ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420355016
Lietas arhīva Nr. AA43-0603-18/4
ECLI:LV:ADAT:2018:0427.A420355016.5.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 27.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Roze Paegle,
tiesneses Irina Kaļiņina un Margarita Osmane

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc AS „Swedbank" pieteikuma par labvēlīga administratīvā akta (ar kuru tiktu apstiprinātas pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summas par 2012.gada aprīli 15 577,83 *euro*, par 2012.gada oktobri 134 305,98 *euro*, kā arī par periodu no 2013.gada janvāra līdz decembrim 2 141 565,74 *euro*) izdošanu, sakarā ar AS „Swedbank" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 23.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju nodokļu un citu nodokļu datu ticamības novērtējuma daļas vadītājas 2016.gada 28.jūnija lēmumu Nr.8.57-4/52206 (turpmāk – sākotnējais lēmums) atteikts apstiprināt pieteicējai AS „Swedbank" pārmaksātās pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) summas par 2012.gada aprīli 15 577,83 *euro* un par 2012.gada oktobri 134 305,98 *euro*, kā arī atteikts novirzīt pieteicējas deklarēto PVN pārmaksu, kas izveidojusies 2013.gadā, 2 141 565,74 *euro* apmērā valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) maksājumu veikšanai.

VID konstatēja, ka nav izpildīts Eiropas Savienības Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK „Par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu" (turpmāk – Direktīva) 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktais priekšnosacījums, kā arī pieteicējas norādītie darījumi neatbilst Direktīvas 135.panta 1.punkta f) apakšpunkta prasībām.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektores pienākumu izpildītājas 2016.gada 11.novembra lēmumu Nr.30.1-8.3/92628 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts sākotnējais lēmums.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, norādot pieteikumā turpmāk minētos apsvērumus.

[3.1] 2009.gada 22.aprīlī noslēgts Grupas pārrobežu pakalpojumu pamatlīgums, ar kuru izveidota neatkarīgu personu grupa, kas atbilst visiem Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktajiem nosacījumiem, lai piemērotu PVN atbrīvojumu darījumiem, ko veic neatkarīga personu grupa tās dalībnieku ar PVN neapliekamo darījumu nodrošināšanai.

[3.2] Attiecībā uz 2012. un 2013.gada faktisko situāciju ir tieši piemērojams Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts, kurš nepieprasa noteiktu neatkarīgas personas grupas izveides formu, kā arī neizvirza prasības neatkarīgas personu grupas izveides pierādīšanai.

[3.3] Pieteicēja uzskata, ka Swedbank grupas 2009.gadā noslēgtais līgums par Izmaksu pārdales grupas (turpmāk – IPG) izveidi un 2013.gadā noslēgtais IPG līgums pierāda neatkarīgas personu grupas eksistenci, tāpēc pieteicējai ir tiesības piemērot PVN atbrīvojumu IPG ietvaros veiktajiem darījumiem saskaņā ar Dienestam iesniegtajām PVN deklarāciju korekcijām par 2012. un 2013.gadu.

[3.4] Swedbank grupas dalībnieki (tostarp arī pieteicēja) savas saimnieciskās darbības ietvaros sniedz finanšu pakalpojumus, kurus saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 21.punktu un Direktīvas 135.pantu ar PVN neapliek. Pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par ar PVN neapliekamiem pakalpojumiem, kuru nodrošināšanai neatkarīgu personu grupa sniedz pakalpojumus tās dalībniekiem.

Pieteicēja uzskata, ka ir izpildīti visi normatīvajos aktos noteiktie priekšnosacījumi PVN atbrīvojuma piemērošanai saskaņā ar Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktu.

