ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420408912
AA43-0906-17/25

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 31.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Juhņeviča-Knoka,
tiesneses S.Gintere un S.Liniņa,

piedaloties pieteicēja Vācijas uzņēmuma *whb Energietechnik GmbH* pārstāvēm zvērinātai advokātei Dacei Dričei un /pers. E/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. F/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Vācijas uzņēmuma *whb Energietechnik GmbH* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 19.janvāra lēmuma Nr.22.4.6/5106 atcelšanu daļā un par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru *whb Energietechnik GmbH* tiktu atmaksāts pievienotās vērtības nodoklis par laika periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 31.martam un par laika periodu no 2011.gada 1.aprīļa līdz 30.jūnijam, sakarā ar *whb Energietechnik GmbH* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 8.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Lielo nodokļu maksātāju pārvalde (turpmāk – Pārvalde) 2011.gada 3.martā saņēma pieteicēja Vācijas uzņēmuma *whb Energietechnik GmbH* pieprasījumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) Ls 43 693,06 apmērā atmaksu par laika periodu no 2010.gada 1.septembra līdz 2010.gada 31.decembrim.

Ar Pārvaldes direktora 2011.gada 3.novembra lēmumu Nr.9.14.2/23641 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.1) nolemts atmaksāt PVN Ls 35,24 un neatmaksāt PVN Ls 43 657,82.

Ar Dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 19.janvāra lēmumu Nr.22.4.6/5106 (turpmāk – Lēmums Nr.1) nolemts: 1) atcelt Sākotnējo lēmumu Nr.1 daļā par neatmaksāto PVN Ls 43 169,74; 2) atstāt negrozītu Sākotnējo lēmumu Nr.1 daļā par atmaksāto PVN Ls 35,24 un neatmaksāto PVN Ls 488,08; 3) neatmaksāt pieteicējam PVN Ls 43 169,74 par periodu no 2010.gada 1.septembra līdz 2010.gada 31.decembrim.

Lēmumā Nr.1 secināts, ka pieteicējs ar SIA „Alekon LV" ir noslēdzis līgumu par vispārēja rakstura pakalpojumiem (par tērauda liešanas celtņa rekonstrukciju, projektēšanu, materiāltehnisko apgādi un montāžu). Līdz ar to SIA „Alekon LV", pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 4.[1]panta pirmās daļas nosacījumiem, nebija tiesību 2010.gada 10.decembrī pieteicējam izsniegt rēķinu Nr.102, kurā kopumā norādīts PVN Ls 43 169,74, jo konkrētajā gadījumā 2010.gada 3.oktobra līgumā Nr.C140-1273-010 (turpmāk – Līgums) norādīto pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja (pieteicēja) saimnieciskās darbības mītnes vieta.

Vienlaikus Lēmumā Nr.1 secināts, ka Pārvaldē iesniegtajā SIA „Alekon LV" noformētajā 2010.gada 10.decembra rēķinā Nr.102 nav norādīts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa). Tātad minētais rēķins, saskaņā ar kuru pieteicējs pieprasa atmaksāt PVN Ls 43 169,74 apmērā, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē nav uzskatāms par nodokļa rēķinu, jo nav noformēts atbilstoši minētā likuma prasībām un no tā nevar identificēt darījuma būtību. Tādējādi pieteicējam nav atmaksājams PVN Ls 43 169,74.

[2] Nepiekrītot Lēmumam Nr.1, pieteicējs to pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikums pamatots šādi.

[2.1] Līguma izpildes kontrolei un inženiertehniskās uzraudzības veikšanai pieteicēja speciālisti ieradās Latvijā īslaicīgos komandējumos. Tādējādi radās papildu izdevumi par viesnīcas, taksometra un ēdināšanas pakalpojumiem, kuri bija aplikti ar Latvijas PVN un kuri pilnā apmērā tika izmantoti pieteicēja saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[2.2] Lēmuma pieņemšanā pārkāpti administratīvā procesa principi.

[2.3] Konkrētajā gadījumā visi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktie kritēriji priekšnodokļa atskaitīšanai ir izpildīti, tādēļ nav pamata priekšnodokļa atskaitīšanas atteikumam. Formālu kritēriju neievērošana nevar būt par iemeslu

likumā noteikto tiesību ierobežošanai.

[2.4] Pieteicējs atbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.^{5}panta pirmās daļas nosacījumiem, līdz ar to pieteicējs bija tiesīgs saņemt Latvijā samaksātā PVN atmaksu.

[2.5] Rēķinā Nr.102 ir pilnībā identificējams notikušais saimnieciskais darījums, tā puses, kā arī tā būtiskās sastāvdaļas.

[2.6] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2012.gada 6.marta lēmumu pieteikums pieņemts un ierosināta administratīvā lieta Nr.A420375312.

[3] 2011.gada 18.maijā Pārvalde saņēma pieteicēja pieprasījumu par PVN Ls 54 624,99 apmērā atmaksu par laika periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 2011.gada 31.martam. Pārvaldes direktors, izskatot minēto pieprasījumu, 2011.gada 29.decembrī pieņēma lēmumu Nr.9.14.2/28672 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.2), ar kuru nolēma atmaksāt PVN Ls 15,06 un neatmaksāt PVN Ls 54 609,93.

Ar Dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 9.marta lēmumu Nr.22.4.6/20974 (turpmāk – Lēmums Nr.2) nolemts: 1) atcelt Sākotnējo lēmumu Nr.2 daļā par neatmaksāto PVN Ls 54 270,52; 2) atstāt negrozītu Sākotnējo lēmumu Nr.2 daļā par atmaksāto PVN Ls 15,06 un neatmaksāto PVN Ls 339,41; 3) neatmaksāt pieteicējam PVN Ls 54 270,52 par periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 31.martam.

Lēmumā Nr.2 norādīts, ka SIA „Alekon LV", pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 4.^{1}panta pirmās daļas nosacījumiem nebija tiesību 2011.gada 2.februārī un 3.martā pieteicējam izsniegt attiecīgi rēķinus Nr.06 un Nr.10, kuros kopumā norādīts PVN Ls 54 270,52, jo konkrētajā gadījumā Līgumā norādīto pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja (pieteicēja) saimnieciskās darbības mītnes vieta.

