**Īpašā pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas režīma (peļņas daļas režīma) piemērošana darījumos ar lietotiem dārgmetālu izstrādājumiem**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 28.augusta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420236815, SKA-296/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0828.A420236815.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Ieva Višķere,

tiesnese Dzintra Amerika,

tiesnese Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „E Lats” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 25.maija lēmuma Nr. 22.7/L‑21237 atcelšanu, sakarā ar SIA „E Lats” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 14.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja SIA „E Lats” ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāja un veic aizdevumu izsniegšanu privātpersonām, kas nav pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, pret dārgmetālu un to izstrādājumu ķīlu (zeltlietām un sudrablietām – ķēdītēm, kuloniem, gredzeniem, laulību gredzeniem, karotēm, zobu materiāliem u.tml.). Neizpirktās ķīlas vai uzpirktos dārgmetālus (to izstrādājumus), sašķirotus pēc to provēm un dārgmetāla, pieteicēja tālāk pārdevusi vairumā uz svara citiem komersantiem – ar pievienotās vērtības nodokli apliekamām personām SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest”. Darījumos pieteicēja, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, piemēroja īpašo pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas režīmu (peļņas daļas režīmu), maksājot pievienotās vērtības nodokli par dārgmetālu izstrādājumu iegādes un pārdošanas cenas starpību.

[2] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa auditu un secināja, ka pieteicēja strīdus darījumos dārgmetālu izstrādājumus pārdevusi tālāk kā dārgmetālu (lūžņus) un nevis kā lietotas mantas, tāpēc Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteiktais īpašais nodokļa piemērošanas režīms nav piemērojams. Līdz ar to dienests ar 2015.gada 25.maija lēmumu Nr. 22.7/L‑21237 noteica pieteicējai papildu pievienotās vērtības nodokļa saistības.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu.

[4] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 14.novembra spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

[4.1] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā paredzētā īpašā nodokļa aprēķināšanas kārtība (peļņas daļas aplikšana) ir atkāpe no vispārējā principa, ka pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots katrai preču piegādei par atlīdzību un apliekamā vērtība ir atlīdzība par piegādātajām precēm. Līdz ar to šī norma ir interpretējama šauri, proti, tādā veidā, lai tā pēc iespējas nenonāktu pretrunā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējumā ietvertajiem pamatprincipiem.

[4.2] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā paredzētās īpašās kārtības piemērošanas mērķis ir saistāms ar to, ka tirdzniecībai ar lietotām mantām ir zināma specifika, kas izriet no tā, ka tirgotājs lietotas preces uzpērk no gala patērētāja (visbiežāk fiziskām personām, kas neveic saimniecisko darbību) un tās nepārveidotā veidā pārdod gala patērētājiem. Tādējādi tirgotājs lielā mērā ir tikai starpnieks darījumā starp divām personām, kuras neveic saimniecisko darbību.

Ar pievienotās vērtības nodokli tiek aplikta jaunas vērtības radīšana. Lietotu mantu gadījumā jauna vērtība netiek radīta, turklāt darījumi starp fiziskām personām (kas neveic saimniecisko darbību) par lietotu mantu atsavināšanu netiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli. Līdz ar to arī likumdevējs uz šo situāciju ir skatījies atšķirīgi no vispārējās kārtības, paredzot iespēju, ka tirgotājs, kas piedalās kā starpnieks šāda veida darījumos, var izvēlēties maksāt pievienotās vērtības nodokli tikai no peļņas.

Ievērojot minēto, secināms, ka, lai pareizi piemērotu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, būtu jākonstatē, ka izpildās ne tikai tas, ka iepirktā manta ir lietota, bet arī tas, ka iepirktā manta turpmāk bez pārveidošanas tiek pārdota gala lietotājam. Līdz ar to, ja dārgmetālu saturošie priekšmeti bez pārveidošanas tiek pārdoti gala patērētājiem (tai skaitā arī, ja tirdzniecībā iesaistās vairāki tirgotāji), tirgotājs var izvēlēties sevišķo nodokļu maksāšanas režīmu. Savukārt tajos gadījumos, kad dārgmetālu saturošie priekšmeti tiek turpmāk pārkausēti, lai tos otrreizēji izmantotu ražošanai, nodokļa īpašais režīms nav piemērojams.

[4.3] Izskatāmajā lietā Valsts ieņēmumu dienests pamatoti pieteicējas darījumus ar SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” nav atzinis par lietotu mantu pārdošanas darījumiem. Minētais pamatojams ar turpmāk norādīto.

[4.4] Izvērtējot AS „Aurum Invest” valdes locekļa [pers. A] paskaidrojumus, secināms, ka visa darījumos ar SIA „Aurum Invest” iegādātā prece tika pārstrādāta otrreizējai lietošanai rūpnīcā Beļģijā, nevis pārdota nepārveidotā veidā gala patērētājam.

