Lietas arhīva Nr. A42-00345-23/26
ECLI:LV:ADRJRIT:2023:0728.A420186622.2.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2023. gada 28. jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis Romāns Dončenko,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz biedrības /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores /datums 1/lēmuma Nr. /numurs 1/ atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk arī – dienests) veica pieteicējas biedrības /Nosaukums A/ datu atbilstības pārbaudi par 2018., 2019. un 2020. gadu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta ģenerāldirektores /datums 1/lēmumu Nr. /numurs 1/ (turpmāk arī – Lēmums), ar kuru pieteicējai noteikts pienākums samaksāt budžetā pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) 20 612,11 *euro* un nokavējuma naudu 6882,92 *euro* apmērā. Lēmuma kopsavilkumā norādīts, ka pieteicējas organizētās tenisa nodarbības bērniem un jauniešiem par maksu ir uzskatāmas par interešu izglītību un saņemtā maksa par šīm nodarbībām ir klasificējama kā ieņēmumi no saimnieciskās darbības, kas ir apliekami ar PVN. Pieteicējai bija pienākums reģistrēties PVN maksātāju reģistrā, jo tās sniegto pakalpojumu kopējā vērtība bija pārsniegusi likumā noteikto slieksni, un no pārsnieguma summas aprēķināt un iemaksāt valsts budžetā PVN, ko biedrība pēc vairākkārtīgiem dienesta aicinājumiem nebija izdarījusi.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Lēmumā nav ievērotas Latvijas Republikas Satversmē aizsargātās bērnu tiesības un tiesības uz veselīgu dzīvesveidu, nav ņemtas vērā sabiedrības intereses, nav ievērots tiesiskuma un tiesiskās paļāvības princips, nav izdarīti lietderības apsvērumi. Dienests atsaucies uz principu „konsultē vispirms", tomēr dienesta ilgstošā sarakste ar biedrību ir bijusi pretrunīga un maldinoša.

[2.2] Tenisa nodarbības bērniem un jauniešiem jākvalificē kā ar PVN neapliekams pakalpojums Pievienotās vērtības nodokļa likuma (turpmāk – PVN likums) 52. panta pirmās daļas 10. punkta un Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) (turpmāk – PVN direktīva) 132. panta 1. punkta „m" apakšpunkta izpratnē.

PVN likuma 52. panta pirmās daļas 10. punkts aplūkojams kopsakarā ar Bērnu tiesību aizsardzības likuma, Sabiedriskā labuma organizāciju likuma un Biedrību un nodibinājumu likuma normām, izmantojot sistēmisko, teleoloģisko un vēsturisko tiesību normu interpretācijas metodi. Dienests, neveicot tiesību normu interpretāciju un neizvērtējot lietderības apsvērumus un sabiedrības intereses, ir nonācis pie nepareiziem secinājumiem.

Biedrības sniegtie pakalpojumi ir atbrīvojami no nodokļa saskaņā ar PVN likuma 52. panta pirmās daļas 10. punktu, jo tie tiek sniegti bērniem un jauniešiem, tie atbilst bērnu un jauniešu tiesību aizsardzības mērķiem un biedrībai ir piešķirts un spēkā esošs sabiedriskā labuma organizācijas statuss sporta atbalsta jomā.

[2.3] Lēmumā pieļauta kļūda, nenošķirot PVN likuma 52. panta pirmās daļas 10. un 12. punktu, kuros noteikti atšķirīgi pamatojumi atbrīvošanai no PVN nomaksas. Pieteicējai nav valsts akreditētas privātās izglītības iestādes statuss, un tā nenodrošina bērniem licencētu izglītības programmu un neīsteno interešu izglītību PVN likuma 52. panta pirmās daļas 12. punkta izpratnē.

[2.4] Dienests kļūdaini atsaucies uz Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumiem Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai" (turpmāk – noteikumi Nr. 17) un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru.

[2.5] Būtisks aspekts ir pieteicējas darbības bezpeļņas mērķis. Likumdevējs nav noteicis aizliegumu veikt vecāku iemaksas. Tās daļēji sedz izdevumus, ievērojot tenisa sporta veida specifiku. Pieteicējas gada pārskatā atspoguļotie bilances posteņi nenorāda uz ieņēmumu un izdevumu struktūru kā peļņu.

[2.6] Pieteicējas ieņēmumus ir jāvērtē kā pakalpojumus sporta atbalstīšanas jomā, nevis izglītības jomā, jo ar PVN neapliek ne sabiedriskā labuma organizācijas sniegtos pakalpojumus, ne valsts atzītas izglītības iestādes sniegtos pakalpojumus. Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā atzīts, ka saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu dalībvalstis atbrīvojuma piešķiršanas nolūkā nedrīkst pieļaut diferencēšanu atkarībā no juridiskās formas vai tās organizācijas formas.

