**Citas Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļa maksātāja tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par iekšzemē sniegtajiem pakalpojumiem**

Ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs iekšzemē neveic saimniecisko darbību, taču iekšzemē sniedz ar nekustamo īpašumu saistītus pakalpojumus, tad pievienotās vērtības nodokli par šādiem pakalpojumiem valsts budžetā samaksā pakalpojumu saņēmējs, ja vien tas ir reģistrēts nodokļa maksātājs. Šādā gadījumā citas dalībvalsts nodokļa maksātājs ir tiesīgs nereģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Izlemjot jautājumu par personas kā citas dalībvalsts nodokļa maksātājas, kas Latvijas teritorijā neveic saimniecisko darbību, tiesībām saņemt nodokļa atmaksu par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem, nav pietiekami koncentrēties tikai uz saņemtajiem pakalpojumiem, bet ir jāpārbauda arī tas, vai un kādu darījumu nodrošināšanai persona ir izmantojusi šos pakalpojumus, un kāda nodokļa samaksas kārtība tika piemērota personas sniegtajiem pakalpojumiem.

Pievienotās vērtības nodokli kā patēriņa nodokli maksā galapatērētājs, tāpēc, lai arī pakalpojuma sniedzēji, kas nav galapatērētāji, kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji iekasē šo nodokli un to samaksā valsts budžetā, tiem nav jāuzņemas šis ekonomiskais slogs. Ja nodokļa maksātājs, nebūdams galapatērētājs, nevar saņemt samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, lai gan tiek ievērotas materiālās prasības, tiek pārkāpts pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 31.janvāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420145218, SKA-77/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0131.A420145218.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0131.A420145218.9.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Lietuvas komercsabiedrības UAB „Baltic Engineers” pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar Lietuvas komercsabiedrības UAB „Baltic Engineers” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 11.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 18.decembra lēmumu Nr. 8.3-10/356994 nolemts neatmaksāt pieteicējai Lietuvas komercsabiedrībai UAB „Baltic Engineers” pievienotās vērtības nodokli, ko tā samaksājusi SIA „DAINA EL”, SIA „KOMUNIKĀCIJU PROJEKTĒŠANAS BIROJS” un SIA „Energy stream” par iekšzemē saņemtajiem ar veikala „IKEA” Rīgā projektēšanu saistītajiem pakalpojumiem. Valsts ieņēmumu dienests atzina, ka par šiem pakalpojumiem samaksātais pievienotās vērtības nodoklis pieteicējai nav atmaksājams, jo to liedz Ministru kabineta 2013.gada 17.decembra noteikumu Nr. 1514 „Kārtība, kādā reģistrēts nodokļa maksātājs iesniedz pieteikumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas saņemšanai citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un kārtība, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam” (turpmāk – Ministru kabineta noteikumi) 34.2.3.apakšpunkts.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Visi pieteicējas saņemtie pakalpojumi ir saistīti ar veikala „IKEA” projektēšanu Rīgā, Latvijā. Šādu pakalpojumu sniegšanas vieta atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 25.pantam ir vieta, kur attiecīgais nekustamais īpašums atrodas, tātad izskatāmajā gadījumā – Latvija.

[3.2] Pieteicēja veica Latvijā ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ tai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Šā iemesla dēļ pieteicējai nav tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par saņemtajiem pakalpojumiem, jo to neparedz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.pants un Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunkts.

[3.3] Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 45.pantā norādītie pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, ir izslēgti no to pakalpojumu loka, kuri varētu tikt sniegti nodokļu maksātājam citā dalībvalstī, kur tas neveic uzņēmējdarbību. Līdz ar to Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunktā iekļautais skaidrojums, kas būtībā attiecas uz Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 45.pantu, nav pretrunā ar Padomes 2008.gada 12.februāra direktīvu 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Pievienotās vērtības nodokļa direktīvā paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīva).

