ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420404414
Lietas arhīva Nr. AA43-0912-19/7
ECLI:LV:ADAT:2019:0926.A420404414.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019. gada 26. septembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Valda Zommere,
tiesneses Ilze Amona un Kristīne Kalvāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Citadele līzings un faktorings" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 16. oktobra lēmuma Nr. /numurs/ atcelšanu, sakarā ar SIA „Citadele līzings un faktorings" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 14. aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējam SIA „Citadele līzings un faktorings" veica pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu, kā rezultātā ar dienesta 2014. gada 16. oktobra lēmumu Nr. /numurs/ (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda, samazināts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis, kā arī samazināti 2012. gada deklarētie zaudējumi.
Pārsūdzētais lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.
[1.1] Pieteicēja darbības veids pārbaudāmajā periodā bija finanšu noma, automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu iznomāšana un ekspluatācijas līzings. Pieteicējs sniedz finanšu un operatīvā līzinga pakalpojumus, kā arī faktoringa pakalpojumus.
Pieteicējs, sniedzot līzinga un kreditēšanas pakalpojumus, piemēro īpašo pievienotās vērtības nodokļa kārtību, kas noteikta ar Ministru kabineta 2004. gada 13. aprīļa noteikumiem Nr. 292 „Kārtība, kādā pievienotās vērtības nodoklis piemērojams darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām" (turpmāk – noteikumi Nr. 292).
Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*šeit un turpmāk spēkā līdz 2013. gada 1. janvārim*) 2. panta 15. daļa noteic, ka darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām nodoklis piemērojams Ministru kabineta noteiktajā kārtībā.
Ņemot vērā noteikumu Nr. 292 6. punktā noteikto, ja līzinga devējs no juridiskās vai fiziskās personas (pārdevēja) iegādājas lietotu transportlīdzekli un to nomas pirkuma (līzinga) līguma ietvaros pārdod citai fiziskai personai (nomas pirkuma (līzinga) līgumā paredzot, ka lietotais transportlīdzeklis pāriet līzinga ņēmēja īpašumā), tad šajā situācijā līzinga devējs varētu tikt uzskatīts par tirgotāju.
Ievērojot noteikumu Nr. 292 9. un 13. punktā noteikto, ja nomas pirkuma (līzinga) līgumā paredzēts, ka lietotais transportlīdzeklis pāriet līzinga ņēmēja īpašumā, tad līzinga devējam ir tiesības piemērot noteikumos Nr. 292 noteikto īpašo nodokļa piemērošanas kārtību, apliekot ar pievienotās vērtības nodokli starpību starp pārdošanas vērtību (naudas summu), ko tas ir saņēmis par pircējam piegādāto transporta līdzekli, un šī transportlīdzekļa iepirkuma vērtību. Šī starpība ir samazināma par aprēķinātā pievienotās vērtības nodokļa vērtību.
[1.2] Pieteicējs saskaņā ar līgumiem iegādājās lietotus transportlīdzekļus no fiziskām un juridiskām personām un pārdeva tās tālāk. Ar fiziskām un juridiskām personām noslēgtie pirkuma līgumi ir kā trīspusēja vienošanās, kas tiek noslēgta starp pārdevēju, kas ir lietotā transportlīdzekļa īpašnieks, pieteicēju un nomnieku, ar kuru ir noslēgts finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums.
Atbilstoši līgumu nosacījumiem nomnieks īpašuma tiesības uz pieteicēja iegādāto lietoto transportlīdzekli iegūst tikai brīdī, kad saskaņā ar noslēgto finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgumu ir veikta pilna samaksa par transportlīdzekli. Gadījumā, ja klients pienācīgi nepilda uzņemtās saistības un neatmaksā tam piešķirto finansējumu un procentus saskaņā ar apstiprināto grafiku, atbilstoši finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgumam gan pieteicēja, gan līzinga ņēmējs var vienpusēji atkāpties no līzinga līguma.
Starp pieteicēju un nomnieku noslēgtais finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums ir tiesiskais pamats īpašuma tiesību pārejai abpusēju saistību pilnīgas izpildes gadījumā. Gadījumā, ja līzinga ņēmējs un pieteicējs abpusēji vienojas par finanšu līzinga