[2.7] Pieteicēja izlieto ienākumus nekomerciālām darbībām, kuras vērstas uz sabiedriskā labuma nodrošināšanu. Tiesību normās nav definēts sporta atbalstīšanas saturs, un tas ir izsecināms tiesību normu interpretācijas ceļā, aplūkojot Sporta likuma, Sabiedriskā labuma organizāciju likuma,

Biedrību un nodibinājumu likuma normas un citus tiesību avotus. Pieteicējas gadījumā ir jāņem vērā, ka pakalpojumu sniegšana un ar to saistītie ieņēmumi ir vērsti uz biedrības kā bezpeļņas organizācijas mērķu sasniegšanu un pilsoniski un sabiedriski nozīmīgu aktivitāšu īstenošanu, darbojoties biedrībā.

[2.8] No tiesību normām neizriet, ka sporta atbalstīšana attiecas tikai uz izglītību, tai skaitā interešu izglītību. Interešu izglītība, kas saņem valsts un pašvaldības dotācijas, tiek nostādīta nepamatoti labvēlīgākā situācijā. Pieteicēja treniņu nodarbības nav organizējusi peļņas gūšanas nolūkā.

[2.9] Lēmums nesatur administratīvā akta pamatojumu un neietver lietderības apsvērumus.

[2.10] Pieteicēja nepiekrīt Lēmumā norādītajam strīda priekšmetam. Tas nebija norādīts dienesta sākotnējā lēmumā. Tādēļ pieteicēja uzskata, ka šajā lietā nevar būt vai nevar pastāvēt strīds Administratīvā procesa likuma 103. panta pirmās daļas izpratnē.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumos tiesai neatzīst pieteikumu un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā ietverto argumentāciju. Papildus norāda šādus apsvērumus.

[3.1] Lēmums pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 5.[1] daļu, kas noteic obligātā administratīvā akta izdošanu un līdz ar to neparedz iespēju iestādei vērtēt budžetā maksājamo nodokļu un nokavējuma naudas aprēķina samērīgumu. Tādēļ dienestam nebija pienākuma vērtēt Lēmuma izdošanas lietderību.

[3.2] Pieteicējas atsauce uz sabiedriskā labuma organizācijas statusu nav pamatota. Dienests jau Lēmumā norādīja, ka par sabiedriskā labuma darbību nevar uzskatīt jebkuru sabiedrībai (vai kādai tās daļai) sniegtu pakalpojumu. Sabiedriskā labuma organizācijas sniegts pakalpojums arī tiktāl, ciktāl par to tiek prasīta atlīdzība, nav vērtējams kā sabiedriskā labuma darbība, bet gan kā saimnieciskā darbība. Pieteicējas sniegtais pakalpojums pēc būtības atbilst izglītības interešu nodarbībai. Lēmumā ir izskaidrots, kādēļ pieteicējas darbība, sniedzot sporta (tenisa) nodarbības bērniem par maksu, neatbilst PNV likuma 52. panta pirmās daļas 10. punktā noteiktajam.

[3.3] Attiecībā uz pieteikumā norādīto, ka dienests ignorējis to, ka PVN likuma 52. panta pirmās daļas 10. un 12. punktā ir noteikti divi atšķirīgi pamati atbrīvošanai no PVN, dienests paskaidro turpmāko. Dienests bija secinājis, ka pieteicējas saņemtajai maksai par tenisa nodarbībām bērniem un jauniešiem nav piemērojams PVN likuma 52. panta pirmās daļas 12. punktā noteiktais atbrīvojums no PVN, jo pieteicēja nav valsts akreditēta privātās izglītības iestāde.

[3.4] Attiecībā uz pieteikumā norādīto, ka lietā esošais strīds nebija minēts dienesta sākotnējā lēmumā, dienests paskaidro turpmāko. Pieteicējai maksājumi budžetā tika noteikti ar dienesta sākotnējo lēmumu, un ar šā lēmuma izdošanu pieteicējai radās tiesības to apstrīdēt. Pirms tam strīds nevarēja pastāvēt, jo pieteicējai nebija, ko apstrīdēt.

[4] Sagatavojot lietu iztiesāšanai, tiesnesis lūdza lietas dalībniekus atbildēt uz jautājumiem par lietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem.

