ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420209319
Lietas arhīva Nr. AA43-0122-21/6
ECLI:LV:ADAT:2021:0512.A420209319.12.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2021.gada 12.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Inga Juhņeviča-Knoka,
tiesneses Sanita Kanenberga un Indra Meldere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Nīderlandes uzņēmuma „Sony Europe B.V" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Nīderlandes uzņēmumam „Sony Europe B.V" tiktu atmaksāts pievienotās vērtības nodoklis par 2017.gadu 21 772,42 *euro* apmērā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 19.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs ārvalstu uzņēmums „Sony Europe B.V." (nosaukums pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī – „Sony Europe Limited") Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) 2018.gada 28.septembrī iesniedza pieteikumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) 21 772,42 *euro* apmērā atmaksu par 2017.gadu.

Ar dienesta Nodokļu pārvaldes Nerezidentu nodokļu un citu nodokļu datu ticamības novērtējuma daļas vadītājas 2019.gada 11.marta lēmumu Nr.8.58-9/709 (turpmāk – sākotnējais lēmums) nolemts neatmaksāt pieteicējam PVN 21 772,42 *euro* apmērā.

Lēmumā norādīts, ka pieteicējam periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, Latvijas Republikā bija reģistrēta filiāle „Sony Europe Limited filiāle Latvia" (reģ. Nr./numurs/); vēlāk nosaukums „Sony Europe B.V. filiāle Latvia"; turpmāk – Filiāle), kas ārvalsts uzņēmuma vārdā veica saimniecisko darbību. Tādējādi pieteicējs neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta prasībām, un tam nav tiesību saņemt PVN atmaksu.

[2] Pieteicēja apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas rezultātā ar dienesta 2019.gada 10.maija lēmumu Nr.30.1-8.2/168200 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktam atmaksu veic, ja ārvalstu personai atmaksas periodā iekšzemē nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnesvieta, ne pastāvīgā iestāde, no kuras veikta saimnieciskā darbība, ne arī deklarētā dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta.

Pieteicējs 2010.gada 13.maijā komercreģistrā ir reģistrējis Filiāli, kas laika posmā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2017.gada 30.martam, tātad arī aplūkojamā atmaksas periodā, bija reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Saskaņā ar Komerclikuma 22.pantu filiāle ir uzņēmuma organizatoriski patstāvīga daļa, kura teritoriāli vai citādi nošķirta no galvenā uzņēmuma un kuras atrašanās vietā attiecīgā komersanta vārdā sistemātiski tiek veikta komercdarbība. Komercdarbības neveikšana pati par sevi vēl nenozīmē filiāles neesamību. Noteicošais kritērijs tam, vai komercdarbības veikšana kā filiāles pazīme pastāv, ir nolūks veikt komercdarbību (*Strupišs A. Komerclikuma komentāri. A daļa: Komercdarbības vispārīgie noteikumi (1.-73.panti). "A.Strupiša juridiskais birojs" SIA. 2003-122.lpp.*). Filiāle kā uzņēmuma patstāvīgā daļa pēc būtības tiek dibināta ar mērķi veikt komercdarbību attiecīgā komersanta vārdā. Attiecīgi pieteicējs, reģistrējot filiāli ierakstīšanai komercreģistrā, jau ir paudis savu nolūku veikt komercdarbību. Līdz ar to nav papildus vērtējams, vai jau pēc ieraksta izdarīšanas komercreģistrā filiāle veic vai neveic saimniecisko darbību. Pieteicēja norādīto filiāles pazīmju pārbaude būtu pieļaujama, ja filiāles reģistrācijas fakts nebūtu noticis un būtu strīds par to, vai nereģistrētā uzņēmuma daļa faktiski pastāv kā filiāle vai kā cits veidojums.

Tā kā 2017.gadā, proti, periodā, par kuru ir pieprasīta PVN atmaksa, Latvijas Republikā ir reģistrēta Filiāle, kas pieteicēja vārdā veic saimniecisko darbību, pieteicējam nav tiesību saņemt PVN atmaksu Latvijā.

[3] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru pieteicējam tiktu atmaksāts PVN 21 772,42 *euro* par 2017.gadu, izdošanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Atsaucoties uz Komerclikuma regulējumu un juridiskajā literatūrā paustajām atziņām, pieteicējs norāda, ka dienests nevar liegt tiesības uz pārmaksātās PVN summas atmaksu, pamatojoties uz faktu, ka periodā, par kuru pieprasīta

PVN atmaksa, ir reģistrēta filiāle, jo filiāles ierakstīšanai komercreģistrā ir deklaratīvs raksturs – filiāle ir uzskatāma par pastāvošu ar brīdi, kad tā izpilda filiāles pazīmes, nevis kad filiāle ir ierakstīta komercreģistrā. Konkrētajā situācijā dienestam ir jāizvērtē, vai pieteicēja Filiāle izpilda saimnieciskās darbības veikšanas pazīmes PVN regulējošo normatīvo aktu izpratnē.

[3.2] Ņemot vērā, ka par saimniecisko darbību ir uzskatāma pati darbība, kas veikta patstāvīgi, sistemātiski un pret atlīdzību, neatkarīgi no tās mērķa un rezultāta, dienests nevar konstatēt, ka komersants veic saimniecisko darbību, pamatojoties tikai uz komersanta nodomu veikt saimniecisko darbību. Turklāt, reģistrējot filiāli Latvijas Republikā, pieteicējam nav bijis nodoms veikt komercdarbību. Lai nodrošinātu vienotu pieteicējas grupas strukturālo shēmu Eiropas valstīs, visi mārketinga un pārdošanas atbalsta pakalpojumu sniedzēji, kas ir atbildīgi par preču pārdošanas veicināšanu attiecīgajā jurisdikcijā, ir reģistrēti kā filiāles attiecīgajās Eiropas valstīs. Tiem ir līdzīgas funkcijas –potenciālo klientu identificēšana un piesaistīšana –, tiem nav savu tehnisko un cilvēkresursu, kas ļautu veikt preču piegādes klientiem. Filiāles ierakstīšana komercreģistrā izriet no vienotas pieejas pieteicēja grupas strukturālai shēmai, nevis filiāles darbības funkcionālā rakstura.

[3.3] Ņemot vērā, ka nodokļa maksātāja nodoms veikt saimniecisko darbību ir subjektīvi vērtējams fakts, jo nodokļa maksātāja nodoms var vairākkārt mainīties konkrētā laika posmā, dienests konkrētajā situācijā var analizēt vienīgi reālu saimniecisko darbību, nodokļa maksātāja rīcībā esošos tehniskos un cilvēkresursus un sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar darījumus attaisnojošiem dokumentiem, piemēram, nodokļa rēķiniem, pavadzīmēm un līgumiem.

[3.4] Attiecībā uz Filiāles darbību konkrētajā situācijā neizpildās saimniecisko darbību raksturojošā patstāvīguma pazīme, jo periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, Filiāle ir sniegusi mārketinga un pārdošanas atbalsta pakalpojumus pieteicējam, kas nav uzskatāma par neatkarīgu saimniecisko darbību.

Filiāle neveic arī reģistrējamu saimniecisko darbību PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē (Filiāle neražo preces, neizpilda darbus, nepārdod preces, nesniedz pakalpojumus, nenodarbojas ar lauksaimniecību un neveic citu darbību, saņemot par to atlīdzību), bet gan sniedz ierobežotas mārketinga un pārdošanas atbalsta funkcijas pieteicējam, kas pēc satura atbilst ārvalstu komersanta pārstāvniecības darbībām un kas nav reģistrējamas saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem.

[3.5] Interpretējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu un atsakot atmaksāt pārmaksāto PVN pieteicējam kā citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam, dienests nav ievērojis Eiropas Savienības Tiesas praksē attīstīto direktīvu netiešās iedarbības (saskanīgās interpretācijas) principu, proti, dienests nav nodrošinājis, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkts tiek interpretēts, ievērojot Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008.gada 12.februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai PVN atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (turpmāk – Direktīva 2008/9/EK) 3.panta „a" punkta prasības un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprināto šīs direktīvas normas interpretāciju.

[3.6] Dienests, atsakot pieteicējam atmaksāt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti un saņemti tā saimnieciskās darbības ietvaros, faktiski nostāda pieteicēju situācijā, kurā tam nav pieejami tiesiskie instrumenti, ar kuriem varētu realizēt savas tiesības uz PVN atmaksu par Latvijā iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, neskatoties uz to, ka pieteicējs faktiski ir izpildījis visus pamatnosacījumus, lai tam būtu tiesības atgūt samaksāto PVN par šīm precēm un pakalpojumiem.