(nomas pirkuma) līguma pārtraukšanu pirms minētā līguma termiņa beigām un pieteicējs pārņem tam piederošo automašīnu savā valdījumā, tad šo darījumu vairs neuzskata par nomas pirkumu (līzingu), bet gan par transportlīdzekļa nomu.
[1.3] Pieteicējs saistībā ar līzinga ņēmēju saistību neizpildi: 1) 2012. gada 13. martā lauza 2007. gada 16. martā noslēgto līgumu Nr. 2751 ar /pers. C/ (28 800 *euro*) par automašīnas *Mercedes Benz S40CDI* finanšu līzingu (nomas pirkums); 2) 2012. gada 7. maijā lauza 2008. gada 14. jūlijā noslēgto līgumu Nr. 8027 ar /pers. E/ (15 000 *euro*) par automašīnas *BMW 730* finanšu līzingu (nomas pirkums). Pieteicējs nav izsniedzis nodokļa rēķinus par sniegtajiem objekta nomas pakalpojumiem.
[1.4] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 2. un 21. punktu un Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumu Nr. 933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr. 933) 15. punktu, arī gadījumos, kad nomas pirkuma (līzinga) līgums tiek lauzts pirms termiņa un līzinga objekts tiek atdots līzinga devējam atpakaļ, šāds darījums tieši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 21. punkta izpratnē tiek vērtēts kā pakalpojums – lietu noma.
Līdz ar to, ja līzinga devējs un līzinga ņēmējs abpusēji vienojas par finanšu līzinga (nomas pirkuma) līguma pārtraukšanu pirms minētā līguma termiņa beigām un līzinga devējs pārņem tam piederošo automašīnu savā valdījumā, tad šo darījumu vairs neuzskata par nomas pirkumu (līzingu), bet gan par transportlīdzekļa nomu. Šādā gadījumā līzinga devējam jānomaksā pievienotās vērtības nodoklis kā par nomas darījumu likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktajā vispārējā kārtībā.
Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta pirmo daļu un noteikumu Nr. 933 161. punktu līzinga devējam, laužot finanšu līzinga līgumu ar līzinga ņēmēju, jāizraksta tam kredītrēķins par nesamaksāto līzinga objekta daļu, kā arī ir jāizraksta nodokļa rēķins par sniegtajiem līzinga objekta nomas pakalpojumiem.
Līdz ar to, ja tiek pārtraukts nomas pirkuma (līzinga) darījums, kurā līzinga objekts ir lietota automašīna, un līzinga devējs ir piemērojis īpašo pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtību darījumos ar lietotām mantām, līzinga devējs izraksta kredītrēķinu par nesamaksāto līzinga objekta daļu, kā arī izraksta nodokļa rēķinu par nomas pakalpojumu par to periodu, kurā veikti nomas pirkuma (līzinga) maksājumi.

[2] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.
[2.1] Dienests nepamatoti ir piemērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta ceturtās daļas 8. punktu un noteikumu Nr. 933 246. punktu, jo minētās tiesību normas attiecas tikai uz darījumiem ar nekustamo īpašumu.
[2.2] Par līzingā piegādātām precēm pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams līdz ar preču piegādi līzinga ņēmējam par visu līzinga objekta vērtību. Līdz ar to pievienotās vērtības nodoklis par līzinga darījumu jau ir samaksāts līdz ar pirmo maksājumu. Dienesta izvirzīto prasību izpilde novestu pie situācijas, kad par preci atkārtoti tiktu aprēķināts un maksāts pievienotās vērtības nodoklis.
[2.3] Tiesību normās, ar kurām argumentēts pārsūdzētais lēmums, nav noteikta prasība aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietu nomu, pārtraucot nomas pirkuma līgumu. Šāda prasība ir attiecināma tikai uz nekustamo īpašumu. Arī vēsturiski prasība aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par nomas maksājumiem bija paredzēta tikai tad, ja līzings noslēgts par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6. panta pirmajā daļā minēto preču piegādi