Dienesta atbilde saņemta tiesā 2023. gada 28. jūnijā. Dienests norāda, ka lietā ir strīds tikai par to, vai ieņēmumi, kas saņemti no vecākiem par tenisa nodarbībām bērniem un jauniešiem, ir veikti saimnieciskās darbības ietvaros vai pieteicējas darbība veikta statūtos noteikto mērķu sasniegšanai. Atbilstoši pieteicējas 2018., 2019. un 2020. gada uzņēmumu pārskatu pielikumos norādītajam pieteicējas ieņēmumi, kas saņemti no vecākiem par tenisa nodarbībām bērniem un jauniešiem, nav veikti saimnieciskās darbības ietvaros. Pieteicējas gada pārskatu pielikumos norādīts, ka saimnieciskās darbības ietvaros veiktie darījumi ir tikai reklāmas pakalpojumi. Savukārt postenī „Citi ieņēmumi" papildus ir ietvertas biedrību dotācijas un biedrību iemaksas, kas varētu atbilst biedrības mērķim, nevis saimnieciskajai darbībai. Tādējādi ieņēmumi, kas tiek gūti biedrības mērķu realizācijas nolūkā, nav ietverti pieteicējas nodokļu uzrēķinā un nekādā veidā neietekmē pārsūdzēto Lēmumu. Dienesta ieskatā, pieteicējas ieņēmumi, kas saņemti no vecākiem par tenisa nodarbībām bērniem un jauniešiem, ir veikti saimnieciskās darbības ietvaros, proti, tā ir interešu izglītība, kas ir apliekama ar PVN, jo pieteicēja nav akreditētā izglītības iestāde. PVN likuma izpratnē interešu izglītības pakalpojumiem PVN atbrīvojums piemērojams tādos gadījumos, ja to sniedz izglītības iestāde un šī izglītības iestāde ir reģistrēta Izglītības iestāžu reģistrā. Identisku viedokli ir paudusi arī Finanšu ministrija 2022. gada 28. decembra vēstulē, kas adresēta Administratīvajai rajona tiesai administratīvajā lietā Nr. A420223822. Dienests arī paskaidro, ka datu atbilstības pārbaudes ietvaros ņēma vērā rēķinos norādīto datumu, savukārt pieteicēja skaidrojusi, ka tā kārto grāmatvedību atbilstoši naudas plūsmai, līdz ar to pieteicējas gada pārskatos norādītie ieņēmumi var nesakrist ar attiecīgā perioda rēķinu summu. Dienests arī norāda, ka biedrībām „Latvijas tenisa savienība" un „VL tenisa skola Jūrmala" izrakstītie rēķini dienesta aprēķinos netika ņemti vērā, jo tās bija biedrību iemaksas par nodarbību organizēšanu, kas varētu atbilst biedrības mērķim, nevis tās saimnieciskajai darbībai, un tādēļ minētie rēķini neietekmē pārsūdzēto Lēmumu. Papildus tam, dienests informē, ka Lēmumā ir tikusi identificēta matemātisku aprēķinu kļūda. Ievērojot minēto, dienests /datums 2/ pieņēma lēmumu Nr. /numurs 2/ par labojumiem Lēmumā, ar kuru pieteicējai budžetā maksājamais PVN noteikts 20 610,37 *euro* apmērā un nokavējuma nauda – 6882,60 *euro* apmērā.

Pieteicēja tiesneša noteiktajā termiņā viedokli nesniedza.

[5] Pieteicēja nav lūgusi tiesu izskatīt lietu mutvārdu procesā tiesas sēdē, tādēļ saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 112.[1] panta pirmajā un ceturtajā daļā noteikto tiesa izskata lietu rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[6] Vispirms tiesa pievērsīsies jautājumam par lietā esošo strīda priekšmetu.

No pieteikumā ietvertās argumentācijas tiesai saprotams, ka pieteicēja nepiekrīt Lēmumā noformulētajam dienesta redzējumam attiecībā uz lietā pastāvošo strīdu. Lēmumā norādīts, ka lietā ir strīds par šādiem jautājumiem: vai pieteicējas organizētās tenisa nodarbības bērniem un jauniešiem par maksu ir uzskatāmas par interešu izglītību, vai saņemtā maksa par minētajām nodarbībām ir klasificējama kā ieņēmumi no saimnieciskās darbības (pakalpojumu sniegšanas ieņēmumi), kas apliekami ar PVN, kā arī par to, vai uz minētajiem ieņēmumiem attiecināmas PVN likuma 59. panta pirmās daļas prasības, proti, vai pārsniegums par noteikto PVN reģistrācijas slieksni (40 000 *euro*) ir apliekams ar nodokli. Pieteicēja uzskata, ka šajā lietā nevar pastāvēt strīds Administratīvā procesa likuma 103. panta pirmās daļas izpratnē; pieteicēja uzskata to par nepamatotu.

