**Ārvalsts uzņēmuma kļūdaini samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšana**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 30.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A42408912, SKA-93/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0630.A420408912.4.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0630.A420408912.4.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Līvija Slica, Anita Kovaļevska, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Vācijas uzņēmuma *whb Energietechnik GmbH* pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar *whb Energietechnik GmbH* kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 31.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs Vācijas uzņēmums *whb Energietechnik GmbH* 2011.gada 3.martā, 18.maijā un 22.jūlijā vērsās Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) ar pieprasījumiem par pievienotās vērtības nodokļa atmaksu. Dienests pieprasījumus apmierināja tikai daļēji, norādot, ka pieteicējs ar SIA „Alekon LV” ir noslēdzis līgumu par vispārēja rakstura pakalpojumiem (par tērauda liešanas celtņa rekonstrukciju, projektēšanu, materiāltehnisko apgādi un montāžu) un, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.1panta pirmo daļu, pieteicējam izsniegtajos rēķinos nebija norādāms pievienotās vērtības nodoklis, jo pakalpojuma sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja (pieteicēja) saimnieciskās darbības mītnes vieta (Vācija). Dienests arī norādījis, ka SIA „Alekon LV” noformētajos rēķinos nav norādīts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa). Rēķini, saskaņā ar kuriem pieteicējs pieprasa atmaksāt nodokli, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē nav uzskatāmi par nodokļa rēķiniem, jo nav noformēti atbilstoši minētā likuma prasībām un no tiem nevar identificēt darījuma būtību.

Administratīvais process iestādē noslēdzās attiecīgi ar dienesta 2012.gada 19.janvāra lēmumu Nr. 22.4.6/5106, 2012.gada 9.marta lēmumu Nr. 22.4.6/20974 un 2012.gada 19.janvāra lēmumu Nr. 22.4.6/5104.

[2] Pieteicējs iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par minēto dienesta lēmumu atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējam tiktu atmaksāts pievienotās vērtības nodoklis.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 31.jūlija spriedumu pieteicēja pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietā ir strīds, vai pieteicējam, kura saimnieciskās darbības mītnes vieta ir Vācija un kuram Latvijā nav iestādes, ir tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu saskaņā ar SIA „Alekon LV” izrakstītajiem rēķiniem kopā 160 755,87 Ls apmērā (turpmāk – rēķini).

[3.2] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmā daļa noteic, kādos gadījumos citas dalībvalsts apliekamajai personai atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu apliekamo darījumu nodrošināšanai citā dalībvalstī. Uz šā likuma 12.5panta otrās daļas pamata izdoti Ministru kabineta 2009.gada 22.decembra noteikumi Nr. 1639 „Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona iesniedz pieteikumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas saņemšanai citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un kārtība, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamai personai” (turpmāk – noteikumi Nr. 1639). Noteikumu Nr. 1639 29.1.apakšpunkts paredz, ka nodokli neatmaksā, ja atmaksu pieprasa par nodokļa summu, kura norādīta nodokļa rēķinā, kas neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” prasībām.

[3.3] Izvērtējot rēķinu atbilstību likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” prasībām, konstatējams, ka rēķini nav noformēti atbilstoši 8.panta 5.1daļas 8. un 9.punktā noteiktajām prasībām.

Rēķini izsniegti saistībā ar pieteicēja un SIA „Alekon LV” 2010.gada 3.decembrī noslēgto līgumu Nr. C-140-1273-010 (turpmāk – Līgums) par augšējā tilta celtņa modernizācijas pakalpojumiem Liepājā, Latvijā. Līgums ir apakšuzņēmēja līgums, lai pieteicējs izpildītu 2010.gada 3.decembrī starp pieteicēju un Itālijas uzņēmumu *STG Group S.P.A* noslēgto līgumu par augšējā tilta celtņa modernizācijas pakalpojumiem Nr. 031210 (turpmāk – Pamatlīgums). SIA „Alekon LV” ir apņēmusies veikt visus darbus, kas norādīti Pamatlīgumā attiecībā uz pieteicēju, un Pamatlīgums ir pievienots Līgumam kā pielikums. Saskaņā ar Pamatlīguma preambulas „F” punktu minētais līgums ir noslēgts par preču un pakalpojumu piegādi un darbu izpildi saistībā ar tehniskajā piedāvājumā aprakstīto augšējā tilta celtņa modernizācijas pakalpojumu.

No rēķiniem nav konstatējams, par kādu konkrēti preču piegādi un darbu veikšanu ir izrakstīts katrs rēķins, kāds ir to daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī konkrēti piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa). Arī lietā esošajos progresa ziņojumos nav nošķirta un atsevišķi norādīta katras preces un pakalpojuma cena, kas ļauj izsekot, par ko konkrēti Līguma izpildes gaitā ir izrakstīts katrs rēķins un veikta samaksa.

Ņemot vērā pieteicēja darbinieka [pers. A], kurš pārstāvēja pieteicēju Pamatlīguma un Līguma slēgšanā un izpildē, liecību, kā arī to, ka pieteicējs pats piegādāja daļu no iekārtām, ir apšaubāms, ka visu preču piegādi veica SIA „Alekon LV” un samaksa par tām ir atbilstoši iekļauta rēķinos.

