ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

Lietas arhīva Nr. A42-00480-20/42
ECLI:LV:ADRJRIT:2020:0519.A420209319.4.S

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rēzeknē 2020.gada 19.maijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Māris Šļakota,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers.D/ pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējam tiktu atmaksāts pārmaksātais pievienotās vērtības nodoklis 21 772,42 *euro* par 2017.gadu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu pārvaldes Nerezidentu nodokļu un citu nodokļu datu ticamības novērtējuma daļas vadītājas 2019.gada 11.marta lēmumu Nr.8.58-9/709 nolemts neatmaksāt pieteicējam /pers.D/ (nosaukums lēmuma pieņemšanas brīdī – "/pers. E/") pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) 21 772,42 *euro* apmērā.

Lēmumā norādīts, ka pieteicējam periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, Latvijas Republikā bija reģistrēta 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.

Pieteicējs lēmumu apstrīdēja. Apstrīdēšanas iesniegumā norādīja, ka VID nevar liegt tiesības uz pārmaksātās PVN summas atmaksu, pamatojot to tikai ar faktu, ka periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, ārvalsts uzņēmumam ir reģistrēta filiāle, vienlaikus nevērtējot, vai izpildās saimnieciskās darbības veikšanas pazīmes PVN regulējošo normatīvo aktu izpratnē.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 10.maija lēmumu Nr.30.1-8.2/168200 nolemts atstāt negrozītu apstrīdēto 2019.gada 11.marta lēmumu Nr.8.58-9/709. Augstākas iestādes lēmumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] 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 nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkts). Proti, 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 "/pers. E/ filiāle Latvia" (nosaukums sprieduma taisīšanas brīdī – "pers.D/kas laika posmā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2017.gada 30.martam, tātad arī aplūkojamā atmaksas periodā, bija reģistrēta VID PVN maksātāju reģistrā.

[2.2] 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 (Komerclikuma 22.pants). 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 VID ieskatā nebūtu 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.

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

[3.1] VID nevar liegt tiesības uz PVN atmaksāšanu, pamatojoties uz faktu, ka pieteicējam periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, ir reģistrēta pieteicēja 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 VID ir jāvērtē, 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, VID nevar konstatēt, ka komersants veic saimniecisko darbību, pamatojoties uz komersanta nodomu veikt saimniecisko darbību. Turklāt pieteicējam, reģistrējot filiāli Latvijas Republikā, nav bijis nodoms veikt komercdarbību – 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, VID 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 pieteicēja filiāles darbību konkrētajā situācijā neizpildās saimniecisko darbību raksturojošā patstāvīguma pazīme, jo pieteicēja filiāle periodā, par kuru pieprasīta PVN atmaksa, ir sniegusi mārketinga un pārdošanas atbalsta pakalpojumus pieteicējam, kas nav uzskatāma par neatkarīgu saimniecisko darbību.

[3.5] Turklāt pieteicēja filiāle neveic arī reģistrējamu saimniecisko darbību PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē (pieteicēja 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.

[3.6] Interpretējot PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu un atsakot atmaksāt pārmaksāto PVN pieteicējam kā citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam, VID nav ievērojis Eiropas Savienības Tiesas praksē attīstīto direktīvu netiešās iedarbības (saskanīgās interpretācijas) principu, proti, VID nav nodrošinājis, ka PVN 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.

[3.7] VID, 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.

[3.8] Pieteicēja ieskatā VID 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 PVN.

[4] Tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā VID neatzina pieteikumu, atsaucoties uz pārsūdzētā lēmuma pamatojumu.

Motīvu daļa

[5] Izvērtējot lietas dalībnieku argumentus un lietā esošos pierādījumus, tiesa secina, ka pieteikums ir pamatots un apmierināms.

[6] Pieteicējs ir Nīderlandē reģistrēts uzņēmums, kuram Latvijā ir reģistrēta filiāle – /pers.D/(turpmāk – Filiāle).