[3.4] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 61. un 88.pants noteic pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtību, bet neregulē nodokļa atmaksas jautājumu par citas dalībvalsts nodokļa maksātāja iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem. No normas, kas piešķir tiesības pievienotās vērtības nodokli valsts budžetā samaksāt citai personai, nevis citas dalībvalsts nodokļa maksātājam, neizriet, ka šādos gadījumos citas dalībvalsts nodokļa maksātājs iegūst tiesības uz nodokļa atmaksu par attiecīgajiem darījumiem.

[3.5] Pieteicējai kā citas dalībvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātājai, izmantojot iekšzemē saņemtos pakalpojumus savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai iekšzemē, pirms pakalpojumu sniegšanas bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un kā Latvijā reģistrētai pievienotās vērtības nodokļa maksātājai jāsamaksā nodoklis par saviem sniegtajiem pakalpojumiem Latvijas valsts budžetā, vienlaikus iegūstot tiesības kā priekšnodokli atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par saņemtajiem pakalpojumiem.

[4] Pieteicēja apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Apgabaltiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103.panta otrajā daļā, 107.panta ceturtajā daļā un 150.panta ceturtajā daļā noteikto objektīvās izmeklēšanas principu, kas ir novedis pie kļūdainiem secinājumiem.

[4.2] Apgabaltiesa savstarpējā kopsakarā nepareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.panta otrās daļas, 61.panta pirmās daļas, 88.panta otrās daļas, 113.panta pirmās daļas tiesību normas, kā arī secīgi Ministru kabineta noteikumu 34.punktu.

Pievienotās vērtības nodokļa likumā ir paredzēti specifiski gadījumi, kad citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs ir tiesīgs nereģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā atmaksas dalībvalstī. Pieteicēja ir izmantojusi šādas tiesības, tāpēc ir kļūdains apgabaltiesas secinājums, ka pieteicējai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[4.3] Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunktā ietvertais regulējums ir novecojis un neatbilst pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas pamatprincipiem laikā, kad ārvalstu komercsabiedrībai, kas sniedz projektēšanas pakalpojumus attiecībā uz Latvijā esošu nekustamo īpašumu, ir atļauts nereģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā atmaksas dalībvalstī.

[4.4] Piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 25.pantu un 88.panta otro daļu, nav pamata secināt, ka gadījumos, kad ārvalsts komercsabiedrība sniedz projektēšanas pakalpojumus attiecībā uz nekustamo īpašumu Latvijā un pievienotās vērtības nodokli par šiem pakalpojumiem budžetā maksā pakalpojumu saņēmējs, ārvalsts komercsabiedrība veic saimniecisko darbību Latvijā. Konkrētajā gadījumā nodokli valsts budžetā samaksā projektēšanas pakalpojumu saņēmējs, līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas vajadzībām pieteicēja veic saimniecisko darbību Latvijā.

[4.5] Kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu veido gan kārtība, kādā tiek maksāts nodoklis, gan kārtība, kādā nodoklis tiek atmaksāts. Turklāt abi šie procesi savstarpēji ir cieši saistīti un viens no otra izrietoši. Līdz ar to, vērtējot citas dalībvalsts reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības atgūt Latvijā samaksāto nodokli, ir jāvērtē kopsakarā tā faktiskais pienākums reģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā atmaksas dalībvalstī.

[4.6] Citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam, lai atgūtu Latvijā samaksāto pievienotās vērtības nodokli, nav obligāti jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā Latvijā, jo tiesiskais regulējums paredz kārtību, kādā attiecīgajai personai tiek atmaksāts nodoklis. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmajā daļā paredzētie kritēriji (ierobežojumi), jo īpaši 2. un 4.punktā paredzētie, attiecas uz tādiem gadījumiem, kad citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam gala rezultātā būtu jāveic Latvijas budžetā noteiktie pievienotās vērtības nodokļa maksājumi, taču šajā gadījumā tas tā nav, jo pieteicējai nav jāmaksā Latvijas budžetā pievienotās vērtības nodoklis.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norāda, ka pieteicēja turpina uzstāt uz kļūdainu Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas interpretāciju. Pieteicēja neievēro, ka minētā direktīva neparedz ārvalstu nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar nekustamo īpašumu, un tas nozīmē, ka arī pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, ir ielasāmi šā noteikuma tvērumā.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir strīds par pieteicējas kā citas dalībvalsts nodokļa maksātājas, kas neveic saimniecisko darbību Latvijas teritorijā, tiesībām saņemt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par iekšzemē (Latvijā) no citām ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajām personām saņemtajiem ar nekustamā īpašuma būvniecību saistītajiem pakalpojumiem.

Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējai šādu tiesību nav, jo neizpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas prasības. Savukārt pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa šo tiesību normu piemērojusi nepareizi, jo to nav interpretējusi kopsakarā ar citām šajā lietā piemērojamām pievienotās vērtības nodokli reglamentējošām tiesību normām.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādu pieteicējas argumentu atzīst par pamatotu.

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmā daļa noteic, ka citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ja periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, šis nodokļa maksātājs: 1) ir bijis reģistrēts citas dalībvalsts nodokļa maksātāju reģistrā; 2) nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē; 3) nav bijis reģistrēts Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā; 4) nav veicis iekšzemē ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ būtu jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka pieteicējai pirms ar nekustamo īpašumu saistīto pakalpojumu sniegšanas iekšzemē bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un kā Latvijā reģistrētai nodokļa maksātājai jāsamaksā nodoklis par saviem sniegtajiem pakalpojumiem, vienlaikus iegūstot tiesības kā priekšnodokli atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par saņemtajiem pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Rezultātā apgabaltiesa secinājusi, ka, tā kā pieteicēja veica iekšzemē ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ tai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, pieteicējai nav tiesību uz nodokļa atmaksu par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem.

Šādu secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.panta otro daļu.

Saskaņā ar šo tiesību normu, ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs iekšzemē veic vismaz vienu ar nodokli apliekamu darījumu, Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā reģistrē vai nu citas dalībvalsts nodokļa maksātāju, vai nu tā pilnvaroto personu iekšzemē.

Senāts piekrīt, ka vispārīgi atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs veic ar nodokli apliekamu darījumu, tam ir jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Minētais pamatojams ar to, ka par apliekamu darījumu valsts budžetā ir jāsamaksā pievienotās vērtības nodoklis, un, kā pareizi norāda pieteicēja, nodokli valsts budžetā var samaksāt tikai reģistrēts nodokļa maksātājs. Tas savukārt nozīmē, ka ir nepieciešams noskaidrot, kuram ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par citas dalībvalsts nodokļa maksātāja iekšzemē sniegtajiem pakalpojumiem.

[8] Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 194.pants noteic: ja pakalpojumu piegādi, par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību tās dalībvalsts teritorijā, kurā maksājams pievienotās vērtības nodoklis, dalībvalstis var paredzēt, ka par pievienotās vērtības nodokļa nomaksu atbildīgā persona ir persona, kurai piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi.

Tātad Pievienotās vērtības nodokļa direktīva dalībvalstīm piešķir tiesības noteikt, ka par nodokļa samaksu ir atbildīgs pakalpojumu saņēmējs, ja ar nodokli apliekamus pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību tajā dalībvalstī, kurā ir maksājams nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 88.panta otrā daļa noteic, ka par šā likuma 25.pantā minētajiem pakalpojumiem, kuru sniegšanas vieta saskaņā ar šo likumu ir iekšzeme un kuri saņemti no citas dalībvalsts nodokļa maksātāja, kas neveic saimniecisko darbību iekšzemē, nodokli aprēķina un maksā valsts budžetā pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir reģistrēts nodokļa maksātājs. Likuma 25.pantā regulēta ar nekustamo īpašumu saistīta pakalpojuma sniegšanas vieta.

Tātad atbilstoši minētajām tiesību normām, ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs iekšzemē neveic saimniecisko darbību, taču iekšzemē sniedz ar nekustamo īpašumu saistītus pakalpojumus, tad pievienotās vērtības nodokli par šādiem pakalpojumiem valsts budžetā samaksā pakalpojumu saņēmējs, ja vien tas ir reģistrēts nodokļa maksātājs. Šādā gadījumā atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 61.panta pirmajai daļai citas dalībvalsts nodokļa maksātājs ir tiesīgs nereģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Tas nozīmē: lai noskaidrotu, vai pieteicējai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, jāaprēķina un jāsamaksā nodoklis par saviem Latvijas teritorijā sniegtajiem pakalpojumiem, ir jānoskaidro, vai un kādām personām pieteicēja ir sniegusi ar nodokli apliekamus darījumus iekšzemē un kāda ir šo pakalpojumu būtība.

