



Valsts ieņēmumu dienests

Talejas iela 1, Rīga, LV-1978, tālr. 67122689, e-pasts vid@vid.gov.lv, www.vid.gov.lv

UZZIŅA

Rīgā

01.07.2019. Nr. 30.1-8.6/233890

Uz 13.05.2019. Nr.61727544

05.06.2019. Nr.19/M-3/140

SIA "M"
Paziņošanai EDS

Par uzziņas sniegšanu

Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) izskatīja SIA "M", reģ. Nr... (turpmāk – Iesniedzējs), 2019.gada 13.maija iesniegumu par uzziņas sniegšanu (turpmāk – iesniegums), 2019.gada 5.jūnija vēstuli par papildu ziņu sniegšanu (turpmāk – papildu ziņas) un sniedz šādu uzziņu.

Iesniedzējs sniedz šādu faktu aprakstu.

Iesniedzējs, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 98.pantu, lūdz VID sniegt uzziņu par Iesniedzēja tiesībām sekojošā situācijā un sniedz šādu situācijas aprakstu.

Iesniedzējs ir viens no lielākajiem būvniecības uzņēmumiem un vadošais nekustamo īpašumu attīstītājs Latvijā. Tā pamatdarbības veids ir būvniecības pakalpojumu sniegšana un nekustamo īpašumu projektu attīstīšana. Abi šie darbības veidi ietver arī projektēšanas darbu veikšanu.

2017.gada 7.aprīlī Iesniedzējs kā ģenerāluzņēmējs, noslēdza būvdarbu līgumu (Galvenais būvdarbu līgums) ar SIA "7", reģ.Nr....(Pasūtītājs), par daudzfunkcionālā centra celtniecību.

Saskaņā ar Galvenā būvdarbu līguma noteikumiem visiem daudzfunkcionālā centra telpas nomniekiem bija pienākums iesniegt Pasūtītājam un Iesniedzējam nomāto telpu interjera projektus un balstoties uz tiem arī veikt attiecīgo nomāto telpu izbūvi. Daudzfunkcionālā centra telpu nomnieki ir trešās juridiskās personas, komercbankas, tirdzniecības, restorānu un citu pakalpojumu sniedzēji, kas likuma "Par nodokļiem un nodevām" izpratnē nav Iesniedzēja saistīti uzņēmumi.

Vairākiem, bet ne visiem, daudzfunkcionālā centra telpu nomniekiem telpu interjera projektus izstrādāja Iesniedzējs. Par interjera projektu izstrādi Iesniedzējs

noslēdza līgumus atsevišķi ar konkrēto daudzfunkcionālā centra telpas nomnieku (Klients).

Visi Iesniedzēja noslēgtie līgumi ar Klientiem par interjera projektu izstrādi ir standartizēti, un to nosacījumi ir vienādi.

Minētajos līgumos ietvertie nosacījumi paredz, ka Iesniedzējs apņemas veikt interjera projekta izstrādi (projektēšanas darbus). Līgumos noteikts, ka pēc projektēšanas darbu pabeigšanas Iesniedzējs ar Klientu var papildus vienoties par būvniecības darbu veikšanu, kuru gadījumā tiktu slēgta atsevišķa vienošanās ar Klientu par būvniecības pakalpojumu sniegšanu.

Būvniecības nozarē tieši šāda veida līgumus arvien biežāk izvēlas slēgt darījumos, kad klients pasūta būvniecības uzņēmumam veikt tikai projektēšanas darbus. Ņemot vērā, ka būvniecības uzņēmums ir ieinteresēts, lai klients turpinātu sadarbību arī būvniecības fāzē, šāda veida līgumos ir aprakstīti arī vispārīgie nosacījumi attiecībā uz būvniecības pakalpojumu sniegšanu.

Tajā pat laikā līgumos nav norādīti konkrēti būvdarbi, to apjoms, vērtība, veicamo darbu termiņi un citas pozīcijas (sastāvdaļas), kādas parasti ir būvniecības pakalpojumu līgumos, līdz ar to līgumi nesatur būtiskās sastāvdaļas, kas norādītu uz vienošanos par būvniecības pakalpojumu sniegšanu.

Līgumu parakstīšanas brīdī Iesniedzējam nebija informācijas, vai Klients pēc projektēšanas pakalpojumu saņemšanas vienosies ar Iesniedzēju par būvniecības darbiem vai slēgs līgumus ar citu būvniecības uzņēmumu. Tā bija katra Klienta brīva izvēle.

Saskaņā ar katru konkrēto līgumu Iesniedzējs izrakstīja rēķinu Klientam par sniegtajiem projektēšanas darbiem, piemērojot vispārīgo pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) maksāšanas kārtību vai arī Pievienotās vērtības nodokļa 142.pantā noteikto apgriezto PVN maksāšanas kārtību. Iesniedzējs, izrakstot rēķinus par projektēšanas darbiem un nosakot PVN piemērošanas kārtību, vadījās pēc sekojošiem principiem:

- ja Iesniedzējs rēķina izrakstīšanas brīdī zināja, ka Klients izvēlēsies Iesniedzēju par būvniecības pakalpojumu sniedzēju, tad rēķinu izrakstīja, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN maksāšanas kārtību,

- ja Iesniedzējs rēķina izrakstīšanas brīdī zināja, ka Klients neizvēlēsies Iesniedzēju par būvniecības pakalpojumu sniedzēju vai arī Iesniedzējam nebija informācija par Klienta tālākiem nodomiem attiecībā uz būvniecību, tad rēķinu izrakstīja, piemērojot vispārīgo PVN maksāšanas kārtību, t.i. ar PVN 21 procenta likmi.