Līdz ar to iesniegtie attaisnojuma dokumenti nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par darījuma būtību un neļauj noskaidrot patiesos darījuma apstākļus un vai ir izmantojamas atskaitīšanas tiesības.

[3.4] Konkrētajā gadījumā tam, ka no iesniegtajiem darījuma dokumentiem nav saprotams, kā veidojas darījuma vērtība un kāda ir attiecīgi preču un pakalpojuma cena, ir būtiska nozīme, lai noteiktu ar nodokli apliekamo vērtību un maksājamā nodokļa apmēru, jo precēm un pakalpojumiem atšķiras pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība. Rēķinos pievienotās vērtības nodoklis tikai attiecībā par sniegtajiem pakalpojumiem ir norādīts nepamatoti, bet no lietā esošajiem darījuma dokumentiem nav nosakāms, kādā daļā rēķinos pievienotās vērtības nodoklis ir pamatoti iekļauts un attiecīgi samaksāts.

[3.5] Vairs nav iespējams SIA „Alekon LV” labot rēķinus vai pieteicējam vērsties pret SIA „Alekon LV”, jo no 2015.gada 3.septembra SIA „Alekon LV” ir likvidēta. Taču pieteicējam bija pietiekami daudz laika nodokļu summas atgūšanas jautājumu risināt ar SIA „Alekon LV”, tas nebija pārmērīgi grūti, bet pieteicējs nepamatoti to nav darījis.

Pieteicējs jau sākotnēji zināja vai tam vajadzēja zināt, ka no SIA „Alekon LV” saņemtie rēķini ir neatbilstoši Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) 226.panta un likuma „Par pievienotās vērtības likuma” prasībām, kā arī tajos nepamatoti ir ietverts pievienotās vērtības nodoklis par pakalpojumiem.

Pamatlīguma 3.2.punktā paredzēts, ka nodokļi, kas maksājami saskaņā ar Latvijas likumiem, ir pieteicēja atbildība un ka pieteicējs pasūtītājam Itālijas uzņēmumam *STG Group S.P.A* izsniegs rēķinus ar 0 % pievienotās vērtības nodokli. Savukārt Līguma ar SIA „Alekon LV” 3.1. un 4.2.punktā līgumcena ir noteikta, paredzot, ka papildus tiek aprēķināts Latvijā piemērojamais pievienotās vērtības nodoklis, kas tiks iekasēts ar rēķinu starpniecību.

Ņemot vērā Pamatlīguma un Līguma kopējo vērtību, minētajos līgumos (noslēgti vienā dienā) īpaši atrunāto atšķirīgo maksājamo pievienotās vērtības nodokļa apmēru, pieteicējs jau Līguma noslēgšanas brīdī pievērsa uzmanību maksājamam pievienotās vērtības nodokļa apmēram. Pieteicējs varēja noskaidrot, gan kādos gadījumos pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams, gan kādām prasībām jāatbilst rēķiniem, gan kādos gadījumos normatīvajos aktos ir paredzēta tā atmaksāšana. Jau Līguma slēgšanas brīdī, izpildes laikā un rēķinu saņemšanas laikā pieteicējs varēja veikt darbības, lai darījumu dokumenti būtu atbilstoši noformēti, kā arī pieteicējs saņemtu atbilstošus rēķinus no SIA „Alekon LV”.

Pieteicējs jau no 2012.gada janvāra, kad saņēma dienesta atteikumus atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, varēja vērsties pie SIA „Alekon LV” un risināt jautājumu par rēķinu labošanu un darījumu dokumentu noformēšanu, lai varētu identificēt konkrētās preces un pakalpojumus, to apmēru un cenu, gan lai atgūtu nepamatoti samaksāto summu par pakalpojumiem pievienotās vērtības nodokļa apmērā.

Taču no lietā esošajiem pierādījumiem konstatējams, ka pieteicējs tikai pēc pirmās instances tiesas sprieduma 2013.gada 18.februārī vērsās pie SIA  Alekon LV”, lūdzot labot rēķinus. Pieteicēja rīcība, reizi gadā lūdzot SIA „Alekon LV” veikt kādas darbības, neliecina par pieteicēja aktīvu rīcību savu interešu nodrošināšanā. Nav saskatāms, ka pieteicējam bija kādi objektīvi šķēršļi no 2012.gada janvāra līdz SIA „Alekon LV” likvidācijai 2015.gada 3.septembrī vērsties pret SIA „Alekon LV” civiltiesiskā kārtībā. Turklāt pieteicējs to apzināti nav darījis arī pēc tam, kad 2014.gada decembrī ir saņēmis konkrētu ieteikumu no advokātu biroja. Līdz ar to nav atzīstams, ka pieteicējam bija neiespējami vai pārmērīgi grūti panākt nepamatoti samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atgūšanu no SIA „Alekon LV”.

[3.6] Veicot no valsts budžeta pievienotās vērtības nodokļa atmaksu pieteicējam, pastāv valsts budžeta apdraudējums.