[3.7] Dienesta liegums saņemt PVN atmaksu kā citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam ir pretrunā ar priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķi – pilnīga neitralitāte attiecībā uz PVN piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīs darbības principā apliek ar PVN.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2020.gada 19.maija spriedumu pieteikumu apmierināja un uzlika pienākumus dienestam izdot administratīvo aktu, ar kuru pieteicējam tiktu atmaksāts PVN 21 772,42 *euro* par 2017.gadu. Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicējs ir Nīderlandē reģistrēts uzņēmums, kuram Latvijā ir reģistrēta Filiāle.

Lietā nav strīda, ka Filiāle laika posmā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2017.gada 30.martam bija reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā. Filiāle no 2017.gada 30.marta izslēgta no dienesta PVN maksātāju reģistra saskaņā ar pašas Filiāles 2017.gada 15.marta iesniegumu dienestam. Filiāle, lūdzot izslēgt to no reģistra, iesniegumā norādīja, ka 2016.gadā tās ar PVN apliekamie darījumi nesasniedza 50 000 *euro*, proti, netika izpildīts viens no obligātās reģistrācijas priekšnoteikumiem. Tāpat Filiāle norādīja, ka netiek paredzēta darījumu apjoma palielināšanās arī turpmāk.

[4.2] Saskaņā ar pēdējo pirms Filiāles izslēgšanas no dienesta PVN maksātāju reģistra iesniegto deklarāciju, proti, 2017.gada 1.ceturkšņa deklarāciju, Filiāle ir deklarējusi preču iegādes un saņemto pakalpojumu darījumus iekšzemē 218 089,40 *euro* vērtībā, preču iegādes un saņemto pakalpojumu darījumus no Eiropas Savienības dalībvalstīm 30 650,31 *euro* vērtībā, preču piegāžu un sniegto pakalpojumu darījumus 10 806,03 *euro* vērtībā.

Saskaņā ar pieteicēja skaidrojumu Filiāle sniedz pieteicējam mārketinga un atbalsta pakalpojumus, lai veicinātu preču pārdošanu Latvijā. Filiāles funkcija ir klientu identificēšana un piesaistīšana. Filiālei nav savu tehnisko un cilvēkresursu, kas ļautu veikt preču piegādes klientiem. Pieteicējs skaidro, ka periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, Filiāle pildīja ierobežotas atbalsta funkcijas pieteicēja kā galvenā uzņēmuma preču pārdošanai Baltijas valstu tirgū, minētajās funkcijās cita starp ietilpa saziņa ar sadarbības partneriem, datu par pārdošanas apjomiem un noliktavu krājumiem apkopošana, zīmola reklamēšanas aktivitātes. Filiāle netika iesaistīta preču piegādē klientiem Baltijas valstīs, kas tiek pamatots ar tiesai

iesniegtajām pavadzīmēm/rēķiniem, saskaņā ar kuriem par veiktajām preču piegādēm klientiem Latvijā pieteicējs izrakstījis pavadzīmes/rēķinus, izmantojot citas dalībvalsts PVN maksātāja reģistrācijas numuru (konkrētajā gadījumā Slovākijas /numurs/), turklāt piegādes klientiem Latvijā nav veiktas no noliktavas Latvijā.

Saskaņā ar tiesai iesniegtajām pavadzīmēm/rēķiniem pieteicējs 2017.gadā piegādāja Latvijas uzņēmumiem preces. Rēķinos, kas pievienoti pieteicēja iesniegumam par PVN 21 772,42 *euro* apmērā atmaksu par 2017.gadu, kā preču un pakalpojumu saņēmēja norādīta Filiāle. Minētajos rēķinos norādīta šāda informācija par darījumiem: nomas maksa un apsaimniekošanas maksa, personāla noma, kurjeru pakalpojumi, degvielas iegāde, automašīnu noma.

[4.3] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmajā daļā noteikts, ka citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksu, ja periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, izpildās šādi priekšnoteikumi: 1) nodokļa maksātājs 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 dienesta PVN maksātāju reģistrā; 4) nav veicis iekšzemē ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ būtu jāreģistrējas dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, bija reģistrēts citas dalībvalsts ar PVN apliekamo personu reģistrā, kā arī nebija reģistrēts dienesta PVN maksātāju reģistrā. Minētajā reģistrā līdz 2017.gada 30.martam bija reģistrēta Filiāle, tomēr tas konkrētajā gadījumā nevar ietekmēt pieteicēja tiesības uz nodokļa atmaksu. Kaut arī iesniegumā par nodokļa atmaksu ir norādīts, ka atmaksas periods ir no 2017.gada 1.janvāra līdz 2017.gada 31.decembrim, tomēr, kā tas izriet no atmaksas pieteikumā norādītās informācijas par atmaksas dalībvalstī izrakstītajiem nodokļa rēķiniem, tie aptver periodu, sākot ar 2017.gada 30.martu. Citiem vārdiem, periodā, par kuru pieteicējs pieprasa atmaksāt nodokli, Filiāle nav bijusi reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Dienests nav norādījis, ka pieteicējs būtu veicis iekšzemē ar nodokli apliekamus darījumus. No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs 2017.gadā piegādājis Latvijas uzņēmumiem preces, taču, kā tas paskaidrots pieteikuma papildinājumā, piegādes nav veiktas no noliktavas Latvijā. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 12.panta pirmo daļu, ja preces nosūta vai transportē, preču piegādes vieta (arī preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā) ir vieta, kur preces atrodas brīdī, kad sākas preču nosūtīšana vai transportēšana preču saņēmējam. Līdz ar to tiesai nav pamata konstatēt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 4.punktā noteiktā priekšnoteikuma izpildīšanos.

[4.4] Lietā ir strīds, vai pieteicējs nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē.

Dienests norāda, ka atmaksu veic, ja ārvalstu personai atmaksas periodā iekšzemē nav bijusi pastāvīgā iestāde, no kuras veikta saimnieciskā darbība. Dienesta ieskatā par reģistrējamas saimnieciskās darbības iekšzemē veikšanu liecina tas, ka atmaksas periodā komercreģistrā bija reģistrēta filiāle, kura saskaņā ar Komerclikuma 22.pantu uzskatāma par uzņēmuma organizatoriski patstāvīgu daļu, kuras atrašanās vietā attiecīgā komersanta vārdā sistemātiski tiek veikta komercdarbība. Tiesa šādai dienesta interpretācijai konkrētajā gadījumā nepiekrita.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkts interpretējams, ievērojot Direktīvas 2008/9/EK 3.panta „a" punkta prasības un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprināto šīs direktīvas normas interpretāciju.

Eiropas Savienības Tiesa 2012.gada 25.oktobra spriedumā apvienotajās lietās C-318/11 un C-319/11 ir norādījusi, ka Direktīvas 2008/9 3.panta „a" punktā ietvertais jēdziens „pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi, [pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana]", ir interpretējams tādējādi, ka par nodokļa maksātāju nerezidentu ir uzskatāma persona, kurai nav pastāvīga uzņēmuma, kas vispārīgā veidā īsteno ar nodokli apliekamus darījumus. Tādējādi, lai izslēgtu atsaukšanos uz Astoto direktīvu, noteicošais faktors ir aktīva darījumu veikšana attiecīgajā dalībvalstī. Jēdziens „darījumi", kas izmantots frāzē „no kura notiek darījumu kārtošana", var attiekties vienīgi uz pakārtotiem darījumiem (arī izejošie vai lejupējie darījumi, *Output transactions, Ausgangsumsätze*; *sk. sprieduma 36.punktu*). No tā izriet, ka, lai izslēgtu tiesību uz atmaksāšanu pastāvēšanu, ir jākonstatē faktiska ar nodokli apliekamo darbību veikšana dalībvalstī, kurā iesniegts pieteikums par atmaksāšanu, nevis tikai minētā uzņēmuma spēja veikt šādas darbības (*sk. sprieduma 37.punktu*). Turklāt nav vajadzības pārbaudīt, vai citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam patiešām bija „pastāvīgs uzņēmums" interpretējamo normu nozīmē, jo abi nosacījumi, kas veido kritēriju „pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana", ir kumulatīvi (*sk. sprieduma 39.punktu*).

Attiecinot minētās Eiropas Savienības Tiesas atziņas uz izskatāmo lietu, lietā ir jānoskaidro, vai Filiāle atmaksas periodā vispārīgā veidā īstenoja ar nodokli apliekamu pakārtotu darījumu veikšanu Latvijā, kur iesniegts pieteikums par atmaksāšanu.