Pieteikumā norādīts, ka iekšzemē saņemtos pakalpojumus, par kuriem pieteicēja prasa nodokļa atmaksu, pieteicēja ir izmantojusi tādu pakalpojumu nodrošināšanai, ko pieteicēja ir sniegusi Latvijā reģistrētam nodokļa maksātājam, un šie pakalpojumi ir saistīti ar nekustamā īpašuma būvniecību. Senāts konstatē, ka apgabaltiesa norādītos apstākļus nav pārbaudījusi un nav devusi tiem juridisku vērtējumu. Apgabaltiesas spriedumā nav norādīts, pamatojoties uz kādiem apstākļiem un pierādījumiem apgabaltiesa ir secinājusi, ka pieteicējai pirms ar nekustamo īpašumu saistīto pakalpojumu saņemšanas vai sniegšanas bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Lietas materiālos nav nekādu ziņu par pieteicējas saimniecisko darbību un iekšzemē veiktajiem darījumiem. Līdz ar to apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja iekšzemē ir veikusi ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ tai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā pretēji Administratīvā procesa likuma 103.panta otrajai daļai un 154.pantam nav balstīts vispusīgā un objektīvā lietas apstākļu noskaidrošanā un pārbaudē. Tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai, jo secinājumu, ka pieteicējai nav atmaksājams pievienotās vērtības nodoklis, apgabaltiesa ir pamatojusi tieši ar to, ka pieteicēja iekšzemē ir veikusi ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ tai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[9] Vienlaikus, ievērojot procesuālās ekonomijas principu, Senāts atzīst par nepieciešamu izvērtēt citus lietas dalībnieku būtiskos argumentus.

Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka pieteicējai kā citas dalībvalsts nodokļa maksātājai nav tiesību uz tāda pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, kas samaksāts par darījumiem, saistītiem ar nekustamā īpašuma būvniecību, jo šādas tiesības neparedz Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīva.

Šajā sakarā Senāts vispirms norāda, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas 1.pantam šī direktīva paredz sīki izstrādātus noteikumus Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 170.pantā paredzētajai nodokļa atmaksai. Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas 5.panta otrā daļa noteic, ka priekšnodokļa atmaksas tiesības nosaka saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī. Tātad nodokļa atmaksas tiesības un šo tiesību apjomu nosaka Pievienotās vērtības nodokļa direktīva, nevis Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīva. Arī Eiropas Savienības Tiesa ir skaidrojusi, ka Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas mērķis nav nedz noteikt nosacījumus atmaksas tiesību īstenošanai, nedz šo tiesību apjomu. Pievienotās vērtības nodokļa direktīvā ir noteiktas materiālās tiesības, bet Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvā ir regulēta procedūra, kā konkrēti šīs materiālās tiesības saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 170.pantu var īstenot attiecībā pret atmaksas dalībvalstī nereģistrētu nodokļa maksātāju (*2020.gada 11.jūnija sprieduma lietā CHEP Equipment Pooling NV, C‑242/19,* *[ECLI:EU:C:2020:466](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2020%3A466), 51.punkts*). Tādējādi, lai konstatētu, vai pieteicējai kā citas dalībvalsts reģistrētai nodokļa maksātājai ir tiesības saņemt par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, vispirms ir jāpiemēro Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas un Pievienotās vērtības nodokļa likuma tiesību normas, kas noteic prasības nodokļa atmaksai.

[10] Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 170.pants noteic, ka nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts pievienotās vērtības nodoklis, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem: „a” darījumiem, kas minēti 169.pantā; „b” darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194. līdz 197.pantu vai 199.pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.