No SIA „Alekon LV” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām un dienesta iesniegtās nodokļu maksātāja SIA „Alekon LV” atlikumu vēstures izdrukas konstatējams, ka rēķinos norādītās pievienotās vērtības nodokļa summas SIA „Alekon LV” ir iekļāvusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās un tās ņemtas vērā, nosakot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu. SIA „Alekon LV” vienlaikus ar deklarētajām budžetā maksājamām nodokļa summām ir deklarējusi arī priekšnodokli, kas cita starp ietver arī SIA „Alekon LV” maksājamo nodokli darījumos ar Līguma izpildei piesaistīto apakšuzņēmēju SIA „MC Communication”. Tādējādi pieteicēja darījuma partneris atbilstošu nodokļu summu ir atskaitījis priekšnodoklī un tā nav uzskatāma par summu, kuru valsts budžets ir guvis kā nodokļu ienākumu. Šobrīd nav iespējams veikt SIA „Alekon LV” pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju korekciju, neņemt vērā pievienotās vērtības nodokļa summu par pieteicējam sniegtajiem pakalpojumiem, secīgi liedzot SIA „Alekon LV” priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības attiecīgajā apmērā un piedzenot nesamaksātās nodokļu summas no SIA „Alekon LV”. Atmaksājot no valsts budžeta arī pieteicējam pievienotās vērtības nodokļa par pakalpojumiem, minētā summa no valsts budžeta tiktu atskaitīta otro reizi, lai gan šādā apmērā tās iemaksa valsts budžetā nav veikta.

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

[4] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Apgabaltiesa ir kļūdaini interpretējusi pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu, kā rezultātā izdarījusi nepamatotu secinājumu, ka, atmaksājot pieteicējam pievienotās vērtības nodokli, notiktu valsts budžeta ieņēmumu apdraudējums. Nav pamatots tiesas secinājums, ka pievienotās vērtības nodokļa summa no budžeta tiktu atskaitīta otro reizi. Par SIA „Alekon LV” sniegtajiem pakalpojumiem pievienotās vērtības nodokli ir tiesības atgūt tikai pieteicējam. No tiesas norādītā var secināt, ka pieteicēja tiesības saņemt samaksāto pievienotās vērtības nodokli var tikt ierobežotas, ja tā darījuma partneris ir izmantojis priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Lietā nav informācijas par ķēdes darījumu, kuros kāds no ķēdes dalībniekiem nesamaksā budžetā pievienotās vērtības nodokli. Tiesa nav vērtējusi pieteicēja paskaidrojumus par valsts budžeta apdraudējuma neesību.

[4.2] Kļūdains ir apgabaltiesas secinājums, ka rēķinos iekļautā informācija ir nepietiekama. No iesniegtajiem rēķiniem un Līguma par pakalpojumu sniegšanu var gūt pilnīgu priekšstatu par pakalpojumu apmēru. Pieteicēja no SIA „Alekon LV” saņēma pakalpojumu kompleksu. Šāda veida pakalpojumu sniegšanai ir nepieciešamas dažādas preces, taču pēc būtības tiek saņemts pakalpojums. Apgabaltiesa nav piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 2. un 3.punktu un nepamatoti pārkvalificējusi saņemto pakalpojumu par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu. Pareiza darījuma kvalifikācija ir nozīmīga, lai konstatētu, kādi rekvizīti ir jāiekļauj rēķinā. Līdz ar to tiesa ir nepamatoti secinājusi, ka rēķinos atsevišķi bija jānorāda, cik maksā prece un cik maksā darbs. Pamatojoties uz Līgumu, ir veikti konkrēti darbi – sniegti pakalpojumi, kuru gaita ir norādīta rēķiniem pievienotajos progresa ziņojumos.

[4.3] Apgabaltiesa nav vērtējusi dienesta 2012.gada 27.aprīļa uzziņu Nr. 8.11-20/33613 un tiesisko paļāvību, kas pieteicējam radusies, pamatojoties uz minēto uzziņu.

Lietā starp pusēm nav bijis strīda par darījumu kā tādu, tāpēc tiesai to apšaubot, bija jāinformē pieteicējs, ka šāda informācija iztrūkst un jādod laiks pieteicējam to iesniegt.

Tādējādi tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 10.pantu, 107.panta ceturto daļu un 154.pantu.

[4.4] Izvērtējot liecinieku liecības un nepārbaudot iesniegtos pierādījumus, apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 107. un 154.pantu.

Tiesa būtisku nozīmi piešķīrusi SIA „Alekon LV” pārstāvju sniegtajām liecībām, ignorējot citus pierādījumus lietā un nekonsekvenci SIA „Alekon LV” pārstāvju liecībās. Ar SIA „Alekon LV” pārstāvju liecībām tiesa pamatojusi secinājumus, ka pieteicējam jau sākotnēji vajadzēja zināt, ka rēķini sagatavojami bez pievienotās vērtības nodokļa un pieteicējs nav veicis aktīvas darbības, lai panāktu rēķinu labošanu.