Pārvaldē iesniegtajā SIA „Alekon LV" noformētajā 2011.gada 2.februāra rēķinā Nr.06 un 2011.gada 3.marta rēķinā Nr.10 nav norādīts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa). Tātad minētie rēķini, saskaņā ar kuriem pieteicējs pieprasa atmaksāt PVN Ls 54 270,52 apmērā, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē nav uzskatāmi par nodokļa rēķiniem, jo tie nav noformēti atbilstoši minētā likuma prasībām un no tiem nevar identificēt darījuma būtību. Tādējādi pieteicējam nav atmaksājams PVN Ls 54 270,52.

[4] Nepiekrītot Lēmumam Nr.2, pieteicējs to pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikuma pamatojums sakrīt ar šā sprieduma 2.punktā norādīto argumentāciju.

Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2012.gada 19.aprīļa lēmumu pieteikums pieņemts un ierosināta administratīvā lieta Nr.A420408912.

[5] 2011.gada 22.jūlijā Pārvalde saņēma pieteicēja pieprasījumu par PVN Ls 63 920,06 apmērā atmaksu par periodu no 2011.gada 1.aprīļa līdz 2011.gada 30.jūnijam. Pārvaldes direktors, izskatot minēto pieprasījumu, 2011.gada 17.novembrī pieņēma lēmumu Nr.9.14.2/25030 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.3) neatmaksāt PVN Ls 63 920,06.

Ar Dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 19.janvāra lēmumu Nr.22.4.6/5104 (turpmāk – Lēmums Nr.3) nolemts: 1) atcelt Sākotnējo lēmumu Nr.3 daļā par neatmaksāto PVN Ls 63 315,61; 2) atstāt negrozītu Sākotnējo lēmumu Nr.3 daļā par neatmaksāto PVN Ls 604,45; 3) neatmaksāt pieteicējam PVN Ls 63 315,61 par periodu no 2011.gada 1.aprīļa līdz 2011.gada 30.jūnijam.

Lēmumā Nr.3 norādīts, ka SIA „Alekon LV", pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 4.^{1}panta pirmās daļas nosacījumiem, nebija tiesību 2011.gada 5.aprīlī, 2.maijā un 6.jūnijā pieteicējam izsniegt attiecīgi rēķinus Nr.11, Nr.13 un Nr.19, kuros kopumā norādīts PVN Ls 63 315,61, jo Līgumā norādīto pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja (pieteicēja) saimnieciskās darbības mītnes vieta.

2011.gada 5.aprīļa, 2.maija un 6.jūnija rēķinos attiecīgi Nr.11, Nr.13 un Nr.19 nav norādīts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa). Tātad minētie rēķini, saskaņā ar kuriem pieteicējs pieprasa atmaksāt PVN, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē nav uzskatāmi par nodokļa rēķiniem, jo nav noformēti atbilstoši minētā likuma prasībām un no tiem nevar identificēt darījumu būtību. Tādējādi pieteicējam nav atmaksājams PVN Ls 63 315,61.

[6] Nepiekrītot Lēmumam Nr.3, pieteicējs to pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikuma pamatojums sakrīt ar š ā sprieduma 2.punktā norādīto argumentāciju. Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2012.gada 4.aprīļa lēmumu pieteikums pieņemts un ierosināta administratīvā lieta Nr.A420397312.

[7] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2012.gada 2.maija lēmumu administratīvās lietas Nr.A420408912, A420375312 un A420397312 apvienotas vienā tiesvedībā. Apvienotajai lietai piešķirts numurs A420408912.

[8] Administratīvā rajona tiesa ar 2013.gada 8.februāra spriedumu noraidīja pieteicēja pieteikumu. Spriedums motivēts šādi.

[8.1] Administratīvās lietas Nr.A420408912 un Nr.A420397312 ierosinātas par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējam tiktu atmaksāts PVN, savukārt administratīvā lieta Nr.A420375312 ierosināta par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā, ar kuru pieteicējam atteikta PVN atmaksa.

Tiesa secināja, ka pieteikuma daļā par Lēmuma Nr.1 atcelšanu ir precizējams pieteikuma priekšmets, un tas ir par labvēlīga administratīvā akta par PVN atmaksu Ls 43 169,74 izdošanu (*sal. sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2007.gada 14.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-255/2007*).

[8.2] Lai uzdotu iestādei izdot labvēlīgu administratīvo aktu, tiesai ir jāpārbauda, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi. Pamats izdot personai labvēlīgu administratīvo aktu ir tad, ja pastāv visi tā izdošanas priekšnoteikumi (*sk. Augstākās tiesas 2007.gada 14.marta sprieduma lietā Nr.SKA-84/2007 9.1.punktu, 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA?118/2007 10.punktu*). Turklāt, izvērtējot prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesa nav saistīta ar administratīvā akta pamatojumā norādītajiem argumentiem. Lemjot par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesai neatkarīgi no iestādes lēmumā (atteikumā) ietvertā pamatojuma ir objektīvi jāizvērtē, vai pieteicējam ir tiesības uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Ja tiesa norāda uz kādu obligātu apstākli, kuram būtu jābūt, bet kurš konkrētajā gadījumā nav iestājies, tiesa var noraidīt prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, arī neanalizējot, vai ir iestājušies pārējie tiesību normā minētie apstākļi (*sal. Augstākās tiesas 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-118/2007 10.punktu*).

[8.3] Tiesa konstatēja, ka lietā pastāv strīds, vai pieteicējam ir tiesības saņemt PVN atmaksu par SIA „Alekon LV" 2010.gada 10.decembra rēķinu Nr.102, 2011.gada 2.februāra rēķinu Nr.06, 2011.gada 3.marta rēķinu Nr.10, 2011.gada 5.aprīļa rēķinu Nr.11, 2011.gada 2.maija rēķinu Nr.13 un 2011.gada 6.jūnija rēķinu Nr.19 (turpmāk kopā – Rēķini).

