



Administratīvā apgabaltiesa

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2026.gada 1.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Līga Hāzenfuse, tiesnesis Valters Poķis un tiesnese Anita Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Automation X Gmbh pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu atmaksāts pievienotās vērtības nodoklis 54 736,91 *euro*, sakarā ar Automation X Gmbh apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2025.gada 15.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja – Austrijā reģistrēts uzņēmums Automation X Gmbh – vēršas Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) kā ārvalstu nodokļa maksātājs ar lūgumu saņemt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) atmaksu par iekšzemē veiktajiem darījumiem: 1) 25 992,23 *euro* par laika periodu no 2023.gada 1.janvāra līdz 2023.gada 31.martam; 2) 26 469,84 *euro* par laika periodu no 2023.gada 1.aprīļa līdz 2023.gada 30.jūnijam; un 3) 2274,84 *euro* par laika periodu no 2023.gada 1.jūlija līdz 2023.gada 30.septembrim.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2024.gada 9.oktobra lēmumu Nr.30.1/22.9/3108 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru pieteicējai atteikts atmaksāt PVN. Pārsūdzētais lēmums pamatots, norādot, ka pieteicējai Latvijā ir pastāvīga pārstāvniecība, jo izejvielu apstrādes automatizācijas sistēmas piegādes ieviešana SIA „Orcla Biscuit Production” (turpmāk – sabiedrība) rūpnīcā ilgst vairāk par deviņiem mēnešiem. Tādējādi pieteicēja iekšzemē ir veikusi reģistrējamu saimniecisko darbību, kas liedz saņemt PVN atmaksu, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu.

[2] Pieteicēja vēršas tiesā, lūdzot izdot labvēlīgu administratīvo aktu par PVN atmaksu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minēto.

[2.1] Pieteicēja ir patstāvīgs uzņēmums, kurš reģistrēts Austrijā un savu darbību veic tieši no Austrijas. Pieteicējai Latvijā nav ne biroja, ne citu materiāltehnisko resursu, ne arī pastāvīgu darbinieku. Fakts, ka pieteicēja komandējumos uz Latviju sūtījusi darbiniekus, nenozīmē, ka ar sabiedrību noslēgtā līguma izpilde kvalificētos kā pastāvīgā iestāde PVN likuma izpratnē. Sabiedrības rūpnīcā sistēmu uzstādīšanas un montēšanas darbu veikšanai tika piesaistīta trešā persona SIA „Citrus Solutions”, savukārt pieteicējas galvenā funkcija projektā ir programmēšana un sistēmu ieviešana, kuru nodrošināšanai arī nepieciešami šie sagatavošanas darbi.

[2.2] Dienests jauc Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – PVN direktīva) definēto jēdzienu „pastāvīgā iestāde” ar jēdzienu „pastāvīgā pārstāvniecība”. Nacionālā mērogā definētā „pastāvīgā pārstāvniecība” nav tas pats, kas „pastāvīgā iestāde” PVN direktīvas izpratnē.

[2.3] Atteikums atmaksāt PVN, jo dienesta ieskatā pieteicēja veic reģistrējamu saimniecisko darbību, ir formāla pieteicējai izvirzīta prasība, kas ir pretrunā PVN direktīvai un PVN neitralitātes principam, kas paredz, ka priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa jāpiešķir, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, proti, faktiski notikuši darījumi.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2025.gada 15.decembra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

[3.1] Lietā nav strīda, ka pieteicēja ir ārvalstu uzņēmums, kurš reģistrēts Austrijā, tostarp kā PVN maksātājs, kurš ar sabiedrību noslēdzis līgumu par mašīnu un iekārtu iegādi jeb ar kuru pieteicēja uzņēmusies nodrošināt pilnas automatizācijas sistēmas piegādi sabiedrībai jeb, kā norādīts līgumā – pilnu risinājumu „līdz atslēgai”, tostarp, projektēšanu, projekta vadību, testēšanu, iepakojšanu, transportēšanu, izkraušanu, montāžu un uzstādīšanu, izglītošanu un apmācību, kā arī nodošanu ekspluatācijā, proti, pieteicēja uzņēmusies nodrošināt kompleksu pasākumu (preču un pakalpojumu piegādes) kopumu. Šim nolūkam pieteicēja cita starpā 2021.gada 9.augustā ir noslēgusi līgumu ar SIA „Citrus Solutions”, pēdējam uzņemoties pieteicējas kontrolētās izejvielas apstrādes elektroinstalācijas nodrošināšanu un signāla pārbaudi, proti, daļu līguma izpildes pieteicēja nodevusi iekšzemes komersantam.