Arī SIA „Gold Bonus” prokūrists [pers. B] dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka no pieteicējas iegādātās attīrītās zeltlietas un sudrablietas SIA „Gold Bonus” izmanto divos veidos: sakausē stieņos vai pārdod lūžņu veidā pārstrādes rūpnīcām. Turklāt starp pieteicēju un SIA „Gold Bonus” 2011.gada 21.februārī noslēgtā līguma 1.punkts paredz, ka pārdevējs pārdod pircējam no akmeņiem un metāla atbrīvotus zelta un sudraba lūžņus. Tādējādi darījumos ar AS „Gold Bonus” pārdotā prece jau līgumā tika kvalificēta kā zelta un sudraba lūžņi, un šie lūžņi tika pārkausēti lietņos un sūtīti pārstrādei uz rūpnīcu Beļģijā, nevis pārdoti nepārveidotā veidā gala patērētājam.

Arī AS „Goldinvest Asset Management” padomes priekšsēdētāja [pers. C] tiesā sniegtā liecība un valdes locekļa [pers. D] un administratora [pers. E] dienestam sniegtie paskaidrojumi apliecina, ka darījumos ar AS „Goldinvest Asset Management” iegādātā prece tika iegādāta kā dārgmetāls un nosūtīta tālākai pārstrādei, nevis pārdota nepārveidotā veidā gala patērētājam.

Pieteicēja pēc būtības nav apšaubījusi minētos pierādījumus, kas norāda, ka darījumi ar SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” tika slēgti par dārgmetālu lūžņu pārdošanu. Pieteicēja nav arī iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu, ka SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” no pieteicējas iegādātās sudraba un zeltlietas būtu realizējušas mazumtirdzniecībā nepārveidotā veidā.

[4.5] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” pārdotās preces tika iegūtas (iepirktas) kā lietotas preces un tālāk pārdotas bez pārveidojumiem, līdz ar to nav pamata tās strīdus darījumu kontekstā pārkvalificēt par lūžņiem.

Šajā sakarā norādāms, ka pievienotās vērtības nodokļa piemērošana ir saistāma ar objektīviem faktiem par to, vai preces turpmāk tiek nepārveidotā veidā pārdotas mazumtirdzniecībā, nevis ar to, kādā veidā pieteicēja kvalificē iegādātās preces.

[4.6] No lietas materiāliem var konstatēt, ka pieteicēja uzpirka tādas lietotas mantas, kuru vērtību veidoja vienīgi dārgmetāla vērtība. Piemēram, tādi priekšmeti kā lietoti zelta zobi nevar tikt atkārtoti izmantoti nepārveidotā veidā. Nav arī pamata uzskatīt, ka nolietotas zeltlietas un sudrablietas (salauztas dakšiņas, naži, saplēstas ķēdītes) var tikt turpmāk pārdotas citiem lietotājiem. Lai arī šādas lietas teorētiski var salabot, izdevumi par šādiem darbiem ir ievērojami augstāki nekā jaunas preces ražošana, izmantojot pārkausētu metālu. Ja precei nav kādas īpašas vērtības, tad nav ekonomiski pamatoti veikt mantas labošanu. Turklāt zeltlietām var būt arī citi trūkumi, kas liedz to atkārtotu realizāciju. Piemēram, uz priekšmetiem var būt individuāla satura uzraksti vai mantas var būt vizuāli acīmredzami nolietotas, kas norāda uz to, ka šādām precēm nebūs pircēju.

[4.7] Pieteicējas paskaidrojumi kopumā norāda, ka tā veica iepirkto priekšmetu šķirošanu tieši ar nolūku nošķirt priekšmetus, kurus nebūs iespējams realizēt mazumtirdzniecībā, no tādiem, kuriem varētu būt pircējs. Daļu no priekšmetiem pieteicēja nodeva tālākai pārdošanai mazumtirdzniecībā. Savukārt lielākā daļa no priekšmetiem tika nodota pārstādei SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest”. Tādējādi pieteicējas pašas darbības norāda, ka tā labi apzinājās, ka darījumos ar SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” nodotie priekšmeti netiks realizēti mazumtirdzniecībā.

[4.8] To, ka pieteicējas noslēgtie darījumi ar SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” nav kvalificējami kā lietotas mantas pārdošanas darījumi, apliecina arī tas, kādā veidā šie darījumi tika slēgti. Visos gadījumos var konstatēt, ka pieteicēja ar vienu pavadzīmi pārdod lielu skaitu dažādu priekšmetu, tos detalizēti neuzskaitot. Pārdotā prece tiek grupēta vienīgi pēc dārgmetāla veida un proves. Cena tiek noteikta vienīgi par šo preču kopējo masu. Tas apliecina to, ka mantas šo darījumu ietvaros netika novērtētas pēc to individuālā stāvokļa, mākslinieciskās vai juveliera darba vērtības. Savukārt tas norāda, ka darījuma slēdzēji vērtē šīs mantas kā dārgmetāla lūžņus. Šie apstākļi ir jāvērtē kopsakarībā ar pārējiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem, kas tieši norāda, ka pārdotās preces tika tālāk nodotas pārstrādei uz rūpnīcu.

[4.9] Kopumā lietā esošie pierādījumi norāda, ka pieteicēja zināja, ka pārdotie priekšmeti tiek pārdoti tālākai pārstādei, nevis realizācijai mazumtirdzniecībā.