Tiesa norāda, ka tiesiskam strīdam tiesvedības procesā ir jāpastāv jebkurā gadījumā. Ar strīdu kā tādu ir jāsaprot lietas dalībnieku atšķirīgie viedokļi par konkrēto tiesisko attiecību noregulējumu.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 103. panta pirmajai daļai administratīvā procesa tiesā būtība citstarp ir tiesas kontrole pār iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu. Minētajā normā nostiprināts vispārīgs administratīvā akta tiesiskuma kontroles princips – tiesas uzdevums pārliecināties, vai iestādes izdotais administratīvais akts atbilst tā izdošanas laikā spēkā esošajām procesuālo un materiālo tiesību normām (sk. *Senāta 2023. gada 17. marta sprieduma lietā Nr. SKA?61/2023 (ECLI:LV:AT:2023:0317.A420339316.32.S) 7. punktu*).

Lieta ierosināta atbilstoši Administratīvā procesa likuma 184. panta pirmās daļas 1. punktā minētajam pieteikuma priekšmetam, proti, prasījums ir par dienesta izdotā administratīvā akta – Lēmuma – atcelšanu. Īstenojot kontroli pār Lēmumu, tiesai atbilstoši pieteicējas iebildumiem jāizvērtē, vai dienests konkrētajos apstākļos pamatoti izdeva pieteicējai nelabvēlīgo administratīvo aktu. Vērtējums par Lēmuma tiesiskumu aptver to, vai dienests ir

piemērojis atbilstošās nodokļu tiesību normas un ir pareizi tās interpretējis.

Līdz ar to, plašākā nozīmē šajā lietā ir strīds par to, vai dienesta izdotais Lēmums ir tiesisks, proti, vai tas atbilst vai neatbilst tiesību normām (Administratīvā procesa likuma 84. pants). Sašaurinot strīda būtību, tiesa konstatē, ka strīds ir par to, vai pieteicējas saņemtā maksa par tenisa nodarbībām bērniem un jauniešiem saskaņā ar nodokļu tiesību normām ir apliekama ar PVN vai arī uz to atzīstams nodokļu tiesību normās paredzētais atbrīvojums no PVN. Lai nonāktu pie atbilstošiem secinājumiem, šajā aspektā no tiesību viedokļa var tikt aplūkoti arī tostarp tādi koncepti kā „interešu izglītība", „saimnieciskā darbība", „pakalpojumi" u. tml. Tātad, lietā pēc būtības ir strīds par tiesību jautājumiem.

[7] Tiesa lietā konstatē turpmāk minētos faktiskos apstākļus.

[7.1] Pieteicēja norādījusi savā 2018. gada pārskatā postenī „Ienākumi no saimnieciskās darbības" 26 265 *euro*, postenī „Citi ieņēmumi" – 70 414 *euro* (*lietas 6. sējuma 103.?109. lapa*).

Pieteicēja 2018. gadā izrakstījusi rēķinus par reklāmas pakalpojumiem kopsummā 26 265 *euro* apmērā.

Pieteicēja 2018. gadā izrakstījusi rēķinus par tenisa nodarbībām bērniem 50 590 *euro* apmērā: janvārī – 5190 *euro* (*lietas 2. sējuma 2.?38. lapa*), februārī – 4885 *euro* (*turpat, 39.?74. lapa*), martā – 4705 *euro* (*turpat, 75.?112. lapa*), aprīlī – 4650 *euro* (*turpat, 115.?151. lapa*), maijā – 4500 *euro* (*turpat, 152.?188. lapa*), jūnijā – 4045 *euro* (*turpat, 189.?219. lapa*), jūlijā – 4055 *euro* (*turpat, 220.?252. lapa*), augustā – 1705 *euro* (*lietas 3. sējuma 2.?27. lapa*), septembrī – 4440 *euro* (*turpat, 28.?58. lapa*), oktobrī – 4485 *euro* (*turpat, 59.?89. lapa*), novembrī – 4640 *euro* (*turpat, 90.?123. lapa*), decembrī – 3290 *euro* (*turpat, 124.?154. lapa*).

[7.2] Pieteicēja norādījusi savā 2019. gada pārskatā postenī „Ienākumi no saimnieciskās darbības" 10 010 *euro*, postenī „Citi ieņēmumi" – 70 704 *euro* (*lietas 6. sējuma 110.?116. lapa*).

