas, UIN piemērošanas vajadzībām tiks attiecināta uz apakšuzņēmumu. Turklāt apakšuzņēmuma darbinieku algota darba ienākums tiks aplūkts ar IIN no pirmās darba dienas Latvijā.

Somijas uzņēmums (FinCo) 12 mēnešu garumā uzstāda telekomunikāciju antenas Latvijā. Lielāko daļu instalācijas darbu veic apakšuzņēmums – ar FinCo saistīta Vācijas sabiedrība (DeCo), kuras veikto darbu ilgums pārsniedz 9 mēnešus. Gan FinCo, gan DeCo saimnieciskā darbība rada PP Latvijā, jo FinCo darbu ilgums pārsniedz Latvijas–Somijas nodokļu konvencijā noteikto 6 mēnešu termiņu un DeCo darbu ilgums pārsniedz Latvijas–Vācijas nodokļu konvencijā noteikto 9 mēnešu termiņu. Tā kā arī apakšuzņēmumam ir PP Latvijā, saskaņā ar nodokļu konvencijas 15.pantu uz Latviju nosūtīto darbinieku atlīdzībai tiks uzlikts IIN Latvijā neatkarīgi no laika, kuru attiecīgais darbinieks pavadījis būvlaukumā.

<sup>3</sup> H.Pijl, *Interruptions in Building Site Permanent Establishments to Be Interpreted under the Limited Inclusion Theory*, *Bulletin for International Taxation*, July 2013.

<sup>4</sup> P.Eckl, *Germany: Is there a permanent establishment? IFA Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 94A, 2009, p.329; T.Lewicki, *A Construction Consortium as a Permanent Establishment from an International Tax Law Perspective: Inconsistencies and Deficiencies in Article 5(3) of the OECD Model and Commentary*, *Bulletin for International Taxation*, January 2012, p.44.




Ja būvnieki ir izveidojuši personālsabiedrību, jāvērtē, vai personālsabiedrības uzņēmuma darbu ilgums pārsniedz nodokļu konvencijā noteikto 6, 9 vai 12 mēnešu periodu. Ja termiņš tiek pārsniegts, tiek uzskatīts, ka visiem personālsabiedrības biedriem ir PP Latvijā neatkarīgi no katra biedra būvlaukumā pavadītā laika. Šajā situācijā katram personālsabiedrības (kura nemaksā nodokļus patstāvīgi) biedram ir jāmaksā UIN par tā apliekamā ienākuma daļu, kura gūta ar personālsabiedrības starpniecību (skat. OECD paraugkonvencijas 5.panta komentāru 19.1.punktu).

### Kopsavilkums

Būvdarbu plānošanas posmā ieteicams izvērtēt darbu iespējamo ilgumu un citus aspektus, kuri var ietekmēt PP esamību Latvijā vai ārvalstī, un savlaicīgi veikt pasākumus, lai mazinātu ar to saistītos riskus. Ja darbi jau tiek veikti un būvnieki ir saņēmis nodokļu administrācijas uzaicinājumu reģistrēt PP, der rūpīgi izvērtēt šāda uzaicinājuma pamatotību, īpaši pievērsot uzmanību šādiem

apsvērumiem:

- procesuālo formalitāšu neievērošana, piemēram, iesnieguma – apliecības par PP nereģistrēšanu – nesniegšana VID pati par sevi nav pietiekams pamatojums secinājumam, ka ārvalsts uzņēmumam ir PP Latvijā;
- pat ja projekta kopējais ilgums šķietami pārsniedz nodokļu konvencijā noteikto laika periodu, būvniekam ne vienmēr ir PP attiecīgajā valstī. Iespējami gadījumi, kad plānošanas un projektēšanas darbi ir veikti no uzņēmuma ārvalsts biroja, būvlaukums kādu laiku nav bijis nodots būvnieka rīcībā vai projekta laikā bijuši pastāvīgi vai strukturāli būvdarbu pārtraukumi, kurus neieskaita projekta kopējā ilgumā;
- ja projektu kopā īsteno vairāki būvnieki, jāvērtē darbu sadalījums starp tiem un būvlaukumā pavadītais laiks. Latvijas uzņēmumam neveidosies PP ārvalstī, ja tas veic darbus kā apakšuzņēmums cita ārvalsts uzņēmuma labā un tā darbu kopējais ilgums nepārsniedz nodokļu konvencijā noteikto termiņu. 

### Sabīne Vuškāne, zvērinātu advokātu biroja "SORAINEN" vecākā nodokļu menedžere:

“Latvijas uzņēmumam veicot darbus ārvalstīs vai ārvalstu uzņēmumiem darbojoties Latvijā, jāatceras ne tikai par pastāvīgās pārstāvniecības (PP) risku, bet arī par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iespējamām sekām.

Proti, pat ja uzņēmumam nav jāreģistrē PP un jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis no peļņas, kas gūta šajā valstī, tam var rasties pienākums reģistrēties šajā valstī kā PVN maksātājam un maksāt šīs valsts PVN. Izšķirošais faktors, vai nepieciešama PVN reģistrācija, ir pastāvīgās iestādes (*fixed establishment*) esamība vai neesamība attiecīgajā valstī. Pastāvīgā iestāde ir jebkura vieta, kura nav personas saimnieciskās darbības mītnes vieta, bet kuru raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra darbaspēka un tehnisko resursu ziņā, ļaujot tai nodrošināt tās sniegtos pakalpojumus vai saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti šīs pastāvīgās iestādes vajadzībām. Turklāt pastāvīgajai iestādei nav paredzēts tāds maksimālais laika termiņš, kurā darbojoties, pastāvīgā iestāde nerodas (kā tas ir PP gadījumā).

Izmantojot rakstā minēto piemēru, ja uzņēmums darbu veikšanai Somijā ir nosūtījis ne tikai savus

darbiniekus, bet arī būvniecības iekārtas un instrumentus, ar kuriem šie darbi tiek veikti (piemēram, ceļamkrānu un citus darbarīkus), uz termiņu mazāku par 6 mēnešiem, lai gan uzņēmumam nerodas PP, tam veidosies pastāvīgā iestāde Somijā. Tas savukārt nozīmē, ka uzņēmumam jāreģistrējas Somijā PVN vajadzībām. Attiecīgi arī rēķins par būvniecības darbiem Somijā jau tiks izrakstīts, pakalpojumam piemērojot Somijas PVN.

Cits piemērs: Vācijas uzņēmums darbojas Latvijā, veicot īslaicīgus specifiskus celtniecības darbus atsevišķos objektos Rīgā, Daugavpilī un Ventspilī. Katrā no šiem objektiem ierodas Vācijas uzņēmuma darbinieki un, izmantojot savu tehniku un instrumentus, kas tiek atvesti no Vācijas, veic celtniecības darbus. Katrā no šiem objektiem darbu ilgums un laiks, kad darbinieki, kas veic darbus objektā, uzturas Latvijā, nepārsniedz 9 mēnešus. Lai gan Vācijas uzņēmumam Latvijā nerodas PP (Latvijas–Vācijas nodokļu konvencija paredz 9 mēnešu periodu būvniecības darbu veikšanai, kurā nerodas PP), tam var konstatēt pastāvīgo iestādi, kas tam uzliek par pienākumu reģistrēties Latvijā kā PVN maksātājam un saviem sniegtajiem pakalpojumiem piemērot Latvijas PVN.”