Tiesa spriedumā apšauba, ka šāda apmēra līgums noslēgts bez atbilstoša juridiska izvērtējuma, vienlaikus ignorējot [pers. A] liecību, ka pieteicējam šis bija vienīgais šāda veida projekts Eiropas Savienībā.

Motīvu daļa

[5] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta pirmā daļa noteic, ka citas dalībvalsts apliekamajai personai atmaksā samaksāto nodokli par iekšzemē iegādātajām precēm, saņemtajiem pakalpojumiem un par preču importu apliekamo darījumu nodrošināšanai citā dalībvalstī, ja laika periodā, par kuru pieprasa atmaksāt nodokli, šī persona: 1) ir bijusi reģistrēta citas dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā; 2) nav veikusi saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem reģistrējamu saimniecisko darbību iekšzemē; 3) nav veikusi iekšzemē apliekamus darījumus, kuru veikšanai būtu jāreģistrējas dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.5panta otrās daļas pamata izdoti noteikumi Nr. 1639, kas nosaka kārtību, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamai personai. Noteikumu Nr. 1639 29.1.apakšpunkts paredz, ka nodokli neatmaksā, ja atmaksu pieprasa par nodokļa summu, kura norādīta nodokļa rēķinā, kas neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” prasībām.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.1panta otro daļu pakalpojuma sniegšanas vietu Eiropas Savienības teritorijā nosaka saskaņā ar šo pantu, ja šā likuma VI nodaļā nav noteikts citādi. Likuma 4.1panta ceturtās daļas 1.punkts noteic, ja pakalpojums tiek sniegts jebkurai personai, kas veic saimniecisko darbību, pakalpojuma sniegšanas vieta, ja šajā pantā nav noteikts citādi, ir pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības mītnes vieta.

Pieteicējam ir atteikts atmaksāt SIA „Alekon LV” rēķinos norādīto pievienotās vērtības nodokli, pamatojoties uz noteikumu Nr. 1639 29.1.apakšpunktu, jo pieteicējs ir Vācijā reģistrēts komersants un par pakalpojumu sniegšanas vietu ir uzskatāma Vācija, kas nozīmē, ka šādā gadījumā pakalpojumam Latvijā nepiemēro pievienotās vērtības nodokli, bet pievienotās vērtības nodoklis maksājams Vācijā.

No minētā secināms, ka pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa atmaksas pieprasījums ir balstīts uz tādu kļūdaini veiktu nodokļa maksājumu, ko noteicis kļūdaini izrakstīts rēķins, proti, SIA „Alekon LV” rēķinos par sniegto pakalpojumu nepamatoti norādīts pievienotās vērtības nodoklis.

[6] Eiropas Savienības Tiesa lietā, kuras faktiskie apstākļi līdzīgi izskatāmajai lietai (Vācijā reģistrētam komersantam sniedza pakalpojumu Itālijā reģistrēts komersants, kurš kļūdaini izrakstīja pievienotās vērtības nodokļa rēķinu, lai gan tas Itālijā nebija piemērojams, bet bija maksājams Vācijā), norādīja, ka tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu attiecas tikai uz maksājamiem nodokļiem, t.i., uz nodokļiem, kas atbilst kādai ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai darbībai vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie ir bijuši jāmaksā. Tādēļ šīs tiesības uz atmaksāšanu neattiecas uz tādu pievienotās vērtības nodokli, kas atbilstoši Sestās direktīvas 21.panta 1.punkta „c” apakšpunktam ir maksājams tikai tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā (*šobrīd analoģisks regulējums ir ietverts Direktīvas 2006/112/EK 203.pantā, ka pievienotās vērtības nodokli maksā ikviena persona, kura pievienotās vērtības nodokli norāda rēķinā*) (*Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 15.marta sprieduma lietā C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken,* [*ECLI:EU:C:2007:167*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0035)*, 23.punkts un tajā minētā judikatūra*). Tādēļ nav iespējams atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas nebija maksājams un par kuru pakalpojuma saņēmējam tika kļūdaini izrakstīts rēķins, un kas tika iemaksāts šo pakalpojumu sniegšanas vietas valsts kasē (*turpat 28.punkts*).

Tādējādi pareizs ir apgabaltiesas secinājums, ka pieteicējam, pamatoties uz iepriekšējā punktā minētajām tiesību normām, nav tiesību prasīt atmaksāt no budžeta SIA „Alekon LV” rēķinos norādīto pievienotās vērtības nodokli, kas nebija maksājams, bet tika kļūdaini norādīts rēķinos.

[7] Vienlaikus Senāts jau iepriekšējā spriedumā šajā lietā norādīja, ka Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir atzīts, ka Direktīvā 2006/112/EK nav paredzēta neviena norma par pievienotās vērtības nodokļa, par kuru kļūdaini izrakstīts rēķins, korekciju no rēķina izrakstītāja puses, un šādos apstākļos dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos pievienotās vērtības nodoklis, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, varētu tikt koriģēts (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 11.aprīļa sprieduma lietā C‑138/12 Rusedespred,* [*ECLI:EU:C:2013:233*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0138)*, 25.punkts; 2017.gada 14.jūnija sprieduma lietā C-38/16 Compass Contract Services,* [*ECLI:EU:C:2017:454*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0038)*, 28.punkts*).

