**Ārvalsts komersanta tiesības prasīt samaksātā pievienotās vērtības nodokļu atmaksu par Latvijā saņemtajiem pakalpojumiem**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 22.janvāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420538012, SKA-76/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0122.A420538012.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0122.A420538012.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Līvija Slica, Ieva Višķere, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *OÜ Brändikultuur* pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam izdot labvēlīgu administratīvo aktu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 3.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs Igaunijas komersants *OÜ Brändikultuur*, kas reģistrēts Igaunijas Republikas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, 2011.gada 9.martā noslēdza līgumu ar Igaunijas komersantu *OÜ Elme Metall* par konferences organizēšanu un vadību viesnīcā „Baltic Beach Hotel” Jūrmalā 2011.gada 15.–17.aprīlī. SIA „BBH Investments” 2011.gada 27.aprīlī izsniedza pieteicējam rēķinu par sniegtajiem pakalpojumiem – naktsmītni, restorāna pakalpojumiem un konferenču telpu nomu. Pieteicējs rēķinu samaksāja un 2011.gada 5.jūlijā lūdza Valsts ieņēmumu dienestu (turpmāk – dienests) atmaksāt rēķinā norādīto un pieteicēja samaksāto pievienotās vērtības nodokli – 3070,77 *euro*.

[2] Valsts ieņēmumu dienests atteica pieteicējam atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, jo pakalpojuma sniegšanas vieta ir konferences norises vieta, bet pieteicējs pirms pakalpojuma sniegšanas nav reģistrējies Latvijas Republikā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Šāds pienākums pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 26.panta 12.daļu un 4.1panta 6.1daļu.

[3] Pieteicējs iesniedza pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu. Pieteicējs uzskata, ka tam pirms pakalpojuma sniegšanas nebija jāreģistrējas Latvijas Republikā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

[4] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 3.novembra spriedumu pieteicēja pieteikums apmierināts daļā par pievienotās vērtības nodokļa 3070,77 *euro* atmaksu un mantisko zaudējumu atlīdzināšanu par juridisko palīdzību 201,34 *euro* un par tulkošanu 847,98 *euro*. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] *OÜ Elme Metall* mērķis bija saņemt vienotu pakalpojumu – konferences organizēšanas un vadības pakalpojumu, nevis vairākus patstāvīgus pakalpojumus (restorānu (ēdināšanas) pakalpojumu, naktsmītnes pakalpojumu, konferenču telpu pakalpojumu). *OÜ Elme Metall* saņemtais pakalpojums ir uzskatāms par vienotu pakalpojumu, kas sniegts (saņemts) SIA „BBH Investments” viesnīcā „Baltic Beach Hotel”. Ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā noteikto, konferences organizēšanas pakalpojums ir galvenais pakalpojums, jo konkrētajā gadījumā galveno pakalpojumu veido vairāki papildpakalpojumi (ēdināšana, izmitināšana, konferences telpu pakalpojums), kas nav klienta mērķis un kas ļauj izmantot galveno pakalpojumu.

[4.2] No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka tikai tiem pakalpojumiem, kas ir pietiekami tieši saistīti ar nekustamo īpašumu, ir piemērojams Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112/EK) 47.pants. Tā kā konferences organizēšanas pakalpojums nav tieši saistīts ar nekustamo īpašumu (nekustamais īpašums pats par sevi nav pakalpojuma priekšmets, kā arī nekustamais īpašums nav pakalpojuma galvenais elements), pakalpojuma sniegšanas vieta nav nekustamā īpašuma atrašanās vieta.

[4.3] Direktīvas 2006/112/EK 44.pants noteic, ka pakalpojuma vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.