[3.5] Pieteicēja sniedz arī ar PVN apliekamus pakalpojumus, tādēļ, lai precīzi noteiktu, kuri pakalpojumi izmantoti pieteicējas ar PVN neapliekamo darījumu nodrošināšanai, pieteicēja ievēro 2013.gada decembrī izstrādātās vadlīnijas par

PVN piemērošanu pakalpojumiem, kas sniegti un saņemti IPG ietvaros. Swedbank grupā Baltijas valstīs ieviesta *Activity Based Costing* (turpmāk – ABC) sistēma, proti, uz aktivitātēm balstīta izmaksu aprēķina metode, kas nodrošina izmaksu sadalījumu un analīzi pa produktu grupām, klientiem, piegādātājiem, darbiniekiem pēc veiktajām aktivitātēm.

[3.6] IPG ietvaros sniegtie pakalpojumi ir tieši nepieciešami grupas biedru ar PVN neapliekamo darījumu nodrošināšanai.

Swedbank grupas uzņēmumiem, savstarpēji sniedzot pakalpojumus, jāpiemēro tirgus cenas. Tas nozīmē, ka, izrakstot rēķinu grupas uzņēmumiem, jāpiemēro uzcenojums, lai panāktu pakalpojumiem piemērotās cenas atbilstību tirgus cenai. Piemērojamo transfertcenu metodi atbilstoši pakalpojumu sertificējošajiem dokumentiem nosaka attiecīgā pakalpojuma sniedzējs, un, sniedzot pakalpojumus, pakalpojumu sniedzējam ir pienākums detalizēti norādīt pakalpojumu saņēmējiem cenu noteikšanas formulu.

[3.7] Uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) mērķiem tirgus cenas koriģējošā koeficienta piemērošana darījumos ar saistītiem uzņēmumiem ir obligāta prasība Zviedrijā, Igaunijā un Latvijā, jo tās ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (turpmāk – ESAO) dalībvalstis. Nedrīkstētu rasties situācija, kurā uzņēmumam, kas ievēro viena nodokļa (UIN) obligātās prasības, tiktu liegta iespēja piemērot citu nodokļu (PVN) atbrīvojumus.

Šādu nostāju Latvija ir apstiprinājusi, pieņemot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta $3.^4$ daļu. Sākotnējā analīzē, kas tika veikta pirms 2013.gada 22.oktobra VID un Finanšu ministrijas apstiprinājuma, VID, vērtējot IPG atbilstību Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktam, neizteica iebildumus un apstiprināja tirgus cenas koriģējošā koeficienta atbilstību Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktajam priekšnosacījumam.

Līdz ar to pakalpojumu sniedzējs no citiem IPG biedriem (tostarp arī no pieteicējas) prasa atlīdzināt tikai to daļu no kopīgajiem izdevumiem, kas attiecas uz konkrēto pakalpojuma saņēmēju.

[3.8] IPG līguma 9.punktā Swedbank grupas IPG dalībnieki ir paredzējuši, ka atšķirīgas nacionālās likumdošanas gadījumā attiecīgajā dalībvalstī IPG grupas dalībnieki darījumus deklarē atbilstoši nacionālās likumdošanas prasībām un ka dalībnieki nav atbildīgi par citu dalībnieku pienākumiem nodrošināt atbilstību prasībām par nodokļiem.

IPG dalībnieki ir izpildījuši IPG līguma nosacījumus, deklarējot pakalpojumus atbilstoši savas valsts nacionālās likumdošanas prasībām, ir ievērojuši PVN sinhrono piemērošanu, kā arī sniegtos pakalpojumus ir uzskatījuši par ar PVN neapliekamiem, tāpēc priekšnodoklis netika atskaitīts.