Dienests norāda, ka SIA „Alekon LV" iepriekš minētajos rēķinos nepamatoti iekļāvis PVN, savukārt pieteicējs uzskata, ka tie atbilst visām likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām, lai saņemtu PVN atmaksu.

[8.4] Pieteicējs ar SIA „Alekon LV" ir noslēdzis Līgumu, kas paredz veikt dažādu iekārtu uzstādīšanu. SIA „Alekon LV" ir Latvijā reģistrēts komersants, savukārt pieteicējs ir Vācijā reģistrēs komersants un Vācijā reģistrēts kā PVN maksātājs. No Rēķiniem izriet, ka tie izrakstīti saistībā ar minētā līguma izpildi.

Tiesa secināja, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 4.[1]panta ceturtās daļas 1.punktu par pakalpojumu saņemšanas vietu uzskatāma Vācija, jo Latvijā reģistrēts komersants ir sniedzis pakalpojumu Vācijā reģistrētam komersantam un uz izskatāmo gadījumu nav attiecināmi izņēmumi no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 4.[1]panta ceturtajā daļā noteiktās kārtības.

[8.5] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrās daļas un 18.panta pirmās daļas izriet, ka Latvijas apliekamā persona, kas veic saimniecisko darbību Latvijā, pakalpojumiem, kuru sniegšanas vieta ir citas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorijā, PVN nepiemēro.

Ņemot vērā konstatēto, ka pakalpojumu, par kuriem izrakstīti Rēķini, sniegšanas vieta ir Vācija, tiesa secināja, ka darījumiem, par kuriem izrakstīti Rēķini, PVN nav piemērojams.

[8.6] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.[5]panta pirmā daļa noteic, ka citas dalībvalsts apliekamajai personai atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu apliekamo darījumu nodrošināšanai citā dalībvalstī, ja laika periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, šī persona:

1) ir bijusi reģistrēta citas dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā;

2) nav veikusi saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē;

3) nav veikusi iekšzemē apliekamus darījumus, kuru veikšanai būtu jāreģistrējas Dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Līdzīga norma ietverta arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*spēkā no 2013.gada 1.janvāra*) 113.panta pirmajā daļā, kas noteic, ka citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ja periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, šis nodokļa maksātājs: 1) ir bijis reģistrēts citas dalībvalsts nodokļa maksātāju reģistrā; 2) nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē; 3) nav bijis reģistrēts Dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā; 4) nav veicis iekšzemē ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ būtu jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Savukārt Ministru kabineta 2009.gada 22.decembra noteikumu Nr.1639 „Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona iesniedz pieteikumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas saņemšanai citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un kārtība, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamai personai (*spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim,* turpmāk – noteikumi Nr.1639) 29.1.apakšpunkts noteic, ka nodokli neatmaksā, ja atmaksu pieprasa par nodokļa summu, kura norādīta nodokļa rēķinā, kas neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumu Nr.15 „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" (*spēkā no 2013.gada 3.janvāra*) 34.2.2.apakšpunktu Valsts ieņēmumu dienests pieņem lēmumu par atteikumu atmaksāt nodokli, ja atmaksu pieprasa par nodokļa summu, kura norādīta nodokļa rēķinā, kas neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma prasībām.

No minētajām tiesību normām izriet, ka pirms PVN atmaksas Dienests pārbauda, vai nodokļa rēķinā norādītais atbilst normatīvo aktu prasībām. Izskatāmajā lietā izvērtējums veicams tiesai.

[8.7] Tiesa, pārbaudot Rēķinos norādītā PVN atbilstību normatīvo aktu prasībām, secināja, ka tas Rēķinos norādīts nepamatoti, jo darījumi par pakalpojumiem, kuru sniegšanas vietas ir citas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorijā, netiek piemērots PVN. Attiecīgi SIA „Alekon LV" Rēķinos PVN ir iekļāvusi bez tiesiska pamata un neatbilstoši tiesību normām,

kas bija spēkā to izrakstīšanas brīdī.

Savukārt apstāklis, ka SIA „Alekon LV" nodokļu rēķinā, pretēji normatīvajos aktos noteiktajam, ir iekļāvusi PVN, nepiešķir tiesības prasīt atmaksāt samaksāto PVN no budžeta.

Pieteicējai nav pamata pieņemt, ka visa PVN summa ir nonākusi valsts budžetā, jo iespējams SIA „Alekon LV" ir izmantojusi tiesības atskaitīt priekšnodokli, respektīvi pretnostatīt saņemto PVN summu PVN summai, kas samaksāta saviem piegādātājiem.

Tiesa nekonstatēja apstākļus, kas var būt par pamatu pieteicējam labvēlīga administratīvā akta izdošanai un atzīst, ka Dienests pamatoti ar Lēmumu Nr.1, Lēmumu Nr.2 un Lēmumu Nr.3 atteica pieteicējam atmaksāt PVN.

[8.8] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs 2012.gada 30.martā Dienestā vērsies ar iesniegumu, kurā lūdzis sniegt uzziņu, vai pieteicēja no SIA „Alekon LV" saņemtais 2011.gada 2.februāra rēķins Nr.6 uzskatāms par PVN rēķinu saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta $5.^{1}$daļu un vai tas ietver 8.panta $5.^{1}$daļas 8. un 9.punktā noteikto informāciju. Dienests 2012.gada 27.aprīlī pieteicējam sniedza uzziņu Nr.8.11-20/33613, kurā norādīja, ka iepriekš minētais rēķins ir uzskatāms par PVN rēķinu.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta $5.^{1}$daļu par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu, kurā ietverta normā noteiktā informācija.

No minētā tiesa secināja, ka pieteicējs, prasot uzziņu, vēlējies noskaidrot, vai rēķins satur visus rekvizītus atbilstoši normatīvo aktu prasībām, bet nav prasījis atbildes uz jautājumiem saistībā ar tiesībām saņemt PVN atmaksu. Tāpēc, tiesas ieskatā, izsniegtā uzziņa neattiecas uz lietā izskatāmajiem jautājumiem.

[8.9] Tiesas ieskatā izskatāmajā lietā nav pārkāpts PVN neitralitātes princips.