Ievērojot minētās tiesību normas saturu un to, ka pieteicējs – ar nodokli apliekamā persona, kas veic saimniecisko darbību, – ir sniedzis citam Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall* – ar nodokli apliekamai personai, kas veic saimniecisko darbību, – konferences organizēšanas pakalpojumus, tad šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir reģistrēts pakalpojumu saņēmējs – *OÜ Elme Metall* – un pieteicējam nav pienākuma reģistrēties dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

[4.4] Tā kā pieteicējs ir sniedzis konferences organizēšanas pakalpojumu (vienotu pakalpojumu) un pieteicējam nav pienākuma reģistrēties dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, tad izpildās likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmās daļas 2. un 3.punkta nosacījumi. Līdz ar to izpildās visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmās daļas nosacījumi, kas ir priekšnoteikums, lai pieteicējam atbilstoši SIA „BBH Investments” 2011.gada 27.aprīļa rēķinam atmaksātu pievienotās vērtības nodokli par 2011.gada janvāri – jūniju 3070,77 *euro*. Dienesta atteikums atmaksāt pieteicējam pievienotās vērtības nodokli ir prettiesisks.

[4.5] Pieteicējs lūdz atlīdzināt mantiskos zaudējumus, kas radušies saistībā ar juridiskās palīdzības sniegšanu un tulkošanas pakalpojumiem.

Ministru kabineta 2011.gada 8.novembra noteikumi Nr. 859 „Noteikumi par privātpersonai atlīdzināmo juridiskās palīdzības izmaksu maksimālo apmēru” (turpmāk – noteikumi Nr. 859) nosaka, kādā apmērā personām atlīdzināmi juridiskās palīdzības izdevumi, nosakot atlīdzināmo izmaksu maksimālo apmēru.

Kā pierādījumus izdevumiem, kas saistīti ar juridisko palīdzību, pieteicējs citstarp ir iesniedzis *OÜ ,,Advokaadibüroo Lillo & Partnerid”* izrakstītus rēķinus. Atbilstoši 2012.gada 7.septembra rēķinam Nr. 442-2012, pirmkārt, ir sniegta juridiska konsultācija (iepazīstināšana ar pārsūdzēto lēmumu divu stundu garumā), un, otrkārt, par pārsūdzēto lēmumu ir sagatavots pieteikums tiesai. Līdz ar to pieteicējam atbilstoši noteikumu Nr. 859 3.1.apakšpunktam atlīdzināmas izmaksas par divu stundu ilgu juridisko konsultāciju un atbilstoši 3.2.apakšpunktam – izmaksas par pieteikuma sagatavošanu. 2014.gada 17.aprīļa rēķinā Nr. 241-2014 nav precīzi norādīts, ka notikusi iepazīstināšana ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 18.marta spriedumu šajā lietā, tomēr rēķinā norādītais datums (2014.gada 18.marts) pakalpojuma aprakstā atbilst sprieduma datumam. Tāpat no minētā rēķina var secināt, ka ir notikusi apelācijas sūdzības sagatavošana. Līdz ar to pieteicējam atbilstoši noteikumu Nr. 859 3.1.apakšpunktam atlīdzināmas izmaksas par divu stundu ilgu juridisko konsultāciju (iepazīstināšana ar pirmās instances tiesas spriedumu) un atbilstoši 3.3.apakšpunktam – izmaksas par apelācijas sūdzības sastādīšanu.

Pieteicējs ir Igaunijas uzņēmums, kurš savu interešu pārstāvībai un aizsardzībai lietā ir pilnvarojis zvērinātu advokātu R. Kūlmi no *OÜ ,,Advokaadibüroo Lillo & Partnerid”*. Ņemot vērā, ka zvērināts advokāts R. Kūlme un pieteicējs nepārvalda latviešu valodu, tad gan zvērināts advokāts, gan pieteicējs ir izmantojis tulkošanas biroja pakalpojumus, kas ir tulkojis ar pieteicēja aizstāvību saistītus dienesta un tiesas dokumentus. Izdevumi, kas radušies ar tulkošanas pakalpojuma izmantošanu, ir tiešā cēloņsakarībā ar prettiesisko administratīvo aktu. Noteikumos Nr. 859 nav paredzēts atlīdzināt izdevumus, kas saistīti ar tulkošanas pakalpojumiem. Līdz ar to pieteicēja prasījums šajā daļā jāvērtē atbilstoši vispārīgajai mantisko zaudējumu atlīdzināšanas kārtībai, kas noteikta Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likumā (turpmāk – Zaudējumu atlīdzināšanas likums). Vairāki *OÜ ,,Tõlkebüroo Pangloss”* rēķini izrakstīti par šajā lietā esošo tiesas dokumentu (arī ar tiesvedību saistīto) tulkošanu. Līdz ar to pieteicējam ir atlīdzināmi mantiskie zaudējumi, kas radušies par tulkošanu 847,98 *euro* apmērā.