Igaunijā, Lietuvā un Zviedrijā 2012.gadā Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktais PVN atbrīvojums nacionālajos PVN regulējošajos normatīvajos aktos tika ieviests ar būtiskiem ierobežojumiem. IPG biedri Lietuvā, Igaunijā un Zviedrijā nevarēja piemērot savu valstu normatīvajos aktos nostiprinātos PVN atbrīvojumus par pakalpojumiem, kas saņemti IPG ietvaros, jo netika izpildīti priekšnosacījumi šāda atbrīvojuma piemērošanai. Tādējādi AS „Swedbank" (Igaunija), AB „Swedbank" (Lietuva) un AB „Swedbank" (Zviedrija) savā valstī pakalpojumiem daļēji piemēroja PVN vispārīgajā kārtībā, proti, saņemot pakalpojumus, aprēķināja tiem PVN atbilstoši savas valsts PVN regulējošo normatīvo aktu nosacījumiem, taču, sniedzot pakalpojumus, neatskaitīja priekšnodokli, uzskatot attiecīgos pakalpojumus par ar PVN neapliekamiem pakalpojumiem.

VID nav tiesīgs piemērot citas valsts normatīvos aktus, lai liegtu pieteicējai iespēju piemērot PVN atbrīvojumu.

[3.9] IPG līgumā ir specifiski noteikts, ka pakalpojumu sniedzējs savā valstī par sniegtajiem pakalpojumiem IPG biedriem priekšnodokli atskaitīt nedrīkst, ja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas. Līdz ar to ar IPG līgumu tiek nodrošināts, ka arī citās dalībvalstīs IPG biedri (pakalpojumu sniedzēji) negūst fiskālas priekšrocības (atskaitāma priekšnodokļa veidā), kas varētu izraisīt konkurences kropļojumu.

Uzņēmējdarbības atbalsta pakalpojumus IPG pārsvarā sniedz tās biedriem, taču, ja IPG sniedz pakalpojumus citām personām, darījumi ir apliekami ar PVN. Tādējādi, ja IPG sniedz pakalpojumus citām personām, IPG piedalās tirgū bez priekšrocībām.

[3.10] Direktīvas 132.panta 1.punkts ir obligāti ieviešams dalībvalstu normatīvajos aktos, taču Latvija noteiktajā termiņā nav nodrošinājusi minētajā tiesību normā noteiktā PVN atbrīvojuma ieviešanu savos nacionālajos PVN regulējošajos normatīvajos aktos. Līdz 2014.gada 1.janvārim nebija izpildītas Līgumā par Eiropas Savienības dibināšanu noteiktās prasības, tāpēc pieteicēja uzskata, ka periodā līdz 2014.gada 1.janvārim tai bija tiesības paļauties uz to, ka Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts tiks piemērots tieši.

[4] Rakstveida paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst, bet uztur Lēmumā ietverto pamatojumu.

VID atsaucas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 7.punktu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta pirmo daļu un 110.panta 5.punktu. VID ir tiesības pārmaksāto PVN summu pārcelt uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas perioda beigām, atmaksāt vai atteikt apstiprināt ne vēlāk kā 75 dienu laikā pēc Pievienotās vērtības nodokļa likuma 110.panta 5.punkta a), b) vai c) apakšpunktā minētā termiņa, ja šīs summas pamatotība ir apstiprinājusies, taču izskatāmajā gadījumā pieteicējas uzrādītā pārmaksātā PVN summa neapstiprinājās.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 23.novembra spriedumu pieteikums noraidīts, pamatojoties uz turpmāk minētajiem motīviem.

[5.1] Lieta ierosināta par 2013.gada PVN pārmaksas 2 141 565,74 *euro* novirzīšanu VSAOI maksājumu veikšanai.

Tiesa konstatēja, ka pieteicēja Lēmumu pārsūdz pilnībā, nevis tikai daļā. Līdz ar to tiesa precizēja pieteikuma priekšmetu, konstatējot, ka pieteikums iesniegts par labvēlīga administratīvā akta (ar kuru apstiprinātu pārmaksātās pievienotās vērtības nodokļa summas par 2012.gada aprīli 15 577,83 *euro*, par 2012.gada oktobri 134 305,98 *euro*, kā arī

par periodu no 2013.gada janvāra līdz decembrim 2 141 565,74 *euro*) izdošanu.