Direktīvas 2006/112/EK 203.pantā [pievienotās vērtības nodokli maksā ikviena persona, kura pievienotās vērtības nodokli norāda rēķinā] paredzētā pienākuma mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu, ko var izraisīt minētās direktīvas 167.panta [atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams] un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības. Ņemot vērā šo mērķi, minēto pienākumu ierobežo iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz savā iekšējā tiesību sistēmā, proti, koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti iekļautu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā C-643/11 LVK‑56 EOOD,* [*ECLI:EU:C:2013:55*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0643&qid=1593493156735)*, 36., 37.punkts; 2013.gada 11.aprīļa sprieduma lietā C‑138/12 Rusedespred,* [*ECLI:EU:C:2013:233*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0138)*, 24.punkts*).

Tā kā pieteicējs samaksāja rēķinu, kurā ietverts pievienotās vērtības nodoklis, savai darījumu partnerei SIA „Alekon LV”, tiesiskās attiecības par nodokļa samaksu pastāv starp dienestu un SIA „Alekon LV”. Apgabaltiesa konstatēja, ka SIA „Alekon LV” rēķinos norādīto pievienotās vērtības nodokli ir iekļāvis pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās un tas ņemts vērā, nosakot budžetā maksājamo nodokļa summu. Apgabaltiesa nekonstatēja, ka SIA „Alekon LV” līdz savai likvidācijai 2015.gadā būtu veikusi rēķinu korekciju.

Savukārt pieteicējam pastāv tiesiskas attiecības ar reģistrācijas dalībvalsts valsts nodokļu administrāciju, kas šajā gadījumā ir Vācija, nevis ar tās dalībvalsts nodokļu administrāciju, kurā pakalpojumu sniedzējs ir kļūdaini izrakstījis pievienotās vērtības nodokļa rēķinu un to deklarējis, proti – Latviju. Līdz ar to nav pamatots pieteicēja arguments, ka tikai pieteicējam ir tiesības atgūt no budžeta pievienotās vērtības nodokli par SIA „Alekon LV” sniegtajiem pakalpojumiem. Tiesības atgūt kļūdaini rēķinā norādīto un budžetā samaksāto nodokli ir tieši SIA „Alekon LV”, koriģējot kļūdaino rēķinu un izpildoties iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem.

[8] Dienests lietā ir norādījis, ka pieteicējam samaksātā rēķina pievienotās vērtības nodokļa summas atgūšanai jāvēršas pie savas darījuma partneres civiltiesiskā kārtībā.

Kā jau tika norādīts arī iepriekšējā Senāta spriedumā šajā lietā, Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka principā tāda sistēma, kuras ietvaros, no vienas puses, pakalpojumu sniedzējs, kas nodokļu iestādēm ir kļūdas pēc samaksājis pievienotās vērtības nodokli, var pieprasīt tā atmaksāšanu un, no otras puses, pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu, atbilst neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj minētajam pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 15.marta sprieduma lietā C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken,* [*ECLI:EU:C:2007:167*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0035)*, 39.punkts; 2011.gada 15.decembra sprieduma lietā C-427/10 Banca Antoniana Popolare Veneta,* [*ECLI:EU:C:2011:844,*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0427) *22.punkts; 2017.gada 26.aprīļa sprieduma lietā C‑564/15 Farkas,* [*ECLI:EU:C:2017:302*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0564)*, 51.punkts; 2018.gada 31.maija sprieduma apvienotajās lietās C‑660/16 un C‑661/16 Kollroß,* [*ECLI:EU:C:2018:372*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0660)*, 66.punkts; 2019.gada 11.aprīļa sprieduma lietā C-691/17 PORR Építési Kft,* [*ECLI:EU:C:2019:327*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0691)*, 40.punkts*)*.*

Tomēr, ja pievienotās vērtības nodokļa atmaksa pakalpojumu saņēmējam izrādās neiespējama vai pārmērīgi grūta, īpaši tad, ja pakalpojumu sniedzējs ir maksātnespējīgs, tad no efektivitātes principa var izrietēt prasība, ka pakalpojumu saņēmējam jābūt iespējai vērst savu atmaksāšanas prasījumu tieši pret nodokļu iestādēm. Šādā gadījumā dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi un procesuālie noteikumi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, lai ievērotu efektivitātes principu (*Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 15.marta sprieduma C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken,* [*ECLI:EU:C:2007:167*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0035)*, 39., 41. un 42.punkts; 2017.gada 26.aprīļa sprieduma lietā C‑564/15 Farkas,* [*ECLI:EU:C:2017:302*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0564)*, 53.punkts; 2018.gada 31.maija sprieduma apvienotajās lietās C‑660/16 un C‑661/16 Kollroß,* [*ECLI:EU:C:2018:372*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0660)*, 66.punkts; 2019.gada 11.aprīļa sprieduma lietā C-691/17 PORR Építési Kft,* [*ECLI:EU:C:2019:327*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0691)*, 42.punkts*).