[5] Dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Dienests, atsaucoties uz Padomes 2008.gada 12.februāra direktīvas 2008/9/EK ,ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Eiropas Savienības 2006.gada 28.novembra direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (turpmāk – direktīva 2008/9/EK) 3. un 5.pantu, kā arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmo daļu, norādījis, ka, lai citas dalībvalsts nodokļu maksātājam atmaksātu pievienotās vērtības nodokli par Latvijā saņemtajiem pakalpojumiem, vispirms ir jākonstatē, vai šis nodokļu maksātājs Latvijā nav veicis ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, kuru veikšanai būtu jāreģistrējas dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Viesnīcas (naktsmītnes), restorānu un ēdināšanas, konferenču telpu nomas un transporta pakalpojumu sniegšana likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi, ko pamatoti konstatējusi arī tiesa.

[5.2] Nosakot attiecīgā darījuma veikšanas vietu, tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.1panta astoto, devīto un astoņpadsmito daļu, kā arī direktīvas 2006/112/EK 44.pantu.

Pieteicējs ir saņēmis iekšzemē ar nekustamo īpašumu saistītus pakalpojumus – naktsmītnes un konferenču telpu nomas pakalpojumu, kā arī restorāna pakalpojumus – un tos tālāk savā vārdā, iekļaujot izrakstītajā rēķinā par konferences organizēšanas pakalpojumiem un saņemot pilnu samaksu par šo pakalpojumu sniegšanu, sniedzis Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall*. Tā kā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē pieteicējs ir sniedzis pakalpojumus citam Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall* un šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir iekšzeme (Latvija), tad saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 26.panta divpadsmito daļu pirms minēto pakalpojumu sniegšanas pieteicējam bija jāreģistrējas dienestā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Pieteicējam nav tiesību prasīt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, jo neizpildās likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmās daļas 3.punkta nosacījums.

[5.3] Tiesas secinājums, ka pieteicēja pakalpojuma sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja *OÜ Elme Metall* reģistrācijas vieta, t.i., Igaunija, ir balstīts tikai uz Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 27.jūnija sprieduma lietā C-155/12 atziņām. Minētajā spriedumā analizētā situācija nav salīdzināma ar konkrētās lietas apstākļiem.

[5.4] Tiesa nepareizi interpretēja noteikumu Nr. 859 normas un izdarīja neloģiskus secinājumus, ka pieteicējam atbilstoši 2012.gada 7.septembra rēķinam Nr. 442-2012 un 2014.gada 17.aprīļa rēķinam Nr. 241-2014 ir atmaksājamas juridisko pakalpojumu izmaksas gan par divām stundām juridisko konsultāciju, gan par pieteikuma/apelācijas sūdzības sagatavošanu, kaut arī rēķinos norādītais kopējais patērēto stundu skaits – divas stundas – norādīts par abām šīm darbībām.

[5.5] Dokumentu iesniegšanu valsts valodā valsts iestādēs un tiesās nosaka normatīvie akti. Tā kā šādu prasību ir noteicis likumdevējs, nevar uzskatīt, ka tā ir cēloņsakarībā ar dienesta rīcību. Turklāt administratīvajā procesā nav paredzēts nodrošināt tulku juridiskajai personai, lai process notiktu komercsabiedrības amatpersonai saprotamā valodā, jo juridiskās personas darbību īsteno ar pārstāvja palīdzību. Tādējādi juridiskajai personai, veicot komercdarbību citā valstī, ir jānodrošina sev tāds pārstāvis, kuram tā uzticas un kurš saprot attiecīgās valsts valodu. Tiesa, secinot, ka šis prasījums ir jāvērtē atbilstoši vispārīgajai mantisko zaudējumu atlīdzināšanas kārtībai, nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likuma 110.pantu.