Tiesa nekonstatēja, ka Filiāle būtu veikusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmajā daļā noteiktos darījumus. Uz to, ka šādi darījumi būtu veikti, dienests nav norādījis arī pēc tiesas pieprasījuma.

[4.5] Tā kā izskatāmajā gadījumā ir izpildījušies Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmajā daļā minētie priekšnoteikumi nodokļa atmaksas saņemšanai, pieteicējam ir atzīstamas tiesības saņemt pārmaksāto PVN 21 772,42 *euro* par 2017.gadu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 19.maija spriedumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīti šādi argumenti.

[5.1] Dienests nepiekrīt tiesas secinājumam, ka ir izpildījies arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmajā daļā noteiktais priekšnoteikums pārmaksātā PVN atmaksai, proti, nodokļa maksātājs nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē.

Filiāle kā uzņēmuma patstāvīgā daļa pēc būtības tiek dibināta ar mērķi veikt komercdarbību attiecīgā komersanta vārdā. Komercreģistra dati nodrošina publisko ticamību, tādējādi dienestam nav atsevišķi jāvērtē pieteicēja nodoms dibināt filiāli.

Pievienotās vērtības nodokļa likumā un Komerclikumā lietotais termins „filiāle" ietver atšķirīgu izpratni nekā starpvalstu konvencijās par dubulto nodokļu uzlikšanu, kas attiecas uz konkrētiem tiešajiem nodokļiem, proti, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli, un kuros filiāles jēdziens tiek lietots saistībā ar pastāvīgo pārstāvniecību. Savukārt Komerclikuma 25.pants nošķir filiāli no pārstāvniecības. Ja pieteicējam nebija nodoma veikt komercdarbību, tam vajadzēja atvērt savu pārstāvniecību, nevis filiāli.

Tiesa nepamatoti atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 25.oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-318/11 un C-319/11 un attiecinājusi no tā izrietošās atziņas uz šajā lietā izskatāmo jautājumu. Minēto lietu faktiskie apstākļi atšķiras, proti, spriedumā tiek apskatīta meitas uzņēmumu atbilstība pastāvīgas iestādes būtībai, kas ir pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana un kura pamatkapitāla turētājs ir ārvalstu komercsabiedrība. Tiesa minēto spriedumu tulkojusi pārāk plaši, attiecinot to uz filiāles darbību, līdz ar to tiesas secinājums ir kļūdains.

[5.2] Tiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu, jo nav izskaidrojusi, kādi faktiskie apstākļi ir mainījušies pēc 2017.gada pirmā ceturkšņa, kad filiāles darbība tiek izbeigta. Filiāles esamība ir saistīta ar izdevumiem, kā arī ar PVN maksāšanu valsts budžetā. Pieteicējs nav izskaidrojis un tiesa nav izvērtējusi apstākļus, kā pieteicēja darbība 2017.gadā kopumā atšķiras no 2017.gada pirmā ceturkšņa, proti, kādi bija iemesli Filiāles darbības izbeigšanai. Lietā nav pierādījumu, kas apstiprina pieteicēja paskaidrojumus, ka 2017.gadā preces tika piegādātas Latvijas uzņēmumiem, bet pieteicējs pats nav veicis preču piegādi, kā arī lietā nav paskaidrojumu un pierādījumu, ka pieteicēja darbība bija mainījusies. Dienestam ir pamats uzskatīt, ka pieteicēja darbība 2017.gadā ir bijusi nemainīga, un visā periodā bija saistīta ar saimnieciskās darbības veikšanu.

No pieteicēja iesniegtajiem attaisnojuma dokumentiem ir redzams, ka darījumus, par kuriem lūgts atmaksāt PVN, veica Filiāle un tie tika veikti arī laika periodā, kad Filiāle bija reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā, proti, 2017.gada martā.

Filiāle kā PVN maksātājs bija reģistrēta laika periodā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2017.gada 30.martam. Nav nozīmes spriedumā minētajam, ka Filiāle ir izslēgta no dienesta PVN maksātāju reģistra ar pašas Filiāles 2017.gada 15.marta iesniegumu. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 74.panta pirmajai un otrajai daļai dienests izskata nodokļa maksātāja iesniegumu un pieņem lēmumu 10 darbdienu laikā pēc iesnieguma saņemšanas un nodokļu maksātājs tiek uzskatīts par izslēgtu no dienesta PVN maksātāju reģistra ar septīto dienu pēc tam, kad pieņemts lēmums. Tādējādi Filiāle ir PVN maksātājs līdz 2017.gada 30.martam un periodā, par kuru pieteicējs lūdzis atmaksāt PVN. Līdz ar to tiesas secinājums, ka faktiskajā periodā, par kuru pieteicējs pieprasa atmaksāt nodokli, Filiāle nav bijusi reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā, nav patiess. Līdz ar to tiesa ir nepareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus, nepareizi piemērojusi tiesību normas un taisījusi nepamatotu spriedumu.

[6] Pieteicējs paskaidrojumos par dienesta apelācijas sūdzību norāda, ka tā ir nepamatota un noraidāma gan pieteikumā norādīto, gan turpmāk minēto iemeslu dēļ.

[6.1] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.pantā noteiktajiem priekšnoteikumiem PVN atmaksai citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam ir jābūt saderīgiem ar Eiropas Savienības tiesību aktu – Direktīvas 2006/112/EK un Direktīvas 2008/9/EK jēgu un būtību. Atbilstoši Direktīvas 2008/9/EK 2.panta 1.punktam, 3.pantam un Direktīvas 2006/112/EK 9.panta 1.punktam Direktīvā 2008/9/EK pēc būtības ir paredzēti divi kritēriji, kuru iestāšanās gadījumā PVN ir atmaksājams atbilstoši šim mehānismam, proti: 1) nodokļu maksātājs uzņēmējdarbību veic citas dalībvalsts teritorijā, nevis tās dalībvalsts teritorijā, kas nodokli atmaksā; 2) nodokļu maksātājam atmaksas periodā atmaksas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnesvieta vai pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi. Pievienotās vērtības nodokļa likumā ietvertie nosacījumi PVN atmaksai pēc būtības nedrīkst nonākt pretrunā ar Eiropas Savienības direktīvā paredzētajiem PVN atmaksas nosacījumiem. Dalībvalstij izvirzot savus nosacījumus, kas neatbilst Eiropas Savienības direktīvās noteiktajiem kritērijiem, netiek īstenots Direktīvas 2006/112/EK mērķis, proti, kopējā PVN sistēma faktiski nefunkcionē un tiek apdraudēts PVN sistēmas neitralitātes princips. Arī no Eiropas Savienības Tiesas 2020.gada 11.jūnija spriedumā lietā C-242/19 61.punkta izriet, ka dalībvalstis nevar noteikt citus nosacījumus, kas nav minēti direktīvā, it īpaši, ja tie ir pretrunā ar direktīvā noteikto.

[6.2] Vērtējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.pantā noteiktos priekšnoteikumus kopsakarā ar direktīvās noteiktiem kritērijiem, secināms, ka šā panta pirmās daļas 1.punkta kritērijs pēc tā sastāva un būtības atbilst Direktīvā 2008/9/EK noteiktajam kritērijam „nodokļu maksātājs uzņēmējdarbību veic citas dalībvalsts teritorijā, nevis tās dalībvalsts teritorijā, kurā nodoklis ir apmaksāts", jo šie abi kritēriji pēc būtības izvirza līdzvērtīgu prasību – saimnieciskās darbības veikšanu citā dalībvalstī. Tādējādi šis kritērijs nodrošina to, ka citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs, kas pieprasa PVN atmaksu Latvijā, veic saimniecisko darbību citā Eiropas Savienības dalībvalstī un veic ar PVN apliekamus darījumus, kas dod tiesības saņemt priekšnodokļa atmaksu par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti, lai nodrošinātu šos darījumus, t.sk. par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti Latvijā, pie nosacījuma, ka šīs iegādes ir saistītas ar šo apliekamo darījumu veikšanu.

Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritērijs pēc tā sastāva un būtības atbilst Direktīvā 2008/9/EK noteiktajam kritērijam „nodokļu maksātājam atmaksas periodā atmaksas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnesvieta vai pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi, ne arī dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta gadījumā, ja nav darbības mītnesvietas vai pastāvīgas iestādes šajā dalībvalstī". Direktīva

2008/9/EK nenosaka citus kritērijus, kas varētu būt saistīti ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritēriju pēc būtības un minētie Pievienotās vērtības nodokļa likumā un Direktīvā 2008/9/EK ietvertie kritēriji izvirza līdzvērtīgu prasību – saimnieciskās darbības mītnesvietas vai pastāvīgās iestādes (filiāles) esamību atmaksas dalībvalstī (valstī, kurā radušās PVN izmaksas un kura atmaksā priekšnodokli). Interpretējot minēto Direktīvas 2008/9/EK kritēriju, ir būtiski ņemt vērā Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 25.oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-318/11 un C-319/11.

Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 3. un 4.punktā noteiktajiem kritērijiem Direktīvā 2008/9/EK nav konstatējams pamatojums. Lai secinātu, vai nodokļa maksātājam ir atmaksājams PVN, Direktīvas 2008/9/EK kontekstā šie kritēriji nemaz nav jāņem vērā. No Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā C-242/19 izriet, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 3. un 4.punkta kritērijiem, it īpaši reģistrācijas faktam PVN reģistrā, nav izšķirošas nozīmes, lai lemtu par PVN atmaksāšanu citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 3. un 4.punkta kritērijus likumdevējs ir ieviesis atbilstoši Direktīvas 2008/9/EK 3.punkta „b" apakšpunktam, jo šie kritēriji ir saistīti ar konkrētu darījuma veikšanu un no tiem izrietošajām PVN identificēšanās (reģistrācijas) prasībām. Tomēr atbilstoši minētajai Eiropas Savienības tiesas judikatūrai šādi kritēriji neatbilst Direktīvas 2008/9/EK nosacījumiem.

Attiecībā uz pieteicēju izpildās Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 1., 3. un 4.punkta kritēriji PVN atmaksas saņemšanai, bet pastāv strīds par 2.punkta kritērija izpildi. Pieteicējs uzskata, ka dienesta tiesību normu interpretācija ir nepareiza un izpratne par PVN sistēmas un atmaksas mehānisma būtību attiecībā uz citas dalībvalsts reģistrētiem nodokļa maksātājiem ir kļūdaina.

[6.3] Dienesta argumentācija, kas pamatota tikai ar Komerclikumā kā nacionālajā tiesību aktā izvirzītām prasībām, neizvērtējot tiesisko regulējumu kopsakarā ar Eiropas Savienības PVN tiesību normām un sistēmu, neatbilst Eiropas Savienības kopējās PVN sistēmas pamatprincipiem. Šādas argumentācijas izmantošana attiecībā uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas kritērijiem un Direktīvas 2008/9/EK nosacījumiem ievērojami sašaurināta un ierobežo citas dalībvalsts reģistrēta nodokļu maksātāja tiesības uz PVN atmaksāšanu un izvirza jaunu kritēriju, kas nav pieļaujams.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas spriedumam apvienotajās lietās C-318/11 un C-319/11 Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritērijs būtu jāvērtē, balstoties uz pieteicēja Filiāles veiktajiem darījumiem, proti, vienīgais noteicošais faktors ir aktīva (ar PVN apliekamu) darījumu veikšana attiecīgajā dalībvalstī, izmantojot pastāvīgo iestādi (filiāli) atmaksas dalībvalstī.

PVN normatīvo aktu kontekstā jēdziens „filiāle" nepastāv. No Direktīvas 2008/9/EK 3.panta „a" apakšpunkta izriet, ka PVN normatīvie akti paredz, ka nodokļa maksātājam var būt saimnieciskās darbības mītnes vieta (pieteicēja gadījumā tā ir Nīderlandē) un pastāvīgā iestāde (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta pirmās daļas 15.punkts). Atsevišķās situācijās nodokļa maksātājam var rasties pastāvīgā iestāde ārpus valsts, kur ir tā saimnieciskās darbības mītnesvieta, ja šim nodokļa maksātajam šajā valstī ir filiāle. Taču filiāles esamība pati par sevi nerada pastāvīgo iestādi un tās esamība ir vērtējama, ņemot vērā pastāvīgās iestādes definīciju. Turklāt, lai liegtu PVN atmaksu citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam atbilstoši Direktīvā 2008/9/EK paredzētajam mehānismam, nepietiek vien ar faktu, ka citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam Latvijā ir pastāvīgā iestāde. Lai liegtu PVN atmaksas tiesības atbilstoši Direktīvā 2008/9/EK paredzētajam mehānismam, šai pastāvīgajai iestādei ir jāveic saimnieciski darījumi, kas nozīmē aktīvu ar PVN apliekamu darījumu veikšanu.

Tādējādi Komerclikuma normām nav nekādas saistības ar pieteicēja kā citas dalībvalsts reģistrēta nodokļa maksātāja tiesību īstenošanu uz PVN atmaksu Latvijā, izmantojot Direktīvā 2008/9/EK noteikto mehānismu.

[6.4] Neatkarīgi no tā, vai pieteicēja Filiāle Latvijā uzskatāma par pastāvīgo iestādi PVN normatīvo aktu kontekstā, pieteicējam, kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam, ir tiesības saņemt PVN atmaksu, jo Filiāle pēc 2017.gada 30.marta (atmaksa pieprasīta par periodu pēc šī datuma) nav veikusi ar PVN apliekamus darījumus Latvijā. Turklāt, tā kā Filiāle pēc 2017.gada 30.marta nebija reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā un tai arī nebija pienākuma būt reģistrētai, tā nav veikusi ar PVN apliekamus darījumus (preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanu). Pieteicējs ir izpildījis visus kritērijus, lai varētu saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs, t.sk. tam Latvijā nav bijusi saimnieciskās darbības mītnesvieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi.

Dienesta nostājai, ka jebkurš citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs, kuram Latvijā ir filiāle, kas nav reģistrēta (un tai nav jābūt reģistrētai) dienesta PVN maksātāju reģistrā, nevar saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs, neatkarīgi no fakta, ka tam nav pieejami citi instrumenti savu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību realizēšanai kā tikai PVN atmaksas mehānisms, neatbilst ne Eiropas Savienības normatīvajos aktos, ne Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, ne PVN sistēmas darbības pamatprincipiem.

Ja arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritērijs tiktu uzskatīts kā papildus kritērijs tiem, kas noteikti Direktīvā 2008/9/EK, tad atbilstoši 2014.gada 6.februāra Eiropas Savienības Tiesas spriedumam lietā C-323/12, ja Pievienotās vērtības nodokļa likums ietver tādus kritērijus PVN atmaksas saņemšanai citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam, kas nav savienojami ar Direktīvas 2008/9/EK nosacījumiem, pieteicējai būtu tiesības saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam, tieši piemērojot Direktīvas 2008/9/EK 3.pantu (aizvietoja Direktīvas 2006/98/EK (turpmāk – Astotās direktīva) 1.pantu), jo minētie Direktīvas 2008/9/EK nosacījumi ir beznosacījuma un pietiekami precīzi.

[6.5] Eiropas Savienības Tiesas spriedums apvienotajās lietās C-318/11 un C-319/11 ir tiešā veidā attiecināms uz

konkrēto situāciju. Spriedumā apskatīta situācija, kurā citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam atmaksas dalībvalstī ir pastāvīgā iestāde (un tika vērtēts, vai ir uzskatāms, ka no šīs pastāvīgās iestādes ir veikti saimnieciski darījumi Astotās direktīvas (aizstāta ar Direktīvu 2008/9/EK) izpratnē, lai vērtētu tiesības uz PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam). Tas, kādu juridisko formu spriedumā apskatītajos apstākļos ieņēma pastāvīgā iestāde, nemaina faktu, ka tajā ir analizēts jautājums, kas tieši attiecināms uz konkrēto situāciju – vai citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības saņemt PVN atmaksu Astotās direktīvas (aizstāta ar Direktīvu 2008/9/EK) izpratnē, ja tam atmaksas dalībvalstī ir pastāvīgā iestāde, kas neveic ar PVN apliekamus darījumus. Sprieduma izmantošanas mērķis ir korekti interpretēt Direktīvas 2008/9/EK 3.panta „a" apakšpunkta nosacījumus un to interpretācija nemainās atkarībā no pastāvīgās iestādes juridiskās formas.

[6.6] Nav pamatots dienesta arguments, ka tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu. Tiesa atsāka lietas izskatīšanu pēc būtības un uzdeva lietas dalībniekiem iesniegt tiesā paskaidrojumus un pierādījumus par to, vai pieteicēja Filiāle vispārīgā veidā īstenoja ar nodokli apliekamu pakārtotu darījumu veikšanu Latvijā. Tādējādi tiesa administratīvā procesa dalībniekiem ir devusi norādījumus un vērtējusi, kādi vēl pierādījumi ir nepieciešami, lai panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu. Abiem procesa dalībniekiem tika dota iespēja iesniegt pamatojumus un pierādījumus savai argumentācijai.