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumos tiesai pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2015. gada 14. aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.
[4.1] Tiesa konstatēja, ka 2007. gada 16. martā starp pieteicēju un /pers. C/ (līzinga ņēmēju) noslēgts finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums Nr. 2751 28 800 *euro* apmērā par automašīnu *Mercedes Benz S400 CDI*. Līgumā noteikts, ka tā beigu datums ir 2014. gada 30. marts (ieskaitot). Tā kā līzinga ņēmējs neizpildīja savas saistības, 2012. gada 13. martā pieteicējs līgumu ar viņu lauza.
2008. gada 14. jūlijā starp pieteicēju un /pers. E/ (līzinga ņēmēju) noslēgts finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums Nr. 8027 15 000 *euro* apmērā par automašīnu *BMW 730*. Līgumā noteikts, ka tā beigu datums ir 2014. gada 30. marts (ieskaitot). Tā kā līzinga ņēmējs neizpildīja savas saistības, 2012. gada 7. maijā pieteicējs līgumu ar viņu lauza.
Lietā pastāv strīds, vai starp pusēm ir izveidojušās nomas attiecības un pieteicējam bija tiesisks pienākums, priekšlaicīgi pārtraucot nomas pirkuma līgumus, aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietu (automašīnu) nomu, un secīgi, vai pieteicējam pamatoti aprēķināts papildus budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis.
[4.2] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*spēkā līdz 2013. gada 1. janvārim)* 1. panta 2. punkts noteica, ka citastarp par preču piegādi tiek uzskatīti darījumi, kas veikti saskaņā ar noslēgtajiem nomas pirkuma (līzinga) līgumiem. Minētā panta 21. punkts noteic, ka nomas pirkums (līzings) ir preču piegādes darījums, kurā līzinga devējs, pamatojoties uz noslēgto nomas pirkuma (līzinga) līgumu, uz noteiktu laiku un par līgumā noteiktajiem līzinga maksājumiem nodod lietošanā līzinga ņēmējam konkrētu preci (līzinga objektu), nomas pirkuma (līzinga) līgumā paredzot, ka līzinga objekts pāriet līzinga ņēmēja īpašumā, ja līzinga ņēmējs ir veicis visus līgumā noteiktos maksājumus.
Noteikumu Nr. 933 *(spēkā līdz 2013. gada 1. janvārim)* 15. punkts noteica, ka, piemērojot likuma 1. panta 21. punktu, ja nomas pirkuma līgumā starp līzinga ņēmēju un līzinga devēju nav paredzēta īpašumtiesību uz nomas pirkuma objektu pāriešana līzinga ņēmējam, šis darījums nav uzskatāms par nomas pirkumu (līzingu). Šādu darījumu uzskata par lietu nomu.