Lietā ir strīds par tiesību normu piemērošanu, jo pieteicēja ir vērsusies dienestā kā ārvalstu nodokļa maksātājs, kurš vēlas saņemt PVN atmaksu par iekšzemē veiktajiem darījumiem, bet dienests atmaksu atteicis, pamatojot atteikumu ar pieteicējas nepieciešamību reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam.

Lēmums pamatots ar PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktā ietvertu nosacījumu, ko pieteicēja vērtē kā formālu tai izvirzītu prasību, kas ir pretrunā ar PVN direktīvu, un, atsaucoties arī uz Eiropas Savienības Tiesas nolēmumiem, arī pretēju PVN neitralitātes principam. Tādēļ tiesai jāpārbauda pārsūdzētajā lēmumā norādītā pamatojuma pareizība.

[3.2] Attiecībā uz lietas dalībnieku argumentiem, kas saistās ar to, vai lietā aplūkojamā situācija atbilst „pastāvīgās pārstāvniecības” vai „pastāvīgās iestādes” jēdzienam, tiesa secināja, ka jēdzienu atšķirības nav atzīstamas par tādām, kas rada acīmredzamu pārsūdzētā lēmuma prettiesiskumu. Lai kā tiktu apzīmēta darbība, ko pieteicēja veikusi Latvijā (pastāvīgā iestāde vai pastāvīgā pārstāvniecība), jebkurā gadījumā, veicot interpretāciju, ir jāpatur prātā Eiropas Savienības Tiesas nolēmumi, kas norāda uz aizliegumu atteikt nodokļa atmaksu formālu kritēriju dēļ, proti, PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa tiktu piešķirta, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālās prasības. Tādēļ abos gadījumos (pastāvīgā pārstāvniecība un pastāvīgā iestāde) ir novērtējami kritēriji par faktisku pieteicējas darbības vietu līguma izpildē un tās pienākumiem nodokļu jomā. Prasība par saimnieciskās darbības reģistrāciju nav formāla, ja ir atzīstams, ka pieteicēja ir veikusi tādu saimniecisko darbību Latvijā, kas atbilst jēdzienam „pastāvīgā iestāde” vai „pastāvīgā pārstāvniecība”.

[3.3] Saskaņā ar nacionālajām tiesību normām, ievērojot, ka pieteicējas darbība iekšzemē ir bijusi saistīta ar apjomīgiem darbiem, kas skar iekārtu montāžu un programmēšanu sabiedrības labā, kā arī darbi veikti termiņos, kas stipri pārsniedz tiesību normās norādītās robežvērtības, tiesa vērtēja lēmuma secinājumus par nepieciešamību pieteicējai reģistrēties iekšzemē kā nodokļu maksātājai kā pamatotus, kas attiecīgi pamato arī atteikumā norādīto atsauci uz PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu.

[3.4] Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka jēdziens „pastāvīga iestāde” saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nozīmē, ka ir jāpastāv minimālam veidojumam, kuram pastāvīgi ir pieejami cilvēkresursi un tehniskie resursi, kas ir nepieciešami, lai sniegtu noteiktus pakalpojumus. Tādējādi tas nozīmē pietiekamu pastāvības pakāpi un piemērotu struktūru no cilvēkresursu un tehnisko resursu viedokļa, lai varētu neatkarīgi sniegt noteiktus pakalpojumus.