Tātad atbilstoši minētajai tiesību normai citas dalībvalsts nodokļa maksātājam, kurš neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tas saņem pakalpojumus, ir tiesības uz nodokļa atmaksu par šiem pakalpojumiem citstarp tad, ja tie ir izmantoti tādiem darījumiem, par kuriem nodokli atbilstoši likuma noteikumiem maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs. Tas nozīmē, ka no tā, kuram ir jāmaksā nodoklis par citas dalībvalsts nodokļa maksātāja atmaksas dalībvalstī (iekšzemē) sniegtajiem pakalpojumiem, ir atkarīgs ne tikai tas, vai citas dalībvalsts nodokļa maksātājam ir jāreģistrējas atmaksas dalībvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, bet arī tas, vai citas dalībvalsts nodokļa maksātājam ir tiesības uz nodokļa atmaksu par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem. Līdz ar to, lai arī ir pareizs apgabaltiesas secinājums, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 61. un 88.pants noteic no nodokļa vispārīgas samaksas kārtības atšķirīgu nodokļa samaksas kārtību, ir kļūdains apgabaltiesas secinājums, ka jautājumam par to, kura persona ir atbildīga par nodokļa samaksu, nav nozīmes, vērtējot pieteicējas tiesības saņemt nodokļa atmaksu.

Ievērojot minēto, Senāts secina, ka, izlemjot jautājumu par pieteicējas kā citas dalībvalsts nodokļa maksātājas, kas Latvijas teritorijā neveic saimniecisko darbību, tiesībām saņemt nodokļa atmaksu par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem, nav pietiekami koncentrēties tikai uz saņemtajiem pakalpojumiem, bet ir jāpārbauda arī tas, vai un kādu darījumu nodrošināšanai pieteicēja ir izmantojusi šos pakalpojumus, un kāda nodokļa samaksas kārtība tika piemērota pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem. Kā jau minēts, apgabaltiesa šos apstākļus nav noskaidrojusi un pārbaudījusi.

[11] Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka pieteicējai nodoklis par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem nav atmaksājams, jo to neparedz Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunkts.

Minētā tiesību norma noteic, ka dienests pieņem lēmumu par atteikumu atmaksāt nodokli, ja atmaksu pieprasa par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamā īpašuma būvniecību, rekonstrukciju, renovāciju, restaurāciju vai remontu.

No apgabaltiesas sprieduma noprotams, ka lietā nav strīda, ka pakalpojumi, par kuriem pieteicēja prasa nodokļa atmaksu, atbilst minētajā tiesību normā norādīto pakalpojumu būtībai.

Pieteicēja uzskata, ka minētā tiesību norma neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvai, jo šī direktīva neparedz aizliegumu atskaitīt nodokli par pakalpojumiem, saistītiem ar nekustamo īpašumu. Valsts ieņēmumu dienests, tam nepiekrītot, norāda, ka vēsturiski šādu aizliegumu paredzēja Padomes 1979.gada 6.decembra direktīva 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokli – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā dalībvalstī.

Senāts konstatē, ka minētā direktīva ir zaudējusi spēku 2010.gada 1.janvārī un tās noteikumi tika piemēroti tikai tiem atmaksas pieteikumiem, kas iesniegti pirms minētā datuma (Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas 28.panta 2.punkts). Dienests norāda, ka līdzīgus noteikumus paredz šobrīd spēkā esošā Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīva, taču konkrētas tiesību normas dienests nenorāda un savu viedokli neargumentē. Savukārt no Finanšu ministrijas apgabaltiesai sniegtā viedokļa izriet, ka Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunkts paredz aizliegumu citas dalībvalsts nodokļa maksātājam atmaksāt nodokli par iekšzemē saņemtajiem ar nekustamo īpašumu saistītajiem pakalpojumiem tāpēc, ka šādos gadījumos citas dalībvalsts nodokļa maksātājam, ievērojot, ka šādu pakalpojumu sniegšanas vieta ir iekšzeme, ir jāreģistrējas iekšzemes pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Finanšu ministrija norādījusi, ka šā iemesla dēļ „skaidrības labad” Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunktā tika iekļauts minētais aizliegums. Šajā sakarā Senāts norāda jau iepriekš minēto, ka pievienotās vērtības nodokli reglamentējošās tiesību normas attiecīgajos gadījumos paredz citas dalībvalsts nodokļa maksātāja tiesības nereģistrēties iekšzemes dalībvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. To ir atzinusi arī Finanšu ministrija, norādot: ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs izvēlas reģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, tad tas konkrēto nodokļa summu var atskaitīt kā priekšnodokli, savukārt, ja citas dalībvalsts nodokļa maksātājs izvēlas nereģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, tad tam nav tiesību pretendēt uz nodokļa atmaksu par attiecīgajiem pakalpojumiem. No minētā Senāts secina, ka Finanšu ministrijas ieskatā pieteicējas jeb citas dalībvalsts nodokļa maksātāja tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem ir atkarīgas no šīs personas reģistrācijas fakta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Arī apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka gadījumā, ja pieteicēja būtu reģistrējusies pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, tā būtu tiesīga atskaitīt priekšnodokli par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem jeb saņemt nodokļa atmaksu, kas pieteicējai izskatāmajā lietā ir atteikts.