Tādējādi, lai darījumu atzītu par nomas pirkumu (līzingu), ir būtiski konstatēt, ka līzinga devējs un ņēmējs, slēdzot darījumu, savstarpēji ir vienojušies, ka konkrētā prece pāries līzinga ņēmēja īpašumā. Tiesas ieskatā ir svarīgi konstatēt apstākli, ka konkrētā prece pēc līguma termiņa beigām ir nonākusi līzinga ņēmēja īpašumā. Minētais apstāklis viennozīmīgi raksturo konkrētā darījuma raksturu un mērķi.
[4.3] Tiesa, pārbaudot 4.1. punktā minētos līgumus, konstatēja, ka pieteicējs ar /pers. C/ un /pers. E/ ir vienojies par automašīnu nodošanu viņu īpašumā pēc līgumos /pers. C/ un /pers. E/ uzlikto saistību izpildes. Līdz tam brīdim līzinga objekti ir pieteicēja īpašums. Tomēr konkrētie nomas pirkuma (līzinga) līgumi netika izpildīti no /pers. C/ un /pers. E/ puses, un pieteicējs vienpusēji atkāpās no tiem. Tādējādi automašīnas nenonāca /pers. C/ un /pers. E/ īpašumā. Vērtējot darījuma faktiskos apstākļus, ir atzīstams, ka nav notikusi preces piegāde, proti, netika īstenots nomas pirkuma (līzinga) līguma mērķis.
[4.4] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2. panta 15. daļa noteic, ka darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām nodoklis piemērojams Ministru kabineta noteiktajā kārtībā. Saskaņā ar minēto normu izdoti noteikumi Nr. 292 *(spēkā līdz 2013. gada 1. janvārim)*.
Noteikumu Nr. 292 9. punkts noteica, ka tirgotājam ir tiesības izvēlēties īpašo pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtību vai vispārīgo likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteikto pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtību to preču piegādei, kuras tirgotājam ir piegādājis pārdevējs.
Minēto noteikumu 13. punkts noteic, ka par īpašo nodokļa piemērošanas kārtību uzskata tādu nodokļa piemērošanas kārtību, kur ar nodokli tiek aplikta starpība starp pārdošanas vērtību (naudas summu, ko tirgotājs ir saņēmis par pircējam piegādātajām precēm) un iepirkuma vērtību. Šī starpība ir samazināma par aprēķinātā pievienotās vērtības nodokļa vērtību.
Tiesa secināja, ka īpašā nodokļa piemērošanas kārtība attiecas uz darījumiem, kuru būtība ir preču pārdošana, proti, darījuma rezultātā nodošana īpašumā citai personai. Tiesa norādīja, ka pieteicējs saskaņā ar noteikumiem Nr. 292 darījumos a r /pers. C/ un /pers. E/ par automašīnām *Mercedes Benz S400 CDI* un *BMW 730* ir piemērojis īpašo nodokļu piemērošanas kārtību, līgumu slēgšanas brīdī domājot par īpašuma tiesību nodošanu līzinga ņēmējiem pēc saistību izpildes. Tomēr konkrētie darījumi īstenojās nevis kā nomas pirkumi (līzings), bet gan kā noma.
Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2. panta 19. daļu nomas darījumos ar nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi. Noteikumu Nr. 933 161. punkts noteic, ka, piemērojot likuma 8. panta pirmo daļu, ja nomas pirkuma (līzinga) darījumā nomas pirkuma (līzinga) līgums tiek lauzts pirms līgumā noteiktā laika, līzinga devējs līzinga ņēmējam izraksta kredītrēķinu par nesamaksāto nomas pirkuma (līzinga) objekta daļu.
Tā kā nomas gadījumā ar pievienotās vērtības nodokli ir apliekami visi maksājumi, bet preču piegādes (nomas pirkuma (līzinga)) gadījumā preces (lietotas mantas) piegādātājs var izvēlēties piemērot īpašo nodokļa piemērošanas kārtību un maksāt vien starpību starp pārdošanas vērtību un iepirkuma vērtību (kā tas ir noticis konkrētajā gadījumā), tad atzīstams, ka nomas pirkuma (līzinga) gadījumā tiek piemērota izdevīgāka nodokļu politika attiecībā uz apliekamo objektu.
Priekšlaicīgi izbeidzot nomas pirkuma (līzinga) līgumu un konstatējot faktisko nomas attiecību pastāvēšanu, ir konstatējama daļēja valsts budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa samaksa. Tādējādi līzinga devēja pienākums ir izrakstīt rēķinu par nesamaksātajiem maksājumiem, tostarp pilnībā nesamaksāto valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli.
Tā kā no lietas materiāliem ir konstatējams, ka pieteicējs pēc līgumu Nr. 2751 un Nr. 8027 laušanas nav izrakstījis nodokļu rēķinus /pers. C/ un /pers. E/, tad ir secināms, ka pieteicējs ar savu bezdarbību ir radījis zaudējumus valsts budžetam. Līdz ar to, ņemot vērā iepriekš secināto, tiesa atzina par tiesisku un pamatotu dienesta rīcību, aprēķinot par minētajiem nomas objektiem (automašīnām) budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli 4078,96 *euro* (Ls 2866,71).
[4.5] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmo daļu, 29. panta otro daļu, un secināja, ka pieteicējam nokavējuma naudas aprēķins papildus aprēķinātam pievienotās vērtības nodoklim ir veikts pamatoti un tiesiski.
Atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta ceturto daļu un septīto daļu, tiesa secināja, ka dienests pamatoti aprēķinājis soda naudu 407,90 *euro* apmērā
[4.6] Ar pārsūdzēto lēmumu dienests pieteicējam par 2012. gadu samazinājis uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā deklarētos zaudējumus par 2002 *euro*. Šajā daļā pieteicējs argumentus nav izteicis, un tiesa, pārbaudot pārsūdzēto lēmumu minētajā daļā, nav konstatējusi tā nepareizību.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 14. aprīļa spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzība pamatota ar šādiem argumentiem.
[5.1] Līzingu var raksturot kā konsensuālu atlīdzības līgumu, ar kuru viena puse apsola iegūt īpašuma tiesības uz otras puses izraudzītu lietu un nodot to līzinga ņēmēja lietošanā, pretī saņemot zināmu līzinga maksu.
Atsaucoties uz juridisko literatūru, pieteicējs norāda, ka līzinga līgumu nevar identificēt ar kādu atsevišķu Civillikumā noteiktu līguma veidu, jo tas ietver sevī vairāku dažādu līgumu veidus – aizdevuma, nomas un pirkuma līguma elementus. Kļūdaini ir automātiski pārcelt (pielāgot) finanšu līzinga tiesiskajām attiecībām nomas tiesiskās attiecības, jo tiesību doktrīnā līzinga līgumu dēvē par moderno līgumu, kas radies ekonomisko attiecību attīstības gaitā un ietver sevī vairāku citu līguma veidu noteikumus.
Arī Komerclikuma 463. panta otrā daļa norāda uz to, ka finanšu līzinga līgums nav uzskatāms par nomas līgumu, jo noteic, ka līzinga līgumam piemēro Civillikumu un Civillikuma noteikumus par pirkuma līgumu.
Judikatūrā atzīts, ka līzinga līgumā paredzētais bankas kredīts un mantas iegāde ar tās lietojuma piešķiršanu līzinga ņēmējam un saistību atmaksāt kredītu, lai iegūtu līzinga objektu īpašumā, veido kompleksas šā darījuma dalībnieku saistības, kas nav atraujamas viena no otras. Saistības, kas izriet no kredīta piešķīruma, nav atraujamas no līzinga objekta lietojuma tiesībām, kādas ar līgumu piešķir līzinga ņēmējam.