[6.7] Izvirzot argumentu, ka pieteicējs nav izskaidrojis un tiesa nav vērtējusi apstākļus, kā pieteicēja darbība 2017.gadā kopumā atšķiras no 2017.gada 1.ceturkšņa, proti, kādi bija iemesli Filiāles darbības izbeigšanai, dienests pēc būtības ir apstrīdējis faktu, ka pieteicēja izpilda Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritēriju, lai tai būtu tiesības saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam. Pirmkārt, Filiāle savu darbību nav izbeigusi. Tā joprojām turpina savu darbību, nodrošinot atsevišķas mārketinga un pārdošanas atbalsta funkcijas pieteicējam. Tomēr 2017.gada 30.martā Filiāle ir izslēgta no dienesta PVN maksātāju reģistra, jo tai vairs nebija pienākums būt reģistrētai dienesta PVN maksātāju reģistrā atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 55. un 59.panta nosacījumiem. Otrkārt, Direktīvas 2008/9/EK un Eiropas Savienības Tiesas judikatūras kontekstā vienīgais vērtējamais jautājums attiecībā uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritēriju ir pastāvīgās iestādes esamība Latvijā un saimniecisku darījumu veikšana no tās. Ar „saimniecisku darījumu veikšanu" ir jāsaprot ar PVN apliekamu izejošo (veikto preču un pakalpojumu piegāžu) veikšana. Tādējādi tas, vai pieteicējas filiāle ir veikusi „reģistrējamu saimniecisku darbību" Komerclikuma normu vai jebkura cita nacionālā normatīvā akta izpratnē, nav saistīta ar izvērtējumu attiecībā uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritēriju izpildi. Šāda pieeja nozīmētu atšķirīgu PVN atmaksas nosacījumu interpretāciju, kas nav savienojama ar harmonizētas PVN sistēmas darbību. Vienīgās izmaiņas, kas ir nepieciešamas Filiāles darbībā, lai pieteicējam būtu tiesības saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam, ir ar PVN apliekamu darījumu neveikšana pēc 2017.gada 30.marta. Tā kā Filiāle pēc 2017.gada 30.marta nav bijusi reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā, Filiāle pēc būtības nevar veikt ar PVN apliekamus dalījumus. Treškārt, ja tiktu uzskatīts, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta kritērijs ir interpretējams tādējādi, ka jebkurš citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs, kuram Latvijā ir filiāle, kas nav reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā, nevar saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs, šāds kritērijs būtu pretrunā ar Direktīvas 2008/9/EK 3.panta nosacījumiem. Līdz ar to pieteicējam būtu tiesības saņemt atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam, jo situācijā, kurā valsts direktīvu ir transponējusi nepareizi, privātpersonām ir pamats atsaukties uz direktīvu normām, ja tās ir beznosacījumu un pietiekami precīzas un Direktīvas 2008/9/EK 3.panta normas ir uzskatāmas par tādām atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

[6.8] Apelācijas sūdzībā norādīts, ka pieteicēja filiāle kā PVN maksātājs bija reģistrēta laika posmā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2017.gada 30.martam, tātad arī periodā, par kuru pieteicējs prasa atmaksāt PVN. Līdz ar to dienests uzskata par nepatiesu tiesas secinājumu, ka faktiskajā periodā, par kuru sabiedrība pieprasa atmaksāt nodokli, Filiāle nav bijusi reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Pirmkārt, pieteicēja ir pieprasījusi PVN atmaksu par darījumiem (iegādēm), kas tika veikti pēc Filiāles izslēgšanas no PVN reģistra. Nav pamata uzskatīt, ka periodā, par kuru pieteicēja ir pieprasījusi atmaksu, tā (Filiāle) ir bijusi reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Otrkārt, no 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" 3.2.punkta, kas atbilst arī Direktīvas 2008/9/EK 16.panta nosacījumiem, izriet, ka nav pamata uzskatīt, ka nodokļa maksātājam, kas trīs mēnešus kalendārā gada laikā ir bijis reģistrēts dienesta PVN maksātāju reģistrā, nav tiesību saņemt PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam par visu kalendāro gadu, jo atmaksas periods var būt īsāks par gadu (bet ne īsāks par trīs mēnešiem). Dienesta arguments, ka periodā, par kuru pieteicējs prasa atmaksāt PVN, Filiāle ir bijusi reģistrēta dienesta PVN maksātāju reģistrā, nav pamatots, jo faktiski pieteicējs pieprasīja PVN atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrēts nodokļa maksātājs tikai par periodu pēc Filiāles izslēgšanas no dienesta PVN maksātāju reģistra. Līdz Filiāles izslēgšanai no minētā reģistra Filiāle realizēja savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, izmantojot Latvijas PVN deklarāciju, bet pēc izslēgšanas pieteicējs izmanto Direktīvā 2008/9/EK noteikto mehānismu, kas paredzēts citas dalībvalsts reģistrētiem nodokļa maksātajiem (šis periods arī pārsniedz minimālo trīs mēnešu atmaksas periodu).

Treškārt, dienesta arguments jebkurā gadījumā nevar ierobežot pieteicēja tiesības saņemt atmaksu kā citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam, ņemot vērā minēto Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (lieta C-242/19) un pieteicēja tiesības tiešā veidā atsaukties uz Direktīvas 2008/9/EK normām, ja tās Latvijas normatīvajos aktos ir transponētas nepareizi.

Interpretējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu un atsakot atmaksāt pārmaksāto

PVN pieteicējai kā citā dalībvalstī reģistrētai nodokļa maksātājai, dienests nav ievērojis Eiropas Savienības Tiesas praksē attīstīto direktīvu netiešās iedarbības/saskanīgās interpretācijas principu, proti, dienests nav nodrošinājis, ka PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkts tiek interpretēts, ievērojot Direktīvas 2008/9/EK 3.panta „a" punkta prasības un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprināto šīs direktīvas normas interpretāciju.

Motīvu daļa

[7] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi procesa dalībnieku argumentus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir apmierināms daļā.

[8] Lietā ir strīds, vai pieteicējam ir atmaksājams PVN 21 772,42 *euro* apmērā, kas tika samaksāts iekšzemē 2017.gadā, pamatojoties uz rēķiniem un pavadzīmēm, kas norādīti dienestam iesniegtajā rēķinu sarakstā (*lietas 1.sējuma 158.-165.lapa*).

No dienesta Elektroniskās deklarācijas sistēmas ekrānšāviņa (*lietas 1.sējuma 155.- 157.lapa*) ir redzams, ka sistēmā pieteicēja PVN atmaksas pieteikums ir saistīts ar periodu no 2017.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim. Taču ir jāņem vērā, ka gan atbilstoši sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā (*lietas 1.sējuma 27.-37.lapa*) norādītajam, gan rakstveida paskaidrojumos pirmās instances tiesai (*lietas 1.sējuma 98.-99.lapa*) un rakstveida un mutvārdu paskaidrojumos apgabaltiesai norādītajam pieteicējs prasa atmaksāt nodokli nevis par visu 2017.gadu, bet tikai par periodu no brīža, kad Filiāle tika izslēgta no dienesta PVN maksātāju reģistra un vairs nevarēja atskaitīt priekšnodokli vai saņemt PVN pārmaksas atmaksu.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts un lietā nav strīda, ka Filiāle dienesta PVN maksātāju reģistrā bija reģistrēta līdz 2017.gada 30.martam. Apgabaltiesas sēdē dienesta pārstāve skaidroja, ka tādējādi rēķinus, kas izrakstīti līdz 2017.gada 30.martam (ieskaitot), vajadzēja deklarēt Filiālei, nevis pieteicējam. Savukārt pieteicēja pārstāvis paskaidroja, ka nav iebildumu par dienesta pārstāves norādīto, un ka pieteicēja atmaksas pieprasījumā tehniski tika iekļauti tie rēķini, kas nebija iekļauti Filiāles 2017.gada pirmā ceturkšņa PVN deklarācijā. Šādos apstākļos dienestam bija iespēja šādus 2017.gada 30.marta rēķinus neatmaksāt.