Ievērojot minēto, Senāts iepriekšējā spriedumā šajā lietā norādīja, ka apgabaltiesai jāpārbauda, vai pieteicējs ir risinājis jautājumu par nodokļa summas atgūšanu ar savu darījumu partneri un vai šāda atgūšana nav pārmērīgi apgrūtināta vai neiespējama.

Apgabaltiesa izvērtēja lietas apstākļus un konstatēja, ka, lai gan SIA „Alekon LV” 2015.gada 3.septembrī ir likvidēta, pieteicējam bija pietiekami daudz laika nodokļa summas atgūšanas jautājumu risināt ar SIA „Alekon LV” un tas nav bijis pārmērīgi grūti, taču pieteicējs to nav darījis. Apgabaltiesas atzina, ka pieteicēja rīcība, reizi gadā lūdzot SIA „Alekon LV” veikt kādas darbības, neliecina, ka pieteicējs aktīvi ir rīkojies savu interešu nodrošināšanā. Apgabaltiesa arī nesaskatīja objektīvus šķēršļus pieteicējam no 2012.gada janvāra līdz SIA „Alekon LV” likvidācijai vērsties pret SIA „Alekon LV” civiltiesiskā kārtībā. Pieteicējs to apzināti nav darījis arī pēc tam, kad 2014.gada decembrī ir saņēmis konkrētu ieteikumu no advokātu biroja.

Apgabaltiesa pievērsa uzmanību arī tam, ka pieteicējs jau sākotnēji zināja vai tam vajadzēja zināt, ka no SIA „Alekon LV” saņemtajos rēķinos nepamatoti ir ietverts pievienotās vērtības nodoklis par pakalpojumiem. Apgabaltiesa ņēma vērā, ka pieteicējs piesaistīja SIA „Alekon LV” kā apakšuzņēmēju Pamatlīguma izpildē un Līgums pēc būtības ir balstīts uz Pamatlīgumu. Pamatlīguma 3.2.punktā paredzēts, ka nodokļi, kas maksājami saskaņā ar Latvijas likumiem ir pieteicēja atbildība un ka pieteicējs pasūtītājam Itālijas uzņēmumam *STG Group S.P.A* izsniegs rēķinus ar 0 % pievienotās vērtības nodokļa likmi. Savukārt Līguma ar SIA „Alekon LV” 3.1. un 4.2.punktā līgumcena ir noteikta, paredzot, ka papildus tiek aprēķināts Latvijā piemērojamais pievienotās vērtības nodoklis, kas tiks iekasēts ar rēķinu starpniecību. Apgabaltiesa atzina, ka tādējādi jau Līguma slēgšanas brīdī pieteicējs apzināti vai, pieļaujot neatbilstošu rūpību, ir noslēdzis Līgumu, nepamatoti paredzot pievienotās vērtības nodokļa iekļaušanu rēķinos par pakalpojumu.

Senāts atzīst minētos apgabaltiesas secinājumus par pamatotiem. Tā kā pieteicējs citas Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļu maksātājam ir sniedzis pakalpojumu, kas ir analoģisks pakalpojumam, ko tas ir saņēmis no SIA „Alekon LV”, pieteicējam jau no Pamatlīguma bija zināma pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtība šādā gadījumā, kad pakalpojums tiek sniegts citas dalībvalsts komersantam. Taču pieteicējs un SIA „Alekon LV” Līgumā ir ietvēruši atšķirīgu nodokļa maksāšanas kārtību. Turklāt pieteicējs nav sniedzis tiesību normās balstītu pamatojumu šādiem Līguma noteikumiem, vienīgi norādījis, ka tā bijusi SIA „Alekon LV” prasība. Tāpēc nav pamatots pieteicēja kasācijas arguments, ka apgabaltiesa ir ignorējusi pieteicēja pārstāvja liecināto, ka šis bija vienīgais pieteicēja šāda veida projekts Eiropas Savienībā un ka nav saprātīgi uzskatīt, ka citas valsts nodokļu maksātājam būtu jāpārzina Latvijas pievienotās vērtības nodokļa piemērošana sarežģītā situācijā. Pieteicējs nav paskaidrojis, kāda tieši ir sarežģītā situācija pievienotās vērtības nodokļa piemērošanā Latvijā, kas atšķirtos no Direktīvā 2006/112/EK noteiktā, turklāt ņemot vērā to, ka Direktīvas 2006/112/EK prasības ir ieviestas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”.

Pieteicējs kasācijas sūdzībā ir izteicis iebildumus par to, kā apgabaltiesa ir novērtējusi liecinieku – pieteicēja pārstāvja [pers. A], SIA „Alekon LV” amatpersonas [pers. B] un grāmatvedes [pers. C] liecības. Pieteicējs uzskata, ka tiesa ir piešķīrusi lielāku nozīmi SIA „Alekon LV” pārstāvju liecībām par to, ka pieteicējs nav vērsies pie SIA „Alekon LV” ar lūgumu labot rēķinus un atgūt pievienotās vērtības nodokli sarunu ceļā, iepretim pieteicēja pārstāvja liecībai un pierādījumam par paziņojuma piegādi SIA „Alekon LV”.