Kā piemērus šīs uzziņas pieprasīšanas mērķiem Iesniedzējs zemāk ir aprakstījis darījumus ar diviem Klientiem, kam Iesniedzējs izstrādāja telpu interjera projektus.

1. piemērs – projektēšanas pakalpojumu sniegšana, kam sekoja būvniecības pakalpojumi

2018.gada 16.martā Iesniedzējs noslēdza līgumu *Projektēšanas un būvniecības līgums Nr.NP/18/014* (Līgums 1) par interjera projektēšanas darbu veikšanu ar SIA "T", reģ.Nr.....

2018.gada 13.septembrī Iesniedzējs noslēdza ar SIA T jaunu līgumu par būvniecības pakalpojumu sniegšanu (Būvniecības līgums).

2018.gada 2.oktobrī Iesniedzējs izrakstīja rēķinu SIA T par avansa maksājumu būvniecības pakalpojumiem, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību.

Iesniedzējs avansa maksājumu par būvniecības pakalpojumiem saņēma 2018.gada 12.oktobrī un darījumu iekļāva savā PVN deklarācijā par 2018.gada oktobri.

2019.gada 27.martā Iesniedzējs izrakstīja rēķinu SIA T par veiktajiem projektēšanas darbiem. Ņemot vērā, ka rēķina izrakstīšanas brīdī Iesniedzējs jau bija noslēdzis Būvniecības līgumu ar SIA T, rēķins par projektēšanas darbiem tika izrakstīts, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību.

Iesniedzējs rēķinu iekļāva savā PVN deklarācijā par 2019.gada martu.

2.piemērs – projektēšanas pakalpojumu sniegšana, kam nesekoja būvniecības pakalpojumi

2018.gada 20.martā Iesniedzējs noslēdza līgumu *Projektēšanas un būvniecības līgums* (Līgums 2) par interjera projektēšanas darbu veikšanu ar SIA "A", reģ.Nr...

2018.gada 23.aprīlī Iesniedzējs izrakstīja SIA A rēķinu par avansa maksājumu projektēšanas darbu veikšanai. Rēķina izrakstīšanas brīdī Iesniedzējam nebija informācijas par to, vai pēc projektēšanas darbiem sekos arī būvniecības pakalpojumu sniegšana, tādēļ rēķinu par projektēšanas darbiem izrakstīja, piemērojot vispārīgo PVN maksāšanas kārtību.

Iesniedzējs avansa maksājumu saņēma 2018.gada 10.maijā un PVN summu iekļāva savā PVN deklarācijā par 2018.gada maiju.

Pēc interjera projektēšanas darbu pabeigšanas Iesniedzējs būvniecības pakalpojumus SIA A nesniedza.

Iesniedzējs vēlas saņemt VID uzziņu par PVN piemērošanu tā sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem situācijās, kad pēc projektēšanas darbiem:

- Iesniedzējs sniedz arī būvniecības pakalpojumus, par kuriem noslēdz atsevišķu līgumu par būvniecības pakalpojumu sniegšanu (darījums ar SIA T);
- Iesniedzējs nesniedz būvniecības pakalpojumus (darījums ar SIA A).

Uzziņa ir nepieciešama, lai Iesniedzējs nodrošinātu savu tiesisko noteiktību un pareizu Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanu, jo minēto normu piemērošana nav precīzi paredzēta Pievienotās vērtības nodokļa likumā.

Iesniedzējs uzskata, ka Līgums 1 un Līgums 2 (abi kopā – Līgumi) nesatur būtiskās sastāvdaļas, kas norādītu uz vienošanos par būvniecības pakalpojumu sniegšanu, līdz ar to tos nevar uzskatīt par būvniecības pakalpojuma līgumiem.

Līdz ar to šīs vēstules 1.piemērā aprakstītajā situācijā Iesniedzējam bija tiesības izrakstīt rēķinu par projektēšanas pakalpojumiem, piemērojot Pievienotās

vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību, jo pēc projektēšanas darbiem T tika sniegti arī būvniecības pakalpojumi.

Savukārt, šīs vēstules 2.piemērā aprakstītajā situācijā Iesniedzējam bija tiesības projektēšanas pakalpojumiem piemērot PVN vispārīgo kārtību un izrakstīt rēķinu ar PVN 21 procenta likmi, jo rēķina izrakstīšanas brīdī Iesniedzējam nebija informācijas par to, vai SIA A izvēlēšies Iesniedzēju kā būvniecības pakalpojumu sniedzēju.

Līgumu 3.1.1.punktos ir noteikts, ka atlīdzībai par projektēšanas darbiem PVN aprēķina un maksā valsts budžetā Klients (pakalpojuma saņēmējs) saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto “reversā” (apgrieztā) PVN piemērošanas kārtību būvniecības pakalpojumiem. Tomēr šis fakts nevar ietekmēt VID viedokli par pareizu PVN piemērošanas kārtību Iesniedzēja sniegtajiem pakalpojumiem, jo VID pienākums ir noteikt nodokļa piemērošanas kārtību, ņemot vērā darījumu ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikts, ka īpašās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas izpratnē būvniecības pakalpojumi ir jebkura būvdarbu veikšana, kā arī būvniecības pakalpojumu līgumā ietvertā visu veidu projektēšana. Atbilstoši īpašai PVN maksāšanas kārtībai, PVN par būvniecības pakalpojumiem, kas sniegti iekšzemē, valsts budžetā maksā būvniecības pakalpojumu saņēmējs.