Šajā sakarā Senāts norāda turpmāk minēto.

[12] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas 3.pantu šo direktīvu piemēro visiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst diviem nosacījumiem: pirmkārt, saskaņā ar minētās direktīvas 3.panta „a” punktu atmaksas periodā nodokļa maksātājam atmaksas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnesvieta vai pastāvīga iestāde, ne arī dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta; otrkārt, saskaņā ar šīs pašas direktīvas 3.panta „b” punktu atmaksas periodā nodokļa maksātājs nav piegādājis preces vai sniedzis pakalpojumus, kas varētu tikt uzskatīti par piegādātiem vai sniegtiem šajā dalībvalstī, izņemot dažus šīs tiesību normas „i” un „ii” apakšpunktā minētos darījumus. Kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa, ne šajā tiesību normā, ne Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 170.pantā, kas regulē atskaitīšanas tiesības, ne citās minēto direktīvu normās nodokļa maksātāja, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu atmaksas dalībvalstī nav pakļautas formālam nosacījumam par neidentificēšanos pievienotās vērtības nodokļa nolūkā vai pienākuma identificēties pievienotās vērtības nodokļa nolūkā atmaksas dalībvalstī neesību. No tā izriet, ka dalībvalsts nedrīkst nodokļa maksātājam, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, atteikt tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu tikai tāpēc, ka šis nodokļa maksātājs pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificējies vai tam bija jāidentificējas pirmajā dalībvalstī, lai gan šis nodokļa maksātājs ir izpildījis Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas 3.pantā paredzētos kumulatīvos kritērijus (*sprieduma lietā CHEP Equipment Pooling NV 55.–57.punkts*). Tā tas vēl jo vairāk ir tāpēc, ka identificēšanās pievienotās vērtības nodokļa nolūkā, kas ir paredzēta Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 214.pantā, ir tikai formāla prasība kontroles veikšanas nolūkā. No Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka formālās prasības nevar apdraudēt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ciktāl ir izpildīti materiālie nosacījumi, kas rada šīs tiesības. No tā arī izriet, ka nodokļa maksātājam, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, ciktāl ir izpildīti materiālie nosacījumi, kuri rada tiesības uz atmaksu, nevar liegt īstenot šīs tiesības tāpēc, ka tas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificējies vai tam bija jāidentificējas atmaksas dalībvalstī (*sprieduma lietā* *CHEP Equipment Pooling NV 59.punkts*).