Ņemot vērā, ka Filiāle dienestā bija iesniegusi PVN deklarāciju par 2017.gada pirmo ceturksni (*lietas 1.sējuma 68.-73.lapa*), pieteicēja paskaidroto par atmaksas pieprasīšanas pamatu, kā arī to, ka lietas dalībniekiem nav strīda, ka 2017.gada 30.marta (ieskaitot) darījumi bija iekļaujami Filiāles PVN deklarācijā, apgabaltiesa secina, ka pieteicējs uztur prasību par PVN atmaksu par periodu no 2017.gada 31.marta līdz 31.decembrim. Secīgi apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējs neuztur prasību par PVN atmaksu 85,66 *euro* apmērā, pamatojoties uz atmaksas pieprasījuma sarakstā iekļautajiem rēķiniem, kas izrakstīti 2017.gada 30.martā (SIA „UMG" rēķins Nr.08-03-2017, *lietas 2.sējuma 193.lapas otra puse*, rēķinu sarakstā rinda Nr.56, prasītā PVN atmaksa 79,41 *euro*; SIA „Kafe serviss" rēķins Nr.113-03/2017, *lietas 2.sējuma 77.lapa*; rēķinu sarakstā rinda Nr.157, prasītā PVN atmaksa 6,25 *euro*). Līdz ar to pieteicēja pieteikums šajā daļā ir noraidāms.

[9] Papildus apgabaltiesa konstatē, ka atmaksas pieprasījuma rēķinu sarakstā ir pieļautas pārrakstīšanās kļūdas, kas neietekmē atmaksas pieprasījuma summu, citastarp AS „G4S" rēķinu numuros un datumos ir savstarpēji sajaukti rēķinu numuri un datumi (AS „G4S" rēķini, *lietas 2.sējuma 70.-74.lapa*; rēķinu sarakstā rinda Nr.198 – Nr.201). Taču AS „G4S" rēķinu sarakstā ir pieļautas kļūdas arī norādītajā PVN apmērā, proti, rēķinu sarakstā ir norādīts PVN 5,95 *euro* (rēķinu sarakstā rinda Nr.193 – Nr.201), lai gan attiecīgajos rēķinos ir ietverts PVN 5,94 *euro*. Līdz ar to summā pieteicējs nepamatoti ir prasījis PVN atmaksu par 0,09 *euro* vairāk, nekā izriet no šiem rēķiniem, un pieteicēja pieteikums šajā daļā ir noraidāms kā nepamatots.

[10] Secīgi tālāk lietā ir izšķirams strīds, vai pieteicējam ir atmaksājams PVN 21 686,67 *euro* apmērā par periodu no 2017.gada 31.marta līdz 31.decembrim.

[11] Izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, piemērojusi atbilstošās tiesību normas un pareizi tās interpretējusi, pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir pareizi un pietiekami, tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, atzīstot pirmās instances tiesas spriedumā sniegto pamatojumu par pilnībā pietiekamu (sk. *šā sprieduma 4.1.-4.4.punktu*), un atkārtoti izvērstāku argumentu izklāstu nenorāda.

Atbildot uz dienesta apelācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem, apgabaltiesa papildus norāda turpmāk minēto.

[12] Dienests ar pārsūdzēto lēmumu ir atteicis pieteicējam PVN atmaksu, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā ir argumentējis, ka no minētās normas izriet, ka PVN atmaksu var saņemt, ja ārvalstu personai atmaksas periodā iekšzemē nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnes vieta, ne pastāvīgā iestāde, no kuras veikta saimnieciskā darbība, ne arī deklarētā dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta. Pārsūdzētā lēmuma centrālais arguments PVN atmaksas liegšanai pieteicējam ir tas, ka pieteicējam iekšzemē ir reģistrēta Filiāle, kas pieteicēja vārdā veic

saimniecisko darbību.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā un apelācijas sūdzībā ir arī norādījis, ka ir pietiekami konstatēt, ka pieteicējs Latvijas Republikā atbilstoši Komerclikuma 22.pantam ir reģistrējis Filiāli, noteicošais kritērijs ir pieteicēja nolūks veikt komercdarbību, un līdz ar to papildus nav vērtējams, vai Filiāle veic vai neveic saimniecisko darbību. Apgabaltiesa tam nepiekrīt.

[13] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkts noteic, ka citas dalībvalsts reģistrētajam nodokļa maksātajam atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ja periodā, par kuru prasa atmaksāt nodokli, šis nodokļa maksātājs nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē.

No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta formulējuma jāsecina, ka PVN neatmaksā, ja konstatē, ka nodokļu maksātājs ir veicis saimniecisko darbību iekšzemē. Tātad saskaņā ar minēto tiesību normu ir jākonstatē saimnieciskās darbības veikšana, nevis tikai filiāles vai struktūrvienības esība iekšzemē vai nolūks veikt saimniecisko darbību.

[14] Vērtējot dienesta argumentu par Filiāli kā pastāvīgo iestādi, apgabaltiesa norāda, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 15.punkts noteic, ka pastāvīgā iestāde ir jebkura vieta, kura nav personas saimnieciskās darbības mītnesvieta, bet kuru raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra darbaspēka un tehnisko resursu ziņā, ļaujot tai nodrošināt tās sniegtos pakalpojumus vai saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti šīs pastāvīgās iestādes vajadzībām.

Šīs tiesību normas aspektā apgabaltiesa atzīst, ka Filiāles atbilstība Komerclikuma 22.pantā ietvertajam definējumam un reģistrācija komercreģistrā Latvijas Republikā pats par sevi nav pietiekams pamats uzskatīt, ka pieteicējam iekšzemē ir pastāvīga iestāde, jo svarīgi ir šajā vietā pieejami komersanta resursi, komersanta saimnieciskās darbības organizācija un iekšzemē īstenoto darījumu juridiskā un ekonomiskā būtība.

[15] Kā pamatoti ir norādījis pieteicējs, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 15.punktā un 113.pantā ir iekļautas tiesību normas, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK un Direktīvas 2008/9/EK.

Direktīvas 2006/112/EK 170.pants noteic, ka nodokļa maksātājiem, kuri citastarp Direktīvas 2008/9/EK 2.panta 1.punkta un 3.panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, 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.

Direktīvas 2006/112/EK 171.panta 1.punkts noteic, ka nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces, kam uzlikts pievienotās vērtības nodoklis, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, pievienotās vērtības nodokli atmaksā saskaņā ar Direktīvā 2008/9/EK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

Direktīvas 2008/9/EK 1.pants noteic, ka šajā direktīvā paredzēti sīki izstrādāti noteikumi pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai, kā paredzēts Direktīvas 2006/112/EK 170.pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst 3.panta nosacījumiem. Saskaņā ar minētās direktīvas 2.panta 1.punktu nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī ir jebkurš nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112 9.panta 1.punkta izpratnē, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kas nodokli atmaksā, bet citas dalībvalsts teritorijā.

Direktīvas 2006/112/EK 9.panta 1.punkts savukārt noteic, ka nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību uzskata par „saimniecisku darbību".

Savukārt Direktīvas 2008/9/EK 3.pantā ir uzskaitīti nosacījumi, kam ir jābūt izpildītiem, lai tā būtu piemērojama nodokļa maksātājam, kurš neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī. Cita starpā tas attiecas uz gadījumu, ja atmaksas periodā nodokļa maksātājam atmaksas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības mītnesvieta vai pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi, („a" punkts) un atmaksas periodā nodokļa maksātājs nav piegādājis nekādas preces vai sniedzis pakalpojumus, kas varētu tikt uzskatīti par sniegtiem atmaksas dalībvalstī, izņemot pakalpojumu sniegšana personām, kam pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197.pantu un 199.pantu („b" punkta „ii" apakšpunkts).

Ne Direktīvā 2006/112/EK, ne Direktīvas 2008/9/EK 3.pantā, ne kādā citā šīs direktīvas normā nodokļa maksātāja, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, tiesības saņemt PVN atmaksu nav pakļautas formālam nosacījumam par atbilstību Komerclikumā lietotam filiāles definējumam un reģistrācijai komercreģistrā.

[16] Vispirms jāņem vērā, ka Eiropas Savienības Tiesa ir precizējusi, ka tāpat kā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, arī tiesības uz nodokļa atmaksāšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kas ir noteikts ar Eiropas Savienības tiesību aktiem, kuru mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN sloga, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visām tā saimnieciskajām darbībām. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām, neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajai darbībai pašai principā ir piemērojams PVN (*2018.gada 21.marta sprieduma lietā C-533/16 (EU:C:2018:204) 37.un 38.punkts, 2020.gada 11.jūnija sprieduma lietā C-242/19 (EU:C:2020:466) 53.punkts kā arī tajos norādītā*

judikatūra).