[5.2] Atbilstoši tiesu prakses atziņām, izskatot pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesai ir jāpārbauda, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi, un šī pārbaude tiesai jāveic neatkarīgi no tā, ar kādiem apstākļiem iestāde pamatojusi savu atteikumu izdot labvēlīgu administratīvo aktu (*sal. sk. Augstākās tiesas 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-118/2007 10.punktu*).

Pieteicēja savas tiesības uz prasīto administratīvo aktu pamato ar Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteikto izņēmumu, kas konkrētajā gadījumā piemērojams tieši, jo Latvija līdz 2013.gada 31.decembrim nebija nodrošinājusi minētajā tiesību normā noteiktā PVN atbrīvojuma ieviešanu savos nacionālajos PVN normatīvajos aktos (no 2014.gada 1.janvāra Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktais izņēmums ieviests Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta $3.^2$ daļā).

Tiesa, atsaucoties uz Administratīvā procesa likuma 15.panta ceturto daļu un Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, norādīja, ka Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām neatkarīgām personu grupām, kuru dalībnieki veic kādu šīs direktīvas 132.pantā minēto darbību sabiedrības interesēs, un ka tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz grupa, kuras dalībnieki veic saimniecisko darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs.

Tādējādi normā noteiktais izņēmums neattiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz grupa, kuras dalībnieki veic saimniecisko darbību finanšu pakalpojumu jomā. Tā kā IPG dalībnieki (tostarp arī pieteicēja) savas saimnieciskās darbības ietvaros sniedz finanšu pakalpojumus, iepriekš minētais izņēmums (atbrīvojums no PVN maksāšanas) nav piemērojams.

[5.3] Tiesa norādīja, ka Latvija nav starp tām Eiropas Savienības dalībvalstīm, kas būtu piemērojusi atbrīvojumu pakalpojumiem, ko sniedz neatkarīgās personu grupas, kuru sastāvā ir tādi subjekti kā uzņēmumi, kas darbojas finanšu pakalpojumu jomā. Līdz pat 2013.gada 31.decembrim Latvija nebija šo PVN atbrīvojumu ieviesusi savos nacionālajos PVN jomu regulējošajos normatīvajos aktos.

Latvijas normatīvajos aktos 2012. un 2013.gadā nav konstatējama tiesību norma, kas neatkarīgai personu grupai, kuras sastāvā ir tādi subjekti kā uzņēmumi, kas darbojas finanšu pakalpojumu jomā, piešķirtu atbrīvojumu no PVN maksāšanas. Tādējādi izskatāmajā gadījumā nav pamata piemērot tiesību tālākveidošanas *contra legem* metodi.

[5.4] Atsaucoties uz Finanšu ministrijas sniegto skaidrojumu, pieteicēja uzskata, ka gadījumā, ja netiek atzītas pieteicējas tiesības uz Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktā izņēmuma piemērošanu, tiek pārkāpts tiesiskās paļāvības princips.

No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka 2013.gada 22.oktobrī Finanšu ministrija, novērtējot cita starp IPG darbības līguma projektu (līgums parakstīts laika posmā no 2013.gada 16. līdz 30.decembrim), ir sniegusi skaidrojumu Nr.12.31/6656 (turpmāk – Skaidrojums).