Tātad, ja nodokļa maksātājs ievēro tiesību normās paredzētās prasības un kritērijus, kuriem izpildoties pievienotās vērtības nodoklis par attiecīgajiem pakalpojumiem ir atmaksājams, nodokļa maksātājam nevar liegt tiesības saņemt nodokļa atmaksu tikai tāpēc, ka tas nav reģistrējies attiecīgās dalībvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[13] Vienlaikus Senāts vērš uzmanību uz jau pieminēto Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīvas 5.pantu, kas paredz, ka, neskarot šīs direktīvas 6.pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī. Tas nozīmē, ka, izskatot lietu pēc būtības, apgabaltiesai ir jānoskaidro, vai Latvijā jeb atmaksas dalībvalstī ir paredzēts atskaitīt priekšnodokli par tādiem darījumiem, par kuriem samaksāto pievienotās vērtības nodokli pieteicēja lūdz atmaksāt izskatāmajā lietā. No secinājuma par to, vai nodokļa maksātājs ir tiesīgs saņemt nodokļa atmaksu par pieteicējas iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem, ir atkarīgs secinājums par Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunkta atbilstību pārnacionālo tiesību normām. Apgabaltiesas spriedumā šajā sakarā norādīts, ka Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 45.pantā minētie pakalpojumi, kas ir saistīti ar nekustamo īpašumu, ir izslēgti no to pakalpojumu loka, kuri varētu tikt sniegti nodokļu maksātājam citā dalībvalstī, kur tas neveic uzņēmējdarbību. Ar to apgabaltiesa faktiski ir ierobežojusi pakalpojumu brīvu apriti, šādu secinājumu neargumentējot, kā arī nav ņēmusi vērā, ka pievienotās vērtības nodokli reglamentējošās tiesību normas paredz atšķirīgu nodokļa samaksas un atmaksas kārtību attiecībā uz darījumiem ar nelietotu un lietotu nekustamo īpašumu. Savukārt Valsts ieņēmumu dienests šajā sakarā atsaucas uz Padomes 2013.gada 7.oktobra Īstenošanas regulas (ES) Nr. 1042/2013, ar ko groza Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, tiesību normām, kas noteic strīdus pakalpojumu sniegšanas vietu. Taču Valsts ieņēmumu dienests neizskaidro, kā šis normatīvais akts pierāda dienesta apgalvojumu, ka nodokļa atmaksu par izskatāmajā lietā vērtējamiem pakalpojumiem neparedz Pievienotās vērtības nodokļa direktīva un Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīva, jo īpaši apstākļos, kad lietā nav strīda, ka strīdus pakalpojumu sniegšanas vieta ir Latvija.

[14] Visbeidzot Senāts atgādina, ka pievienotās vērtības nodokļa sistēmu raksturo efektivitāte, samērīgums un neitralitāte, kas nozīmē, ka atskaitīšanas un tādējādi atmaksāšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību (*Eiropas Savienības Tiesas* *2018.gada 21.marta sprieduma lietā Volkswagen AG pret Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, C‑533/16,* *[ECLI:EU:C:2018:204](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2018%3A204), 36.–38.punkts*). Pievienotās vērtības nodokli kā patēriņa nodokli maksā galapatērētājs, tāpēc, lai arī pakalpojuma sniedzēji, kas nav galapatērētāji, kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji iekasē šo nodokli un to samaksā valsts budžetā, tiem nav jāuzņemas šis ekonomiskais slogs. Ja nodokļa maksātājs, nebūdams galapatērētājs, nevar saņemt samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, lai gan tiek ievērotas materiālās prasības, tiek pārkāpts pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips. Minētais attiecināms arī uz citas dalībvalsts nodokļa maksātāja atmaksas tiesībām, ko regulē Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas direktīva, kuras mērķis ir ļaut nodokļa maksātājam, kas uzņēmējdarbību veic kādā dalībvalstī, saņemt priekšnodokļa atmaksu, ja gadījumā, kad atmaksāšanas dalībvalstī nav faktiski veikti ar nodokli apliekami darījumi, tas šo priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli nevar atskaitīt no maksājamā pievienotās vērtības nodokļa (*sprieduma lietā CHEP Equipment Pooling NV 58.punkts*).

Līdz ar to apgabaltiesai, izskatot lietu pēc būtības un vērtējot Ministru kabineta noteikumu 34.2.3.apakšpunkta piemērošanu konkrētajos faktiskajos apstākļos un to atbilstību pārnacionālo tiesību normām, ir jāpārbauda, vai netiek pārkāpts pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips un vai pieteicējai netiek uzlikts pārmērīgs ekonomiskais slogs.

[15] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 11.aprīļa spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Lietuvas komercsabiedrībai UAB „Baltic Engineers” samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.