



Valsts ieņēmumu dienests

Talejas iela 1, Rīga, LV-1978, tālr. 67122689, e-pasts vid@vid.gov.lv, www.vid.gov.lv

UZZIŅA

Rīgā

09.08.2021. Nr. 30.1-8.6/8.6.1/126037

Uz 19.07.2021. Nr. b/n

“O”

Paziņošanai EDS

Par uzziņas sniegšanu

Valsts ieņēmumu dienests izskatīja “O” reģistrācijas Nr.LV900... (turpmāk – Iesniedzējs), 2021.gada 23.jūlijā iesniegto 2021.gada 19.jūlija iesniegumu par uzziņas sniegšanu (turpmāk – iesniegums) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) atbrīvojuma piemērošanu un sniedz šādu uzziņu.

1. Iesniedzējs iesniegumā sniedz šādu faktu aprakstu.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 98.panta pirmo daļu, Iesniedzējs, O, juridiskā adrese: Nīderlande..., Latvijas PVN maksātāja Nr.LV900..., lūdz Valsts ieņēmumu dienestu (turpmāk – VID) sniegt uzziņu par PVN piemērošanu Iesniedzēja precēm. Iesniedzējam VID skaidrojums ir nepieciešams, lai gūtu pārliecību par pareizu PVN un nodokļu normatīvo aktu piemērošanu Latvijā Iesniedzēja saimnieciskās darbības veikšanai.

1. Pamatinformācija un situācijas apraksts.

Iesniedzējs ir Nīderlandes Karalistē (turpmāk – Nīderlande) reģistrēts E uzņēmumu grupas (turpmāk – E grupa) uzņēmums. E grupas darbība kopumā ietver dažādu zobārstniecības un ortodontijas ierīču ražošanu un piegādi klientiem vairākās Eiropas Savienības valstīs, ieskaitot Latviju. Šīs ierīces tiek ražotas Amerikas Savienotajās Valstīs (turpmāk tekstā – ASV) un Ķīnā, ievērojot E grupas izstrādātās vadlīnijas un ISO standartus.

Iesniedzējs savas saimnieciskās darbības ietvaros izstrādā un saviem klientiem piegādā zobārstniecības un ortodontijas ierīces, kas tiek izmantotas, lai koriģētu nepareizu zobu, žokļu attiecību vai zobu izvietojumu (sakodienu). Iesniedzējs ierīces no ASV un Ķīnas importē Nīderlandē, kur tās tiek uzglabātas noliktavā. Tālāk tās tiek piegādātas ierobežota riska izplatītājiem vai klientiem visā Eiropas Savienībā. Iesniedzēja piegādātās ierīces ir paredzētas tikai individuālai lietošanai, un to klāsts ietver standarta un personalizētās ierīces. Standarta ierīču klāstā ietilpst daļas, no kurām zobārsti vai zobu tehniķi var izveidot zobu un sakodienu koriģēšanai izmantojamas ierīces (zobu breketes) to pacientiem. Savukārt, personalizēto ierīču klāstā ietilpst jau izgatavotas ierīces, kas ir pielāgotas konkrētā pacienta ārstēšanas vajadzībām. Personalizētās ierīces tiek izgatavotas

un piegādātas pēc tam, kad pacients vēršas pie Iesniedzēja klientiem – zobārstiem un zobu tehniķiem, lai ārstētu nepareizu zobu un žokļu attiecību vai zobu izvietojumu. Proti, zobārstam vai zobu tehniķim ir pieejama tiešsaistes platforma, kurā, sadarbojoties ar Iesniedzēja speciālistiem, tiek veikta personalizēta ortodontijas ierīces specifiskācijas izstrāde, atbilstoši ievietotajiem pacienta zobu rentgena attēliem, vēlamajam ierīces tipam un citiem izvēlētajiem parametriem, lai nodrošinātu to, ka personalizētā ortodontijas ierīce tiek izstrādāta pēc iespējas atbilstoši pacienta individuālās ārstēšanas plānam un ir pielāgota pacienta fizioloģiskai žokļa uzbūvei un zobu augšanas korekcijai.