Ņemot vērā Eiropas Komisijas pausto viedokli, Finanšu ministrija ir norādījusi, ka Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteikto izmaksu sadales modeli varētu attiecināt uz kredītiestāžu jomu, ja izpildās visi pieci tajā minētie nosacījumi. Tādēļ PVN piemērošana katrā konkrētajā gadījumā ir jāvērtē, ņemot vērā visus apstākļus, kas attiecīgajā situācijā varētu to ietekmēt. Tā kā pienākums maksāt PVN ir noteikts kā vispārēja tiesību norma, tad katrs darījums, kas ir izņēmums un uz kuru Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas nav attiecināmas, ir jāinterpretē šauri un katrs gadījums ir jāizvērtē individuāli. Ņemot vērā pieteicējas 2013.gada 17.septembra vēstulē sniegto informāciju par *Swedbank Support OU*, Finanšu ministrija ir norādījusi, ka Swedbank grupas IPG darbības līguma projekts atbilst visiem Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktajiem izmaksu sadales modeļa nosacījumiem, ja *Swedbank Support OU*, veicot saimniecisko darbību, galvenokārt sniedz pakalpojumus tikai citiem IPG dalībniekiem. Savukārt Skaidrojuma nobeigumā ir norādīts, ka Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunkta norma ir iekļauta likumprojektā „Grozījumi Pievienotās vērtības likumā", kas stāsies spēkā 2014.gada 1.janvārī.

Novērtējot Skaidrojumu, tiesa secināja, ka tas ir saistīts ar pieteicējas iesniegto IPG darbības līguma projektu un vērsts uz nākotnes, nevis pagātnes notikumiem. Līgums stājās spēkā 2013.gada 30.decembrī, kad to bija parakstījušas visas līgumslēdzējas puses. Līdz ar to Skaidrojums ir attiecināms uz nākamo taksācijas periodu, kas sākās 2014.gada 1.janvārī.

Tiesa atzina, ka nav konstatējama tiesiski aizsargājama paļāvība uz to, ka Skaidrojums būtu attiecināms arī uz pagātnes notikumiem (uz 2012. un 2013.gadu).

Rezumējot visu iepriekš minēto, tiesa secināja, ka nepastāv priekšnoteikumi pieteicējas prasītā labvēlīgā administratīva akta izdošanai, tāpēc pieteikums ir noraidāms.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 23.novembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot tādus pašus argumentus kā pieteikumā, kā arī turpmāk minētos iebildumus.

[6.1] Pirmās instances tiesa nepareizi piemēro Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.C-326/15 ietvertās atziņas, uz kurām atsaucas pieteicēja.

[6.2] Latvija nebija nodrošinājusi Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunkta ieviešanu Latvijas Republikas normatīvajos aktos.

[6.3] Neatkarīgu personu grupa tika izveidota ar 2009.gada 22.aprīlī noslēgto līgumu. Savukārt vēsturiskās IPG, kas eksistē kopš 2009.gada 22.aprīļa, nostiprināšanai 2013.gada decembrī tika noslēgts IPG līgums.

[6.4] Pieteicēja atsaucas uz Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 26.marta spriedumu lietā Nr.420295013, kā arī uz Civillikuma 1482.pantu.

[6.5] Pieteicēja uzskata, ka 2012. un 2013.gadā bija izpildīti visi priekšnosacījumi PVN atbrīvojuma piemērošanai. VID

un Finanšu ministrijas paustais viedoklis, kas sniegts Skaidrojumā un ir nepārprotams, būtu attiecināms uz visu IPG darbības periodu, t.i., arī uz 2012. un 2013.gadu.

[6.6] Tiesa nav vērtējusi Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktos kritērijus.

[6.7] Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 21.septembra spriedums lietā Nr.C-326/15 nevar būt par pamatu, lai nevērtētu Swedbank grupas uzņēmumu izveidotās IPG atbilstību Direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunktā noteiktajiem kritērijiem, kas neietver rakstiskas vienošanās prasību IPG dalībnieku starpā.

[7] Rakstveida paskaidrojumā VID apelācijas sūdzību neatzīst, uztur Lēmuma pamatojumu un piekrīt Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 23.novembra spriedumam.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka šajā gadījumā nepastāv objektīva nepieciešamība, lai noteiktu lietas izskatīšanu mutvārdu procesā. Lietas apstākļu objektīvai noskaidrošanai nav nepieciešams rīkot tiesas sēdi, jo no lietā esošajiem dokumentiem ir iespējams gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, kā arī procesa dalībnieki ir īstenojuši savas procesuālās tiesības sniegt savus paskaidrojumus par lietas apstākļiem, tāpēc šīs lietas izskatīšana mutvārdu procesā nav lietderīga.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

[10] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 23.novembra spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 23.novembra sprieduma motivācijai.