**Motīvu daļa**

[6] Kā pamatoti kasācijas sūdzībā norādījis dienests, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5pantā iekļautas tiesību normas, kas izriet no direktīvas 2008/9/EK 3. un 5.panta.

Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmajai daļai 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 Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

No kasācijas sūdzības izriet, ka, dienesta ieskatā, pieteicējam nav tiesību prasīt atmaksāt pievienotās vērtības nodokli par iekšzemē saņemtajiem naktsmītnes, konferenču telpu nomas un restorāna pakalpojumiem, jo neizpildās „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmās daļas 3.punkta nosacījums. Proti, pieteicējs ir veicis iekšzemē apliekamus darījumus, bet nav reģistrējies dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Iestādes procesa laikā dienests minēto secinājumu pamatoja ar direktīvas 2006/112/EK 53.pantu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.1panta 6.1daļu, norādot, ka konferences organizēšanas pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur faktiski notiek pasākums. Taču no lietas materiāliem secināms, ka tiesvedības laikā šis pamatojums vairs netiek uzturēts. Dienesta arguments, kāpēc attiecībā uz pieteicēju neizpildās visi priekšnoteikumi labvēlīga administratīvā akta izdošanai, ir tāds, ka pieteicējs Latvijā saņemtos pakalpojumus tālāk savā vārdā, iekļaujot izrakstītajā rēķinā par konferences organizēšanas pakalpojumiem un saņemot pilnu samaksu par šo pakalpojumu sniegšanu, sniedzis Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall* un šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir iekšzeme (Latvija), jo pakalpojumi ir saistīti ar nekustamo īpašumu.

[7] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.1panta astotajai daļai ar nekustamo īpašumu saistīto pakalpojumu, tostarp viesu izmitināšanas pakalpojumu un nekustamā īpašuma nomas pakalpojumu, sniegšanas vieta ir tā vieta, kur šis nekustamais īpašums atrodas.

Likuma 4.1panta astoņpadsmitā daļa paredz, ka restorānu un ēdināšanas pakalpojumu sniegšanas vieta, izņemot gadījumus, kad šos pakalpojumus sniedz uz kuģiem, gaisakuģos vai vilcienos pasažieru pārvadāšanas posmā Eiropas Savienības teritorijā, ir tā vieta, kur faktiski tiek sniegti šie pakalpojumi.

Aplūkojot atsevišķi katru no strīdus pakalpojumu veidiem – viesu izmitināšanas pakalpojumu, nekustamā īpašuma nomas pakalpojumu un ēdināšanas pakalpojumu, no minētajām tiesību normām izriet, ka to sniegšanas vieta ir nosakāma attiecīgi pēc nekustamā īpašuma atrašanās vietas un faktiskās pakalpojuma sniegšanas vietas.

Dienests uzskata, ka apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi šīs tiesību normas, jo nepiekrīt apgabaltiesas secinājumiem, ka konferences organizēšanas un vadības pakalpojums ir vienota darījuma galvenais pakalpojums, bet minētie strīdus pakalpojumi ir papildpakalpojumi, kas to veido. Minētais arguments nav pamatots turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[8] Vispārīgi no direktīvas 2006/112/EK 2.panta izriet, ka katrs pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu (*Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 21.februāra sprieduma lietā Part Service, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, 50.punkts*). Tomēr, ja pakalpojums ietver vairākus citu pakalpojumu elementus, ir jāvērtē, vai šis pakalpojums ir jāuzskata par tādu, ko veido viens vienots pakalpojums vai vairāki atsevišķi un neatkarīgi pakalpojumi, kas pievienotās vērtības nodokļa mērķiem ir jāaplūko atsevišķi. Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, tostarp apgabaltiesas spriedumā minētajā 2013.gada 27.jūnija spriedumā lietā C-155/12, ir norādīti kritēriji, kā jāveic šis izvērtējums. Lai arī faktiskie apstākļi un pakalpojuma veids minētajā Eiropas Savienības Tiesas lietā atšķiras no izskatāmās lietas apstākļiem, apgabaltiesa ir pamatoti ir atsaukusies uz spriedumā ietvertajā atziņām, jo tās ir vispārīgas un balstītas jau pastāvošajā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, tās nav piemērojamas tikai vienas konkrētās lietas apstākļiem. Tāpēc nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nepamatoti atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 27.jūnija spriedumu lietā C-155/12.