Iesniedzējs norāda, ka gan standarta, gan personalizētās ierīces tiek piestiprinātas pie pacienta zobu virsmas, un pareiza un ar ārstu saskaņota minēto ierīču lietošana pacientiem novērš tālāku zobu vai mutes veselības pasliktināšanos, kā arī uzlabo pacientu zobu funkcionālās un estētiskās īpašības un veselību ilgtermiņā. Proti, pareizai žokļu attiecībai vai zobu izvietojumam ir būtiska ietekme uz mutes un vispārējā organisma veselību. Piemēram, koriģējot nepareizu sakodienu, tiek uzlabota pacienta spēja nokost un sakošļāt cietus ēdienus, kas atvieglo kopējās gremošanas sistēmas darbību, kā arī tiek novērsta ātrāka zobu nolietošanās un bojāšanās. Tāpat tiek samazināti arī kariesa, smaganu slimību un citi ar veselību saistītie riski.

Uzskatāmības nolūkiem pielikumā Nr. 1 Iesniedzējs ir pievienojis aprakstīto ierīču attēlus ”.

Lai nodrošinātu to, ka klientiem ir viss nepieciešamais tehniskais un profesionālais atbalsts un to pasūtījumi tiek izpildīti atbilstoši E grupas un ISO standartiem, Iesniedzējs Nīderlandē nodarbina zobu tehniķus.

Latvijā Iesniedzējs produktus izstrādā un piegādā tikai zobārstiem, zobu tehniķiem un zobārstniecības iestādēm. Tā kā lielākā daļa no Iesniedzēja klientiem nav reģistrējušies VID PVN maksātāju reģistrā, tad produktu piegādes uz Latviju Iesniedzējs uzskatīja par preču tālpārdošanas darījumiem. Ņemot vērā plānotos darījuma apjomus un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 60.panta otrajā daļā minētos nosacījumus par pienākumu reģistrēties Latvijā kā PVN maksātājam, Iesniedzējs 2017.gadā reģistrējies VID PVN maksātāju reģistrā. Iesniedzējs, kā reģistrēts PVN maksātājs, Latvijā ir atbildīgs par PVN piemērošanu veiktajām preču piegādēm.

Ievērojot minēto, Iesniedzējs lūdz VID apstiprināt tā izpratni par PVN piemērošanu minētajiem darījumiem Latvijā. Iesnieguma turpinājumā Iesniedzējs sniedz VID informāciju par veikto normatīvo aktu izvērtējumu un secinājumiem par PVN piemērošanu veiktajiem darījumiem.

2. Juridiskie apsvērumi un pamatojums.

Iesniedzējs citē Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punktu: ar nodokli neapliek zobārstu un zobu tehniķu piegādātās zobu protēzes. Līdz ar to, lai Iesniedzējs būtu tiesīgs zobārstniecības un ortodontijas ierīču piegādēm piemērot atbrīvojumu no PVN, darījumam ir jāatbilst šādām prasībām:

- 1) piegādātajām ierīcēm ir jābūt uzskatāmām par “zobu protēzēm”;
- 2) Iesniedzējam ir jābūt uzskatāmam par “zobārstu vai zobu tehniķi”.

Iesniedzējs norāda, ka Pievienotās vērtības nodokļa likums vai tā piemērošanu skaidrojošie Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumi Nr. 17 “Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai” nesniedz detalizētāku skaidrojumu, kā PVN piemērošanas mērķiem ir tālāk interpretējami minētie nosacījumi. Tādējādi Iesniedzējs ir izvērtējis saistošos Eiropas Savienības tiesību aktus un Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk – EST) nolēmumus.

Minētais Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punkts ir ieviests no Padomes direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotas vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – PVN direktīva) 132.panta pirmās daļas e) punkta, un tā piemērošanu EST ir skaidrojusi apvienotajās lietas C-144/13, C-154/13 un C-160/13.

Iesniedzējs uzsver, ka šajās lietās EST ir īpaši uzsvērusi, ka zobārstu un zobu tehniķu veikto zobu protēžu piegāžu atbrīvojuma mērķis ir nodrošināt, lai veselības aprūpes produktu piegāde nekļūtu nepieejama cenu dēļ, kuras paaugstinātos, ja tam būtu piemērojams PVN. Līdzīgi, kā noteiktas zobu protēzes, arī Iesniedzēja piegādātās zobārstniecības un ortodontijas ierīces tiek piestiprinātas pie pacienta zobu virsmas, lai, tai skaitā, uzlabotu pacienta spēju nokost un sakošļāt ēdienu, tādējādi atvieglot kopējās gremošanas sistēmas darbību un uzlabotu pacienta veselību ilgtermiņā. Līdz ar to, ievērojot ierīču funkcionālo un ietekmes uz veselību atbilstību zobu protēzēm, Iesniedzējs uzskata, ka tā piegādātās ierīces ir uzskatāmas par zobu protēzēm PVN atbrīvojuma piemērošanas mērķiem.