[11] Atbildot uz apelācijas sūdzībā ietvertajiem iebildumiem par pirmās instances tiesas spriedumu, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[12] Šajā gadījumā administratīvā lieta ir ierosināta par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā. Minētais ierobežojums neattiecas uz lietām, kurās prasījums ir labvēlīga administratīvā akta izdošana.

Izvērtējot prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesa nav saistīta tikai ar administratīvā akta (iestādes atteikuma) pamatojumā norādītajiem argumentiem. Proti, lemjot par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesai neatkarīgi no iestādes lēmumā (atteikumā) ietvertā pamatojuma ir objektīvi jāizvērtē, vai pieteicējam ir tiesības uz labvēlīgu administratīvo aktu vai nav. Konstatējot, ka kāds labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikums nav iestājies, tiesai nav pamata apmierināt prasījumu (*sk. Augstākās tiesas 2017.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-45/2017 6.punktu*).

Līdz ar to pirmās instances tiesa ir pamatoti ņēmusi vērā Eiropas Savienības tiesas norādīto atziņu, ka direktīvas 2006/112 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām neatkarīgajām personu grupām, kuru dalībnieki veic šajā pantā minētās darbības sabiedrības interesēs. Tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz neatkarīgās personu grupas, kuru dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs (*sk. sal. Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.C-326/15 37.punktu*).

Saskaņā ar minēto, direktīvas 2006/112 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts neparedz atbrīvojumu pakalpojumiem, ko sniedz neatkarīgās personu grupas, kuras dalībnieki veic saimniecisko darbību finanšu pakalpojumu jomā.

Līdz ar to tam, ka minētās direktīvas 132.panta 1.punkta f) apakšpunkts ir tieši piemērojams, šajā lietā nav izšķirošas nozīmes.

[13] Izvērtējot pieteicējas argumentu par tiesiskās paļāvības principa piemērošanu, apgabaltiesa šajā lietā nekonstatē tādu pieteicējas paļāvību, kas būtu tiesiski aizsargājama.

Tiesiskās paļāvības aizsardzības princips ir viens no pamatprincipiem, un iespēja atsaukties uz to ir ikvienam subjektam, kam iestāde radījusi pamatotas cerības, sniedzot precīzus, beznosacījuma un saskaņotus solījumus. Tomēr nav iespējams apgalvot, ka šis princips ir pārkāpts, ja iestāde nav devusi konkrētus solījumus (*sk. sal. Augstākās tiesas 2017.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-706/2017 21.punktu*).

Lai noskaidrotu, vai tiesiskā paļāvība ir vai nav jāņem vērā, jāatbild uz trīs jautājumiem:

1) vai bija kaut kas, uz ko varēja paļauties (skaidrs iestādes izteikums);

2) vai attiecīgā persona tiešām uz to paļāvās;

3) vai attiecīgā personas paļāvība ir aizsardzības vērta (*sk. Augstākās tiesas 2005.gada 12.aprīļa sprieduma lietā*

Nr.SKA-93 13.punktu).

Pieteicēja ir norādījusi, ka PVN komisija savā 2010.gada dienesta darba dokumentā izņēmumus, kas noteikti direktīvas 132.panta pirmās daļas f) punktā ir attiecinājusi arī uz komerciāla rakstura darījumiem (ieskaitot finanšu pakalpojumus). Turpat arī norādīts, ka Eiropas Savienības tiesa lietā Nr.C-8/01 nav norādījusi, ka pakalpojumiem ar komerciālu raksturu minētais PVN izņēmums nebūtu piemērojams (*lietas 1.sējuma 81.lapa*).