Pieteicēja 2019. gadā izrakstījusi rēķinus par reklāmas pakalpojumiem kopsummā 10 010 *euro* apmērā.

Pieteicēja 2019. gadā izrakstījusi rēķinus par tenisa nodarbībām bērniem 42 635 *euro* apmērā: janvārī – 3900 *euro* (*lietas 3. sējuma 155.?183. lapa*), februārī – 4300 *euro* (*turpat, 184.?214. lapa*), martā – 4540 *euro* (*turpat, 215.?246. lapa*), aprīlī – 4210 *euro* (*lietas 4. sējuma 2.?30. lapa*), maijā – 4530 *euro* (*turpat, 31.?62. lapa*), jūnijā – 2820 *euro* (*turpat, 63.?83. lapa*), jūlijā – 1530 *euro* (*turpat, 84.?96. lapa*), augustā – 1090 *euro* (*turpat, 97.?111. lapa*), septembrī – 3200 *euro* (*turpat, 112.?133. lapa*), oktobrī – 3650 *euro* (*turpat, 134.?159. lapa*), novembrī – 5450 *euro* (*turpat, 160.?190. lapa*), decembrī – 3415 *euro* (*turpat, 191.?221. lapa*).

[7.3] Pieteicēja norādījusi savā 2020. gada pārskatā postenī „Ienākumi no saimnieciskās darbības" 6970 *euro*, postenī „Citi ieņēmumi" – 59 813 *euro* (*lietas 6. sējuma 117.?104. lapa*).

Pieteicēja 2020. gadā izrakstījusi rēķinus par reklāmas pakalpojumiem kopsummā 6970 *euro* apmērā.

Pieteicēja 2020. gadā izrakstījusi rēķinus par tenisa nodarbībām bērniem 46 095 *euro* apmērā: janvārī – 5890 *euro* (*lietas 4. sējuma 222.?261. lapa*), februārī – 4925 *euro* (*lietas 5. sējuma 2.?35. lapa*), martā – 2720 *euro* (*turpat, 36.?78. lapa*), jūnijā – 1750 *euro* (*turpat, 79.?96. lapa*), jūlijā – 4830 *euro* (*turpat, 97.?131. lapa*), augustā – 5475 *euro* (*turpat, 132.?165. lapa*), septembrī – 8920 *euro* (*turpat, 166.?232. lapa*), novembrī – 4315 *euro* (*turpat, 235.?250. lapa*), decembrī – 7270 *euro* (*lietas 6. sējuma 24.?46. lapa*).

[8] Tiesa konstatē, ka uz lietā izšķiramo strīdu ir attiecināmas šādas tiesību normas.

Saskaņā ar PVN likuma 3. panta pirmo daļu PVN maksātājs ir persona, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Nereģistrēts nodokļa maksātājs saskaņā ar PVN likuma 3. panta otrās daļas 1. punkta „b" apakšpunktu ir nodokļa maksātājs, kurš, izmantojot šajā likumā noteiktās tiesības, nav reģistrējies dienesta PVN maksātāju reģistrā.

PVN likuma 4. panta pirmā daļa noteic, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību (tai skaitā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, lauksaimnieciska darbība). Saskaņā ar PVN likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktu ar nodokli apliekamie darījumi ir saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikti darījumi – pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Atbilstoši PVN likuma 34. panta desmitajai daļai, ja nereģistrēta nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu vērtība 12 mēnešu laikā pārsniedz šā likuma 59. panta pirmajā daļā noteikto reģistrācijas slieksni, šā nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamā darījuma vērtība līdz reģistrācijas brīdim ir summa, kas pārsniedz 40 000 *euro*; aprēķinātā nodokļa summa ir iekļaujama darījuma vērtībā. PVN likuma 59. panta pirmā daļa noteic, ka iekšzemes nodokļa maksātājs ir tiesīgs nereģistrēties dienesta PVN maksātāju reģistrā, ja tā veikto ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā nav pārsniegusi 40 000 *euro*.

No minētā izriet, ka jebkura persona, kura veic saimniecisko darbību, ir PVN maksātājs. Līdz reģistrācijas brīdim dienesta PVN maksātāju reģistrā nereģistrēta nodokļu maksātāja ar PVN apliekamā summa ir darījumu vērtības summa, kas pārsniedz 40 000 *euro*. Ar PVN apliekamas ir saimnieciskās darbības ietvaros veiktas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana.