Lai arī PVN sistēmas pamatā ir neitralitātes princips, tiesības atskaitīt priekšnodokli vai izmantot citas tiesības saistībā ar PVN nav absolūtas un beznosacījuma. PVN sistēma prasa, lai deklarētie darījumi starp dokumentos norādītajām personām faktiski būtu notikuši un darījumu dokumenti būtu noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Tādējādi nav tiesiski atmaksāt PVN, kas ir saistīts ar izsniegtajiem Rēķiniem, pamatojoties tikai uz apstākli, ka Rēķinos nepamatoti iekļauts PVN.

[9] Par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 8.februāra spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīts, ka spriedums ir nepamatots, neatbilstošs normatīvajiem aktiem (Administratīvā procesa likumam, likumam „Par pievienotās vērtības nodokli", Valsts pārvaldes iekārtas likumam u.c.), kā arī lietas faktiskajiem apstākļiem. Pieteicējs norāda, ka Eiropas Savienības Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta $7.^{2}$ un $7.^{3}$punkta izpratnē pieteicēja saimnieciskās darbības mītne ir Vācijā, savukārt pastāvīgās iestādes pieteicējam nav nevienā Eiropas Savienības dalībvalstī.

Pieteicēja ieskatā Dienestam, izskatot tā PVN atmaksas pieteikumus, bija jāizvērtē lietas faktiskie apstākļi atbilstoši Eiropas Savienības Padomes 2008.gada 12.februāra Direktīvas 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, un Direktīvas 2006/112/EK nosacījumiem. Piemērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $12.^{5}$panta pirmo daļu, ir jāpanāk tāds rezultāts, kas atbilst Direktīvā 2006/112/EK nostiprinātajam PVN neitralitātes principam un novērš tādas situācijas rašanos, kas rada konkurences apstākļu izkropļojumu.

Pieteicējs norāda, ka gan Dienests, gan pirmās instances tiesa ir nekonsekventas savā rīcībā, kā rezultātā ir pārkāpti vairāki administratīvā procesa principi. Pieteicēja ieskatā tiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu.

[10] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2014.gada 11.novembra spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāts PVN.

[11] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 11.novembra spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

Ar Augstākās tiesas 2016.gada 1.decembra spriedumu Nr.SKA-90/2016 atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 11.novembra spriedums un lieta nosūtīta jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

[12] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāves pieteikumu un apelācijas sūdzību uzturēja. Savukārt Dienesta pārstāvis pieteikumu neatzina.

Administratīvā apgabaltiesa tiesas sēdē nopratināja kā lieciniekus /pers. S/, /pers. T/, /pers. U/ un /pers. V/ (*/pers. V/*).

Motīvu daļa

[13] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi procesa dalībnieku argumentus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikumi ir noraidāmi.

[14] Lietā ir strīds, vai pieteicējam, kuram saimnieciskās darbības mītnes vieta ir Vācija un Latvijā nav iestādes, ir tiesības saņemt PVN atmaksu saskaņā ar SIA „Alekon LV" izrakstītajiem Rēķiniem kopā Ls 160 755,87 apmērā.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi secinājusi, ka pieteikuma priekšmets apvienotajās lietās ir labvēlīga administratīvā akta izdošana par Rēķinos iekļautā PVN atmaksu un tiesai lietā ir jāpārbauda, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi (sk. šā sprieduma 8.1.-8.2.apakšpunkts). Vienlaikus, ņemot vērā, ka pieteicējs lūdz atmaksāt nodokli, kuru tas samaksājis par konkrētu laika posmu, izskatāmajā lietā ir piemērojamas nevis tās tiesību normas, kuras ir spēkā lietas izskatīšanas laikā, bet gan tās, kuras bija spēkā laikā, kad pieteicējs maksāja nodokli un iestāde pieņēma lēmumu atteikt atmaksu (*sal. Augstākās tiesas 2015.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.SKA-53/2015 5.punktu*).

[15] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.^{5}panta pirmā daļa noteic, ka citas dalībvalsts apliekamajai personai atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu apliekamo darījumu nodrošināšanai citā dalībvalstī, ja laika periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, šī persona: 1) ir bijusi reģistrēta citas dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā; 2) nav veikusi saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē; 3) nav veikusi iekšzemē apliekamus darījumus, kuru veikšanai būtu jāreģistrējas Dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Šā panta otrā daļa noteic, ka Ministru kabinets, ievērojot šā panta pirmās daļas nosacījumus, paredz: 1) kārtību, kādā Dienests saņem un izskata citas dalībvalsts apliekamās personas pieteikumu nodokļa atmaksāšanai iekšzemē; 2) kārtību, kādā atmaksā nodokli citas dalībvalsts apliekamai personai, un nodokļa atmaksāšanas termiņus, kas nedrīkst pārsniegt četrus mēnešus no pieteikuma saņemšanas dienas vai sešus mēnešus, ja tiek pieprasīta papildinformācija, vai astoņus mēnešus, ja papildinformācija tiek pieprasīta atkārtoti.

Uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.^{5}panta otrās daļas pamata izdoti noteikumi Nr.1639, kas nosaka kārtību, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamai personai. Noteikumu Nr.1639 29.1.apakšpunkts paredz, ka nodokli neatmaksā, ja atmaksu pieprasa par nodokļa summu, kura norādīta nodokļa rēķinā, kas neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām.

[16] Izvērtējot Rēķinu atbilstību likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām, apgabaltiesa atzīst, ka Dienests pamatoti konstatējis, ka Rēķini nav noformēti atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.^{1}daļas 8. un 9.punktā noteiktajām prasībām, kas noteic, ka rēķinā norādīts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa).

Arī Direktīvas 2006/112/EK 226.pants noteic, ka izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām cita starp obligāti jānorāda piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids (6.punkts), datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana, vai datums, kad veikta pirmā iemaksa kontā, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma (7.punkts), summa, kurai izliek nodokli vai piemēro atbrīvojumu, vienības cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā.