[9] No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 27.jūnija sprieduma lietā RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434, 20.punkts* *un tajā minētā judikatūra*). Pakalpojumi nav neatkarīgi, ja, piemēram, vienkāršas objektīvas analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka viens vai pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tādā veidā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums (*Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 21.februāra spriedums lietā Part Service, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, 52.punkts*). Eiropas Savienības Tiesa ir nospriedusi, ka pakalpojums ir jāuzskata par vienotu, ja divi vai vairāki elementi vai nodokļu maksātāja iesniegtie akti ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 27.jūnija sprieduma lietā RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434, 21.punkts* *un tajā minētā judikatūra*). Pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 21.februāra sprieduma lietā Part Service, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, 52.punkts, 2013.gada 27.jūnija sprieduma lietā RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434, 22.punkts*).

Ņemot vērā dubulto apstākli, ka, pirmkārt, katrs pakalpojums parasti ir jāuzskata par nošķirtu un neatkarīgu un ka, otrkārt, darījums, kas veido vienu pakalpojumu no ekonomiskā viedokļa, lai nepasliktinātu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas funkcionalitāti, nebūtu mākslīgi sadalāms, ir svarīgi meklēt attiecīgajam darījumam raksturīgus elementus, lai noteiktu, vai sniegtie pakalpojumi ir vairāki nošķirti galvenie pakalpojumi vai vienots pakalpojums (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 27.septembra sprieduma lietā Field Fisher Waterhouse, C‑392/11, ECLI:EU:C:2012:597, 18.punkts*). Ja darījumu veido virkne elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi, vai vienots pakalpojums (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā Deutsche Bank, C‑44/11, ECLI:EU:C:2012:484, 18.punkts un tajā minētā judikatūra*).

[10] Apgabaltiesa spriedumā ir vērtējusi pieteicēja darījuma ar Igaunijas komersantu *OÜ Elme Metall* elementus. Pieteicējs organizējis korporatīvu pasākumu citam Igaunijas komersantam Latvijas teritorijā. Šis pakalpojums ir bijis saistīts ar pasākuma organizēšanu, transporta organizēšanu, ēdināšanas pakalpojumiem, kā arī no viesnīcas pirktiem naktsmītnes un telpu nomas pakalpojumiem. Naktsmītnes, konferenču telpas nomas un restorāna pakalpojumu sagādāšana nav bijis darījuma mērķis, tie ir kalpojuši, lai efektīvāk īstenotu korporatīvo pasākumu.

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka konferences organizēšanas un vadības pakalpojums ietvēra vairākus savstarpēji saistītus pakalpojumus, kuri tika sniegti viena kopīgā mērķa sasniegšanai. Konferences organizēšanas un vadības pakalpojums ir galvenais pakalpojums, ko veido vairāki papildpakalpojumi, kas paši par sevi nav klienta mērķis. Tā kā visi pieteicēja Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall* sniegtie pakalpojumi ir savstarpēji saistīti un tie objektīvi veido vienu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga, Senāta ieskatā, šī vienotā pakalpojuma papildpakalpojumus nevajadzētu skatīt kā atsevišķus pakalpojumus.

[11] Dienests kasācijas sūdzībā izteicis argumentu, ka, pat atzīstot, ka konferences organizēšanas un vadības pakalpojums ir uzskatāms par vienotu pakalpojumu, konferences sniegšanas pakalpojumi konkrētajā gadījumā ietilpst direktīvas 2006/112/EK 47.panta piemērošanas jomā.

Direktīvas 2006/112/EK 47.pants paredz, ka pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, tostarp ekspertu un nekustamā īpašuma aģentu pakalpojumiem, izmitināšana viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, piemēram, tūristu nometnēs vai zemesgabalos, kas izveidoti par nometnes vietām, kā arī tiesību piešķiršana nekustamā īpašuma izmantošanai un būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumiem, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumiem, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas nekustamais īpašums.