[4.10] Nodokļu piemērošanu par darījumiem ar SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” neietekmē pieteicējas arguments, ka, slēdzot ķīlas līgumu, tā nevar zināt, vai prece tiks iegādāta, kā arī to, vai šī prece tiks tālāk pārdota nepārveidotā veidā vai pārdota kā lūznis.

Kā tika konstatēts, pieteicēja pirms darījumu slēgšanas ar SIA „Gold Bonus”, AS „Goldinvest Asset Management” un SIA „Aurum Invest” veica zeltlietu un sudrablietu šķirošanu, nodalot tās preces, kuras tiks realizētas nepārveidotā veidā. Līdz ar to pieteicēja darījumu slēgšanas brīdī precīzi zināja (vai tai vajadzēja apzināties) darījuma saturu un nozīmi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta piemērošanas aspektā.

[5] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa nepareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, jo kļūdaini atzinusi, ka pieteicējai kā tirgotājai bija jāpārdod lietotā manta pircējam kā gala lietotājam un ka lietotu mantu tirgotājam šīs mantas kvalifikācija bija jāveic atkarībā no pircēja tālākiem nodomiem attiecībā uz šo mantu vai tā subjektīvo vērtējumu par ieķīlāto lietu. Tiesa kļūdaini norādījusi, ka, lai piemērotu īpašo pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtību, lietotas mantas bija jāpārdod mazumtirdzniecībā.

[5.2] Tiesas secinājumam, ka pieteicēja zināja, ka pircējs preces tālāk nepārdos mazumtirdzniecībā, bet pārstrādās, nav nozīmes šajā lietā, jo Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pants nenoteic ierobežojumus pircēja tālākai rīcībai.

[5.3] Tiesa nepareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta normas attiecībā uz pircēja definīciju un tam noteiktajiem ierobežojumiem rīcībai ar lietotajām mantām, kā rezultātā izdarījusi kļūdainu secinājumu. Tiesa nepamatoti norādījusi, ka, piemērojot likuma 138.pantu, pieteicējai jāpārdod lietotā manta pircējam – gala lietotājam, kā arī to, ka lietotu mantu tirgotājam lietotās mantas kvalifikācija jāveic atkarībā no pircēja tālākiem nodomiem attiecībā uz šo mantu, vai tā subjektīvo vērtējumu par ieķīlāto lietu.

[5.4] Tiesai, pieņemot, ka pieteicēja ir pārdevusi juridiskajām personām tālāk lūžņus, bija jānonāk pie secinājuma, ka pieteicēja jau sākotnēji no fiziskām personām ir iegādājusies lūžņus, un tad savukārt būtu jāsecina, ka pieteicējai ir nepieciešama speciāla atļauja krāsaino metālu pirkšanai un pārdošanai. Ieķīlāšanas brīdī nav zināms, vai ķīlā tiks ņemts lūznis vai lietota manta, jo nav zināms, vai kredīta ņēmējs izpildīs savas saistības un ķīla tiks atdota vai pārdota tālāk. Tiesa nav ievērojusi, ka pieteicējas pamatdarbība ir aizdevumu izsniegšana, nevis tirdzniecība ar ķīlā nodotajiem priekšmetiem. Tiesa nav ievērojusi, ka zelta zobu un bojātu dārgmetālu uzpirkšanai ir gadījuma raksturs un tie veido nelielu daļu no visām mantām. Lielāko daļu veidojuši laulību gredzeni, kuri ir vairākkārt izmantojami, pārdodami un lietojami.

[5.5] Tiesa nav ievērojusi, ka pieteicēja ir sekojusi Valsts ieņēmumu dienesta mājaslapā publicētajām uzziņām citām personām. Pieteicēja ir iekārtojusi atbilstošu uzskaiti. Tiesa nav vērtējusi, kādam mērķim tiek iegādāti dārgmetāli.

[5.6] Tiesas secinājums, ka juvelierizstrādājumu apvienošana grupās, lietotās mantas pārvērš par lūžņiem, ir neloģisks.

[5.7] Tiesa nav norādījusi piemērotās tiesību normas, uz kuru pamata tā secinājusi, ka pieteicēja piegādā nevis lietotas mantas, bet lūžņus.

[5.8] Tiesas sniegtā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta interpretācija ir pretēja Eiropas Savienības 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/12/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311.–343.pantam, kā arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojis, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā minētais nodokļa maksāšanas režīms ir izņēmums no vispārējās kārtības un ir interpretējams šauri. Lūdz ar to šis režīms nav piemērojams tad, ja dārgmetāla izstrādājumi tiek pārdoti pārstrādei.

**Motīvu daļa**

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta pirmā daļa paredz, ka lietotu mantu, mākslas darbu, kolekcijas priekšmetu un senlietu tirgotājs ir tiesīgs izvēlēties piemērot šajā pantā noteikto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu (peļņas daļas režīmu) vai vispārīgo nodokļa piemērošanas kārtību darījumos ar Ministru kabineta noteiktajām precēm, kuras uzskata par lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekcijas priekšmetiem un senlietām.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumu Nr. 17 „[Pievienotās vērtības nodokļa likuma](https://likumi.lv/ta/id/253451-pievienotas-vertibas-nodokla-likums) normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai” 183.punktu par lietotām mantām ir uzskatāmas ķermeniskas lietas, kas ir lietotas un derīgas turpmākai lietošanai tādā pašā veidā bez pārveidojumiem vai pēc labošanas un kas nav mākslas darbi, kolekcijas priekšmeti vai senlietas.