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot iepriekšminēto direktīvu normas, ir atzinusi, ka Direktīvas 2008/9/EK 1.panta mērķis ir noteikt sīki izstrādātus noteikumus PVN atmaksai, kā paredzēts Direktīvas 2006/112/EK 170.pantā, nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst Direktīvas 2008/9/EK 3.pantā paredzētajiem nosacījumiem.

Saskaņā ar Direktīvas 2008/9/EK 3.pantu nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, šīs direktīvas 2.panta 1.punkta izpratnē ir tiesības uz samaksātā PVN atmaksu, ievērojot divus nosacījumus. 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 nekādas 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. Šie nosacījumi ir kumulatīvi (*šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014.gada 6.februāris, E.ON Global Commodities, C-323/12 (EU:C:2014:53) 42.punkts, un 2017.gada 21.septembris, SMS group, C-441/16 (EU:C:2017:712) 43.punkts*).

[17] Kā to pamatoti spriedumā norādījusi pirmās instance tiesa, tad Eiropas Savienības Tiesa arī 2012.gada 25.oktobra spriedumā apvienotajās lietās C-318/11 un C-319/11 *Daimler un Widex*, (EU:C:2012:666) ir interpretējusi Direktīvas 2008/9/EK 3.panta „a" punktā ietverto jēdzienu „pastāvīgā iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi" un šīs atziņas ir ņemamas vērā arī šajā lietā.

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka kritērijs ietver divus kumulatīvus nosacījumus, kas saistīti, pirmkārt, ar „pastāvīga uzņēmuma" esamību un, otrkārt, „darījumu" veikšanu no tā. Attiecībā uz jautājumu, vai, lai nepastāvētu tiesības uz PVN atmaksāšanu, ar nodokli apliekamajām darbībām ir patiešām jābūt veiktām atmaksāšanas dalībvalstī vai pietiek tikai ar spēju šādas darbības veikt, Eiropas Savienības Tiesa ir atgādinājusi, ka 2009.gada 16.jūlija spriedumā lietā C-244/08 Komisija/Itālija tiesa ir atzinusi, ka Astotās direktīvas 1.pantā – un šobrīd arī Direktīvas 2008/9/EK 3.panta „a" punktā – ietvertais jēdziens „pastāvīga iestāde, no kuras veikti saimnieciski darījumi [pastāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana]", ir interpretējams tādējādi, ka par nodokļa maksātāju nerezidentu ir uzskatāma persona, kurai nav pastāvīga uzņēmuma, kas vispārīgā veidā īsteno ar nodokli apliekamus darījumus. Tādējādi, lai izslēgtu atsaukšanos uz Astoto direktīvu, noteicošais faktors ir aktīva darījumu veikšana attiecīgajā dalībvalstī. Tiesa arī nosprieda, ka jēdziens „darījumi", kas izmantots frāzē „no kura notiek darījumu kārtošana", var attiekties vienīgi uz pakārtotiem darījumiem. No tā izriet, ka, lai izslēgtu tiesību uz atmaksāšanu pastāvēšanu, ir jākonstatē faktiska ar nodokli apliekamo darbību veikšana dalībvalstī, kurā iesniegts pieteikums par atmaksāšanu, nevis tikai minētā uzņēmuma spēja veikt šādas darbības. Atbilstoši Astotās direktīvas 1.punktam un Direktīvas 2008/9 3.panta „b" punktam tiesības uz PVN atmaksāšanu skaidri ir pakārtotas nosacījumam, ka nodokļu maksātājs nav piegādājis nekādas preces vai sniedzis pakalpojumus, kas varētu tikt uzskatīti par piegādātiem vai sniegtiem atmaksāšanas dalībvalstī, ja nodokļa maksātājam atmaksāšanas dalībvalstī nav bijusi ne saimnieciskās darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, no kura kārtoti darījumi, ne arī dzīvesvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta gadījumā, ja nav darbības mītnesvietas vai pastāvīgas iestādes šajā dalībvalstī. Faktiska ar nodokli apliekamu darījumu veikšana atmaksāšanas dalībvalstī tādēļ ir kopējs nosacījums tiesību uz atmaksāšanu neesamībai neatkarīgi no tā, vai nodokļa maksātājam šajā dalībvalstī ir vai nav pastāvīgs uzņēmums. (*2012.gada 25.oktobra sprieduma lietā C-318/11 C-319/11 un C-319/11 32., 35.-37. un 42. un 43.punkts*)

Tādējādi arī no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka, lai liegtu tiesības uz PVN atmaksu, ir jākonstatē faktiska ar nodokli apliekamo darbību veikšana dalībvalstī un nav pietiekami konstatēt uzņēmuma spēju veikt šādas darbības.

Apgabaltiesa uzskata, ka no minētajām atziņām arī izriet, ka tāpat nav pietiekami konstatēt tikai uzņēmuma nodomu veikt saimniecisko darbību vai uzņēmuma daļas kā filiāles reģistrāciju iekšzemē.

[18] Dienests apelācijas sūdzībā nepiekrīt tiesas norādītajai atsaucei uz minēto Eiropas Savienības Tiesas spriedumu, uzskatot, ka minētās lietas faktiskie apstākļi no pieteicējas gadījuma atšķiras, jo Eiropas Savienības Tiesas spriedumā minētajos gadījumos vērtēta meitas uzņēmuma, kas ir patstāvīgs uzņēmums, atbilstība pastāvīgas iestādes būtībai, bet izskatāmajā lietā tā ir filiāle. Apgabaltiesa atzīst, ka šis dienesta arguments nav pamatots. Kaut arī norādītajā Eiropas Savienības Tiesas spriedumā minētajos gadījumos ir vērtēts, vai ir atsakāma PVN atmaksa, ja nodokļa maksātājam atmaksas dalībvalstī pieder meitas sabiedrība (*lieta C-318/11*) vai atrodas uzņēmuma nodaļa (*lieta C-319/11*), Eiropas Savienības Tiesa ir sniegusi Direktīvas 2008/9/EK normas un tajā ietverto terminu interpretāciju. Proti, neatkarīgi no tā, kāds juridiskais statuss vai forma ir attiecīgajai vienībai, kas saistīta ar nodokļa maksātāju, PVN atmaksas tiesību kontekstā izšķiroša ir tā atbilstība konkrētiem kritērijiem un nosacījumiem, kurus šajā spriedumā interpretējusi Eiropas Savienības Tiesa. Tādējādi pirmās instances tiesas atsauce uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumu minētajā lietā ir pareiza.

[19] Ņemot vērā iepriekš minēto, apstāklis, ka pieteicējam iekšzemē ir reģistrēta Filiāle, nav pamats automātiskam secinājumam, ka pieteicējs Latvijā veica saimniecisko darbību, un pats par sevi nav pietiekams pamats, lai pieteicējam liegtu tiesības uz PVN atmaksu.

[20] Lietas materiālos nav atrodams neviens pierādījums, kas norādītu uz to, ka pieteicējs iekšzemē laika periodā no

2017.gada 31.marta līdz 31.decembrim faktiski ir veicis saimniecisko darbību un ar nodokli apliekamus darījumus. Dienests šādas konkrētas darbības un darījumus nav norādījis ne pārsūdzētajā lēmumā, ne arī tiesvedības procesa laikā, tostarp apelācijas sūdzībā un sniedzot paskaidrojumus apgabaltiesas sēdē. Tāpat lietas materiālos nav atrodams un dienests nav minējis nevienu konkrētu apstākli, kas pierādītu, ka laika periodā no 2017.gada 31.marta līdz 31.decembrim pieteicēja Filiāle atbilda pastāvīgas iestādes pazīmēm, kā arī Filiāle konkrētajā periodā faktiski veica ar nodokli apliekamus darījumus iekšzemē. Dienesta pārsūdzētajā lēmumā norādīto, ka Filiāle pieteicēja vārdā veica saimniecisko darbību iekšzemē, apgabaltiesa vērtē kā pieņēmumu, kas nav pamatots ar konkrētiem apsvērumiem un pierādījumiem.

Līdz ar to nav konstatējams, ka pieteicējs vai tā vārdā Filiāle iekšzemē ir veikusi saimniecisko darbību un ar nodokli apliekamus darījumus, kas liegtu pieteicējam saņemt PVN atmaksu, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktā ietverto nosacījumu.