Eiropas Savienības Tiesa norādījusi uz mērķi, kam kalpo rēķinā norādāmās ziņas, proti, ļaut nodokļu administrācijai pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu esību (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā C-516/14 26. un 30.punktu*).

Tātad būtiski, vai attaisnojuma dokumenti ļauj noskaidrot patiesos darījuma apstākļus un pārbaudīt, ka ir izpildītas tiesību īstenošanai visas nepieciešamās prasības pēc būtības.

Lietā nav strīda, ka Rēķini izsniegti saistībā ar pieteicēja un SIA „Alekon LV" noslēgtā Līguma par augšējā tilta celtņa modernizācijas pakalpojumiem Liepājā, Latvijā (*lietas 4.sējuma 211.*-273.lapa). Kā tas ir norādīts Līgumā un izriet no pieteicēja paskaidrojumiem, tad Līgums ir apakšuzņēmēja līgums, lai pieteicējs izpildītu 2010.gada 3.decembrī starp pieteicēju un Itālijas uzņēmumu *STG Group S.P.A* noslēgto līgumu par augšējā tilta celtņa modernizācijas pakalpojumiem Nr.031210 (turpmāk – Pamatlīgums). SIA „Alekon LV" ir apņēmusies veikt visus darbus, kas norādīti Pamatlīgumā attiecībā uz pieteicēju, un Pamatlīgums ir pievienots Līgumam kā pielikums.

Apgabaltiesa konstatē, ka saskaņā ar Pamatlīguma preambulas „F" punktu minētais līgums ir noslēgts par preču un pakalpojumu piegādi un darbu izpildi saistībā ar tehniskajā piedāvājumā aprakstīto augšējā tilta celtņa modernizācijas pakalpojumu. Tāpat no Pamatlīguma 2.1. un 2.2.punkta, kā arī Pamatlīguma 4.pielikumā pievienotā tehniskā piedāvājuma izriet, ka konkrētais projekts ietver gan preču piegādi, gan pakalpojumu sniegšanu. Līguma pielikumā Nr.4 pievienotais tehniskais piedāvājums ir analoģisks Pamatlīguma 4.pielikumam. Secīgi arī saskaņā ar Līgumu SIA „Alekon LV" nodrošina gan preču piegādi, gan pakalpojumu sniegšanu. To, ka Līguma izpildes ietvaros ir gan piegādātas preces (materiāli un iekārtas), gan sniegti pakalpojumi apstiprina arī SIA „Alekon LV" sniegtie rakstveida paskaidrojumi Dienestam (*lietas 5.sējuma 21.un 22.lapa*) un SIA „Alekon LV" amatpersonas /pers. S/ un Līguma izpildei SIA „Alekon LV" piesaistītā apakšuzņēmēja SIA „MC Communication" amatpersonas /pers. U/ apgabaltiesas sēdē sniegtās liecības.

Apgabaltiesa konstatē, ka no Rēķinos norādītā ir konstatējams, ka ar Rēķiniem samaksa ir veikta par Līguma izpildes daļu noteiktā periodā. Taču no Rēķiniem nav konstatējams, par kādu konkrēti preču piegādi un darbu veikšanu ir izrakstīts katrs konkrētais rēķins, kāds ir to daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī konkrēti piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa).

Izvērtējot Rēķinus kopsakarā ar Pamatlīgumu, Līgumu, kā arī lietā esošajiem progresa ziņojumiem (*lietas 5.sējuma 49.- 79.lapa*), ir secināms, ka katrs konkrētais rēķins ir izrakstīts saistībā ar attiecīgajā progresa ziņojumā uzskaitītajiem darbiem un materiāliem. Taču arī minētajos līgumos un progresa ziņojumos nav nošķirta un atsevišķi norādīta katras preces

un pakalpojuma cena, kas ļauj izsekot, par ko konkrēti Līguma izpildes gaitā ir izrakstīts katrs rēķins un veikta samaksa. Turklāt progresa ziņojumos norādīto darbu un materiālu apraksts ir tāds, no kura kvalificētai trešajai personai nav iespējams pārliecināties, ka progresa ziņojumā noradītie darbi un materiāli (pamatojoties uz kuriem ir izrakstīti Rēķini) tiešām ir saistīti ar Līguma izpildi. Progresa ziņojumos uzskaitītie darbi un materiāli lielā mērā nesakrīt ar Līgumam pievienotajā tehniskajā piedāvājumā norādīto preču un pakalpojumu specifikāciju, kā arī no lietas materiāliem nav iespējams identificēt progresa ziņojumā norādīto materiālu saistību ar tehniskajā piedāvājumā norādītajām precēm un pakalpojumiem. Lietā nav iesniegti citi attaisnojuma dokumenti, kas pamato konkrēto saimniecisko darījumu, tostarp arī saimnieciskā darījuma vērtību un atmaksājamā PVN apmēru.

Papildus apgabaltiesa ņem vērā, ka apgabaltiesas sēdē pieteicēja darbinieks /pers. V/, kas pārstāvēja pieteicēju Pamatlīguma un Līguma slēgšanā un izpildē, liecināja, ka konkrēto darbu veikšanai Liepājā, gan SIA „Alekon LV" piegādāja pieteicējam noteiktu iekārtu apjomu, gan arī pieteicējs pats piegādāja daļu no iekārtām. Tādējādi, lai gan atbilstoši Līgumam SIA „Alekon LV" nodrošina Pamatlīguma Tehniskajā specifikācijā nosaukto preču piegādi, ir apšaubāms, ka visu preču piegādi veica SIA „Alekon LV" un samaksa par tām ir atbilstoši iekļauta konkrētajos Rēķinos.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka iesniegtie attaisnojuma dokumenti nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par darījuma būtību un neļauj noskaidrot patiesos darījuma apstākļus un vai ir izmantojamas atskaitīšanas tiesības.

[17] Konkrētajā gadījumā tam, ka no iesniegtajiem darījuma dokumentiem nav saprotams, kā konkrēti veidojas darījuma vērtība un kāda ir attiecīgi preču un pakalpojuma cena, ir būtiska nozīme arī aspektā, lai noteiktu ar nodokli apliekamo vērtību, un maksājamā nodokļa apmēru, jo precēm un pakalpojumiem atšķiras PVN piemērošanas kārtība.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otro daļu, 4.panta trešo daļu, 5.pantu, 8. panta ceturto daļu, 12.panta $1.^6$ daļu un 18.panta pirmās daļas 1.punktu SIA „Alekon LV" par preču piegādi bija pieteicējam jāizraksta rēķins, piemērojot PVN.