Kā redzams no minētās tiesību normas, izmitināšana viesnīcu nozarē tiek atzīta par pakalpojumu, kas saistīts ar nekustamo īpašumu un tā sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas attiecīgais nekustamais īpašums – viesnīcas ēka. Taču konkrētajā gadījumā jānorāda, ka, pirmkārt, jau tika secināts, ka naktsmītnes pakalpojums bija tikai papildpakalpojums, kas nav nodalāms no pieteicēja Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall* sniegtā konferences organizēšanas un vadības pakalpojuma. Otrkārt, pieteicējs viesnīcas, konferenču telpu nomas un ēdināšanas pakalpojumu nav sniedzis savā vārdā, bet tie galvenā pakalpojuma ietvaros ir organizēti cita Igaunijas komersanta vārdā un labā, jo par to tiek sniegts norēķins. Pieteicējs būtībā pilda starpnieka pienākumus citas dalībvalsts teritorijā (Latvijā) par labu savam klientam – komersantam, kura pastāvīgā adrese ir Igaunija.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka nav pamata attiecībā uz konferences organizēšanas un vadības pakalpojumu piemērot direktīvas 2006/112/EK 47.pantu. Apgabaltiesa ir pamatoti atzinusi, ka pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanai konkrētajā gadījumā ir piemērojama vispārīgā norma – direktīvas 2006/112/EK 44.pants, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta. Konkrētajā gadījumā tā ir konferences organizēšanas un vadības pakalpojuma saņēmēja Igaunijas komersantam *OÜ Elme Metall* pastāvīgā adrese – Igaunija. Tas nozīmē, ka pieteicējs nav veicis apliekamus darījumus iekšzemē.

[12] Dienests kasācijas sūdzībā arī norādījis, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.1panta devīto daļu, kas noteic pasažieru transporta pakalpojuma sniegšanas vietu. Minētais arguments nav pamatots, jo apgabaltiesa šo normu vispār nav piemērojusi un lietā nav strīda par pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par transporta pakalpojumiem.

[13] Dienests kasācijas sūdzībā ir iebildis pret apgabaltiesas secinājumiem par pieteicējam atlīdzināmajiem izdevumiem par juridisko palīdzību saistībā ar *OÜ ,,Advokaadibüroo Lillo & Partnerid”* 2012.gada 7.septembra rēķinu Nr. 442-2012 un 2014.gada 17.aprīļa rēķinu Nr. 241-2014.

Noteikumu Nr. 859 3.punktā ir noteikts maksimālais atlīdzināmo izdevumu apmērs par konkrētu juridisko pakalpojumu, tostarp par sniegto juridisko konsultāciju (3.1.apakšpunkts) un pieteikuma, apelācijas sūdzības un kasācijas sūdzības sastādīšanu (3.2.-3.4.apakšpunkti.). Iepazīstoties ar minētajiem rēķiniem, konstatējams, ka katrā no tiem ir norādīts sniegto juridisko pakalpojumu veids, patērētais laiks un pakalpojumu kopējā summa. Rēķini attiecas uz vairākiem juridiskās palīdzības pakalpojumiem (konsultācija un dokumenta sastādīšana). Var piekrist dienestam, ka no rēķiniem nav iespējams viennozīmīgi noteikt katram no juridiskajiem pakalpojumiem patērēto laiku un tā izmaksas. Taču tas, ka tiesa ir noteikusi atlīdzinājumu attiecīgi par rēķinā norādītajām juridisko konsultāciju stundām, kā arī atsevišķi par katru sastādīto dokumentu – pieteikumu un apelācijas sūdzību –, nav pretrunā ar noteikumu Nr. 859 3.punkta regulējumu, jo tiesa ir konstatējusi abu pakalpojuma veidu sniegšanu pieteicējam.

[14] Dienests kasācijas sūdzībā iebilst pret spriedumu daļā par mantisko zaudējumu, kas radušies saistībā ar tulkošanu, atlīdzināšanu, uzskatot, ka šādi zaudējumi pieteicējam kā juridiskai personai nav atlīdzināmi.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 92.pantu ikviens ir tiesīgs prasīt atbilstīgu atlīdzinājumu par kaitējumu vai mantiskajiem zaudējumiem, kas viņam nodarīti ar administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību.