VID ir publicējis metodisko materiālu “Par PVN īpašā režīma piemērošanu būvniecības pakalpojumiem”. Attiecībā uz projektēšanas darbiem metodiskajā materiālā norādīts, ka projektēšanai īpašo PVN maksāšanas kārtību piemēro tikai tad, ja tā ir ietverta būvniecības pakalpojumu līgumā.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumam, projektēšanas darbi, kas nav sniegti būvniecības pakalpojumu līguma ietvaros, nav uzskatāmi par būvniecības pakalpojumiem, un tiem nav piemērojama īpašā PVN maksāšanas kārtība. Atsevišķi veiktiem projektēšanas darbiem ir piemērojama PVN vispārīgā maksāšanas kārtība.

Līdz ar to, lai projektēšanu atzītu par būvniecības pakalpojumiem un piemērotu īpašo PVN maksāšanas kārtību, būvniecības pakalpojumu līgums ir obligāts priekšnosacījums īpašās PVN piemērošanas kārtībai.

Atbilstoši Civillikuma 1533.pantam līgums uzskatāms par galīgi noslēgtu tikai tad, kad starp līdzējiem notikusi pilnīga vienošanās par darījuma būtiskajām sastāvdaļām. Tādēļ, lai līgumu klasificētu kā būvniecības pakalpojumu līgumu, tam jāsaturs būtiskās sastāvdaļas, kas norāda uz vienošanos par būvniecības pakalpojumu sniegšanu.

Lai gan Līgumu nosaukumi ir “Projektēšanas un būvniecības līgums”, tie satur visas būtiskās sastāvdaļas, kas norāda tikai un vienīgi uz vienošanos par projektēšanas darbu veikšanu:

(a) Līgumu priekšmets ir projektēšanas darbi, pēc kuriem klienti vienosies par būvniecības darbu veikšanu¹;

¹ Līgumu 1.1.punkti.

(b) Līgumi paredz, ka puses atsevišķi rakstiski vienosies par būvniecības darbu grafiku, ja puses vienosies par būvniecības pakalpojumu izmaksām²;

(c) Ne Līgumi, ne Līgumu pielikumi neietver informāciju par būvniecības darbu apmēru, grafiku un uzdevumiem;

(d) Līgumos maksa noteikta vienīgi par projektēšanas darbu veikšanu³;

(e) Termins, līdz kuram darbi jāpaveic ir noteikts vienīgi projektēšanas darbiem⁴;

(f) Līgumiem pievienoti pielikumi, kas attiecas vienīgi uz projektēšanas darbu veikšanu⁵;

(g) Līgumos aprakstītas Sabiedrības un Klienta tiesības un pienākumi vienīgi attiecībā uz projektēšanas darbu izpildi⁶;

(h) Darbu izpildes paredzētais līgumsods ir noteikts tikai par projektēšanas darbiem⁷.

Līgumu būtiskās sastāvdaļas norāda, ka Līgumi ir noslēgti par projektēšanas pakalpojumu sniegšanu un paredz tikai iespēju vienoties par būvniecības pakalpojumu sniegšanu pēc projektēšanas darbu pabeigšanas.

Šīs vēstules punktā (projektēšanas pakalpojumu sniegšana, kam nesejoja būvniecības pakalpojumi) aprakstītajā situācijā Iesniedzējs nesniedza būvniecības pakalpojumus pēc projektēšanas darbiem. Savukārt, punktā (projektēšanas pakalpojumu sniegšana, kam sekoja būvniecības pakalpojumi) aprakstītajā situācijā Iesniedzējs vienojās ar T par būvniecības pakalpojumu sniegšanu un noslēdza atsevišķu līgumu par būvniecības pakalpojumiem, ietverot konkrēti veicamos būvdarbus, to apjomu, vērtību, veicamo darbu termiņus un citas pozīcijas (sastāvdaļas) kādas parasti ir būvniecības pakalpojumu līgumos.

Līdz ar to no augstāk aprakstītā Iesniedzējs secina, ka Līgumi nesatur būtiskās sastāvdaļas, kas norādītu uz vienošanos par būvniecības pakalpojumu sniegšanu, tādēļ tos pēc būtības nevar uzskatīt par būvniecības pakalpojumu līgumiem.

Īpašās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas būtība būvniecības pakalpojumiem, tostarp arī projektēšanas pakalpojumiem ir gadījumi, kad projektēšana un secīgi būvniecības darbi tiek veikti kā vienots būvniecības pakalpojums un nav savstarpēji nošķirti.

Šīs vēstules 2.punktā aprakstītajā darījumā, laikā, kad Iesniedzējs veica projektēšanas darbus, tas vienojās ar T par būvniecības pakalpojumiem, kas sekoja tūlīt pēc projektēšanas darbiem. Līdz ar to Iesniedzēja sniegtie projektēšanas darbi un būvniecības darbi sekoja secīgi viens pēc otra un tos varētu uzskatīt par viena projekta ietvaros veiktiem darbiem.

² Līgumu 8.2.punkti.

³ Līgumu 3.1.1.punkti.

⁴ Līgumu 8.1.punkti.

⁵ Līgumu 2.1.punkti.

⁶ Līgumu 5. un 6.punkti.

⁷ Līgumu 12.punkti.

Tajā pat laikā Iesniedzēja sniegtie projektēšanas pakalpojumi un iespējamie būvniecības pakalpojumi ir savstarpēji neatkarīgi pakalpojumi, kas turklāt tiek regulēti ar diviem atsevišķiem pakalpojumu līgumiem.

Eiropas Savienības (EST) spriedumā *Everything Everywhere* ir norādījusi, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs par labu patērētājam sniedz vairākus galvenos savstarpēji nošķiramus pakalpojumus vai arī vienotu pakalpojumu, jānoskaidro attiecīgajai darbībai raksturīgie elementi un jāņem vērā visi apstākļi, kādos šī darbība tiek veikta⁸.

