**Pievienotās vērtības nodokļa samazinātās likmes piemērošana siltumenerģijas piegādei** No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmitās daļas normas teksta izriet, ka nozīme ir tam, kas ir faktiskais siltumenerģijas patērētājs un kādam mērķim siltumenerģija tiek pirkta un izmantota, proti, ka siltumenerģiju mājsaimniecības vajadzībām pērk un izmanto iedzīvotājs jeb fiziskā persona. Savukārt tam, vai iedzīvotājs līgumu ar siltumenerģijas ražotāju un faktisko piegādātāju noslēdzis pats savā vārdā, vai arī līgumu noslēdzis namu pārvaldnieks, veicot dzīvojamās mājas pārvaldīšanu un tādējādi nodrošinot iedzīvotāju interesi saņemt siltumapgādes pakalpojumu, šīs normas kontekstā nav nozīmes.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 27.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420294815, SKA-50/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0327.A420294815.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0327.A420294815.3.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Vēsma Kakste, Jautrīte Briede, Dace Mita

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Brēķu studenti” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 12.augusta lēmuma Nr. 22.9/L-32256 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 25.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Brēķu studenti” ražo un piegādā siltumenerģiju un karsto ūdeni dzīvojamām mājām Jēkabpilī, pamatojoties uz līgumu, kas noslēgts ar SIA „JK Namu pārvalde”. Valsts ieņēmumu dienests 2015.gada 12.augusta lēmumā Nr. 22.9/L‑32256 citastarp atzina, ka pieteicēja darījumos ar SIA „JK Namu pārvalde” nepamatoti piemērojusi samazināto pievienotās vērtības nodokļa likmi 12 %, tādēļ pieteicējai jāsamaksā budžetā papildu pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda, kā arī ir samazināms no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis saistībā ar šiem darījumiem.

Pieteicēja minēto lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa apmierināja pieteicējas pieteikumu daļā. Tiesa secināja, ka SIA „JK Namu pārvalde” organizēja siltumapgādes pakalpojumu saņemšanu iedzīvotājiem, nevis pirka un patērēja siltumenerģiju savām vajadzībām. Siltumenerģijas faktiskie patērētāji bija iedzīvotāji, kas pirka un patērēja siltumenerģiju mājsaimniecības vajadzībām, tādēļ pieteicējai bija tiesības strīdus darījumos piemērot samazināto nodokļa likmi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmito daļu.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot, ka tiesa nepareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmito daļu, nepamatoti piemērojusi minētā likuma 42.panta četrpadsmito daļu, kā arī nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103.pantu un 154.panta pirmo daļu. Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, tiesai bija jāvērtē tikai darījumi starp pieteicēju un SIA „JK Namu pārvalde”, kuru ietvarā pieteicēja veica siltumenerģijas piegādi SIA „JK Namu pārvalde”, kas, kļūstot par siltumenerģijas īpašnieci, tālāk savā vārdā piegādāja siltumenerģiju iedzīvotājiem. Samazināto nodokļa likmi bija tiesīga piemērot SIA „JK Namu pārvalde”, savukārt pieteicēja veikusi preču piegādi, kam piemērojama nodokļa standarta likme. Pat ja SIA „JK Namu pārvalde” būtu atzīstama par starpnieci siltumenerģijas piegādē, tās izrakstītajos rēķinos iedzīvotājiem bija jābūt iekļautam faktiskajam preču piegādātājam, kā to paredz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta 3.1daļas 2.punkts, taču tas šajā gadījumā nav darīts. Savukārt spriedumā minētā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta četrpadsmitā daļa, dienesta ieskatā, lietā vispār nav piemērojama, jo tā neregulē attiecības starp pieteicēju un SIA „JK Namu pārvalde”.

[4] Pieteicēja paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst un norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests gan publiski savā mājaslapā internetā, gan vēstulē pieteicējai ir norādījis uz samazinātās nodokļa likmes piemērošanu siltumenerģijas piegādes darījumos neatkarīgi no tā, vai namu pārvaldnieks siltumapgādē darbojas kā starpnieks.