Zaudējumu atlīdzināšanas likuma 5.pants paredz, ka tiesības uz zaudējuma atlīdzinājumu ir cietušajam, proti, privātpersonai, kas ir prettiesiska administratīvā akta adresāts vai trešā persona Administratīvā procesa likuma izpratnē, kā arī privātpersonai, pret kuru ir tieši vērsta vai kuru tieši skar iestādes prettiesiska faktiskā rīcība. Likuma 6.pants pirmā daļa noteic, ka tiesības uz zaudējumu atlīdzinājumu rodas, ja starp iestādes prettiesisko rīcību un cietušajam nodarīto zaudējumu pastāv tieša cēloņsakarība – objektīva saikne starp iestādes rīcību un tās radītajām laika ziņā sekojošām zaudējumu nodarošām sekām. Likuma 7.panta pirmā daļa paredz, ka mantiskais zaudējums šā likuma izpratnē ir katrs mantiski novērtējams pametums, kas cietušajam radies iestādes prettiesiska administratīvā akta vai prettiesiskas faktiskās rīcības dēļ. Šā panta trešā daļa noteic, ka mantiskais zaudējums ir arī zaudējums, kas saistīts ar administratīvā akta atcelšanu, iestādes faktiskās rīcības novēršanu vai tās seku likvidēšanu, zaudējuma samazināšanu vai likvidēšanu.

No minētā iziet, ka vispārīgi jebkurai privātpersonai, tostarp arī privāto tiesību juridiskajai personai, ir tiesības saņemt atlīdzinājumu par izdevumiem, kas ir bijuši objektīvi nepieciešami, lai panāktu iestādes izdota prettiesiska lēmuma atcelšanu. Gadījumā, ja prettiesiska lēmuma atcelšanai ir nepieciešama tiesas iesaiste, arī izdevumi, kas saistīti ar likumā noteikto prasību ievērošanu, var tikt atzīti par objektīvi nepieciešamiem. Līdz ar to tulkošanas izdevumi, kurus radījusi nepieciešamība tiesāties sakarā ar prettiesiska lēmuma izdošanu, nav izslēdzami no atlīdzināmo zaudējumu loka. Par to, ka tulka izmantošana administratīvajā procesā var būt objektīvi nepieciešama ne tikai fiziskajai personai, bet arī juridiskajai personai, citastarp liecina arī Administratīvā procesa likuma 110.panta piektā daļa, kas paredz, ka tiesa pēc sava ieskata var nodrošināt tulku arī juridiskajai personai.

Ņemot vērā, ka likumdevējs nav noteicis īpašu kārtību šādu izdevumu atlīdzināšanai vai to maksimālo apmēru, apgabaltiesa pamatoti konstatējusi, ka tie jāvērtē atbilstoši vispārīgajai mantisko zaudējumu atlīdzināšanas kārtībai. Vienlaikus katrā gadījumā ir individuāli izvērtējams, vai tiešām konkrētais tulkošanas pakalpojums ir bijis nepieciešams un vai nav konstatējama personas līdzatbildība, tostarp, vai tulkošanas pakalpojums ir saistīts ar konkrēto lietu, vai tas ir bijis nepieciešams procesuālo tiesību pilnvērtīgai īstenošanai, vai pati persona nav nevajadzīgi palielinājusi zaudējumu apmēru, pieprasot un saņemot nevajadzīgu tulkošanas pakalpojumu. Dienests kasācijas sūdzībā nav norādījis iebildumus pret apgabaltiesas veikto pierādījumu vērtējumu attiecībā uz konkrētu izdevumu saistību ar lietu.

Ievērojot minēto, dienesta viedoklis, ka juridiskajai personai nevar tikt atlīdzināti mantiskie zaudējumi, kas radušies saistībā ar tulkošanu, nav pamatots.

[15] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet dienesta kasācijas sūdzība noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda:**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 3.novembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.