Savukārt par pakalpojumiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $4.^1$panta otrā daļa noteic, ka pakalpojuma sniegšanas vietu Eiropas Savienības teritorijā nosaka saskaņā ar šo pantu, ja šā likuma VI nodaļā nav noteikts citādi. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $4.^1$panta ceturtās daļas 1.punkts noteic, ja pakalpojums tiek sniegts jebkurai personai, kas veic saimniecisko darbību, pakalpojuma sniegšanas vieta, ja šajā pantā nav noteikts citādi, ir pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības mītnes vieta. Ņemot vērā, ka pieteicējs ir Vācijā reģistrēts komersants un Vācijā reģistrēts PVN maksātājs (*lietas 4.sējuma 90.-92.lapa*), kā arī uz izskatāmo gadījumu nav attiecināms neviens no minētā likuma $4.^1$pantā un VI nodaļā minētajiem gadījumiem, par pakalpojumu sniegšanas vietu ir uzskatāma Vācija. Secīgi saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otro un trešo daļu, 12.panta $1.^6$, $1.^{14}$ un $1.^{19}$ daļu SIA „Alekon LV" kā Latvijas apliekamai personai, kas veic saimniecisko darbību Latvijā, izrakstot rēķinus par pakalpojumiem, kuru sniegšanas vieta ir citas Eiropas Savienības dalībvalsts teritorija, PVN par pakalpojumiem nebija jāpiemēro.

Tādējādi apgabaltiesa secina, ka Rēķinos PVN tikai attiecībā par sniegtajiem pakalpojumiem ir norādīts nepamatoti, bet no lietā esošajiem darījuma dokumentiem nav nosakāms, kādā daļā Rēķinos PVN ir pamatoti iekļauts un attiecīgi samaksāts.

[18] Augstākā tiesa šajā lietā ir norādījusi uz Eiropas Savienības Tiesas atziņām, ka jāņem vērā, ka PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa ir neitralitātes princips un ka dalībvalstīm jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru kļūdaini izrakstīts rēķins, varētu tikt koriģēts. Pasākumi, kuri ir ieviešami, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai un tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti. Turklāt šādu nosacījumu izpilde un nodokļu atmaksāšanas iespēja ir vērtējamam kopsakarā ar apstākli, vai pastāv nodokļa ieņēmumu valsts budžetā apdraudējums. Tādējādi ir noskaidrojami apstākļi par nepareizi izrakstīto rēķinu labošanu, pieteicēja iespējām šādas darbības veikt un ietekmēt. Ņemot vērā, ka pieteicējs samaksāja nodokļa rēķinu, kurā ietverts PVN, savam darījumu partnerim, tiesiskās attiecības par attiecīgā nodokļa samaksu tieši pastāv starp Dienestu un pieteicēju. Dienests lietā norādījis, ka tādējādi pieteicēja samaksātās rēķina summas PVN apmērā atgūšanai var vērsties pret savu darījuma partneri civiltiesiskā kārtībā. Tomēr šajā ziņā Eiropas Savienības tiesa ir norādījusi, ja tādējādi nodokļa atmaksāšanas panākšana ir neiespējama vai pārmērīgi grūta, neitralitātes un efektivitātes princips var pieprasīt, lai pakalpojuma saņēmējs varētu vērsties ar prasību par atmaksāšanu tieši pie nodokļu administrācijas. Tiesai ir jānoskaidro, kādēļ pieteicējs nodokļa summas atgūšanu nav risinājis ar savu darījuma partneri un vai šādā kārtībā tā atgūšana, ja tai citādi ir pamats, ir iespējama, t.i., nav pārmērīgi apgrūtināta vai neiespējama (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 1.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-90/2016 8. - 10. punktu*).

[19] Apgabaltiesa konstatē, ka patlaban vairs nav iespējams SIA „Alekon LV" labot Rēķinus vai pieteicējam vērsties pret SIA „Alekon LV", jo no 2015.gada 3.septembra SIA „Alekon LV" ir likvidēta.

Taču apgabaltiesas ieskatā pieteicējam bija pietiekami laika nodokļu summas atgūšanas jautājumu risināt ar SIA „Alekon LV", tas nebija pārmērīgi grūti, bet pieteicējs nepamatoti to nav darījis.

[19.1] Vispirms bez ievērības nav atstājams, ka, apgabaltiesas ieskatā, pieteicējs jau sākotnēji zināja vai tam vajadzēja zināt, ka no SIA „Alekon LV" saņemtie Rēķini ir neatbilstoši Direktīvas 2006/112/EK 226.panta un likuma „Par pievienotās vērtības likuma" prasībām, kā arī tajos nepamatoti ir ietverts PVN par pakalpojumiem.

Apgabaltiesa ņem vērā, ka konkrētajā gadījumā pieteicējs piesaistīja SIA „Alekon LV" kā apakšuzņēmēju Pamatlīguma

izpildē un Līgums pēc būtības ir balstīts uz Pamatlīgumu. Pamatlīguma 3.2.punktā paredzēts, ka nodokļi, kas maksājami saskaņā ar Latvijas likumiem ir pieteicēja atbildība un ka pieteicējs pasūtītājam Itālijas uzņēmumam *STG Group S.P.A* izsniegs rēķinus ar 0 % PVN. Savukārt Līguma ar SIA „Alekon LV" 3.1. un 4.2.punktā līgumcena ir noteikta, paredzot, ka papildus tiek aprēķināts Latvijā piemērojamais PVN, kas tiks iekasēts ar rēķinu starpniecību.