Tiesa atzina par nepamatotu pieteicējas apgalvojumu, ka tai iekšzemē nav bijuši tādi resursi, kas atbilstu pastāvīgas iestādes jēdzienam. Iepazīstoties ar lietā esošo rēķinu saturu, tiesa konstatēja, ka pieteicējas darbinieki ilgstošus laika periodus ir atradušies Latvijā, kā arī pastāvīgi un ilgstoši izmantojuši transporta pakalpojumus, kuri kaut virspusējos aprēķinos pārsniedz 5 mēnešu termiņu periodā, par kuru tiek atprasīts PVN. Līdz ar to tas, ka pieteicēja ir izvēlējusies sūtīt savus darbiniekus komandējumā, kuri šeit atradušies ilgstoši (piemēram, aprīlī divi darbinieki 12 dienas katrs, maijā trīs darbinieki 10, 24 un 17 dienas utt., kā arī automašīnu noma ir bijusi praktiski pastāvīga (51 diena, 17 dienas, 16 dienas, mēnesis utt.), ir pamats uzskatīt, ka pieteicējai Latvijā ir bijuši gan materiālie, gan cilvēkresursi. Tiesību normas nenoteic, ka pieteicējai ir jābūt pastāvīgās iestādes vietas īpašnieci vai materiālo resursu īpašnieci. Ja darbu specifika kopsakarā ar mūsdienu

tehnoloģiskajām iespējām ļauj strādāt attālināti, vēl jo vairāk, uzņēmējs var izvēlēties materiāltehniskos resursus nodrošināt ar īslaicīgām nomas attiecībām (piemēram, viesnīcas, automašīnas u.tml.). Tātad atbilstoši lietā esošajiem rēķiniem ir saskatāma resursu esība. Tāpat ir saskatāma arī cilvēkresursu esība, jo nav šaubu, ja pieteicējas darbinieki atrodas iekšzemē ilgstošā laika periodā, sabiedrība saņem pakalpojumu no šīm personām, kuras savukārt sadarbojas ar SIA „Citrus Solutions”, saņemot no pieteicējas šī uzņēmuma izpildes pakalpojumus.

Pieteicēja ir skaidrojusi, ka tā nodrošina MES sistēmas automatizāciju un ieviešanu, pati veic programmēšanu un sistēmas nodošanu ekspluatācijā. Elektrotehnikas sastāvdaļas ražo apakšpiegādātāji, galvenokārt Austrijā, elektroinstalācijas darbus veic SIA „Citrus Solutions”. Taču nav iesniegti pierādījumi, kas ļautu visu darījumu kopainu novērtēt citādāk. Līdz ar ko tiesa pārsūdzēto lēmumu atzina par tiesisku.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minēto.

[4.1] Tiesa ir neprecīzi identificējusi strīdus būtību, to sašaurinot līdz nacionālam līmenim, kas neatbilst PVN neitralitātes principam.

[4.2] Ir jānošķir jēdzieni „pastāvīgā iestāde” un „pastāvīgā pārstāvniecība”, jo šie jēdzieni nav uzskatāmi par sinonīmiem. PVN direktīvā nav minēts jēdziens „pastāvīgā pārstāvniecība”, bet gan „pastāvīga iestāde”.

Tiesa secinājumu par pastāvīgās iestādes esību pamato ar no rēķiniem izsecinātajiem komandējumiem, maksu par viesnīcu un auto nomu. Dienests pārsūdzēto lēmumu nav pamatojis ar šādiem apstākļiem. Tādējādi tiesa piemērlēja argumentus, ar kuriem nav pamatots pārsūdzētais lēmums.

Maksa par viesnīcu un auto noma nav tehniskie resursi, lai neatkarīgi sniegtu pakalpojumus, un apakšuzņēmēja resursi nav pieteicējas resursi. Turklāt spriedumā tiesa sapludināja kopā divus kalendāros gadus un ārējā apakšuzņēmēja darbus, lai pamatotu „pastāvīgās iestādes” esamību pēc ilguma, kaut gan ilgumam nav patstāvīgas nozīmes bez resursu testa izpildes.

[4.3] Tiesa nevar aprobežoties ar formālu nacionālā regulējuma interpretāciju, jo, ja nacionālais regulējums rada personai nelabvēlīgas sekas un direktīvas ieviešanas termiņš ir iestājies, nacionālām tiesām ir pienākums piemērot direktīvas tieši.