Iesniedzējs norāda, ka, izvērtējot, vai Iesniedzējs ir uzskatāms par zobu tehniķi, būtiski ir ņemt vērā Eiropas Savienības PVN Komitejas vadlīnijas, kas ir apkopotas no 2015.gada 26.oktobra sapulces Nr.105 un kas skaidro, ka PVN direktīvas 132.panta pirmās daļas e) punkta ietvaros par zobu tehniķi var tikt uzskatīti nodokļu maksātāji, kuriem, neskatoties uz to juridisko formu, ir profesionālā kvalifikācija sniegt protezēšanas zobārstniecības pakalpojumus, kas iekļauti tipiskā zobu tehniķa profesijas aprakstā. Bez tam ES PVN Komiteja norāda arī to, ka PVN atbrīvojuma piemērošanas mērķiem par zobu tehniķu darbību ir uzskatāmas arī tās aktivitātes, kas attiecas arī uz zobārstniecības ierīču izgatavošanu (t.sk., ortodontijas ierīces un palīgierīces, piemēram, mutes aizsargi). Iesniedzējs uzsver, ka Nīderlandē nodarbina zobu tehniķus, kas ir iesaistīti Iesniedzēja piegādāto zobārstniecības un ortodontijas ierīču izgatavošanas procesā, un Iesniedzējam piemīt nepieciešamā profesionālā kvalifikācija sniegt protezēšanas zobārstniecības pakalpojumus. Iesniedzējs secina, ka PVN atbrīvojuma piemērošanas mērķiem ir uzskatāms par zobu tehniķi.

Ņemot vērā minēto, Iesniedzējs uzskata, ka tā zobārstniecības un ortodontijas ierīču piegādēm iekšzemē ir piemērojams atbrīvojums no PVN atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punktam.

3. Lūgums.

Ņemot vērā aprakstīto situāciju, juridiskos apsvērumus un pamatojumu, Iesniedzējs lūdz sniegt juridiski pamatotu uzziņu saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 98.panta pirmo daļu un šajā iesniegumā aprakstītajiem faktiskajiem apstākļiem un apstiprināt tiesības piemērot atbrīvojumu no PVN tā veiktajām zobārstniecības un ortodontijas ierīču piegādēm atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punktam.

Valsts ieņēmumu dienests, izvērtējot Iesniedzēja iesniegumā ietverto faktu aprakstu, no minētajiem faktiem izrietošu konkrētu jautājumu, atbilde uz kuru ir atkarīga no to juridiskā vērtējuma, sniedz šādu uzziņu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punktā noteikts, ka ar nodokli neapliek šādas preču piegādes un pakalpojumus: zobu tehniķu un zobu higiēnistu sniegtos pakalpojumus, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātās zobu protēzes.

Administratīvā procesa likuma 15.panta pirmajā daļā noteikts, ka iestāde un tiesa administratīvajā procesā piemēro ārējos normatīvos aktus, starptautisko tiesību un Eiropas Savienības tiesību normas, kā arī vispārējos tiesību principus (4.pants).

Eiropas Savienības tiesas sprieduma lietā Nr.C-401/05 (*VDP Dental Laboratory NV pret Staatssecretaris van Financiën*) 33.punktā izteikta atziņa, ka atbrīvojumi no nodokļa un it īpaši jēdzieni “zobārsti” un “zobu tehniķi” ir interpretējami šauri.

Minētā sprieduma 32.punktā teikts: “tādējādi zobu protēžu piegādes, ko veic starpnieks, kurš nav zobārsts vai zobu tehniķis, nevar ietilpt šajā normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.”

Iesniedzējs iesniegumā norāda, ka Nīderlandē nodarbina zobu tehniķus, kas ir iesaistīti Iesniedzēja piegādāto zobārstniecības un ortodontijas ierīču izgatavošanas procesā, un Iesniedzējam piemīt nepieciešamā profesionālā kvalifikācija sniegt protezēšanas zobārstniecības pakalpojumus.