Pieteicējam ir ievērojams skaits iztiesātu lietu pret finanšu līzinga parādniekiem, un visās lietās atbilstoši Civillikumam ir piedzīts par labu pieteicējam nesamaksātais parāds, nevis nomas maksājumi.
Tādējādi pieteicējam pēc finanšu līzinga līgumu izbeigšanas nav tiesību pārkvalificēt noslēgto līgumu par nomu un saistībā ar to aprēķināt pievienotās vērtības nodokli. Tiesa savus apsvērumus par to, ka starp pieteicēju un līzinga ņēmējiem faktiski pastāvēja nomas attiecības, nav pamatojusi ar tiesību normām.
[5.2] Normatīvie akti neparedz pārkvalificēt automašīnas finanšu līzinga līgumu par nomas līgumu gadījumā, ja kāda no pusēm ir vienpusēji atkāpusies no līguma, kā to, piemēram, likumdevējs ir noregulējis attiecībā uz darījumiem ar nekustamo īpašumu.
Līzinga darījumi Latvijā tiek veikti jau vairāk nekā 20 gadus, un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 21. punkts skaidroja jēdzienu „nomas pirkums (līzings)" tādējādi, ka līzinga objekts pāriet līzinga ņēmēja īpašumā.
[5.3] Pārkāpts ir tiesiskās paļāvības princips, jo dienests 2009. gada 31. augusta vēstulē Nr. 14.4/19371 pieteicējam apstiprināja to, ka tas ir tiesīgs konkrētā veida darījumiem piemērot noteikumu Nr. 292 normas, bet neko nenorādīja par darījuma pārkvalifikācijas nepieciešamību un pienākumu piemērot pievienotās vērtības nodokli. Arī audita pārskatā dienests atsaucas, ka šāds skaidrojums ir sniegts.
[5.4] Saskaņā ar Latvijas grāmatvedības standartā Nr. 10 „Noma" ietvertajiem nomas kvalifikācijas nosacījumiem, pieteicēja noslēgtos finanšu līzinga darījumus nevar atzīt par nomu, jo līgumos ir iekļauti šādi nosacījumi: nomātā aktīva īpašuma tiesības tiks nodotas nomniekam līdz nomas termiņa beigām; nomniekam ir iespēja nopirkt aktīvu par cenu, kura datumā, kad šo iespēju varēs izmantot, būtu pietiekami zemāka par patieso vērtību, lai nomas uzsākšanas datumā pastāvētu pamatota noteiktība, ka nomnieks šo iespēju izmantos; nomas termiņš ietver būtiski lielāko daļu no aktīva saimnieciskās izmantošanas laika pat tad, ja īpašuma tiesības netiek nodotas; minimālo nomas maksājumu pašreizējā vērtība nomas uzsākšanas datumā būtībā ir tikpat kā vienāda ar iznomātā aktīva patieso vērtību; zaudējumi no aktīva atlikušās vērtības patiesās vērtības svārstībām attiecas uz nomnieku.
[5.5] Normatīvajos aktos nostiprinātie pamatprincipi nenosaka lietotas mantas nomas pirkuma darījumu pārkvalifikāciju par nomas darījumu. Minētais arī netieši izriet no Eiropas Savienības tiesību aktiem un Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem. Proti, Eiropas Savienības Tiesa nav secinājusi, ka ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu vērtībai būtu jāmainās gadījumā, ja darījuma gaitā ir mainījies lietotas mantas pircējs.
Pieteicēja nolūks, noslēdzot līzinga līgumus ar abām fiziskajām personām, bija automašīnas pārdot, nevis iznomāt. Līgumi tika pārtraukti un automašīnas atsavinātas, lai mazinātu pieteicējam radītās izmaksas sakarā ar to, ka klienti nepildīja savas saistības pret pieteicēju.
Dienests, piemērojot pieteicējam pievienotās vērtības nodokli ar atpakaļejošu datumu, kuru tas nevar iekasēt no klientiem un kas tam ir jāsamaksā pašam, pārkāpis pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu. Gadījumā, ja pieteicējs būtu atstājis automašīnas klientu īpašumā, tad tam nebūtu radies pienākums aprēķināt pievienotās vērtības nodokli.
[5.6] No likumprojekta „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli"" anotācijas izriet, ka likumdevēja mērķis bija ieviest īpašu pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu darījumos ar lietotu nekustamo īpašumu, ja nomas pirkuma (līzinga) līgums tiek lauzts. Minētie grozījumi tika pieņemti 2005. gada 20. oktobrī un stājās spēkā 2006. gada 1. janvārī. Ja likumdevējs būtu paredzējis ieviestās normas interpretācijas paplašināšanu arī attiecībā uz darījumiem ar lietotām automašīnām, tad šāds nolūks būtu tieši iekļauts minētajā anotācijā. Darījumos ar lietotu automašīnu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā līdz ar preces piegādi līzinga ņēmējam par visu līzinga objekta vērtību, un tādējādi pievienotās vērtības nodoklis par līzinga darījumu ir jau samaksāts, veicot pirmo maksājumu

[6] Dienests paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota un ir noraidāma, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un spriedumā norādītajiem argumentiem.