Minētie argumenti neliecina par to, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 107. un 154.pantu noteikumus par pierādījumu vērtējumu, un Senāta kompetencē nav pierādījumu pārvērtēšana. Lai arī tiesa ir konstatējusi pretrunas pieteicēja sniegtajos pierādījumos un SIA „Alekon LV” pārstāvju liecībās par to, vai pieteicējs 2013.gadā ir vērsies pie SIA „Alekon LV” ar lūgumu par rēķinu labošanu un pievienotās vērtības nodokļa summas atmaksu, tiesa ir vērtējusi minēto kopsakarā ar pieteicēja rīcību turpmākajos gados, proti, to, ka pieteicējs nav izmantojis tiesības vērsties pret SIA „Alekon LV” civiltiesiskā kārtībā vairāku gadu garumā, pat pēc tam, kad pieteicējam to tieši ieteica advokāts.

[9] Apkopojot iepriekš minēto, secināms, ka pieteicējam nav tiesību prasīt atmaksāt SIA „Alekon LV” rēķinos norādīto pievienotās vērtības nodokli no budžeta, jo nodoklis šajos rēķinos iekļauts kļūdaini. Savukārt tā kā pieteicējam vajadzēja zināt, jau slēdzot Līgumu, vai bija jāsaprot, saņemot dienesta atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, ka SIA „Alekon LV” rēķini ir kļūdaini, pieteicējam bija jāizmanto iespēja atgūt nepareizi samaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu no darījuma partneres, kas izrakstījusi kļūdainos rēķinus, un tas nav bijis neiespējami vai pārmēru apgrūtinoši, taču pieteicējs to nav darījis. Šāda pieteicēja bezdarbība, neizmantojot tiesisko sistēmu, kas ļāva tam panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu no darījuma partneres, nevar būt pamats vērst savu prasījumu tieši pret nodokļu iestādi.

[10] Apgabaltiesa spriedumā ir atzinusi, ka rēķini nav noformēti atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta 5.1daļas 8. un 9.punktā noteiktajām prasībām, kas noteic, ka rēķinā norādīts piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma nosaukums, daudzums (apjoms) un mērvienība, kā arī piegādāto preču vai sniegtā pakalpojuma cena (vienas vienības vērtība bez nodokļa). Minēto secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka ne rēķinos, ne līgumos un progresa ziņojumos nav nošķirta un atsevišķi norādīta katras preces un pakalpojuma cena. Apgabaltiesa arī norādījusi, ka pakalpojumiem un precēm atšķiras pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība, proti, par precēm bija jāizraksta rēķins, piemērojot pievienotās vērtības nodokli, taču no rēķiniem neesot saprotams, kādā daļā nodoklis ir iekļauts pamatoti.

Senāts atzīst par pamatotu kasācijas sūdzības argumentu, ka apgabaltiesa nav pareizi novērtējusi pieteicēja saņemto pakalpojumu, to pārkvalificējot daļā par preču piegādi, tādējādi izdarot kļūdainu secinājumu, ka, iespējams, daļā no rēķiniem pievienotās vērtības nodoklis bija iekļauts pamatoti. Turklāt minētie apgabaltiesas apsvērumi pārsniedz dienesta lēmumos izteikto pamatojumu, jo dienests ir atteicis pieteicējam pievienotās vērtības nodokļa atmaksu tāpēc, ka SIA „Alekon LV” rēķinos par sniegto *pakalpojumu* nepamatoti norādīts pievienotās vērtības nodoklis, jo par pakalpojuma sniegšanas vietu ir uzskatāma Vācija. Lai gan dienests ir norādījis arī to, ka rēķini, saskaņā ar kuriem pieteicējs pieprasa atmaksāt nodokli, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē nav uzskatāmi par nodokļa rēķiniem, jo nav noformēti atbilstoši minētā likuma prasībām un no tiem nevar identificēt darījuma būtību, dienests lēmumos nav izvirzījis argumentus, ka ir notikusi arī preču piegāde un ka preču piegāde nav nodalīta no pakalpojumu sniegšanas.

Neskatoties uz to, ka konkrētais kasācijas arguments ir pamatots, tas šā sprieduma iepriekšējos punktos norādīto apsvērumu dēļ nav novedis pie nepareiza lietas izspriešanas rezultāta.

Pamatots ir arī pieteicēja kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nav devusi vērtējumu dienesta 2012.gada 27.aprīļa uzziņai Nr. 8.11-20/33613. No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicējs 2012.gada 30.martā vērsies dienestā ar iesniegumu, kurā lūdzis sniegt uzziņu, vai pieteicēja no SIA „Alekon LV” saņemtais 2011.gada 2.februāra rēķins Nr. 6 uzskatāms par pievienotās vērtības nodokļa rēķinu saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta 5.1daļu un vai tas ietver 8.panta 5.1daļas 8. un 9.punktā noteikto informāciju*.* Dienests uzziņā norādījis, ka iepriekš minētais rēķins ir uzskatāms par pievienotās vērtības nodokļa rēķinu. Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta 5.1daļu par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu, kurā ietverta normā noteiktā informācija. Pieteicējs, prasot uzziņu, vēlējies noskaidrot, vai rēķins satur visus rekvizītus atbilstoši normatīvo aktu prasībām, un uz šo jautājumu ir sniegta atbilde. Taču, pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam, minētā uzziņa nesniedz ziņas par darījuma būtību un patiesajiem apstākļiem.