Konkrētajā situācijā projektēšanas darbus nevar uzskatīt par būvniecības darbu papildpakalpojumu, jo pēc projektēšanas pakalpojumu sniegšanas varēja sekot un varēja arī nesekot būvniecības pakalpojumu sniegšana. Projektēšanas pakalpojumi ir atsevišķi pakalpojumi, kuru sniegšanai nebija nepieciešama būvniecības pakalpojumu sniegšanai.

Ņemot vērā augstāk minēto Iesniedzējs uzskata, ka darījumā ar SIA A projektēšanas pakalpojums ir jāvērtē kā atsevišķs darījums, jo konkrētajā situācijā iespējamie būvniecības pakalpojumi tā arī nesevoja pēc projektēšanas darbiem. Līdz ar to Iesniedzējam ir tiesības izrakstīt rēķinu SIA A par sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem, piemērojot vispārējo PVN maksāšanas kārtību.

Atbilstoši Līgumu nosacījumiem klients var arī nepieņemt un neslēgt līgumu ar Iesniedzēju par būvniecības pakalpojumu sniegšanu un izvēlēties jebkuru citu būvniecības uzņēmumu. Līgumi neuzliek par pienākumu klientiem izvēlēties Iesniedzēju par būvniecības pakalpojuma sniedzēju. Turklāt Līgumi neparedz ne finansiālu, ne juridisku priekšrocību vai jebkādu citu izdevīgu apsvērumu, kuru dēļ klientiem būtu izdevīgāk izvēlēties Iesniedzēju kā būvniecības pakalpojuma sniedzēju tikai tāpēc, ka Iesniedzējs sniedza arī projektēšanas darbus.

Ņemot vērā Iesniedzēja noslēgtā Līguma 2 nosacījumus un sākotnējo darījumu nodomu – sniegt projektēšanas darbus, kā arī to, ka pēc projektēšanas darbiem nesevoja būvniecības pakalpojumi, Iesniedzējs uzskata, ka tam ir tiesības Līguma 2 ietvaros sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem piemērot PVN vispārīgo kārtību un izrakstīt rēķinu ar PVN 21 procentu likmi.

Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 23.panta četrpadsmitā daļa paredz, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

EST apvienotajās lietās C-53/09 un C-55/09 *LMUK un Baxi* norādīja, ka PVN sistēmas pamatnoteikums ir nodokļu iestāžu pienākums ņemt vērā darījuma ekonomiskos apstākļus.

Tādējādi nodokļu iestādēm ir jāņem vērā Iesniedzēja lēmums izveidot tieši šādu darījumu struktūru, kurā noslēgts līgums, kas pamatā paredz projektēšanas darbus, kā arī būvniecību, bet ar nosacījumu, ja Iesniedzējs ar klientu par tādiem vienosies. Nodokļu maksātājs nedrīkstētu būt spiests mainīt tā darījumu struktūru

⁸ EST spriedums C-276/09 *Everything Everywhere*, 26.punkts.

vienīgi Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu ērtākai interpretācijai un PVN piemērošanai.

Iesniedzējs redz tendenci, ka nākotnē arvien vairāk būs šādi līgumi, kas paredz projektēšanu un iespējamu tai sekojošu būvniecību. Līguma noslēgšanas brīdī, kā arī projektēšanas darbu fāzē, Iesniedzējs vēl varētu nezināt klienta tālākos plānus par būvniecību un nodomu vienoties ar Iesniedzēju par būvniecības pakalpojumu sniegšanu.

Ņemot vērā visu iepriekš minēto, Iesniedzējs lūdz VID izsniegt uzziņu, apstiprinot ka:

- Iesniedzējam ir tiesības piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību tās sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem darījumā ar SIA T, jo Iesniedzējs sniedza arī būvniecības pakalpojumus pēc projektēšanas darbu pabeigšanas;

- Iesniedzējam ir tiesības piemērot vispārīgo PVN maksāšanas kārtību tās sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem darījumā ar SIA A, ņemot vērā Līguma nosacījumus, kā arī faktu, ka Iesniedzējs nesniedza būvniecības pakalpojumus pēc projektēšanas darbu pabeigšanas;

- Iesniedzējam ir tiesības piemērot vispārīgo PVN maksāšanas kārtību tās sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem, saskaņā ar līgumu, kas paredz:

- projektēšanas pakalpojumu sniegšanu,
- iespējamus būvniecības pakalpojumus, par kuriem Iesniedzējs vienojas ar klientu pēc projektēšanas pakalpojumu veikšanas, noslēdzot atsevišķu līgumu vai kā pielikumu par būvniecības pakalpojumiem pie sākotnējā līguma,

- līguma būtiskās sastāvdaļas ir tikai par projektēšanas darbiem (apjoms, vērtība un veicamie termiņi), savukārt par būvniecības darbu apjomu, vērtību un veicamo darbu termiņiem līgumā nav noteikti.