[7] Izskatījusi lietu sakarā ar atbildētāja apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas spriedumu, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016. gada 4. oktobra spriedumu noraidīja pieteikumu. Par šo spriedumu pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību.
Ar Latvijas Republikas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2019. gada 10. aprīļa spriedumu atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2016. gada 4. oktobra spriedums un lieta nodota jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[8] Apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmajai daļai izskatīja lietu rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[10] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 350. panta pirmo daļu tiesību normu interpretācija (tulkojums), kas izteikta kasācijas instances tiesas spriedumā, ir obligāta tiesai, kura šo lietu izskata no jauna. Ar Senāta 2019. gada 10. aprīļa spriedumu atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2016. gada 4. oktobra spriedums un lieta nodota jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai. Apgabaltiesa, taisot šo spriedumu, ņem vērā atziņas, kas izteiktas Senāta 2019. gada 10. aprīļa spriedumā šajā lietā (Nr. SKA-54/2019).

[11] Lietā nav strīda, ka 1) 2007. gada 16. martā starp pieteicēju un /pers. C/ (līzinga ņēmēju) noslēgts finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums Nr. 2751 28 800 *euro* apmērā par automašīnu Mercedes Benz S400 CDI. Ievērojot, ka līzinga ņēmējs neizpildīja savas saistības, 2012. gada 13. martā pieteicējs lauza iepriekš minēto līgumu; 2) 2008.gada 14. jūlijā starp pieteicēju un /pers. E/ (līzinga ņēmēju) noslēgts finanšu līzinga (nomas pirkuma) līgums Nr. 8027 15000 *euro* apmērā par automašīnu BMW 730. Ievērojot, ka līzinga ņēmējs neizpildīja savas saistības, 2012. gada 7. maijā pieteicējs lauza iepriekš minēto līgumu.
Dienesta ieskatā uz izskatāmo gadījumu ir attiecināms likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta ceturtās daļas 8. punkts un noteikumu Nr. 933 246. punkts, no kura izriet, ja nomas pirkuma (līzinga) līgums priekšlaicīgi tiek pārtraukts, tad pieteicējam ir pienākums izrakstīt nodokļa rēķinu par lietotu automašīnu nomu.
Pieteicēja ieskatā minētās tiesību normas nevar attiecināt uz nomas pirkuma (līzinga) līgumiem, kas noslēgti par lietotu automašīnu iegādi, jo tās attiecas tikai uz nomas pirkuma (līzinga) līgumiem, kas noslēgti par lietota nekustamā īpašuma piegādi.
Tādējādi pušu starpā pastāv strīds par to, vai starp pieteicēju un līzinga ņēmējiem bija izveidojušās nomas attiecības un pieteicējam, priekšlaicīgi pārtraucot nomas pirkuma (līzinga) līgumu par lietotu automašīnu iegādi, bija pienākums aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietotu automašīnu nomu.

[12] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 2. punkts citastarp noteic, ka par preču piegādi tiek uzskatīti darījumi, kas veikti saskaņā ar noslēgtajiem nomas pirkuma (līzinga) līgumiem.
Saskaņā ar šā likuma 1. panta 21. punktu nomas pirkums (līzings) ir preču piegādes darījums, kurā līzinga devējs, pamatojoties uz noslēgto nomas pirkuma (līzinga) līgumu, uz noteiktu laiku un par līgumā noteiktajiem līzinga maksājumiem nodod lietošanā līzinga ņēmējam konkrētu preci (līzinga objektu), nomas pirkuma (līzinga) līgumā paredzot, ka līzinga objekts pāriet līzinga ņēmēja īpašumā, ja līzinga ņēmējs ir veicis visus līgumā noteiktos maksājumus. Noteikumu Nr. 933 15. punkts noteic, ka, piemērojot likuma 1. panta 21. punktu, ja nomas pirkuma līgumā starp līzinga ņēmēju un līzinga devēju nav paredzēta īpašumtiesību uz nomas pirkuma objektu pāriešana līzinga ņēmējam, šis darījums nav uzskatāms par nomas pirkumu (līzingu). Šādu darījumu uzskata par lietu nomu.
Senāts, izskatot šo lietu kasācijas kārtībā, norādīja, ka no iepriekš minētajām tiesību normām izriet, ka nomas pirkums (līzings) ir preču piegādes darījums un tā būtiska pazīme ir nomas pirkuma objekta pāriešana līzinga ņēmēja īpašumā pēc līgumā noteikto maksājumu veikšanas. Šī pazīme atšķir nomas pirkumu (līzingu) no lietu nomas, jo saskaņā ar Civillikuma 2112. pantu noma ir līgums, ar kuru viena puse piešķir vai apsola otrai par zināmu nomas maksu kādas lietas lietošanu. Tādējādi, ja nomas pirkuma līgumā nav paredzēta nomas pirkuma objekta pāriešana līzinga ņēmēja īpašumā, tad tas nav uzskatāms par nomas pirkumu (līzingu), bet gan lietu nomu (*sk. Senāta 2019. gada 10. aprīļa sprieduma šajā lietā Nr. SKA-54/2019 5. punktu*).
Tādējādi, lai darījumu atzītu par nomas pirkuma (līzinga) līgumu, ir būtiski konstatēt, ka līzinga devējs un līzinga ņēmējs, slēdzot darījumu, savstarpēji vienojušies, ka konkrētā prece pāries līzinga ņēmēja īpašumā.