Lietā nav strīda, ka Filiāle laika posmā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2017.gada 30.martam bija reģistrēta VID PVN maksātāju reģistrā. Filiāle no 2017.gada 30.marta izslēgta no VID PVN maksātāju reģistra saskaņā ar pašas Filiāles 2017.gada 15.marta iesniegumu VID. 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.

Saskaņā ar pēdējo pirms Filiāles izslēgšanas no VID PVN maksātāju reģistra iesniegto deklarāciju, proti, 2017.gada 1.ceturkšņa deklarāciju, Filiāle ir deklarējusi preču iegādes un saņemto pakalpojumu darījumus iekšzemē 218089,40 *euro* vērtībā, preču iegādes un saņemto pakalpojumu darījumus no Eiropas Savienības dalībvalstīm 30650,31 *euro* vērtībā, preču piegāžu un sniegto pakalpojumu darījumus 10806,03 *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.

Saskaņā ar rēķiniem, kas pievienoti pieteicēja iesniegumam par PVN 21 772,42 *euro* apmērā atmaksu par 2017.gadu, tajos kā preču un pakalpojumu saņēmēja norādīta Filiāle. Minētajos rēķinos norādīti šāda informācija par darījumiem: nomas maksa un apsaimniekošanas maksa, personāla noma, kurjeru pakalpojumi, degvielas iegāde, automašīnu noma.

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmajā daļā noteikts, 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 VID PVN maksātāju reģistrā;

4) nav veicis iekšzemē ar nodokli apliekamus darījumus, kuru dēļ būtu jāreģistrējas VID PVN maksātāju reģistrā.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, ir bijis reģistrēts citas dalībvalsts ar PVN apliekamo personu reģistrā, kā arī nav bijis reģistrēts VID PVN maksātāju reģistrā. Minētajā reģistrā līdz 2017.gada 30.martam ir bijusi reģistrēta Filiāle, taču 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, faktiskajā periodā, par kuru pieteicējs pieprasa atmaksāt nodokli, Filiāle nav bijusi reģistrēta VID PVN maksātāju reģistrā.

VID 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 neizpildīšanos.

[8] Lietā ir strīds, vai pieteicējs nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē. VID norāda, ka atmaksu veic, ja ārvalstu personai atmaksas periodā iekšzemē nav bijusi pastāvīgā iestāde, no kuras veikta saimnieciskā darbība. VID ieskatā par reģistrējamas saimnieciskās darbības iekšzemē veikšanu liecina tas, ka atmaksas periodā komercreģistrā bija reģistrēta pieteicēja 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 VID interpretācijai konkrētajā gadījumā nepiekrīt turpmāk norādīto iemeslu dēļ.

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 *Daimler AG* un *Widex A/S* 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, var konstatēt, ka lietā ir jānoskaidro, vai pieteicēja filiāle atmaksas periodā vispārīgā veidā īstenoja ar nodokli apliekamu pakārtotu darījumu veikšanu Latvijā, kur iesniegts pieteikums par atmaksāšanu.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības 5.panta pirmo daļu ar nodokli apliekamie darījumi ir šādi saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikti darījumi:

1) preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību;

2) pakalpojumu sniegšana par atlīdzību;

3) preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību.

No lietas materiāliem neizriet, ka Filiāle būtu veikusi šāda veida darījumus. Uz to, ka šādi darījumi būtu veikti, VID nav norādījis arī pēc tiesas pieprasījuma.

[9] 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.

[10] Pieteicējs ir samaksājis valsts nodevu 30 *euro* apmērā. Tā kā pieteikums tiek apmierināts, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu pieteicēja samaksātā valsts nodeva piespriežama no atbildētāja par labu pieteicējam. 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.punktā noteikts, ka valsts nodeva atlīdzināma no tās iestādes budžeta līdzekļiem, kura attiecīgajā administratīvajā lietā bijusi pieaicināta atbildētāja pusē.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251., 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Apmierināt /pers.D/ pieteikumu.

Uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot administratīvo aktu, ar kuru /pers.D/ tiktu atmaksāts pievienotās vērtības nodoklis 21 772,42 *euro* par 2017.gadu.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers.D/ valsts nodevu 30 *euro*.

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

Tiesnesis M.Šļakota