[9] Biedrību un nodibinājumu likuma 2. pants noteic, ka biedrība ir brīvprātīga personu apvienība, kas nodibināta, lai sasniegtu statūtos noteikto mērķi, kam nav peļņas gūšanas rakstura. Vienlaikus minētā likuma 7. panta pirmā daļa noteic, ka biedrībai ir tiesības papilddarbības veidā veikt saimniecisko darbību, kas saistīta ar sava īpašuma uzturēšanu vai izmantošanu, kā arī veikt citu saimniecisko darbību, lai sasniegtu biedrības un nodibinājuma mērķus. Panta otrā daļa noteic, ka biedrības ienākumus drīkst izmantot vienīgi statūtos noteiktā mērķa sasniegšanai. Peļņu, kas gūta no biedrības un nodibinājuma veiktās saimnieciskās darbības, nedrīkst sadalīt starp biedrības biedriem vai nodibinājuma dibinātājiem.

Senāts atzinis, ka no minētajām tiesību normām izriet, ka biedrības institūta būtisks elements ir tās darbības bezpeļņas raksturs, tomēr vispārīgi biedrībai nav liegts papildus tās pamatdarbībai – biedrības statūtos noteikto mērķu īstenošanai – veikt arī saimniecisko darbību, ja vien šī saimnieciskā darbība ir saistīta ar biedrības īpašuma izmantošanu un uzturēšanu vai kā citādi vērsta uz biedrības statūtos noteikto mērķu sasniegšanu (sk. *Senāta 2019. gada 31. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-234/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0131.A420299315.2.S) *6. punktu*).

[10] Saskaņā ar Senāta, kā arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūru tāda pazīme kā personas mērķis vai nolūks veikt tieši saimniecisko darbību, netiek prasīta kā obligāta, lai personas darbības kvalificētu kā saimniecisko darbību. Saimniecisko darbību kā tādu raksturo trīs kumulatīvas pazīmes – patstāvība, sistemātiskums un atlīdzība. Citiem vārdiem, darbības raksturu noteic pašas darbības būtība un personas mērķi, kurus tā ar attiecīgo darbību vēlas panākt, piemēram, gūt peļņu. Iemeslam, kura dēļ darbība tikusi uzsākta, nav izšķirošas nozīmes. Tādēļ arī apstākļi, kuri ir radījuši nepieciešamību veikt attiecīga rakstura darbību (saimniecisko), var nebūt atkarīgi no personas gribas un mērķa. Būtiski ir, vai pati darbība, ievērojot tās apjomu, raksturu un ieguvumu, kuru persona var sagaidīt, atbilst saimnieciskās darbības būtībai. Jēdzienam „saimnieciskā darbība" ir objektīvs raksturs tādā nozīmē, ka pati darbība tiek aplūkota atsevišķi neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem (*Senāta 2013. gada 27. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-430/2013 8. punkts, Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 19. jūlija sprieduma lietā C?263/11 28. punkts*). Turklāt atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajai daļai „nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta (*Eiropas Savienības Tiesas 2016. gada 2. jūnija sprieduma lietā C?263/15 21. punkts*).

Lai pakalpojumu sniegšanu varētu kvalificēt kā darījumu par atlīdzību, pietiek konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp šo pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2015. gada 29. oktobra sprieduma lietā C?174/14 32. punkts*). No darījuma rakstura, darījuma partneriem, to statusa, darījuma vietas u.c. apstākļiem ir atkarīga kārtība, kādā darījums tiks aplikts ar nodokli, nodokļa likme vai atbrīvojums no nodokļa. Līdz ar to darījuma esībai un tā elementu (darījuma dalībnieki, preces un pakalpojumi un to vērtība, darījuma vieta u. c.) patiesumam ir primāra nozīme jebkādos darījumos neatkarīgi no tā, vai tiek piegādāta prece vai pakalpojums (*Senāta 2020. gada 30. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA? 92/2020 5. punkts*).

[11] Tiesa konstatē no pieteicējas 2018., 2019. un 2020. gada pārskatiem (*lietas 6. sējuma 103.?123. lapa*) un tiem pievienotajiem ziņojumiem (paskaidrojumiem) (*turpat, 137.?141. lapa*), ka pieteicējas darbības mērķis citstarp ir bijis nodrošināt tenisa nodarbības bērniem un jauniešiem.

Pieteicēja par bērnu tenisa treniņu organizēšanu ir saņēmusi maksu par sniegtajiem pakalpojumiem. Pēc būtības, tas atbilst civiltiesiska darījuma noslēgšanai, pieteicējai par noteiktu samaksu apņemoties nodrošināt bērna piedalīšanos tenisa treniņos, bet vecākiem uzņemoties pienākumu par to samaksāt. Tiesai nav pamata uzskatīt šādus darījumus par ziedojuma līgumiem, kas paredzētu brīvprātīgu naudas līdzekļu nodošanu biedrības rīcībā tālākam izlietojumam pēc tās ieskata, pretī neprasot kāda labuma saņemšanu.