Iesniedzējs ir Nīderlandē reģistrēts komersants un Latvijā 2017.gada 11.oktobrī ir reģistrējies Valsts ieņēmumu dienesta PVN maksātāju reģistrā ar numuru Nr.LV900... PVN nomaksas nolūkiem.

Tādējādi secināms, ka Iesniedzējs ar reģistrācijas numuru Nr.LV900... un Nīderlandē reģistrētais komersants ir viena juridiskā persona.

Līdz ar to, ja atbilstoši iesniegumā norādītajam, Iesniedzējs Nīderlandē nodarbina zobu tehniķus, t.i., ir darba devējs zobu tehniķiem, kas darba tiesiskajās attiecībās darbojas Iesniedzēja vārdā, tad Iesniedzējs ir uzskatāms par zobu tehniķi.

PVN regulējošos normatīvajos aktos nav detalizēta skaidrojuma, kas ir zobu protēzes.

Ārstniecībā izmantojamo medicīnisko tehnoloģiju datu bāzē <https://www.zva.gov.lv/zvais/mtdb/> reģistrētas Latvijā izmantojamās medicīniskās tehnoloģijas, tostarp, zobu protezēšanas un ortodontijas tehnoloģijas.

Zobu protezēšanas tehnoloģijas ir pagaidu kroņu un tiltu izgatavošana, sakņu inleju izgatavošana, plastmasas ilgtermiņa kroņi un tiltveida protēzes, lieto kroņu un tiltveida protēžu izgatavošana, metāalkeramikas/porcelāna kroņa un tilta izgatavošana, izņemamās parciālās protēzes daļējam zobu zaudējumam, totālo protēžu izgatavošana, implantu balstītas izņemamās parciālās protēzes u.c.

Savukārt ortodontijas tehnoloģijās izmanto brekešu sistēmas.

Eiropas Savienības PVN Komitejas vadlīniju darba dokumenta DOCUMENT D – taxud.c.1(2016)3213107 – 902 4.punktā teikts, ka PVN komiteja gandrīz vienprātīgi piekrīt, ka termins “zobu protēzes” PVN direktīvas 132.panta 1.punkta e) apakšpunkta nozīmē ir uzskatāms par pietiekami plašu, lai ietvertu arī zobu protēzes daļu piegādi, ko parasti ražo zobārsti vai zobu tehniķi. Tomēr saskaņā ar PVN komitejas gandrīz vienprātīgu viedokli tā neietver zobārstniecības ierīču un materiāla, ko izmanto zobu protēžu ražošanai, piegādi.

Tādējādi, ņemot vērā Eiropas Savienības PVN Komitejas viedokli, secināms, ka atbrīvojums no PVN piemērojams arī zobu protēžu daļu piegādēm, ko veic zobārsti vai zobu tehniķi.

Ņemot vērā minēto, iesniegumā minētās ortodontijas ierīces nav uzskatāmas ne par zobu protēzēm, ne par zobu protēžu daļām, proti, tās netiek izmantotas zobu protezēšanā. Iesniedzēja norādītais, ka breketes tiek piestiprinātas pie pacienta zobu virsmas, nemaina to izmantošanas/lietošanas mērķi, proti, lai koriģētu nepareizu zobu, žokļu attiecību vai zobu izvietojumu (sakodienu).

Tādējādi Iesniedzēja standarta ierīču (brekešu) un personalizēto ierīču “Brackets OK/UK 7-7” piegādēm iekšzemē nav piemērojams Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punktā noteiktais atbrīvojums.

Sniedzot uzziņu, piemērotas šādas tiesību normas: Administratīvā procesa likuma 15.panta pirmā daļa, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 7.punkts.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 101.panta ceturtajai daļai uzziņu var apstrīdēt augstākā iestādē. Ja augstākas iestādes nav vai tā ir Ministru kabinets, tad uzziņa nav apstrīdama. Tā nav pārsūdzama tiesā. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 1.panta otro daļu augstāka iestāde ir tiesību subjekts, tā struktūrvienība vai amatpersona, kas hierarhiskā kārtībā var dot rīkojumu iestādei vai atcelt tās lēmumu. Ņemot vērā to, ka Valsts ieņēmumu dienestam attiecībā uz uzziņu apstrīdēšanu nav augstākas iestādes, šī uzziņa nav apstrīdama un pārsūdzama.

Ģenerāldirektora p.i.

D. Pelēkā