[13] Atbilstoši 2007. gada 16. marta finanšu līzinga (nomas pirkuma) līguma Nr. 2751 (*lietas 1. sējuma 145.–152. lapa*) un 2008. gada 14. jūlija finanšu līzinga (nomas pirkuma) līguma Nr. 8027 (*lietas 1. sējuma 155.–162. lapa*) otrās daļas 1.2. punktam pēc līzinga objekta iegādes saskaņā ar pirkuma līgumu līzinga devējs nodod līzinga ņēmējam līzinga objektu. Puses vienojas uzskatīt, ka līzinga objekts ir nodots līzinga ņēmējam faktiskajā valdījumā un turējumā (lietošanā) līzinga objekta nodošanas apliecinājuma parakstīšanas brīdī. Savukārt minēto līgumu 1.3. punkts noteic, ka līzinga devēja objekts ir līzinga devēja īpašums līdz brīdim, kad līzinga ņēmējs ir izpildījis visas savas no šī līguma izrietošās saistības.
Tātad no minētā apgabaltiesa secina, ka līzinga devējs un līzinga ņēmējs bija vienojušies, ka līzinga objekts pāriet līzinga ņēmēja īpašumā brīdī, kad līzinga ņēmējs ir izpildījis savas no līguma izrietošās saistības, proti, veicis pilnīgu norēķinu par līzinga objektu. Līdz ar to atzīstams, ka pretēji dienesta uzskatam, pušu starpā pastāvēja nomas pirkuma (līzinga) līgums, nevis lietu nomas līgums.

[14] Senāts norādījis, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta pirmajai daļai preču piegāde ir notikusi, ja preces nosūtītas vai atlīdzība par preču piegādi saņemta pirms preču nosūtīšanas.
Noteikumu Nr. 933 161. punkts noteic, ka, piemērojot likuma 8. panta pirmo daļu, ja nomas pirkuma (līzinga) darījumā nomas pirkuma (līzinga) līgums tiek lauzts pirms līgumā noteiktā laika, līzinga devējs līzinga ņēmējam izraksta kredītrēķinu par nesamaksāto nomas pirkuma (līzinga) objekta daļu.
Tātad tiesību normā ir skaidri noteikts, kā jārīkojas līzinga devējam gadījumā, ja nomas pirkuma (līzinga) līgums tiek izbeigts pirms tajā noteiktā termiņa. Proti, jāizraksta kredītrēķins par nesamaksāto nomas pirkuma (līzinga) objekta daļu (*sk. Senāta 2019. gada 10. aprīļa sprieduma šajā lietā Nr. SKA-54/2019 6. punktu*).

[15] Dienests pārsūdzētajā lēmumā atsaucies uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta ceturtās daļas 8. punktu, kas noteic, ka darījumos ar nekustamo īpašumu, ja nomas pirkuma (līzinga) līgums noslēgts par lietota nekustamā īpašuma piegādi, bet līguma nosacījumi netiek izpildīti un tādēļ nomas pirkuma (līzinga) objekts paliek līzinga devēja īpašumā, nodoklis piemērojams kā nomas darījumam un attiecināms uz visiem iepriekš veiktajiem nomas pirkuma (līzinga) maksājumiem (izņemt kredītprocentus). Šī norma nav piemērojama dzīvojamo telpu nomas pirkuma (līzinga) darījumiem, ja dzīvojamā telpa nav izmantota saimnieciskajai darbībai.