[21] Apelācijas sūdzībā norādīts, ka pirmās instances tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu, dodot procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus, kā arī savācot pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Dienests norāda, ka pirmās instances tiesa nav izskaidrojusi, kādi faktiskie apstākļi ir mainījušies pēc 2017.gada 1.ceturkšņa, kā arī pieteicējs nav izskaidrojis un tiesa nav vērtējusi apstākļus, kā kopumā pieteicēja darbība 2017.gadā atšķīrās no 2017.gada 1.ceturkšņa, kādi ir pierādījumi, ka pieteicēja darbība bija mainījusies, kādi bija iemesli Filiāles darbības izbeigšanai. Dienestam ir pamats uzskatīt, ka pieteicēja darbība 2017.gadā ir bijusi nemainīga.

Pretēji dienesta norādītajam apgabaltiesa nekonstatē objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumu.

Konkrētajā gadījumā bez ievērības nav atstājams, ka nav iespējams iesniegt tiešus pierādījumus negatīvam faktam – ka Filiāle neatbilst pastāvīgas iestādes definējumam un konkrētajā periodā nav veikti ar nodokli apliekami darījumi iekšzemē. Līdz ar to pirmās instances tiesa pamatoti vērtēja pieteicēja paskaidrojumu un iesniegto netiešo pierādījumu ticamību. Šādā gadījumā, lai liegtu PVN atmaksu, vispirms tieši dienestam ir jāpierāda, ka Filiāle atbilst pastāvīgas iestādes definējumam un konkrētajā periodā pieteicējs ir veicis ar nodokli apliekamus darījumus iekšzemē (parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram jāpierāda savi iebildumi – Administratīvā procesa likuma 149.pants).

Kā izriet no lietas materiāliem, pirmās instances tiesa atsāka lietas izskatīšanu pēc būtības un uzdeva lietas dalībniekiem iesniegt tiesā paskaidrojumus un pierādījumus par to, vai Filiāle vispārīgā veidā īstenoja ar nodokli apliekamu pakārtotu darījumu veikšanu Latvijā (*lietas 1.sējuma 60.-62.lapa*). Atbildot uz minēto pieprasījumu, dienests norādīja, ka par Filiāles darījumu veikšanu liecina Filiāles iesniegtās deklarācijas, tostarp 2017.gada 1.ceturkšņa deklarācija, kurā ir deklarēti gan iegādes, gan realizācijas darījumi, bet dienesta rīcībā nav attaisnojuma dokumentu par 2017.gada 1.ceturkšņa deklarācijā (strīdus periodā) deklarētajiem darījumiem (*lietas 1.sējuma 67.-74.lapa*). Tādējādi pirmās instances tiesa ir gan devusi norādījumus, gan vākusi pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Taču, kā redzams, dienests ir iesniedzis paskaidrojumu un pierādījumu tikai par Filiāles darbību 2017.gada 1.ceturksnī, bet nav paskaidrojis neko konkrētu un nav iesniedzis nevienu pierādījumu par pieteicēja un tā Filiāles saimniecisko darbību un darījumu veikšanu periodā, par kuru prasīta atmaksa – par periodu no 2017.gada 31.marta līdz 31.decembrim.

Apgabaltiesa norāda, ka objektīvās izmeklēšanas principa būtība ir objektīvi noskaidrot tos lietas apstākļus, kuri ir būtiski lietas izspriešanai. Apgabaltiesa uzskata, ka šajā lietā nav būtiski lietas izspriešanai noskaidrot apstākļus par pieteicēja un tā Filiāles darbību pirms 2017.gada 31.marta un salīdzināt tos ar darbību pēc 2017.gada 31.marta. Jāņem vērā, ka PVN maksāšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa ir neitralitātes princips, kura mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN sloga, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visām saimnieciskajām darbībām. Ja atbilstoši tiesību normām pieteicējam ir tiesības uz PVN atmaksu par konkrēto periodu, tad nav nozīmes, kāda bija pieteicēja darbība un kā tas organizēja savu darbību pirms konkrētā perioda.

Apgabaltiesa var piekrist, ka arī uzņēmuma iepriekšējās darbības raksturojums var būt pamats, lai apšaubītu tā sniegto paskaidrojumu ticamību. Taču arī šādā gadījumā dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas. Konkrētajā gadījumā dienests apelācijas sūdzībā ir norādījis tikai apgalvojumu, ka dienestam ir pamats uzskatīt, ka pieteicēja darbība 2017.gadā ir bijusi nemainīga un visā periodā bija saistīta ar saimnieciskās darbības veikšanu, tam nekādu konkrētu pamatoju un pierādījumus nesniedzot. Arī apgabaltiesas sēdē dienesta pārstāve apstiprināja, ka citu pierādījumu dienesta rīcībā nav.

[22] No lietas materiāliem nav konstatējams, ka attiecībā uz pieteicēju neizpildītos kāds cits Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmajā daļā noteiktais priekšnosacījums PVN atmaksai.

Dienests nav apšaubījis konkrēto darījumu, par kuriem prasīta PVN atmaksa, faktisko esību un atbilstību darījumu attaisnojuma dokumentos norādītajām ziņām, kā arī nav minējis, ka nav izpildīta kāda cita materiāltiesiskā prasība PVN atmaksāšanai. Apgabaltiesas sēdē dienesta pārstāve apstiprināja, ka dienests nesaskata citu pamatu, lai liegtu PVN atmaksu pieteicējai. No lietas materiāliem arī apgabaltiesa tādus nekonstatē.

Apgabaltiesa ņem vērā, ka no attaisnojuma dokumentiem redzams, ka rēķini un pavadzīmes, par kuriem tiek prasīta atmaksa, ir izrakstīti Filiālei, nevis pieteicējam. Taču nav konstatējams, ka periodā no 2017.gada 31.marta Filiāle būtu bijusi juridiska persona, kas ir no pieteicēja neatkarīgs nodokļu maksātājs, un tā preces un pakalpojumus būtu iegādājusies pati pastāvīgas saimnieciskās darbības ietvaros. Filiāle ir pieteicēja daļa. Pēc izslēgšanas no PVN maksātāju reģistra par periodu no 2017.gada 31.marta Filiāle vairs nevar priekšnodoklī samaksāto PVN atskaitīt no maksājamā PVN. Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta un Direktīvas 2008/9/EK mērķis ir ļaut nodokļu maksātājam saņemt priekšnodoklī samaksātā PVN atmaksu, ja gadījumā, kad atmaksāšanas valstī nav faktiski veiktas ar nodokli apliekamas darbības, tas

priekšnodoklī samaksāto PVN nevar atskaitīt no maksājamā PVN. Ievērojot minēto un PVN neitralitātes pamatprincipu, apgabaltiesa atzīst, ka tas, ka rēķini un pavadzīmes ir izrakstīti Filiālei, nav pamats, lai liegtu pieteicējam PVN atmaksu par tiem.

Apkopojot minēto secināms, ka izpildās visi tiesību normās noteiktie nosacījumi, lai atzītu pieteicēja tiesības uz PVN 21 686,67 *euro* atmaksu par periodu no 2017.gada 31.marta līdz 2017.gada 31.decembrim. Līdz ar to pieteicēja pieteikums šajā daļā ir apmierināms.

[23] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums ir daļēji apmierināms, no Latvijas Republikas par labu pieteicējam piespriežama samaksātā valsts nodeva par pieteikumu 30 *euro*.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 12.februāra noteikumu Nr.85 „Kārtība, kādā administratīvajā lietā iemaksā, atmaksā un atlīdzina valsts nodevu un iemaksā un atmaksā drošības naudu" 13.punktu valsts nodevu atlīdzina mēneša laikā pēc pieteicēja iesnieguma saņemšanas iestādē Administratīvā procesa likuma 126.pantā minētajos gadījumos no tās iestādes budžeta līdzekļiem, kura attiecīgajā administratīvajā lietā bijusi pieaicināta atbildētāja pusē. Minēto noteikumu 14.punkts noteic, ka pēc tam, kad stājies spēkā tiesas nolēmums, kurā ir paredzēta valsts nodevas atlīdzināšana, pieteicējs iesniedz iestādē, kura attiecīgajā administratīvajā lietā bijusi pieaicināta atbildētāja pusē, iesniegumu par valsts nodevas atlīdzināšanu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt Nīderlandes uzņēmuma „Sony Europe B.V" pieteikumu daļā.

Uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot Nīderlandes uzņēmumam „Sony Europe B.V" labvēlīgu administratīvo aktu par pievienotās vērtības nodokļa atmaksu 21 686,67 *euro* apmērā par periodu no 2017.gada 31.marta līdz 2017.gada 31.decembrim.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu Nīderlandes uzņēmumam „Sony Europe B.V" samaksāto valsts nodevu 30 (trīsdesmit) *euro*.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente I.Juhņeviča-Knoka

S.Kanenberga

Tiesneses

I.Meldere