[11] Apgabaltiesa spriedumā ir konstatējusi, ka SIA „Alekon LV” rēķinos norādītās pievienotās vērtības nodokļa summas ir iekļāvusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, kā arī deklarējusi priekšnodokli par darījumu ar apakšuzņēmēju SIA „MC Communication”. Apgabaltiesa norādījusi, ka vairs nav iespējams veikt SIA „Alekon LV” pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju korekciju, neņemt vērā pievienotās vērtības nodokļa summu par pieteicējam sniegtajiem pakalpojumiem, secīgi liedzot SIA „Alekon LV” priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības attiecīgajā apmērā un piedzenot nesamaksātās nodokļu summas no SIA „Alekon LV”. Atmaksājot no valsts budžeta arī pieteicējam pievienotās vērtības nodokli par pakalpojumiem, minētā summa no valsts budžeta tiktu atskaitīta otro reizi, lai gan šādā apmērā tās iemaksa valsts budžetā nav veikta.

Pieteicējs kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa ir kļūdaini interpretējusi pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu, kā rezultātā nonākusi pie nepamatota secinājuma, ka, atmaksājot pieteicējam pievienotās vērtības nodokli, notiktu valsts ieņēmumu budžeta apdraudējums.

Par neitralitātes principu runājot, jāatgādina šā sprieduma 8.punktā minētais, ka sistēma, kura ļauj pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, panākt nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu no pakalpojuma sniedzēja, atbilst neitralitātes principam.

Senāts piekrīt pieteicējam, ka apgabaltiesas apsvērumi par to, kādā veidā, atmaksājot pieteicējam pievienotās vērtības nodokli, tiktu apdraudēts budžets, nav pareizi. Apgabaltiesa kļūdaini uzskata, ka SIA „Alekon LV” deklarāciju korekcija, izslēdzot no tām pievienotās vērtības nodokli par pieteicējam sniegtajiem pakalpojumiem, liegtu SIA „Alekon LV” priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jo tās nav saistītas ar pieteicējam sniegto pakalpojumu, bet gan SIA „Alekon LV” saņemtajiem pakalpojumiem un precēm. Kā jau tika norādīts iepriekš, SIA „Alekon LV” deklarāciju korekcija būtu pamats SIA „Alekon LV” atprasīt uz kļūdaini izrakstīto rēķinu pamata budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli. Tas, ka SIA „Alekon LV” izmantojusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par tās saņemtajiem pakalpojumiem un precēm, nekādā veidā neietekmē SIA „Alekon LV” attiecības ar pieteicēju un attiecības ar dienestu par nodokļa samaksu.

Kā piemēru var minēt gadījumu, kad pakalpojumu sniedzējs, kas bija kļūdaini izrakstījis pievienotās vērtības nodokļa rēķinu par neapliekamu darījumu, lūdza atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas nepamatoti iekļauts rēķinā, un nodokļu administrācija, veicot pakalpojuma saņēmēja kontroli, pakalpojuma saņēmējam bija atteikusi tiesības atskaitīt attiecīgajā rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokli. Eiropas Savienības Tiesa norādīja, tā kā nodokļu administrācija galīgi ir atteikusi rēķina saņēmējam tiesības atskaitīt nodokli, ar šo tiesību izmantošanu saistītais nodokļu ieņēmumu apdraudējums ir pilnībā novērsts (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 11.aprīļa sprieduma lietā C‑138/12 Rusedespred,* [*ECLI:EU:C:2013:233*](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0138&qid=1593493065864)*, 33.punkts*).

Konkrētajā gadījumā ir pamats secināt, ka nodokļa ieņēmumu apdraudējums ir novērsts, atsakot pieteicējam atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas nepamatoti iekļauts rēķinā. Savukārt tieši pieteicējs nav izmantojis savas tiesības atgūt uz kļūdaina rēķina pamata pakalpojumu sniedzējam samaksāto nodokļa summu no pakalpojuma sniedzēja.

[12] Senāta ieskatā, lai arī apgabaltiesa ir pieļāvusi kļūdas, vērtējot rēķinu saturu, kā arī iespējamo budžeta apdraudējumu, ņemot vērā pārējos lietā konstatētos apstākļus un pareizi izdarītos secinājumus par pieteicēja tiesību neesību prasīt pievienotās vērtības nodokļa, kas nepamatoti iekļauts rēķinā, atmaksu no budžeta un pieteicēja bezdarbību tā atgūšanā no pakalpojumu sniedzēja, minētās apgabaltiesas kļūdas nevarēja novest pie cita sprieduma rezultāta. Līdz ar to nav pamata apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 31.jūlija spriedumu, bet Vācijas uzņēmuma *whb Energietechnik GmbH* kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.