[8] Gan iestāde, gan tiesa izskatāmajā lietā atzina, ka pieteicēja iepirktos lietotos dārgmetālu izstrādājumus strīdus darījumu ietvaros ir pārdevusi nevis kā lietotas mantas (lietotus dārgmetālu izstrādājumus), bet gan kā dārgmetālu (dārgmetāla lūžņus). Līdz ar to tiesa par pamatotu atzina iestādes secinājumu, ka pieteicējai nebija tiesību saistībā ar strīdus darījumiem piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā paredzēto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu, kas attiecināms uz lietotu mantu pārdošanu, tāpēc pieteicējai pievienotās vērtības nodoklis bija aprēķināms no darījuma summas (par precēm samaksātās atlīdzības), nevis no pieteicējas peļņas (starpības starp preču iegādes un pārdošanas cenu).

Pieteicēja savukārt uzsver, ka pārdevusi dārgmetāla izstrādājumus nemainītā veidā, proti, tieši tādus, kā iepirkusi. Pārdotie izstrādājumi esot bijuši tādi, ka tos ar vai bez remonta joprojām bija iespējams lietot atbilstoši to sākotnējai funkcionalitātei (proti, gredzenus kā gredzenus, ķēdītes kā ķēdītes, karotes kā karotes u.tml.). Līdz ar to, pieteicējas ieskatā, nav nozīmes tam, vai pircēji attiecīgos izstrādājumus izvēlējās iepirkt dēļ to materiāla, nevis dēļ to funkcionalitātes, jo pieteicējai jebkurā gadījumā saglabājoties tiesības par strīdus darījumiem pievienotās vērtības nodokli maksāt atbilstoši peļņas daļas režīmam.

[9] Tādējādi izskatāmās lietas izšķiršanai būtiski ir noskaidrot, vai Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta pirmās daļas izpratnē par lietotām mantām uzskatāmi arī tādi lietoti dārgmetālu izstrādājumi (nebojātas un bojātas rotaslietas, karotes u.tml.), kas tiek pārdoti nevis dēļ to funkcionalitātes, bet tikai dēļ to materiāla, proti, kā dārgmetāls. Kā jau minēts, pieteicējas pozīcija ir tāda, ka nav nozīmes, kāda bija tālākpārdošanas darījumu būtība, galvenais, kādas bija preces – ja tās bija tādas, kuras faktiski joprojām būtu iespējams lietot (tostarp pēc remonta), tad nav nozīmes, ka tās pārdotas tikai metāla iegūšanai, tās tik un tā būtu aplūkojamas kā lietotas preces pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kontekstā. Savukārt iestāde un tiesa uzskatījusi, ka gadījumā, ja preces pārdotas tikai metāla ieguvei, tad nav nozīmes tam, ka teorētiski tās būtu iespējams lietot arī pēc to sākotnējās funkcijas, jo preces aplūkojamas atbilstoši tam, kāda nozīme tām piešķirta tālākpārdošanas darījumā.

[10] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pants likumā iekļauts, ieviešot Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – PVN direktīva) prasības. Proti, atbilstoši minētās direktīvas 313. un 314.pantam attiecībā uz lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko īsteno tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstis piemēro īpašu pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas režīmu – peļņas daļas režīmu. Savukārt atbilstoši direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunktam „lietotas preces”, uz kurām attiecina īpašo režīmu, ir materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai bez pārveidojumiem vai pēc remonta, un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis. Turklāt uz dārgmetāliem un dārgakmeņiem īpašais režīms vispār nav attiecināms (kamēr uz mākslas darbiem, kolekcijas priekšmetiem un senlietām šis režīms ir attiecināms).

Ievērojot minēto, Augstākā tiesa vērsās Eiropas Savienības Tiesā, uzdodot prejudiciālo jautājumu: vai PVN direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkts interpretējams tā, ka par lietotām mantām var tikt atzīti tirgotāja iegādāti lietoti dārgmetālu saturoši izstrādājumi, kuri tiek pārdoti tālāk galvenokārt tajos esošā dārgmetāla ieguvei? Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, vai īpašā režīma piemērošanas ierobežošanā ir nozīme tirgotāja informētībai par tālākā pircēja nolūkiem attiecībā uz lietotajos dārgmetālu vai dārgakmeņus saturošos izstrādājumos esošā dārgmetāla ieguvi vai nozīme ir darījuma objektīvajām pazīmēm (preču apjomiem, darījuma partnera tiesiskajam statusam u.tml.)?