Attiecīgi tiesai nav jāpārbauda, vai pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību nacionālo tiesību izpratnē. Proti, ja arī PVN likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē un citu nacionālo tiesību normu izpratnē pieteicējai nepienākoties PVN atmaksa, šāds secinājums nav savienojams ar PVN neitralitātes principu. Tādēļ tiesas pienākums bija tieši piemērot Eiropas Savienības tiesības.

[4.4] Ekonomikas Sadarbības un Attīstības Organizācijas Modeļa konvencija „Par ienākumu un kapitāla aplikšanu ar nodokļiem” (turpmāk – ESAO konvencija) un tās komentāros minētais nav attiecināms uz PVN, jo tas ir netiešs nodoklis, bet ESAO konvencija attiecas uz tiešajiem nodokļiem.

[4.5] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai ir tikai divi gadījumi, kuros formālas nacionālās prasības neizpilde var ierobežot tiesības uz PVN atbrīvojumu – krāpšana vai fiktīvs darījums.

[4.6] PVN ir jāadministrē neitrāli, tas nedrīkst diskriminēt līdzīgus uzņēmumus. Dienesta lēmumi par nodokļa neatmaksāšanu rada nevienlīdzību starp Latvijā reģistrētu un citā dalībvalstī reģistrētu uzņēmumu.

[4.7] Atbilstoši Senāta atziņām, izlemjot jautājumu par citas dalībvalsts nodokļa maksātāja, kas Latvijas teritorijā neveic saimniecisko darbību, tiesībām saņemt nodokļa atmaksu par iekšzemē saņemtajiem pakalpojumiem, nav pietiekami koncentrēties tikai uz saņemtajiem pakalpojumiem, bet ir jāpārbauda arī tas, vai un kādu darījumu nodrošināšanai citas valsts nodokļu maksātājs ir izmantojis šos pakalpojumus, un kāda nodokļa samaksas kārtība tika piemērota citas valsts nodokļu maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem.

[4.8] Dienesta norādītie „montāžas darbi”, kas dienesta ieskatā ir pamats pienākumam Latvijā reģistrēt pastāvīgo pārstāvniecību, faktiski ir darbi, kas bija nepieciešami, lai pieteicēja šajā projektā varētu veikt savu pamatfunkciju – programmēšanu.

Lai arī tiesa ir atzinusi, ka Latvijas Republikas un Austrijas Republikas Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem nav attiecināma uz PVN, to tomēr ir piemērojusi.

[4.9] Pieteicēja ir patstāvīgs uzņēmums Austrijā, kur ir gan reģistrēta, gan tiek veikta un vadīta pieteicējas darbība. Vadoties no Eiropas Savienības Tiesas atziņām, nebūtu tiesiskas nozīmes arī apstāklim, ja pieteicējai būtu bijusi reģistrēta struktūrvienība Latvijā, jo pieteicēja ir patstāvīgs uzņēmums, no kura notiek darījumu kārtošana.

[4.10] PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa tiktu piešķirta, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālās prasības.

[5] Dienests paskaidrojumos par apelācijas sūdzību norādīja, ka pirmās instances tiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet apelācijas sūdzība ir noraidāma.