Lai nākotnē pareizi piemērotu PVN tā sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem, Iesniedzējs lūdz sniegt atbildi par PVN piemērošanu šādās

	a) Iesniedzējs pēc projektēšanas darbiem sniedz arī būvniecības pakalpojumus	b) Iesniedzējs pēc projektēšanas darbiem nesniedz būvniecības pakalpojumus
1. Ja rēķina (par projektēšanas darbiem) izrakstīšanas brīdī Iesniedzējam ir informācija par to, vai būvniecības pakalpojumi sekos	?	?
2. Ja rēķina (par projektēšanas darbiem) izrakstīšanas brīdī Iesniedzējam nav informācijas par to, vai būvniecības pakalpojumi sekos	?	?

situācijās (aizpildot tabulu) un paskaidrojot PVN piemērošanas principus:

- kādi faktori Iesniedzējam būtu jāņem vērā, noslēdzot līgumu, kas paredz projektēšanas pakalpojumu sniegšanu, kā arī iespējamus būvniecības pakalpojumus, par kuriem līguma puses vienojas tikai pēc projektēšanas darbu pabeigšanas un iespējamība par to, ka Iesniedzējs ar klientu vienosies par būvniecības darbiem, līguma noslēgšanas brīdī, kā arī rēķina par projektēšanas darbiem izrakstīšanas brīdī nav zināms;

- vai PVN piemērošanā par projektēšanas pakalpojumiem ir nozīme, kurā brīdī Sabiedrībai kļūst zināma informācija, vai būvniecība turpināsies pēc projektēšanas darbiem vai nē?

- vai PVN piemērošanā par projektēšanas pakalpojumiem ir nozīme tam, ka par būvniecības pakalpojumiem tiek slēgta atsevišķa vienošanās, bet kā pielikums sākotnējam līgumam (nevis atsevišķs līgums), kas paredzēja tikai projektēšanas darbus un iespējamus būvniecības darbus?

Lai Iesniedzēja konkrētā tiesiskā situācija būtu pilnībā izprotama un VID pēc konkrētās tiesiskās situācijas izvērtēšanas varētu sniegt Iesniedzējam uzziņu, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 99.panta pirmo daļu, kurā noteikts, ka, sagatavojot uzziņu, ja nepieciešams, iestāde var prasīt no iesniedzēja papildu ziņas, VID 2019.gada 30.maija vēstulē Nr.30.1-8.6/200305 par papildu ziņu pieprasīšanu lūdza sniegt šādu papildu informāciju:

- 1) norādīt, kad tika pabeigti projektēšanas un būvniecības darbi SIA "T" un SIA "A";

- 2) norādīt, vai, uzsākot būvniecības darbus SIA "T", bija pabeigti projektēšanas darbi;

- 3) iesniegt noslēgto līgumu ar SIA "T" un SIA "A" kopijas par projektēšanas un būvniecības darbu veikšanu un iesniegt Iesniedzēja izrakstīto rēķinu kopijas par iesniegumā minētajiem darījumiem;

- 4) identificēt darījuma partnerus iesnieguma 8.1.3.apakšpunktā uzdotajā jautājumā, iesniegt ar tiem noslēgto līgumu un izrakstīto rēķinu kopijas;

- 5) identificēt plānotos darījuma partnerus iesnieguma 8.1.4.apakšpunktā uzdotajā jautājumā, iesniegt ar tiem paredzamo līgumu projektus un rēķinu paraugu projektus;

- 6) norādīt par kādu konkrētu PVN regulējoša normatīvā akta konkrētu tiesību normu ir uzdots iesnieguma 8.1.4.apakšpunkta (a) jautājums.

Atbildot uz VID 2019.gada 30.maija vēstuli Nr.30.1-8.6/200305 "Par papildu ziņu pieprasīšanu", Iesniedzējs norādīja šādu papildu informāciju.

2019.gada 13.maijā Iesniedzējs vērsās ar iesniegumu Nr.61727544 VID par uzziņas sniegšanu par PVN maksāšanas kārtību sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem (Sākotnējais iesniegums).

Ar 2019.gada 30.maija vēstuli Nr.30.1-8.6/200305 VID Iesniedzējam lūdza sniegt papildus informāciju par šādiem jautājumiem:

- norādīt, kad tika pabeigti projektēšanas un būvniecības darbi SIA "T" un SIA "A";

- norādīt, vai, uzsākot būvniecības darbus SIA "T", bija pabeigti projektēšanas darbi;

- iesniegt noslēgto līgumu ar SIA "T" un SIA "A" kopijas par projektēšanas un būvniecības darbu veikšanu un iesniegt Iesniedzēja izrakstīto rēķinu kopijas par iesniegumā minētajiem darījumiem;

- identificēt darījuma partnerus iesnieguma 8.1.3.apakšpunktā uzdotajā jautājumā, iesniegt ar tiem noslēgto līgumu un izrakstīto rēķinu kopijas;

- identificēt plānotos darījuma partnerus iesnieguma 8.1.4.apakšpunktā uzdotajā jautājumā, iesniegt ar tiem paredzamo līgumu projektus un rēķinu paraugu projektus;

- norādīt par kādu konkrētu PVN regulējoša normatīvā akta konkrētu tiesību normu ir uzdots iesnieguma 8.1.4.apakšpunkta (a) jautājums.

PROJEKTĒŠANAS UN BŪVNICĪBAS DARBI SIA "T"

Saskaņā ar 2018.gada 16.marta līgumu *Projektēšanas un būvniecības līgums Nr.NP/18/014* (Līgums 1) Iesniedzējs sniedza SIA "T" interjera projektēšanas pakalpojumus.

2019.gada 15.martā Iesniedzējs un SIA T abpusēji vienojās par nodotajiem projektēšanas darbiem un parakstīja projektēšanas darbu pieņemšanas aktu. 2019.gada 27.martā Iesniedzējs izrakstīja nodokļa rēķinu SIA T par veiktajiem projektēšanas darbiem, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību.

Paralēli noslēgtajam līgumam par projektēšanas darbiem, 2018.gada 13.septembrī Iesniedzējs noslēdza ar SIA T līgumu *Contractor agreement No.131-2.08-1* par būvniecības pakalpojumu sniegšanu (Būvniecības līgums).