Noteikumu Nr. 933 246. punkts skaidro, ka, piemērojot minēto tiesību normu, ja nomas pirkuma (līzinga) darījumā nomas pirkuma (līzinga) līgums tiek lauzts pirms nomas pirkuma (līzinga) līgumā noteiktā laika un nomas pirkuma (līzinga) objekts paliek līzinga devēja īpašumā, līzinga devējs līzinga ņēmējam izraksta kredītrēķinu par nesamaksāto līzinga objekta daļu, kā arī izraksta nodokļa rēķinu par nomas pakalpojumu par to periodu, kurā veikti nomas pirkuma (līzinga) maksājumi. Nodokļu rēķinā par sniegto nomas pakalpojumu norāda samaksāto līzinga maksājumu daļu un atsevišķi – nodokļa summu.
Senāts izskatāmajā lietā atzina, ka minētās tiesību normas attiecas tikai uz nomas pirkuma (līzinga) līgumiem, kas noslēgti par lietota nekustamā īpašuma piegādi. Tāpat Senāts piekrita pieteicējam, ka attiecībā uz nomas pirkuma (līzinga) darījumiem ar lietotām automašīnām tiesību normās tieši nav noteikts, ka, izbeidzot līgumu pirms noteiktā laika, iepriekš veiktajiem nomas pirkuma (līzinga) maksājumiem piemērojams pievienotās vērtības nodoklis kā nomas darījumam un ka līzinga devējam jāizraksta nodokļa rēķins par nomas pakalpojumu. No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta ceturtās daļas 8. punkta konkrētā regulējuma, kas attiecas tieši uz darījumiem ar nekustamo īpašumu, nevar konstatēt vispārēju principu, kas piemērojams arī citos gadījumos (sk. *Senāta 2019. gada 10. aprīļa sprieduma šajā lietā Nr. SKA-54/2019 7. punktu*).
Ievērojot minēto secināms, ka no tiesību normām neizriet prasība, izbeidzot nomas pirkuma (līzinga) līgumu par lietotu automašīnu piegādi pirms termiņa, izrakstīt pievienotās vērtības nodokļa rēķinu par nomas pakalpojumu.

[16] Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka tiesiskās noteiktības princips paredz, pirmkārt, ka tiesību normām ir jābūt skaidrām un precīzām un, otrkārt, ka attiecīgajām personām ir jābūt iespējai paredzēt to piemērošanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2009. gada 10. septembra sprieduma lietā Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, 46. punkts tajā minētā judikatūra, 2014. gada 9. oktobra sprieduma lietā Traum EOOD, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts*). Šis princips ir īpaši svarīgs tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru. Tādējādi nodokļu maksātājiem ir jāzina savu pienākumu apmērs nodokļu jomā pirms darījuma noslēgšanas (*Eiropas Savienības Tiesas 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā Teleos u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 48. punkts un tajā minētā judikatūra, 2014. gada 9. oktobra sprieduma lietā Traum EOOD, C-492/13,EU:C:2014:2267, 29. punkts*). Arī Senāts ir atzinis, ka nodokļu jomā un jo īpaši, paredzot atbildību par nodokļu samaksas pārkāpumiem, likumam ir jābūt pietiekami skaidram (*Senāta 2011. gada 11. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-107 (A42656207) 15. punkts*).
Ņemot vērā, ka nodokļu tiesību normas nenoteic, ka, izbeidzot nomas pirkuma (līzinga) līgumu par lietotu automašīnu piegādi pirms termiņa, jāizraksta pievienotās vērtības nodokļa rēķins par nomas pakalpojumiem, nav pamatota dienesta prasība aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietotu automašīnu nomu. Līdz ar to dienests nepamatoti ir aprēķinājis arī pievienotās vērtības nodokļa soda naudu un nokavējuma naudu.
Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums ir prettiesisks un atceļams no tā pieņemšanas brīža.

[17] Ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmajai daļai piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.
Pieteicējs samaksājis valsts nodevu 28,46 *euro* par pieteikumu (*lietas 1. sējuma 8. lapa*) un valsts nodevu 56,91 *euro* par apelācijas sūdzības iesniegšanu (*lietas 1. sējuma 296. lapa*), kas atlīdzināma no atbildētāja pusē pieaicinātās iestādes budžeta līdzekļiem.
[18] Apgabaltiesas ieskatā pirmās instances tiesas spriedums nav pamatots.

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmo daļu, 307., 309. pantu un 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

n o s p r i e d a :

apmierināt SIA „Citadele līzings un faktorings" pieteikumu.
Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 16. oktobra lēmumu Nr. /numurs/.
Piespriest no Latvijas Republikas par labu SIA „Citadele līzings un faktorings" (reģ. Nr. 50003760921) valsts nodevu 85,37 *euro*, kas atlīdzināma no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.
Spriedumu var pārsūdzēt Latvijas Republikas Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente *(paraksts)* V. Zommere

Tiesnese *(paraksts)* I. Amona

Tiesnese *(paraksts)* K. Kalvāne