Motīvu daļa

[6] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējas pamatdarbība ir programmēšana. Pieteicēja ir patstāvīgs uzņēmums, kurš reģistrēts Austrijā un savu darbību veic tieši no Austrijas, tostarp kā PVN maksātājs. 2021.gada 25.martā pieteicēja noslēgusi līgumu Nr.13383 ar sabiedrību par mašīnu un iekārtu iegādi jeb līgumu (*lietas 1.sējums, 47.lapa*), ar kuru pieteicēja uzņēmusies nodrošināt pilnas automatizācijas sistēmas piegādi sabiedrībai jeb, kā skaidro līguma teksts – pilnu risinājumu „līdz atslēgai”, tostarp, projektēšanu, projekta vadību, testēšanu, iepakojšanu, transportēšanu, izkraušanu, montāžu un uzstādīšanu, izglītošanu un apmācību, kā arī nodošanu ekspluatācijā, proti, pieteicēja uzņēmusies nodrošināt kompleksu pasākumu (preču un pakalpojumu piegādes) kopumu, lai izpildītu līgumu. Šim nolūkam pieteicēja cita starpā 2021.gada 9.augustā ir noslēgusi līgumu ar SIA „Citrus Solutions”, kurš uzņēmis pieteicējas kontrolētās izejvielas apstrādes elektroinstalācijas nodrošināšanu un signāla pārbaudi (*lietas 1.sējums, 120., 188.–240.lapa*), proti, daļu līguma izpildes pieteicēja nodevusi iekšzemes komersantam.

[7] Atteikums atmaksāt PVN par strīdus periodu pamatots ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punktu, 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 nav veicis saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē. Tātad no minētās tiesību normas izriet – ja nodokļa maksātājs Latvijā veicis tādus darījumus, kuru dēļ tam bija pienākums reģistrēt saimniecisko darbību, PVN atmaksa nepienākas.

Dienests pārsūdzētā lēmuma 8.5.punktā secināto, ka pieteicēja iekšzemē veikusi reģistrējamu saimniecisko darbību, pamatojis ar to, ka pieteicējai Latvijā ir pastāvīgā pārstāvniecība, jo izejvielu apstrādes automatizācijas sistēmas piegāde un ieviešana sabiedrības rūpnīcā Ādažos, Latvijā ilgst vairāk par deviņiem mēnešiem. Tas nozīmē, ka faktiski lietā ir strīds par to, vai pieteicējas darbība Latvijā kvalificējama kā reģistrējama saimnieciskā darbība Pievienotās vērtības nodokļa likuma 113.panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē, un vai dienests šo secinājumu pamatoti balstījis uz pastāvīgās pārstāvniecības esību.

[8] Pastāvīgas saimnieciskās darbības definīcija ietverta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta septītajā daļā. Tā noteic, ka tiks uzskatīts, ka nerezidentam (ārvalsts komersantam) ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, ja vienlaikus ir ievēroti visi turpmāk minētie noteikumi:

- 1) nerezidents (ārvalsts komersants) Latvijā izmanto noteiktu darbības vietu;
- 2) darbības vieta tiek izmantota pastāvīgi vai ir izveidota nolūkā to izmantot pastāvīgi;
- 3) darbības vieta tiek izmantota saimnieciskās darbības veikšanai.

Minētā panta astotās daļas 1.punktā noteikts, ka neatkarīgi no šā panta septītajā daļā minētā tiks uzskatīts, ka nerezidentam (ārvalsts komersantam) ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, ja nerezidents (ārvalsts komersants) Latvijā izmanto būvlaukumu vai veic celtniecības, montāžas vai instalācijas darbus, vai veic ar būvlaukumu vai minētajiem darbiem saistītu uzraudzības vai konsultatīvo darbību.

Pārsūdzētā lēmuma 8.1.2.-8.1.3.punktā secināts, ka jaunu iekārtu montāža arī ir uzskatāma par montāžas darbiem. Tas nozīmē, ka dienesta ieskatā, tā kā pieteicēja iekšzemē veikusi jaunu iekārtu montāžu, pieteicējai strīdus periodā Latvijā ir bijusi pastāvīgā pārstāvniecība.

[9] Savukārt pārsūdzētā lēmuma 8.2.punkta secinājumu, ka pieteicējas darbība Latvijā ir uzskatāma par reģistrējamu saimniecisko darbību, dienests ir pamatojis ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta astotās daļas pirmo punktu un Latvijas Republikas un Austrijas Republikas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem 5.panta 3.punktu (būvlaukums, celtniecības, montāžas vai instalācijas projekts vai ar to pārraudzības darbība tiks uzskatīta par pastāvīgo pārstāvniecību tikai tad, ja tā notiek ilgāk nekā deviņus mēnešus).