Arī sniedzot reklāmas pakalpojumus, pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību, kas biedrībai principiāli nav liegts. Proti, pieteicēja kā biedrība ir darbojusies ne tikai tās nosprausto mērķu sasniegšanai, bet arī veikusi saimniecisko darbību, kas tai ir devusi papildu ienākumus.

Tiesa uzskata, ka pieteicējas sniegtie pakalpojumi pēc savas būtības ir tādi, ko var sniegt jebkurš komersants, proti, sniegt reklāmas pakalpojumus, organizēt sporta pasākumus, nodarbības sporta spēles prasmju apmācībā u. tml. Raugoties no šāda aspekta, pieteicējas izvēlētā bezpeļņas organizācijas darbības forma pēc savas būtības ir formāla, jo pieteicēja faktiski darbojusies kā saimnieciskās darbības veicēja. Tiesas ieskatā dienests pamatoti secināja, ka pieteicējai no tās saimnieciskās darbības ietvaros sniegtajiem pakalpojumiem ir jāaprēķina PVN, jo pieteicējas sniegto pakalpojumu kopējā vērtība vienā konkrētā brīdī pārsniedza likumā noteikto 40 000 *euro* slieksni, kas uzliek saimnieciskās darbības veicējam pienākumu reģistrēties ar PVN apliekamo personu reģistrā un par sniegtajiem pakalpojumiem aprēķināt PVN.

[12] Pieteicēja uzskata, ka tai ir tiesības uz PVN atbrīvojumu, jo pieteicēja ir bezpeļņas organizācija, kura sabiedrības interesēs sniegusi pakalpojumus sporta atbalstīšanas un bērnu tiesību aizsardzības jomā.

Tiesai ir jānoskaidro, vai pieteicējas gadījumā pastāv tiesību normās paredzētie izņēmumi pieteicējas pakalpojumu – tenisa maksas nodarbību bērniem – atbrīvošanai no PVN.

[13] Pieteicēja atsaucas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta „m" apakšpunktu, kas noteic, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos.

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta „m" apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav tiešas iedarbības, tādēļ, ja dalībvalsts tiesību aktos, ar kuriem ir transponēta šī tiesību norma, no PVN ir atbrīvots tikai ierobežots tādu pakalpojumu skaits, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, bezpeļņas organizācija nevar tieši atsaukties uz šo tiesību normu valsts tiesās, lai iegūtu atbrīvojumu citiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko šī organizācija sniedz personām, kuras veic šo darbību un kuras nav atbrīvotas saskaņā ar šo tiesisko regulējumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2020. gada 20. decembra sprieduma lietā C?488/18 42. punkts*).

Ievērojot minēto, tiesa norāda, ka pieteicēja nevar prasīt tiešu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta „m" apakšpunkta piemērošanu izskatāmajā lietā.

[14] Tiesas ieskatā ir jāņem vērā arī Eiropas Savienības Tiesas atzītais, ka bezpeļņas organizācijas sniegtie ar sportu saistītie pakalpojumi tiek izslēgti no atbrīvojuma piemērošanas, ja to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN (*Eiropas Savienības Tiesas 2008. gada 6. oktobra sprieduma lietā C?253/07 33. punkts*).

Tiesas ieskatā tenisa nodarbības bērniem un jauniešiem var sniegt jebkurš komersants, tādējādi pieteicēja, tos sniedzot, faktiski ir tieši konkurējusi ar šādiem komersantiem. Tiesa var piekrist, ka sporta nodarbību sniegšana bērniem vispārīgi atbilst sabiedrības interesēm, jo veicina gan veselīga dzīvesveida popularizēšanu, gan saturīgu brīvā laika pavadīšanu bērniem un jauniešiem. Tajā pašā laikā, ja biedrības mērķis ir sporta atbalstīšana, tad pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību nebūtu jākļūst par tās darbības galveno virzienu.

Tāpat ir jāņem vērā, ka PVN direktīvā ietvertais atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet tikai uz tām, kas minētajā normā ir uzskaitītas un ļoti sīki raksturotas (*Eiropas Savienības Tiesas 1998. gada 12. novembra sprieduma lietā C?149/97 18. punkts; 2006. gada 14. decembra sprieduma lietā C?401/05 24. punkts*). Vārdi, kas izmantoti, lai apzīmētu šos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs (*Eiropas Savienības Tiesas 2002. gada 20. jūnija sprieduma lietā C?287/00 43. punkts, 2003. gada 20. novembra sprieduma lietā C?8/01 36. punkts*).