**Motīvu daļa**

[5] Apgabaltiesas spriedumā konstatēts, ka SIA „JK Namu pārvalde” auditētajā periodā darbojās kā dzīvojamo māju pārvaldniece un, nodrošinot mājas pārvaldnieka funkcijas, organizēja siltumapgādes pakalpojumu saņemšanu dzīvojamo māju iedzīvotājiem. Kasācijas kārtībā izšķirams, vai siltumenerģijas ražotājs un piegādātājs (pieteicēja) ir tiesīgs piemērot samazināto pievienotās vērtības nodokļa likmi darījumos ar namu pārvaldnieku (SIA „JK Namu pārvalde”) par siltumenerģijas piegādi dzīvojamajām mājām, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmito daļu.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.pants regulē pievienotās vērtības nodokļa samazinātās likmes piemērošanu.

Panta divpadsmitā daļa noteic, ka nodokļa samazināto likmi piemēro siltumenerģijas piegādei, ja tās faktiskais patērētājs ir iedzīvotājs, kas pērk un patērē siltumenerģiju mājsaimniecības vajadzībām.

Minētā panta trīspadsmitā daļa noteic: ja fiziskā persona pērk un patērē siltumenerģiju un koksnes kurināmo saimnieciskās darbības, arī savas profesionālās darbības vajadzībām, tā paziņo par siltumenerģijas un koksnes kurināmā lietošanas mērķi piegādātājam vai personai, kas nodrošina dzīvojamās mājas pārvaldīšanu.

Minētā panta četrpadsmitā daļa noteic, ka dzīvokļu pārvaldes, namu pārvaldes, namīpašnieki un citas personas, kuras atbilstoši noslēgtajam līgumam no iedzīvotājiem saņem maksu par šā panta vienpadsmitajā un divpadsmitajā daļā piegādātajām precēm kopā ar nodokli un pilnā apmērā to pārskaita reģistrētiem nodokļa maksātājiem, kas piegādājuši šīs preces vai snieguši šos pakalpojumus, izrakstot nodokļa rēķinus iedzīvotājiem, piemēro nodokļa samazināto likmi.

[7] No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmitās daļas normas teksta izriet, ka nozīme ir tam, kas ir faktiskaissiltumenerģijas patērētājs un kādam mērķim siltumenerģija tiek pirkta un izmantota, proti, ka siltumenerģiju mājsaimniecības vajadzībām pērk un izmanto iedzīvotājs jeb fiziskā persona. Savukārt tam, vai iedzīvotājs līgumu ar siltumenerģijas ražotāju un faktisko piegādātāju noslēdzis pats savā vārdā, vai arī līgumu noslēdzis namu pārvaldnieks, veicot dzīvojamās mājas pārvaldīšanu un tādējādi nodrošinot iedzīvotāju interesi saņemt siltumapgādes pakalpojumu, šīs normas kontekstā nav nozīmes.

Ja likumdevējs minētā likuma 42.panta divpadsmitajā daļā būtu vēlējies noteikt, ka samazinātā likme piemērojama tikai darījumos starp iedzīvotājiem un siltumenerģijas ražotāju vai iedzīvotājiem un namu pārvaldnieku (nevis arī starp namu pārvaldnieku un siltumenerģijas piegādātāju), nebūtu jēgas tā paša panta četrpadsmitajā daļā vēlreiz noteikt, ka namu pārvaldniekam, izrakstot rēķinu iedzīvotājiem, jāpiemēro samazinātā likme.

[8] Apkopojot minēto, atzīstams, ka apgabaltiesa pareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmito daļu, attiecinot to arī uz darījumiem, kurus siltumenerģijas ražotājs un piegādātājs noslēdzis ar namu pārvaldnieku par siltumenerģijas piegādi dzīvojamo māju iedzīvotājiem, kuri pērk un patērē siltumenerģiju mājsaimniecības vajadzībām.