[11] Eiropas Savienības tiesa, atbildot uz Augstākās tiesas jautājumu, 2018.gada 11.jūlija spriedumā lietā Nr. C-154/17 (turpmāk – EST spriedums) norādījusi, ka, lai secinātu, kādā apmērā no dārgmetāliem veidoti izstrādājumi varētu ietilpt jēdzienā “lietotas preces”, jāņem vērā PVN direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkta mērķis novērst dubulto aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli un konkurences izkropļošanu gadījumos, kad tiek tālāk pārdotas lietotas preces un to funkcionalitāte nemainās. Savukārt uz dārgmetāliem īpašais peļņas režīms netiek attiecināts, jo vērtība, kas piešķirama dārgmetāliem, neizriet vienīgi no to kā izejmateriālu lietderības citu preču izgatavošanai, bet galvenokārt atkarīga no to dabiskās vērtības, līdz ar to dārgmetālam ir pašam sava funkcija, proti, būt par dārgmetālu tirgū realizējamu finanšu vērtību (*EST sprieduma 26.-28.punkts*).

Kā uzsvērts ģenerāladvokāta secinājumos, peļņas daļas režīms ir izņēmums no vispārējā pievienotās vērtības nodokļa režīma, tādējādi preču, uz kurām attiecas šis režīms, tvērums ir jāinterpretē šauri un tam nav jāpārsniedz tas, kas nepieciešams īstenojamā mērķa sasniegšanai (*minētās lietas ģenerāladvokāta secinājumu 22.-25.punkts*).

Eiropas Savienības Tiesa uzsvērusi, ka līdz ar to, lai izstrādājums, kas veidots no dārgmetāliem, varētu ietilpt kategorijā „lietotas preces” PVN direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkta izpratnē, nevis kategorijā „dārgmetāli”, ir nepieciešams, lai šim izstrādājumam būtu bijusi kāda cita funkcija, kas nav tā sastāvā esošajiem materiāliem raksturīgā funkcija, lai tas būtu saglabājis šo funkciju un lai tas būtu derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta.Ja izstrādājumam nav citas funkcijas, kas nav tā sastāvā esošo materiālu dabiskā funkcija, vai ja tas nespēj pildīt šādu citu funkciju, attiecīgajam izstrādājumam nevar tikt piemērots īpašais peļņas daļas režīms, jo tas vairs neatrodas tajā pašā ekonomiskajā apritē un tā vienīgā lietderība būs tikt pārveidotam par jaunu izstrādājumu, kurš nonāks jaunā ekonomiskajā apritē, kā rezultātā pazūd dubultas nodokļu uzlikšanas risks, kas ir peļņas daļas režīma ieviešanas pamatā. Starp tiem elementiem, kuri ir jāņem vērā, lai konkrētā gadījumā noteiktu, vai tālāk pārdota prece ietilpst „lietotu preču” vai „dārgmetālu” kategorijā, ir visi objektīvie apstākļi, kādos noticis tālākpārdošanas darījums, proti, gan attiecīgo izstrādājumu noformējums, gan šo izstrādājumu vērtības noteikšanas metode un rēķinu sagatavošanas metode, proti, nosakot cenu kopā (daudzums/svars) vai atsevišķi vienam izstrādājumam, ir objektīvas iezīmes, kuras var tikt ņemtas vērā (*EST sprieduma 33.-38.punkts*).

[12] No minētā secināms, ka īpašā peļņas režīma mērķis ir novērst dubulto aplikšanu ar nodokli un līdz ar to arī konkurences kropļošanu gadījumos, kad preces tālākpārdošanas darījuma ietvaros turpina funkcionēt kā lietotas preces, proti, paliek lietoto preču ekonomiskajā apritē. Savukārt gadījumos, kad lietotu preču sākotnējā funkcionalitāte tālākpārdošanas darījumā zūd vai tai nav nekādas nozīmes, attiecīgās preces nonāk citā ekonomiskajā apritē, tāpēc uz tām vairs nav pamata attiecināt īpašo peļņas režīmu. Tādējādi, ja tālākpārdošanas darījuma objektīvie apstākļi liecina, ka lietoti dārgmetāla izstrādājumi tiek pārdoti nevis to funkcionalitātes dēļ, bet gan materiāla (dārgmetāla) dabiskās vērtības dēļ, tad tie ir aplūkojami kā dārgmetāli, nevis kā lietotas preces, jo attiecīgā darījuma rezultātā šie izstrādājumi nokļūst ārpus īpašā lietotu preču ekonomiskā cikla, bet tā vietā nonāk jaunā – dārgmetālu ekonomiskajā ciklā (*sk. arī ģenerāladvokāta secinājumu 55.punktu*).

[13] Ievērojot minēto, Augstākā tiesa secina, ka pieteicēja kļūdaini uzskata, ka peļņas daļas režīma piemērošanai izšķiroši ir vienīgi tas, vai tirgotājs iepirktās lietotās preces tālāk pārdod bez pārveidošanas, un vai tās, ja nepieciešams, pēc remonta ir iespējams lietot atbilstoši to sākotnējai funkcionalitātei.