Ņemot vērā Pamatlīguma un Līguma kopējās vērtības lielo apmēru un to, ka minētajos līgumos (noslēgti vienā dienā) īpaši atrunāts atšķirīgs maksājamā PVN apmērs, kas ietekmē pieteicēja līdzekļu apgrozījumu un ienākumus, apgabaltiesas ieskatā pieteicējs jau Līguma noslēgšanas brīdī pievērsa uzmanību maksājamam PVN apmēram. Apgabaltiesa apšauba, ka šāda apmēra līgumi tiek noslēgti bez atbilstoša juridiskā izvērtējuma. Tas nozīmē, ka pieteicējs varēja noskaidrot gan kādos gadījumos PVN ir maksājams, gan kādām prasībām jāatbilst rēķiniem, gan kādos gadījumos normatīvajos aktos ir paredzēta tās atmaksāšana. Pieteicēja darbinieka /pers. V/ apgabaltiesas sēdē liecinātais, ka PVN iekļāva Līgumā, jo zināja, ka saskaņā ar Eiropas Savienības noteikumiem ir paredzēta samaksātā PVN atdošana atpakaļ, kā arī par to veica izpēti, norāda, ka pieteicējs šādu vērtējumu jau Līguma slēgšanas brīdī ir izdarījis, bet apzināti vai pieļaujot neatbilstošu rūpību ir noslēdzis Līgumu, nepamatoti paredzot PVN iekļaušanu rēķinos arī par pakalpojumiem. Ievērojot minēto, apgabaltiesa nepiešķir ticamību /pers. V/ liecībai, ka pieteicēja PVN samaksu līgumā paredzēja, ņemot vērā tikai SIA „Alekon LV" izvirzīto prasību, bet kā ticamu vērtē SIA „Alekon LV" amatpersonas /pers. S/ apgabaltiesas sēdē liecināto, ka viņam nebija zināms, ka pakalpojumu sniedz Vācijā, jo līgumu gatavoja pieteicēja juristi un, ievērojot, ka iepirkums tiek veikts Latvijā AS „Liepājas Metalurgs", kas arī piedalījās sarunās, nebija aizdomu, ka kaut kas ir nepareizi.

Turklāt saskaņā ar Pamatlīguma 4.3.2.punktu līguma izpildes laikā pieteicējam bija jāinformē pasūtītājs par preču piegādēm, sniedzot cita starp preču aprakstu, iepakojumu vienību skaitu, preču pavadzīmes. Pamatlīgumā un Līgumā paredzētā aprīkojuma garantijas īstenošanai arī ir būtiska konkrēta un precīza piegādāto preču uzskaite. Tas norāda, ka Pamatlīguma izpildes gaitā bija paredzēta un iespējama preču piegādes nošķiršana no pakalpojumiem, kā arī paša pieteicēja rīcībā bija dokumenti, kas ļauj noteikt preču piegādes vērtību.

Ievērojot minēto jau Līguma slēgšanas brīdī, Līguma izpildes laikā un visbeidzot Rēķina saņemšanas laikā pieteicējs varēja veikt darbības, lai darījumu dokumenti būtu atbilstoši noformēti, kā arī pieteicējs saņemtu atbilstošus Rēķinus no SIA „Alekon LV".

[19.2] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicēja pieteikumā un paskaidrojumos norādītajam, ka Lēmumā Nr.1, Lēmumā Nr.2 un Lēmumā Nr.3 kā vienīgais pamats atteikumam atmaksāt PVN bija Rēķinu neatbilstošs noformējums, bet pamats atteikt PVN atmaksu sakarā ar to, ka PVN nav piemērojams, bija norādīts tikai pirmās instances tiesas spriedumā.

Apgabaltiesa konstatē, ka minētajos lēmumos ir ne tikai norādīts, ka attiecīgie Rēķini nav noformēti atbilstoši prasībām, jo nav norādīts piegādāto preču un pakalpojumu nosaukums, daudzums un cena, bet arī, ka SIA „Alekon LV", pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $4.^1$panta pirmās daļas nosacījumiem, nebija tiesību pieteicējam izsniegt attiecīgos rēķinus ar PVN, jo konkrētajā gadījumā Līgumā norādīto pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja (Vācijas uzņēmuma) saimnieciskās darbības mītnes vieta.

Ievērojot minēto, pieteicējs jau no 2012.gada janvāra, kad saņēma Lēmumu Nr.1 un Lēmumu Nr.3, varēja vērsties pie SIA „Alekon LV" un risināt jautājumu par Rēķinu labošanu un darījumu dokumenti noformēšanu, lai varētu identificēt konkrētās preces un pakalpojumus, to apmēru un cenu, gan lai atgūtu nepamatoti samaksāto summu par pakalpojumiem PVN apmērā.

[19.3] Taču lietā esošajos pieteicēja paskaidrojumos norādīts, ka pieteicējs tikai 2013.gada 18.februārī pēc pirmās instances tiesas sprieduma ir vērsies pie SIA „Alekon LV", bet SIA „Alekon LV" pārstāvis ir atteicies to labot. Pēc SIA „Alekon LV" likvidācijas procesa uzsākšanas pieteicēja pārstāve 2014.gada 19.novembrī ir sazinājusies ar SIA „Alekon LV" likvidatoru, lai norādītu uz nepieciešamību grozīt rēķinu, bet likvidatore to nedarīja. Minētās rīcības apstiprināšanai pieteicējs ir iesniedzis 2013.gada 18.februārī nosūtīto vēstuli SIA „Alekon LV" Grāmatvedības departamentam (*lietas 5.sējuma 187.-193. un 235.-237.lapa*), kā arī iekšēju e-pasta saraksti starp pieteicēja darbiniekiem un zvērināta advokāta biroja darbiniekiem (*lietas 5.sējuma 194.-217.lapa*). No apgabaltiesas sēdē pieteicēja pārstāvja /pers. V/ liecības izriet, ka pēc tam, kad pieteicējs saņēma tiesas spriedumu, /pers. V/ ir sazinājies ar SIA „Alekon LV" amatpersonu /pers. S/ un grāmatvedi /pers. T/ situācijas risināšanai, no SIA „Alekon LV" saņemtās telefoniskās atbildes bija nekonkrētas un tad pieteicējs uzrakstīja oficiālu vēstuli SIA „Alekon LV", uz kuru atbildi nesaņēma. Vēlāk pieteicēja piesaistītais advokātu birojs vērsās pie SIA „Alekon LV" likvidatora.