[10] Tomēr apgabaltiesa no minētajām tiesību normām šādu pienākumu – reģistrēt saimniecisko darbību – nekonstatē. Arī Pievienotās vērtības nodokļa likums neparedz nosacījumu, ka pastāvīgās pārstāvniecības esamības gadījumā ir pienākums reģistrēt saimniecisko darbību. Tostarp arī pārsūdzētajā lēmumā nav pamatots, kā dienests pie šādiem secinājumiem nonācis. Papildus tam apgabaltiesa vērš uzmanību, ka Latvijas Republikas un Austrijas Republikas konvencija regulē jautājumus saistībā ar ienākuma un kapitāla nodokļiem. Līdz ar to dienesta atsauce uz šo konvenciju PVN atmaksas kontekstā nav pamatota.

[11] Apgabaltiesa norāda, ka PVN sistēmu Eiropas Savienībā reglamentē PVN direktīva, kā arī Padomes 2008.gada 12.februāra Direktīva 2008/9/EK, ar ko nosaka detalizētus noteikumus PVN atmaksai nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā dalībvalstī (turpmāk – direktīva 2008/9/EK). Tas nozīmē, ka jautājums par PVN atmaksu nevar tikt vērtēts tikai Pievienotās vērtības nodokļa likuma tvērumā.

[12] PVN direktīvas 171.panta 1.punkts noteic, ka nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar direktīvā 79/1072/EEK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību. Savukārt direktīvas 2008/9/EK 1.pants noteic, ka šajā direktīvā paredzēti sīki izstrādāti noteikumi PVN atmaksāšanai, kā paredzēts PVN direktīvas 170.pantā, tiem nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī un kas atbilst 3.panta nosacījumiem. Direktīvas 2008/9/EK 3.pants definē nodokļu maksātājus, kuri var izmantot PVN atmaksas procedūru citā dalībvalstī. No minētās tiesību normas kontekstā ar direktīvas 2008/9/EK 1.pantu izriet, ka PVN atmaksu drīkst pieprasīt tikai tāds nodokļa maksātājs, kuram attiecīgajā dalībvalstī nav uzņēmējdarbības vietas un nav pastāvīgās iestādes, no kuras tiek veikti attiecīgie darījumi.

[13] Kā konstatēts iepriekš, dienests ir secinājis, ka pieteicējai ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā. Savukārt pārsūdzētā lēmuma 8.5.punktā, atsaucoties uz direktīvas 2008/112/EK 3.pantu un Eiropas savienības tiesas 2009.gada 16.jūlija sprieduma lietā Komisija/Itālija, Nr.C-244/08, 31.punktu, dienests jau analizē pastāvīgās iestādes jēdzienu. Pēc šī jēdziena analīzes dienests, konstatējot, ka pieteicējai ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, secinājis, ka pieteicēja iekšzemē ir veikusi reģistrējamu saimniecisko darbību, kas liedz saņemt PVN pārmaksas atmaksu.

Tātad no pārsūdzētā lēmuma pamatojuma secināms, ka dienesta ieskatā pieteicējai iekšzemē ir pastāvīgā pārstāvniecība, kas faktiski ir uzskatāma par pastāvīgo iestādi PVN direktīvas izpratnē, kas attiecīgi pieteicējai liedz tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu atbilstoši direktīvas 2008/9/EK 1.panta un 3.panta nosacījumiem.

[14] Tomēr šāds dienesta secinājums ir kļūdains. 2011.gada 15.marta Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr.282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo PVN sistēmu, 11.panta 1.punktā noteikts, ka, piemērojot PVN direktīvas 44.pantu, „pastāvīgās iestādes vieta” ir jebkura vieta, kas nav šīs regulas 10.pantā minētā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tās pašas vajadzībām. Tātad PVN direktīva izmanto autonomu jēdzienu – pastāvīgā iestāde. No minētā arī izriet, ka „pastāvīgā iestāde” PVN direktīvas izpratnē ir funkcionāli definēts jēdziens, kura konstatēšanai nepieciešams izvērtēt konkrētas struktūras faktiskās iespējas ar pietiekamu pastāvību un atbilstošiem resursiem piedalīties saimnieciskajā darbībā.