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 32.panta pirmo un otro daļu pakalpojuma sniegšana ir notikusi, kad pakalpojums sniegts pakalpojuma saņēmējam, bet pakalpojuma saņemšana ir notikusi, ja pakalpojums ir saņemts. Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 32.panta piektajā daļā noteikts, ka būvniecības pakalpojuma sniegšanas brīdis ir brīdis, kad parakstīts būvobjekta pieņemšanas akts par katru no būvdarbu izpildes posmiem, bet ne retāk kā reizi 12 mēnešos.

Saskaņā ar Līguma 1 10.2.punktu līgumslēdzēju puses ir vienojušās par principu, ka interjera projekta saskaņošana ar Pasūtītāju (skatīt Sākotnējā iesnieguma 1.1.2.punktu) ir pamats projektēšanas darbu pieņemšanas - nodošanas akta parakstīšanai.

Iesniedzējs vienojās ar Pasūtītāju par interjera projekta saskaņošanu un parakstīja projektēšanas darbu nodošanas aktu ar SIA T 2019.gada 15.martā. Līdz ar to, ievērojot Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteikto, projektēšanas pakalpojuma sniegšanas brīdis ir 2019.gada 15.martā.

Ja Iesniedzēja sniegtie projektēšanas darbi ir jāuzskata kā viena projekta ietvaros veikti darbi kopā ar būvniecības darbiem, Iesniedzējs ir ievērojis arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma noteikto pieņemšanas akta parakstīšanas

regularitāti par būvniecības pakalpojumiem (Līgums 1 ir parakstīts 2018.gada 16.martā un pieņemšanas akts par projektēšanas darbiem ir parakstīts 2019.gada 15.martā).

Ņemot vērā SIA T veikala plānoto atvēršanas datumu 2019.gada aprīlī, Iesniedzējs uzsāka būvniecības darbus jau pirms veikala interjera projekta gala saskaņošanas ar SIA T.

PROJEKTĒŠANAS DARBI SIA "A"

2018.gada 20.martā Iesniedzējs noslēdza ar SIA "A" līgumu *Projektēšanas un būvniecības līgums* par interjera projektēšanas darbu veikšanu (Līgums 2).

Saskaņā ar Līguma 2 10.2.punktu līgumslēdzēju puses ir vienojušās par principu, ka interjera projekta saskaņošana ar pasūtītāju (skatīt Sākotnējā iesnieguma 1.1.2.punktu) ir pamats projektēšanas darbu pieņemšanas – nodošanas akta parakstīšanai.

Tomēr Iesniedzējs ar pasūtītāju vēl nav abpusēji vienojušies par interjera projekta saskaņošanu. Līdz ar to nav pamata projektēšanas darbu nodošanas akta parakstīšanai.

Kā jau Iesniedzējs norādīja Sākotnējā iesnieguma 1.3.4.punktā, Iesniedzējs būvniecības pakalpojumus nesniedza SIA A.

Iesniedzēja rēķina izrakstīšanas kārtībai par augstāk aprakstītajiem projektēšanas darbiem nevajadzētu ietekmēt VID viedokli par pareizu PVN piemērošanas kārtību Iesniedzēja sniegtajam pakalpojumam. Iesniedzējs lūdz VID viedokli par PVN piemērošanas kārtību Sākotnējā iesniegumā aprakstītajā situācijā, nevis VID vērtējumu par izrakstīto rēķinu korektumu.

PAR NĀKOTNES PROJEKTĒŠANAS PAKALPOJUMIEM

Iesniedzējs plāno slēgt līgumus par projektēšanas darbu veikšanu arī ar citiem klientiem. Sabiedrības nodoms ir slēgt līgumus par projektēšanas darbiem, izmantojot Līguma 1 un Līguma 2 (abi kopā – Līgumi) paraugus, tajos paredzot tās pašas līguma būtiskās sastāvdaļas, t.i.:

Līguma priekšmets ir projektēšanas darbi, pēc kuriem iesniedzējs var vienoties ar klientu arī par būvniecības darbu veikšanu,

Līguma atlīdzība ir noteikta tikai par projektēšanas darbiem, bet maksa par iespējamiem būvniecības pakalpojumiem tiks noteikta pēc projektēšanas darbu pabeigšanas, ja Iesniedzējs ar klientu par to vienosies,

Līgumā darbu *izpildes termiņi* ir noteikti tikai projektēšanas darbiem; ja Iesniedzējs ar klientu vienosies par būvniecības darbiem, būvniecības darbu grafiks tiks noteikts ar atsevišķu rakstisku vienošanos,

Līgumslēdzēju pušu *tiesības un pienākumi* ir atrunāti tikai attiecībā uz projektēšanas darbu izpildi.

Iesniedzējs apzinās, ka VID uzziņa nebūs piemērojama, ja kāds no Iesniedzēja apgalvojumiem neatbilda faktiskai situācijai.

Uz šo brīdi Iesniedzējs nevar identificēt darījuma partnerus Sākotnējā iesnieguma 8.1.3. apakšpunktā uzdotajā jautājumā, jo Iesniedzējs lūdz VID viedokli par PVN piemērošanas kārtību Iesniedzēja plānotajiem projektēšanas pakalpojumiem. Viedokļa sniegšanai Iesniedzējs lūdz ņemt par pamatu Līgumu 1 un Līgumu 2 kā līguma paraugus plānotajiem darījumiem. Iesniedzējam ir būtiski saprast PVN piemērošanas kārtību ne vien attiecībā uz konkrētiem darījumiem ar identificējamām personām, bet arī attiecībā uz konkrētu situāciju – šādu Līgumu slēgšanu arī turpmāk.