Izvērtējot minētos dokumentus un /pers. V/ liecību, apgabaltiesa ņem vērā, ka minētos pieteicēja paskaidrojumus neapstiprina SIA „Alekon LV" amatpersonas /pers. S/ un grāmatvedes /pers. T/ apgabaltiesas sēdē sniegtās liecības, jo viņi noliedza, ka pieteicēja ir oficiāli vērsusies SIA „Alekon LV" un ka /pers. V/ ir runājis ar viņiem par konkrēto jautājumu. Lai gan pieteicēja ir iesniegusi 2013.gada 18.februāra nosūtīto vēstuli SIA „Alekon LV" un pasta pakalpojuma sniedzēja apstiprinājumu ar norādi, ka vēstuli ir saņēmis /pers. S/, apgabaltiesa secina, ka ir apšaubāms, ka /pers. S/ tiešām šādu vēstuli ir saņēmis, jo apstiprinājumā par vēstules saņemšanu norādītais paraksts acīmredzami nesakrīt ar /pers. S/ parakstu uz darījuma dokumentiem un /pers. S/ parakstu, apgabaltiesas sēdes laikā parakstot liecinieka apliecinājumu.

Savukārt pieteicēja iesniegtā e-pasta sarakste netieši norāda, ka pieteicējs 2013.gada aprīlī ir sazinājies ar SIA „Alekon LV", lai risinātu konkrēto jautājumu, bet tā rezultātā nav vienojies par Rēķinu labošanu. No sarakstes nav konstatējams, ka līdz pat 2014.gada aprīlim pieteicējs būtu veicis kādas konkrētas darbības. Pēc tam pieteicēja piesaistītais advokātu birojs tikai 2014.gada novembrī ir sazinājies ar SIA „Alekon LV" likvidatoru, bet šī saziņa rezultātus nav devusi. 2014.gada decembrī pieteicēja piesaistītais advokātu birojs ir ieteicis pieteicējam apsvērt iespēju ierosināt civillietu pret SIA „Alekon LV".

Apgabaltiesas ieskatā šāda pieteicēja rīcība, reizi gadā lūdzot SIA „Alekon LV" veikt kādas darbības, neliecina, ka pieteicējs aktīvi ir rīkojies savu interešu nodrošināšanā. Nav saskatāms, ka pieteicējam bija kādi objektīvu šķēršļi no 2012.gada janvāra līdz SIA „Alekon LV" likvidācijai 2015.gada 3.septembrī vērsties pret SIA „Alekon LV" civiltiesiskā kārtībā. Turklāt pieteicējs to apzināti nav darījis arī pēc tam, kad 2014.gada decembrī ir saņēmis konkrētu ieteikumu no advokātu biroja. Līdz ar to nav atzīstams, ka pieteicējam bija neiespējami vai pārmērīgi grūti panākt nepamatoti samaksātā PVN atgūšanu no SIA „Alekon LV".

[20] Apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā, veicot no valsts budžeta PVN atmaksu pieteicējai, pastāv valsts budžeta apdraudējums.

No SIA „Alekon LV" PVN deklarācijām (*lietas 5.sējuma 25.-46.lapa*) un Dienesta iesniegtās nodokļu maksātāja SIA „Alekon LV" atlikumu vēstures izdrukas (*lietas 5.sējuma 218.-220.lapa*) apgabaltiesa konstatē, ka Rēķinos norādītās PVN summas SIA „Alekon LV" ir iekļāvusi PVN deklarācijās un tās ņemtas vērā, nosakot SIA „Alekon LV" valsts budžetā maksājamo nodokļa summu. SIA „Alekon LV" vienlaikus ar deklarētajām budžetā maksājamām nodokļa summām ir deklarējusi arī priekšnodokli, kas cita starp ietver arī SIA „Alekon LV" maksājamo nodokli darījumos ar Līguma izpildei piesaistīto apakšuzņēmēju SIA „MC Communication". Tādējādi pieteicēja darījuma partneris atbilstošu nodokļu summu ir atskaitījis priekšnodoklī un tā nav uzskatāma par summu, kuru valsts budžets ir guvis kā nodokļu ienākumu. Šobrīd nav iespējams veikt SIA „Alekon LV" PVN deklarāciju korekciju, neņemt vērā PVN summu par pieteicējam sniegtajiem pakalpojumiem, secīgi liedzot SIA „Alekon LV" priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības attiecīgajā apmērā un piedzenot nesamaksātās nodokļu summas no SIA „Alekon LV". Atmaksājot no valsts budžeta arī pieteicējai PVN par pakalpojumiem, minētā summa no valsts budžeta tiktu atskaitīta otro reizi, lai gan šādā apmērā tās iemaksa valsts budžetā nav veikta. Turklāt kā jau apgabaltiesa konstatēja iepriekš, konkrētajā lietā nodokļu rēķini neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām pēc būtības, darījuma dokumenti nesniedz skaidru priekšstatu par darījuma būtību, un no lietā esošajiem darījuma dokumentiem nav nosakāms, vai Rēķinos PVN ir pamatoti iekļauts.

Šādos apstākļos, kad pieteicējs pats ir pieļāvis neatbilstošu darījuma dokumentu noformēšanu, kā arī nepamatoti nav aktīvi rīkojies savu interešu nodrošināšanā, nav konstatējama pieteicēja labticība un PVN neitralitātes un efektivitātes principa pārkāpums, atsakot veikt pieteicējam PVN atmaksu.

[21] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka nav tiesiska pamata izdot pieteicējam labvēlīgu administratīvo aktu par PVN atmaksu pieprasītajā apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt Vācijas uzņēmuma *whb Energietechnik GmbH* pieteikumus par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Vācijas uzņēmumam *whb Energietechnik GmbH* tiktu atmaksāts pievienotās vērtības nodoklis par laika periodu no 2010.gada 1.septembra līdz 2011.gada 30.jūnijam.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Juhņeviča-Knoka

Tiesneses S.Gintere

S.Liniņa