Eiropas Savienības Tiesa skaidri norādījusi, ka tas, vai konkrētās preces pilda (vai spēj pildīt) sākotnējo funkciju, ir novērtējams tālākpārdošanas darījuma kontekstā, vispusīgi un kopsakarā izvērtējot apstākļus, kas liecina par tālākpārdošanas darījuma būtību. Ja tālākpārdošanas darījuma ietvaros lietotie dārgmetāla izstrādājumi pilda tikai šo preču sastāvā esošā materiāla (dārgmetāla) funkciju, tad šādas preces nevar tikt uzskatītas par lietotām mantām peļņas daļas režīma kontekstā. Līdz ar to nav izšķirošas nozīmes tam, vai pārdotais dārgmetāla izstrādājums teorētiski vēl varētu tikt lietots atbilstoši tā sākotnējai funkcionalitātei. Darījumā, kura jēga ir pārdot, piemēram, zeltu kā materiālu, nevis zelta rotaslietas kā rotaslietas, attiecīgā prece nepilda un nespēj pildīt tās sākotnējo funkciju; šādā darījumā attiecīgā prece pilda tikai dārgmetāla funkciju, pat ja faktiski dārgmetāls ir, piemēram, gredzena veidolā. Savukārt attiecībā uz dārgmetālu pārdošanu, kā jau minēts, piemērojams vispārējais pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas režīms, nevis peļņas daļas režīms.

Tādējādi attiecībā uz lietotu dārgmetāla izstrādājumu pārdošanu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā paredzētā īpašā režīma piemērošanā ir būtiski, vai tirgotājs iepirktos dārgmetālu izstrādājumus tālāk pārdevis atbilstoši to funkcionalitātei, proti, kā lietotas preces (un tādējādi konkrētās preces darījuma rezultātā paliek lietoto mantu ekonomiskajā apritē) vai dēļ materiāla kā dārgmetālu (un tādējādi konkrētās preces ar konkrēto darījumu rezultātā nonāk dārgmetālu ekonomiskajā apritē). Peļņas daļas režīms piemērojams vienīgi tad, ja lietotie dārgmetāla izstrādājumi tālāk pārdoti atbilstoši to funkcionalitātei kā lietotas mantas, nevis kā dārgmetāli.

[14] Izskatāmajā lietā, lai noskaidrotu strīdus darījumu būtību, gan iestāde, gan tiesa kopsakarā vērtējusi gan pieteicējas, gan tās darījumu partneru paskaidrojumus par darījumu jēgu, gan to, kā konkrētajā gadījumā tika noteikta preču vērtība un kādā veidā preces tika pārdotas, gan to, kas bija norādīts darījuma dokumentos (līgumos, rēķinos, pavadzīmju specifikācijās). Lietā konstatēts, ka atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem strīdus darījumos juridiskajām personām pārdoti neiztirgotie dārgmetālu izstrādājumi, kam nav noieta mazumtirdzniecībā; izstrādājumi tika sašķiroti pēc metāla veida un proves un vairumā uz svara pārdoti juridiskajām personām, kas nodarbojas ar dārgmetāla pārstrādi vai tirgošanu; cena tika noteikta atkarībā no metāla proves par gramu; darījumu partneri paskaidrojuši, ka konkrēto darījumu ietvaros preces iepirka kā dārgmetālu; darījumu dokumentos – pavadzīmju specifikācijās – parādās, ka tiek pārdots vienkopus dažāda veida un funkcionalitātes preču sajaukums.

Izvērtējot minētos strīdus darījumus raksturojošos apstākļus kopsakarā, gan iestāde, gan tiesa lietā secinājusi, ka notikusi dārgmetāla pārdošana, proti, preces pārdotas nevis to funkcionalitātes dēļ, bet gan to materiāla dabiskās vērtības dēļ.

[15] No kasācijas sūdzības izriet, ka pieteicēja nepiekrīt apgabaltiesas veiktajam lietas faktisko apstākļu novērtējumam. Tomēr jānorāda, ka tas nav pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai. Faktisko apstākļu un pierādījumu pārvērtēšana nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Lietas izskatīšana pēc būtības, pārbaudot pierādījumus, notiek tikai pirmās un apelācijas instances tiesā. Savukārt kasācijas instances tiesa var pārbaudīt, vai zemākas instances tiesa lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus ir pārbaudījusi un novērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām, proti, objektīvi, pilnīgi un vispusīgi.

Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas piemērošanas pareizību pārbaudot, kasācijas instances tiesa varētu šo normu atzīt par pārkāptu, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (*Augstākās tiesas 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S) 7., 8.punkts, 2017.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.S) 5.punkts*).

No pārsūdzētā sprieduma redzams, ka apgabaltiesa ir kopsakarā vērtējusi lietā konstatētos apstākļus un tiesas secinājumi ir loģiski. Tas vien, ka pieteicēja nepiekrīt apgabaltiesas izdarītajiem secinājumiem, nenozīmē, ka apgabaltiesa pierādījumu pārbaudē un novērtēšanā ir pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus. Turklāt no kasācijas sūdzības izriet, ka pieteicējas atšķirīgais uzskats par apstākļu vērtējumu ir balstīts pieteicējas kļūdainajā uzskatā par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta piemērošanu, proti, tajā, ka, pieteicējas ieskatā, peļņas daļas režīma piemērošanā būtiski ir tikai tas, vai lietotās mantas tālāk pārdotas nepārveidotā veidā un vai tās ar vai bez remonta vispār ir iespējams lietot atbilstoši to funkcionalitātei, neatkarīgi no tālākpārdošanas darījuma būtības.