Viedokļa sniegšanai par Sākotnējā iesnieguma 8.1.4. apakšpunktā uzdotajiem jautājumiem Iesniedzējs lūdz ņemt par pamatu Līgums 1 un Līgums 2, kā līguma paraugus plānotajiem darījumiem. Iesniedzēja izrakstītajam rēķinam par sniegtajiem projektēšanas darbiem kā paraugu Iesniedzējs lūdz izmantot 2019. gada 27. martā izrakstīto rēķinu Nr. ...SIA T.

Sākotnējā iesnieguma 8.1.4.(a) uzdots jautājums attiecas uz to pašu pamatnormu – kā nošķirt, kad Iesniedzējam minēto Līgumu (1 un 2) kontekstā ir tiesības atkāpties no standarta PVN piemērošanas kārtības un piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likumā 142. pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību tās sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem? Tātad, jautājums ir par detalizētākiem kritērijiem Līgumu (1 un 2) kontekstā, kad projektēšanai piemērojams reversā PVN maksāšanas kārtība, bet kad – *parastā*, ja līguma slēgšanas brīdī Iesniedzējs nezina vai klients vēlēsies izmantot Līgumā paredzēto iespēju veikt arī būvniecību?

Valsts ieņēmumu dienests, izvērtējot Iesniedzēja iesniegumā un papildu ziņās sniegto faktu aprakstu un no minētajiem faktiem izrietošus konkrētos jautājumus, atbilde uz kuriem ir atkarīga no to juridiska vērtējuma, sniedz šādu uzziņu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142. panta pirmajā daļā noteikts, ka šā panta izpratnē būvniecības pakalpojumi ir jebkura būvdarbu veikšana, kā arī būvniecības pakalpojumu līgumā ietvertā visu veidu projektēšana.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142. panta otro daļu nodokli par būvniecības pakalpojumiem, kas sniegti iekšzemē, valsts budžetā maksā būvniecības pakalpojumu saņēmējs, ja būvniecības pakalpojumu sniedzējs un būvniecības pakalpojumu saņēmējs ir reģistrēti nodokļa maksātāji.

Atbilstoši Būvniecības likuma 1. panta 2. punktā noteiktajam būvdarbi ir būvniecības procesa sastāvdaļa, darbi, kurus veic būvlaukumā vai būvē, lai radītu būvi, novietotu iepriekš izgatavotu būvi vai tās daļu, pārbūvētu, atjaunotu, restaurētu, iekonservētu, nojauktu būvi vai ierīkotu inženiertīklu.

Savukārt būvniecība, saskaņā ar Būvniecības likuma 1. panta 12. punktu, ir visu veidu būvju projektēšana un būvdarbi.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142. panta ceturtajā daļā noteikts, ka šā panta otrajā daļā noteikto kārtību piemēro būvniecības pakalpojumiem.

Tādējādi, ja projektēšanas pakalpojumu vērtība nav iekļauta būvniecības pakalpojuma līgumā (projektēšanas pakalpojumi netiek sniegti kopā ar būvniecības pakalpojumiem), tad projektēšanas pakalpojumiem PVN tiek piemērots Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktajā vispārīgajā kārtībā.

No iesnieguma faktu apraksta un papildu ziņu sniegtās informācijas secināms, ka uzziņa tiek lūgta par PVN piemērošanas kārtību projektēšanas pakalpojumiem, kurus uzsāk sniegt pirms līguma par būvdarbu veikšanu noslēgšanas.

2018.gada 16.martā Iesniedzējs ar SIA T noslēdza projektēšanas un būvniecības līgumu, 2018.gada 13.septembrī – līgumu Contractor Agreement Nr... par būvniecības pakalpojumu sniegšanu, 2018.gada 2.oktobrī Iesniedzējs izrakstīja rēķinu Nr....3 par avansa maksājumu un 2019.gada 27.martā – rēķinu Nr....4 par veiktajiem projektēšanas darbiem. Rēķins par veiktajiem projektēšanas darbiem izrakstīts pēc projektēšanas darbu pieņemšanas akta parakstīšanas 2019.gada 15.martā. Izrakstītajos rēķinos nav piemērots PVN un nav norādīta atsauce “nodokļa apgrieztā maksāšana”.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmās daļas 16.punktā noteikts, ka par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu papīra vai elektroniskā formā, kurā, ja par nodokļa samaksu ir atbildīgs preču vai pakalpojumu saņēmējs, jābūt norādei “nodokļa apgrieztā maksāšana”.

Projektēšanas un būvniecības līguma Nr.NP/18/014 3.1.1.punktā minēts, ka maksa par projektēšanas darbiem tiek noteikta bez PVN, piemērojot apgriezto nodokļa maksāšanu.

Izvērtējot Iesniedzēja iesniegtos paskaidrojumus un dokumentus, secināms, ka Iesniedzējs projektēšanas darbus, kurus sniedza SIA T, pabeidza 2019.gada 15.martā, parakstot projektēšanas darbu pieņemšanas aktu, tātad pēc būvniecības līguma noslēgšanas.

Sniedzot atbildi uz Iesniedzēja jautājumu vai tam bija tiesības piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā noteikto apgriezto PVN piemērošanas kārtību tā sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem darījumā ar SIA T paskaidrojam, ka tā kā Iesniedzējs rēķina par projektēšanas darbiem izrakstīšanas brīdī zināja, ka ar T noslēgts būvniecības līgums un līdz ar to projektēšanas pakalpojumi tiks sniegti kopā ar būvniecības pakalpojumiem, tad projektēšanas darbiem Iesniedzējam bija tiesības piemērot PVN apgriezto maksāšanas kārtību.