[9] No kasācijas sūdzības izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests nepiekrīt apgabaltiesas secinājumiem par SIA „JK Namu pārvalde” lomu siltumenerģijas piegādes darījumos. Proti, dienests uzskata, ka SIA „JK Namu pārvalde” nav piedalījusies siltumapgādes pakalpojumu sniegšanā kā starpniece, bet gan pati vispirms kļuvusi par siltumenerģijas īpašnieci un tad to pārdevusi tālāk iedzīvotājiem.

Apgabaltiesa ir izvērtējusi pieteicējas un SIA „JK Namu pārvalde” noslēgtā līguma nosacījumus kopsakarā ar Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likuma normām un secinājusi, ka, SIA „JK Namu pārvalde”, slēdzot līgumu ar pieteicēju, nodrošināja siltumapgādi iedzīvotājiem, nevis iegādājās siltumenerģiju savām vajadzībām. Spriedumā pamatoti norādīts, ka tiesiskās attiecības starp pieteicēju un namu pārvaldnieku jāvērtē pēc būtības, un šajā ziņā nevar vadīties tikai pēc atsevišķiem līguma noteikumiem, bet gan tie apskatāmi kopsakarā gan cits ar citu, gan ar Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likuma normām.

Tas, kā saskaņā ar tiesību normām jābūt noformētiem rēķiniem gadījumā, ja namu pārvaldnieks piedalās darījumos kā starpnieks (dienests uzsver, ka jābūt norādītam arī faktiskajam siltumenerģijas piegādātājam), ir vienīgi jābūtība, kas no loģikas viedokļa pati par sevi neļauj izdarīt secinājumus par reālo namu pārvaldnieka lomu atbilstoši konkrētā darījuma nosacījumiem un apstākļiem.

[10] Jāatzīmē, ka Valsts ieņēmumu dienests iepriekš, atbildot uz pieteicējas jautājumu, vai tā ir tiesīga piemērot samazināto likmi siltumenerģijas piegādes darījumos ar SIA „JK Namu pārvalde”, ir atzinis, ka SIA „JK Namu pārvalde” ir starpniece, un norādījis, ka siltumenerģijas piegādēm iedzīvotājiem piemērojama samazinātā nodokļa likme. Šīs atbildes sniegšanas laikā spēkā bija likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, nevis lietā piemērojamais Pievienotās vērtības nodokļa likums, un pieteicēja izvērtēšanai bija iesniegusi 2000.gadā noslēgto līgumu ar SIA „JK Namu pārvalde”, nevis šajā lietā vērtējamo 2010.gadā noslēgto līgumu. Tomēr arī iepriekš tiesiskais regulējums paredzēja samazinātās likmes piemērošanu siltumenerģijas piegādei iedzīvotājiem, savukārt pieteicējas un SIA „JK Namu pārvalde” 2000.gadā noslēgtais līgums neatšķiras no 2010.gadā noslēgtā līguma – vismaz tajos nosacījumos, kurus par būtiskiem šīs lietas kontekstā uzskata pats Valsts ieņēmumu dienests. Tādēļ jāsecina, ka dienests laika gaitā ir mainījis savu nostāju, lai gan pašas iestādes uzsvērtie tiesiskie un faktiskie apstākļi pēc būtības nav mainījušies. Šāda situācija neatbilst labas pārvaldības principam un var radīt pieteicējas tiesiskās paļāvības aizskārumu.

[11] Kasācijas sūdzībā pamatoti norādīts, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta četrpadsmitā daļa neregulē attiecības starp pieteicēju un namu pārvaldnieku. Tomēr tas nenozīmē, ka tiesa šo normu nedrīkst pieminēt sprieduma argumentācijā. Apgabaltiesa uz šo normu atsaukusies, runājot par namu pārvaldnieka, iedzīvotāju un pieteicējas savstarpējiem norēķiniem, un šiem apstākļiem ir nozīme lietas izskatīšanā.

[12] Apkopojot minēto, tā kā apgabaltiesa pareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 42.panta divpadsmito daļu un ir pienācīgi noskaidrojusi lietā būtiskos apstākļus, apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 25.aprīļa spriedumu un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.