[16] Pieteicēja kasācijas sūdzībā pareizi norāda, ka kļūdains ir apgabaltiesas uzskats, ka, pārbaudot, vai uz lietotu mantu pārdošanu attiecināms īpašais peļņas režīms, jāpārbauda, kā pārdotās mantas tālāk faktiski izmantotas. Šim apstāklim nav nozīmes, jo izšķiroša ir pārdošanas darījuma būtība – tas, kādu funkciju preces pilda pārdošanas darījuma kontekstā. Tam, kas ar precēm faktiski tiek izdarīts pēc tam, nav izšķirošas nozīmes, jo pircējs kā preču īpašnieks nav ierobežots savā rīcībā, līdz ar to nav izslēgts, ka pēc darījuma preču izmantošana atšķiras no tā, kāda nozīme bija precēm darījuma ietvaros.

Tomēr minētais nav iemesls, lai uzskatītu, ka līdz ar to apgabaltiesas spriedums ir prettiesisks. Kā jau minēts, apgabaltiesa ir vērtējusi strīdus darījumus raksturojošos apstākļus, un atsevišķi papildus aplūkotie apstākļi konkrētajā gadījumā nav bijuši izšķirošie.

Tāpat pieteicēja pareizi norāda, ka pircēja nodomam nevar būt izšķiroša nozīme, vērtējot, vai darījumam piemērojamais īpašais peļņas režīms. To norādījusi arī Eiropas Savienības Tiesa (*sk. EST sprieduma 36.punktu*). Tādējādi gadījumā, ja preces tiek pārdotas kā lietotas preces, tam, ka pircējs, iespējams, ir nodomājis tās izmantot kādā citā veidā, nevis atbilstoši preču sākotnējai funkcionalitātei, nav ietekmes uz tirgotāja tiesībām piemērot īpašo peļņas režīmu. Nozīme ir tikai tam, kāda ir bijusi tālākpārdošanas darījuma ekonomiskā būtība – lietotu dārgmetāla izstrādājumu pārdošana vai dārgmetāla (izstrādājumu veidolā) pārdošana.

Izskatāmajā lietā gan iestāde, gan tiesa, pretēji pieteicējas norādītajam, ir vērtējusi ne tik daudz pieteicējas darījumu partneru subjektīvo nodomu attiecībā uz rīcību ar precēm, cik objektīvos apstākļus, kas kopumā liecina par to, ka darījumu būtība bija dārgmetālu, nevis lietotu mantu pārdošana. Proti, tiesa darījumu partneru paskaidrojumus vērtējusi ne tikai tāpēc, lai citstarp noskaidrotu, ko tie plānoja darīt un darīja ar iegādātajām precēm, bet arī, lai saprastu darījumu objektīvo būtību. Līdz ar to darījumu partneru paskaidrojumi vērtēti kopsakarā ar pieteicējas pašas norādīto, ka preču apvienošanu grupās puses izvēlējās, lai atvieglotu preču apriti, ņemot vērā faktu, ka pircējs nav ieinteresēts katras lietotās mantas turpmākā lietošanā atbilstoši tās sākotnējam lietošanas mērķim. Apgabaltiesa atzinusi, ka minētais, vērtēts kopsakarā ar pārējiem darījumus raksturojošajiem elementiem (gan darījumu dokumentos norādīto, gan cenas noteikšanas veidu, gan preču pārdošanu vairumā un sašķirojot tās nevis pēc to funkcionalitātes, bet gan pēc materiāla (metāla un proves)), apliecina, ka strīdus darījumu būtība bija dārgmetālu, nevis lietotu mantu pārdošana. Augstākā tiesa nesaskata, ka apgabaltiesas vērtējums būtu neloģisks vai pretrunīgs.

[17] Pieteicēja pamatoti norāda, ka peļņas daļas režīma piemērošanai nav būtiski, lai iepirktās lietotās preces tirgotājs pārdotu tālāk mazumtirdzniecībā gala patērētājam. Lietotas preces var tikt pārdotas arī vairumtirdzniecībā, un tad, ja tālākpārdošanas darījumā šīs preces tiks pārdotas kā lietotas preces (proti, dēļ to sākotnējās funkcionalitātes), tad pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā būs piemērojams peļņas daļas režīms.

Tomēr minētais pieteicējas arguments nav pamats, lai atceltu apgabaltiesas spriedumu. Tiesa, izskatot lietu, nav aprobežojusies ar konstatējumu par to, vai pieteicēja preces tālāk pārdevusi vairumtirdzniecībā vai mazumtirdzniecībā gala patērētājam, bet gan ir kopsakarā vērtējusi visus tālākpārdošanas darījumu apstākļus. Lai arī tiesa nevajadzīgi akcentējusi to, ka strīdus darījumu rezultātā preces nav pārdotas mazumtirdzniecībā gala lietotājiem, tiesa vienlaikus ir citu apstākļu kontekstā vērtējusi, kāda bija strīdus darījumu būtība – dārgmetāla pārdošana vai lietotu dārgmetāla izstrādājumu pārdošana.