Savukārt, sniedzot projektēšanas pakalpojumus SIA A, pēc projektēšanas darbu veikšanas netika noslēgts būvniecības līgums. Tātad Iesniedzēja rīcībā nebija informācijas par to, ka pēc projektēšanas darbiem tiks veikti būvniecības darbi un līdz ar to pamatoti piemēroja PVN 21 procenta apmērā saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmās daļas 1.punktu, kas nosaka, ka ar nodokli apliekamiem darījumiem piemēro nodokļa standartlikmi, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Tātad Iesniedzējam ir tiesības piemērot vispārīgo PVN piemērošanas kārtību projektēšanas pakalpojumiem, neskatoties uz to, ka noslēgtie projektēšanas pakalpojumu līgumi paredz iespējamus būvniecības pakalpojumus un līgums satur būtiskas sastāvdaļas par projektēšanas darbiem, bet būvniecības darbu apjoms, vērtība un veicamo darbu termiņš nav noteikti.

Atbildot uz Iesniedzēja jautājumu par nākotnes projektēšanas pakalpojumiem un PVN piemērošanu un, lai nākotnē Iesniedzējs pareizi piemērotu PVN tā

sniegtajiem projektēšanas pakalpojumiem, tā rīcībā jābūt dokumentāli apliecinātai informācijai, ka pēc projektēšanas darbiem tiks sniegti būvniecības pakalpojumi.

Iesniedzējam rēķina par projektēšanas darbiem izrakstīšanas brīdī jābūt informētam par to, ka tiks veikti būvniecības darbi, lai zinātu, kādu PVN piemērošanas kārtību piemērot.

Savukārt Iesniedzējam gadījumā, ja projektēšanas darbi būs pabeigti, bet būvniecības līgums nebūs noslēgts, tad uzskatāms, ka Iesniedzēja rīcībā nebūs informācijas, kas apliecinās tā nodomu sniegt arī būvniecības darbus un Iesniedzējam nebūs tiesības piemērot PVN apgriezto maksāšanas kārtību.

Iepriekš minētais atspoguļots Iesniedzēja sagatavotajā tabulā:

	Iesniedzējs pēc projektēšanas darbiem sniedz arī būvniecības pakalpojumus	Iesniedzējs pēc projektēšanas darbiem nesniedz būvniecības pakalpojumus
Ja rēķina (par projektēšanas darbiem) izrakstīšanas brīdī Iesniedzējam ir informācija par to, vai būvniecības pakalpojumi sekos	piemēro apgriezto PVN maksāšanas kārtību	nepiemēro apgriezto PVN maksāšanas kārtību
Ja rēķina (par projektēšanas darbiem) izrakstīšanas brīdī Iesniedzējam nav informācijas par to, vai būvniecības pakalpojumi sekos	nepiemēro apgriezto PVN maksāšanas kārtību	nepiemēro apgriezto PVN maksāšanas kārtību

Likuma “Par grāmatvedību” 2.pantā noteikts, ka uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī (turpmāk — saimnieciskie darījumi). Grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

Atbilstoši Civillikuma 1511.pantam līgums plašākā nozīmē ir ikkura vairāku personu savstarpēja vienošanās par kādu tiesisku attiecību nodibināšanu, pārgrozīšanu vai izbeigšanu. Līgums šaurākā, šeit pieņemtā nozīmē ir vairāku personu savstarpējs ar vienošanos pamatots gribas izteikums, kura mērķis ir nodibināt saistību tiesību (1401.p.).

Līdz ar to līguma noslēgšana par kādu tiesisku attiecību nodibināšanu, pārgrozīšanu vai izbeigšanu ir darījuma partneru kompetencē un tā nav VID kompetence.

Tātad, pamatojoties uz augstāk minēto, Iesniedzējam pašam jāizvērtē projektēšanas un būvniecības līgumu būtiskās sastāvdaļas, iespējamais saturs un tas, vai noslēgtie būvniecības līgumi tiks noslēgti kā atsevišķas vienošanās, vai

pielikums sākotnējam līgumam.

Tomēr vēršam uzmanību, ka noslēgtie līgumi Iesniedzējam var palīdzēt nodrošināt likuma "Par grāmatvedību" 2.panta pirmajā daļā noteikto prasību par darījuma izsekojamību.

Sniedzot uzziņu, tika izmantotas šādas tiesību normas: Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmās daļas 1.punkts, 125.p.pirmās daļas 16.p., 142.panta pirmā, otrā un ceturtā daļa, likuma "Par grāmatvedību" 2.pants, Būvniecības likuma 1.panta 2. un 12.punkts.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 101.panta ceturtajai daļai uzziņu var apstrīdēt augstākā iestādē. Ja augstākas iestādes nav vai tā ir Ministru kabinets, tad uzziņa nav apstrīdama. Tā nav pārsūdzama tiesā. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 1.panta otro daļu augstāka iestāde ir tiesību subjekts, tā struktūrvienība vai amatpersona, kas hierarhiskā kārtībā var dot rīkojumu iestādei vai atcelt tās lēmumu. Ņemot vērā to, ka Valsts ieņēmumu dienestam attiecībā uz uzziņu apstrīdēšanu nav augstākas iestādes, šī uzziņa nav apstrīdama un pārsūdzama.

Ģenerāldirektore

I.Jaunzeme

ŠIS DOKUMENTS IR ELEKTRONISKI PARAKSTĪTS AR DROŠU
ELEKTRONISKO PARAKSTU UN SATUR LAIKA ZĪMOGU