No minētā secināms, ka pirms Eiropas Savienības tiesas 2017.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.C-326/15 pastāvēja viedoklis, ka neatkarīgās personu grupas dalībnieki, kuri veic saimniecisko darbību finanšu jomā, var izmantot PVN maksāšanas izņēmumus, kas noteikti direktīvas 132.panta pirmās daļas f) punktā.

Tomēr apgabaltiesa nekonstatē, ka pieteicēja un citas neatkarīgās personu grupas dalībnieces būtu atbilstoši rīkojušās un par savstarpēji sniegtajiem pakalpojumiem būtu piemērojušas PVN atbrīvojumu.

Tieši pretēji, saņemot pakalpojumus izmaksu pārdales grupas ietvaros, pakalpojumu saņēmējs aprēķināja PVN par no nerezidenta saņemto pakalpojumu, atbilstoši savas valsts nacionālajiem tiesību aktiem (*lietas 1.sējuma 177.-180.lapa*).

Direktīvas 2006/112 132.pantā paredzēto atbrīvojumu piemērošanas joma ir interpretējama strikti, ņemot vērā to, ka tie ir izņēmumi no vispārējās kārtības, kad PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedz nodokļu maksātājs (*sk. sal. Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.C-326/15 35.punktu*).

Lai rastos tiesiski aizsargājama paļāvība uz to, ka attiecīgā izņēmuma piemērošanas priekšnosacījumi ir izpildīti, pieteicējai bija pienākums precīzi ievērot PVN komisijas 2010.gada dienesta darba dokumentā norādīto, proti, savstarpējiem pakalpojumiem bija jāpiemēro atbrīvojums no PVN, ko izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav darījusi.

Savukārt, ja pieteicēja, paļaujoties uz PVN komisijas darba dokumentā minēto, tomēr nav atbilstīgi rīkojusies (pieteicēja nav piemērojusi savstarpējiem pakalpojumiem atbrīvojumu no PVN), tiesiski aizsargājama paļāvība nav konstatējama.

[14] Pieteicēja 2013.gada 30.maijā ir vērsusies Finanšu ministrijā un VID ar lūgumu sniegt viedokli par plānotās Izmaksu pārdales grupas dibināšanas līguma projekta atbilstību PVN Direktīvas 132.panta pirmās daļas f) punktā noteiktajiem kritērijiem, lai noskaidrotu vai lūguma pamatojumā norādītā interpretācija ir pareiza (*lietas 1.sējuma 78.-90.lapa*).

Finanšu ministrija 2013.gada 22.okobrī ir sniegusi atbildi, ka Swedbank grupas Izmaksu pārdales grupas darbības līguma projekts atbilst visiem direktīvas f) punktā noteiktajiem sadales modeļa nosacījumiem, ja *Swedbank Support OU*, veicot saimniecisko darbību, galvenokārt sniedz pakalpojumus tikai citiem Izmaksu pārdales grupas dalībniekiem (*lietas 1.sējuma 99.lapa*).

Tādējādi no lietā esošajiem pierādījumiem apgabaltiesa nekonstatē, ka tieši attiecībā uz pieteicēju būtu pausts skaidrs iestādes izteikums, no kura varētu izsecināt, ka pieteicējas plānotās Izmaksu pārdales grupas dibināšanas līguma projekts būtu attiecināms uz iepriekšējo periodu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Noraidīt AS „Swedbank" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta (ar kuru tiktu apstiprinātas pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summas par 2012.gada aprīli 15 577,83 *euro*, par 2012.gada oktobri 134 305,98 *euro*, kā arī par periodu no 2013.gada janvāra līdz decembrim 2 141 565,74 *euro*) izdošanu.

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

Tiesnese referente R.Paegle

Tiesnese I.Kaļiņina

Tiesnese M.Osmane