Līdz ar to pamatots ir pieteicējas arguments, ka nacionālajās tiesībās lietotais jēdziens „pastāvīgā pārstāvniecība” nav automātiski pielīdzināms „pastāvīgajai iestādei” PVN direktīvas izpratnē. Proti, pastāvīgās pārstāvniecības jēdziens tradicionāli tiek saistīts ar noteiktu darbību veikšanu konkrētā teritorijā, savukārt

pastāvīgā iestāde PVN jomā prasa papildus kritēriju – pietiekamu cilvēkresursu un tehnisko resursu esamību, kas ļauj patstāvīgi veikt vai saņemt pakalpojumus.

Tā kā dienests šādu izvērtējumu nav veicis, proti, nav analizējis, vai pieteicējai Latvijā ir struktūra ar pietiekamu pastāvību, cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem, kas ļautu tai patstāvīgi veikt vai saņemt konkrētos darījumus, kā arī nav vērtējis šo darījumu saistību ar iespējamo pastāvīgo iestādi, secinājums par tiesību uz PVN atmaksu neesamību ir priekšlaicīgs.

[15] Papildus tam apgabaltiesa vērš uzmanību, ka PVN direktīvas 167.pants noteic, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. PVN direktīvas 168.pants noteic nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt PVN par precēm/pakalpojumiem, kas izmantoti apliekamiem darījumiem. No šīm normām izriet, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas, ja darījums ir noticis un tas saistīts ar saimniecisko darbību. Arī no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vai atmaksu balstās uz materiāltiesisko nosacījumu izpildi, proti, uz to, ka darījumi faktiski ir notikuši un ir saistīti ar apliekamu saimniecisko darbību (skat., piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 27.punktu*).

Līdz ar to pieteicēja pamatoti atsaucas uz PVN neitralitātes principu, kas paredz, ka priekšnodokļa atskaitīšana vai atmaksa jāpiešķir, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, proti, faktiski notikuši darījumi.

[16] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa secina, ka dienests nav pilnībā noskaidrojis lietā nozīmīgos apstākļus un nav piemērojis pareizās tiesību normas. Līdz ar to pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par prettiesisku un ir atceljams.

[17] Administratīvā procesa likuma 253.panta sestā daļa noteic, ka, ja nepieciešams, tiesa uzdod iestādei atceltā vai par spēkā neesošu atzītā administratīvā akta vietā izdot jaunu administratīvo aktu. Lemjot par jauna administratīvā akta izdošanu, iestāde ņem vērā tiesas nolēmumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus.

Ņemot vērā, ka izskatāmajā lietā pieteikuma priekšmets ir labvēlīga administratīvā akta izdošana un ir nepieciešama papildu faktisko apstākļu noskaidrošana un izvērtēšana, kas ir dienesta kompetencē, apgabaltiesa nevar pati izlemt jautājumu par PVN pārmaksas atmaksāšanu pēc būtības. Līdz ar to dienestam ir uzdodams izdot jaunu administratīvo aktu, ņemot vērā spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums ir apmierināms daļēji, pieteicējai par labu no Latvijas Republikas piespriežama samaksātā valsts nodeva par pieteikumu un apelācijas sūdzību kopā 90 *euro*.

Atbilstoši 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.punktam 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, 253.panta sesto daļu, 307., 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

pieteikumu apmierināt daļēji;

atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2024.gada 9.oktobra lēmumu Nr.30.1/22.9/3108;

uzdot Valsts ieņēmumu dienestam izdot jaunu administratīvo aktu, atkārtoti izvērtējot pieteicējas tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu, ievērojot spriedumā izteiktos apsvērumus;

piespriest no Latvijas Republikas par labu Automation X Gmbh(Austrijas reģistrācijas Nr.FN 190475k, juridiskā adrese: Lauzilgasse 13, 8020 Grāca, Austrija) samaksāto valsts nodevu 90euro, atlīdzinot to no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta.

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

Tiesnese	Tiesnesis	Tiesnese
L.Hāzenfuse	V.Poķis	A.Šteinberga