[18] Pieteicēja pareizi norāda, ka tas vien, ka preces pārdotas uz svara, cenu nosakot par gramu, pats par sevi vēl neliecina, ka tātad preces pārdotas ne kā lietotas mantas. Tāpat par to vēl neliecina tas, ka preces tiek sašķirotas pēc metāla un proves. Šādā veidā ir iespējams gan tas, ka izstrādājumi tiek pārdoti kā dārgmetāls, gan tas, ka izstrādājumi tiek pārdoti dēļ to funkcionalitātes. Līdz ar to šādi apstākļi paši par sevi neļauj izdarīt secinājumu par to, vai uz konkrēto dārgmetāla izstrādājumu pārdošanu ir attiecināms īpašais peļņas režīms, tāpēc tie jāvērtē kopsakarā ar pārējiem darījumu raksturojošajiem apstākļiem.

Izskatāmajā lietā apgabaltiesa nav balstījusies tikai uz apstākli, ka pieteicēja strīdus darījumos preces pārdeva sašķirotas preces uz svara, nosakot cenu par gramu. Apgabaltiesas secinājums par strīdus darījumu būtību ir izdarīts, izvērtējot visus apstākļus kopsakarā, tostarp ņemot vērā darījuma dokumentos norādīto un darījuma dalībnieku paskaidrojumus par darījumu būtību.

[19] Nevar piekrist pieteicējas uzskatam, ka apgabaltiesa spriedumā nepamatoti atsaukusies uz to, ka pieteicējas tālākpārdoto preču klāstā bija arī zobu zelts un salauzti dārgmetāla izstrādājumi, jo šādas preces esot bijušas ne vairāk kā 5 % no pārdoto preču kopuma. Apgabaltiesa spriedumā nav apgalvojusi, ka visas pieteicējas pārdotās preces sastāvēja no zobu zelta vai bojātiem izstrādājumiem. Fakts, ka šāda veida preces bija starp pārdotajām, nav arī izmantots kā galvenais arguments, kāpēc apgabaltiesa secinājusi, ka strīdus darījumu būtība bija dārgmetāla pārdošana, nevis lietotu mantu pārdošana. Tas ir tikai viens no apstākļiem, kas ņemts vērā strīdus darījumus raksturojošo apstākļu kopumā. Turklāt pieteicēja kasācijas sūdzībā nav norādījusi, kurus konkrēti pierādījumus apgabaltiesa šajā sakarā nav izvērtējusi vai ir novērtējusi nepareizi.

[20] Nepamatots ir pieteicējas iebildums, ka tiesa nav norādījusi piemērotās tiesību normas, uz kuru pamata tā secinājusi, ka pieteicēja piegādā nevis lietotas mantas, bet lūžņus. Secinājums par to, vai konkrēto tālākpārdošanas darījumu ietvaros pieteicēja preces pārdevusi nevis kā lietotas mantas, bet kā dārgmetālu (dārgmetāla lūžņus), ir izdarāms, novērtējot darījumus raksturojošos faktiskos apstākļus, nevis piemērojot tiesību normas.

[21] Kļūdains ir pieteicējas uzskats, ka tad, ja tālākpārdošanas darījumu novērtējuma rezultātā tiek atzīts, ka preces pārdotas kā dārgmetāls, nevis kā lietoti dārgmetāla izstrādājumi, tad jānonāk pie secinājuma, ka preces jau sākotnēji iepirktas kā dārgmetāls (dārgmetāla lūžņi).

Tas vien, ka preces tiek pārdotas kā dārgmetāls, nenozīmē, ka tātad tās pirms tam arī iepirktas kā dārgmetāls. Tāpat arī tas, ka preces tiek iepirktas kā lietotas mantas, pats par sevi nenozīmē, ka tātad arī tālāk tās tiek pārdotas kā lietotas mantas. Kā jau iepriekš norādīts, preces, kas iepirktas kā lietoti dārgmetāla izstrādājumi, tālāk var tikt pārdotas gan kā lietotas mantas (lietoti dārgmetāla izstrādājumi), gan kā dārgmetāls.

Līdz ar to nepamatots ir arī pieteicējas iebildums par to, ka tiesa nav vērtējusi, ar kādu mērķi pieteicēja iepirka lietotos dārgmetāla izstrādājumus. Peļņas režīma piemērošanas kontekstā būtiski ir novērtēt tālākpārdošanas darījumu, ko tiesa ir darījusi.

[22] Ievērojot minēt, Augstākā tiesa atzīst, ka apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma. Apgabaltiesa kopumā pareizi secinājusi, ka peļņas daļas režīma piemērošanai ir būtiski, vai lietoti dārgmetālu izstrādājumi tiek pārdoti kā dārgmetāls dēļ to materiāla dabiskās vērtības vai kā lietotas mantas – dārgmetāla izstrādājumi atbilstoši to sākotnējai funkcionalitātei. Apgabaltiesa ir kopsakarā izvērtējusi strīdus darījumus raksturojošos apstākļus, un kasācijas instances tiesas kompetencē nav faktisko apstākļu un pierādījumu apstākļu pārvērtēšana.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 14.novembra spriedumu, bet SIA „E Lats” kasācijas sūdzību norādīt.

Spriedums nav pārsūdzams.