Tādējādi atbrīvojums nodokļu jomā ir jāinterpretē šauri. Gan iestādei, gan tiesai ir jārespektē likumdevēja griba. Turklāt, ievērojot to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta „m" apakšpunkts nav tieši piemērojams, tad nacionālajai tiesai ir jāraugās uz valsts tiesisko regulējumu PVN jomā.

[15] Gadījumi, kad preces un pakalpojumi netiek aplikti ar PVN, ir uzskaitīti PVN likuma 52. panta pirmajā daļā. Tiesa secina, ka bezpeļņas organizācijām ir pieejams atbrīvojums no PVN, ja tiek ievēroti likuma normā noteiktie kritēriji. Tas nozīmē, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta „m" apakšpunktā ietvertie nosacījumi Latvijas normatīvajā regulējumā ir transponēti.

PVN likuma 52. panta pirmās daļas 12. punkts paredz kā neapliekamus ar PVN valsts atzītu izglītības iestāžu pakalpojumus vispārējās izglītības, profesionālās izglītības, augstākās izglītības un interešu izglītības jomā, kā arī ar šiem izglītības pakalpojumiem cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, ko veic minētās izglītības iestādes.

Pieteicējas gadījumā minētā likuma norma nav piemērojama, jo pieteicēja, lai arī būdama bezpeļņas organizācija, nav valsts atzīta izglītības iestāde. Šajā sakarā atzīmējams, ka interešu izglītības programmu ir tiesīgas īstenot arī bezpeļņas organizācijas, ja tās ir reģistrētas Izglītības iestāžu reģistrā. Prasības ievērot izglītības jomu regulējošajās tiesību normās noteikto kārtību izglītības iestādes reģistrācijai nepadara PVN likuma 52. panta pirmās daļas 12. punktu par neizpildāmu.

[16] Pieteicēja norāda, ka izskatāmajā gadījumā ir piemērojams PVN likuma 52. panta pirmās daļas 10. punkts, kas par neapliekamām ar PVN atzīst preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu bērnu un jauniešu tiesību aizsardzības mērķiem, ko veic sabiedriskā labuma organizācijas.

Tiesa pieteicējas interpretācijai nepiekrīt.

Tiesa uzskata, ka tenisa nodarbības par maksu nevar atzīt par pakalpojumu sniegšanu bērnu un jauniešu tiesību aizsardzības mērķiem tikai tādēļ, ka šo pakalpojumu saņēmēji ir bērni un jaunieši un ka sporta nodarbības vispārīgi veicina bērnu orientāciju uz veselīgu dzīvesveidu. Tiesa ieskatā minētās likuma normas kontekstā ar jēdzienu „bērnu un jauniešu tiesības" pamatā ir jāsaprot Bērnu tiesību aizsardzības likuma 2. nodaļā uzskatītās bērna pamattiesības, tādas kā tiesības uz dzīvību un attīstību, uz ģimeni, uz individualitāti, uz privāto dzīvi, personas neaizskaramību un brīvību, uz pilnvērtīgiem dzīves apstākļiem, uz izglītību un jaunradi u. c. Attiecīgi par pakalpojumiem, kas tiek sniegti bērnu un jauniešu tiesību aizsardzības mērķiem, ir jāuzskata tādi, kas sniedz nozīmīgu ieguldījumu minēto tiesību nodrošināšanā un šo tiesību aizskārumu novēršanā vai to izraisīto seku mazināšanā. Tiesa uzskata, ka dienests ir pareizi klasificējis pieteicējas sniegtos pakalpojumus kā interešu izglītību. Tiesas ieskatā interešu izglītība nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu bērnu un jauniešu tiesību aizsardzības mērķiem PVN likuma 52. panta pirmās daļas 10. punkta tvērumā.

[17] Apkopojot visu iepriekš secināto, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti uzskatīja pieteicējas 2018., 2019. un 2020. gadā saņemto maksu par tenisa nodarbībām bērniem un jauniešiem par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības, kas ir apliekami ar PVN, un aprēķināja pieteicējai budžetā maksājamās summas.

Līdz ar to Lēmums ir tiesisks un tā atcelšanai nav pamata, bet pieteicējas pieteikums ir jānoraida.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 251. panta sesto daļu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt biedrības /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores /datums 1/lēmuma Nr. /numurs 1/ atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnesis R. Dončenko