**Lietotas automašīnas nomas pirkuma (līzinga) līguma izbeigšanas pirms termiņa ietekme uz pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli par veiktajiem nomas pirkuma (līzinga) maksājumiem**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 10.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420404414, SKA-54/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0410.A420404414.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0410.A420404414.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Līvija Slica, Dace Mita, Normunds Salenieks

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties SIA „Citadele līzings un faktorings” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 16.oktobra lēmuma Nr. 22.8/L-28858 atcelšanu, sakarā ar SIA „Citadele līzings un faktorings” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 4.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējai SIA „Citadele līzings un faktorings” veica pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu, kā rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 16.oktobra lēmumu Nr. 22.8/L-28858 pieteicējai 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.

Pieteicēja pārsūdzēja minēto lēmumu daļā par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 4.oktobra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Apgabaltiesas spriedums, ņemot vērā pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] 2007.gada 16.martā starp pieteicēju un [pers. A] (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. Tā kā līzinga ņēmējs neizpildīja savas saistības, 2012.gada 13.martā pieteicēja ar viņu izbeidza līgumu.

2008.gada 14.jūlijā starp pieteicēju un [pers. B] (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. Tā kā līzinga ņēmējs neizpildīja savas saistības, 2012.gada 7.maijā pieteicēja ar viņu izbeidza līgumu.

Lietā ir strīds, vai starp līguma pusēm ir izveidojušās nomas attiecības un pieteicējai bija tiesisks pienākums, priekšlaicīgi pārtraucot nomas pirkuma līgumus, aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietu (automašīnu) nomu.

[2.2] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim) 1.panta 2.punkts noteic, ka citastarp par preču piegādi tiek uzskatīti darījumi, kas veikti saskaņā ar noslēgtajiem nomas pirkuma (līzinga) līgumiem. Minētā panta 21.punktā ir definēts, kas ir nomas pirkums (līzings).

Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr. 933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr. 933) (spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim) 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.

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. Nav mazsvarīgi konstatēt apstākli, ka konkrētā prece pēc līguma termiņa beigām ir nonākusi līzinga ņēmēja īpašumā. Minētais apstāklis viennozīmīgi raksturo konkrētā darījuma raksturu un mērķi.

[2.3] Pieteicēja ar līzinga ņēmējiem bija vienojusies par automašīnu nodošanu viņu īpašumā pēc līgumos paredzēto saistību izpildes. Līdz tam brīdim līzinga objekti ir pieteicējas īpašums. Tomēr konkrētie nomas pirkuma (līzinga) līgumi netika izpildīti, un pieteicēja vienpusēji atkāpās no tiem. Tādējādi automašīnas nenonāca līzinga ņēmēju īpašumā. Vērtējot darījuma faktiskos apstākļus, ir atzīstams, ka nav notikusi preces piegāde, proti, netika īstenots nomas pirkuma (līzinga) mērķis. Šādos apstākļos secināms, ka starp pieteicēju un līzinga ņēmējiem faktiski pastāvēja nomas attiecības.

[2.4] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta piecpadsmitā daļa noteic, ka darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām nodoklis piemērojams Ministru kabineta noteiktajā kārtībā. Saskaņā ar minēto normu ir izdoti Ministru kabineta 2004.gada 13.aprīļa noteikumi Nr. 292 „Kārtība, kādā pievienotās vērtības nodoklis piemērojams darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām” (turpmāk – noteikumi Nr. 292) (spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim).

Īpašā nodokļa piemērošanas kārtība attiecas uz darījumiem, kuru būtība ir preču pārdošana, proti, darījuma rezultātā preces nodošana īpašumā citai personai. Pieteicēja saskaņā ar noteikumiem Nr. 292 darījumos ar līzinga ņēmējiem par automašīnām *Mercedes Benz S400 CDI* un *BMW 730* ir piemērojusi 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 deviņpadsmito 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 pieteicēja pēc nomas pirkuma (līzinga) līgumu izbeigšanas nav izrakstījusi nodokļu rēķinus līzinga ņēmējiem, tad ir secināms, ka pieteicēja ar savu bezdarbību ir radījusi zaudējumus valsts budžetam. Līdz ar to dienests tiesiski un pamatoti aprēķinājis par minētajiem nomas objektiem (automašīnām) budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli 4078,96 euro (2866,71 Ls).

[2.5] Nokavējuma naudas un soda naudas aprēķins veikts pamatoti un tiesiski.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Apgabaltiesa nav izvērtējusi apelācijas sūdzībā norādītos apstākļus un pamatojumu, kā arī nav norādījusi apsvērumu, kāpēc apelācijas sūdzība nav pamatota. Tiesības uz taisnīgu tiesu ietver prasību, ka tiesas spriedumam jābūt argumentētam, ko nav ievērojusi ne Administratīvā rajona tiesa, ne apgabaltiesa.

[3.2] Ne likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, ne Eiropas Savienības tiesību akti, ne arī noteikumi Nr. 292 neparedz pievienotās vērtības vajadzībām darījuma pārkvalificēšanu no īpašās pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtības uz automašīnu nomu. Darījuma pārkvalificēšana uz nomas darījumu būtu pretrunā pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas principam un radītu situāciju, ka pievienotās vērtības nodoklis par automašīnu tiktu samaksāts vairākas reizes.

[3.3] No apgabaltiesas sprieduma izriet, ka pieteicējai pēc finanšu līzinga līguma vienpusējas izbeigšanas būtu parādniekam jāizraksta rēķins par nomas tiesiskajām attiecībām. Līzinga līgumu nevar identificēt kā kādu atsevišķu Civillikumā noteiktu līguma veidu, jo tas ietver sevī vairāku līgumu veidus – aizdevuma, nomas un pirkuma līguma elementus. Ir nepareizi identificēt finanšu līzinga līgumu kā nomas līgumu. Izbeidzot finanšu līzinga līgumu, pieteicējai ir tiesības no līzinga ņēmēja piedzīt nesamaksāto parādu, kāds palicis pēc automašīnas atsavināšanas trešajām personām, un nevis nesamaksātos nomas maksājumus. Pastāv stabila judikatūra par parāda piedziņu pēc finanšu līzinga līguma vienpusējas izbeigšanas. Pieteicējai nav tiesību pārkvalificēt noslēgto finanšu līzinga līgumu par nomu, aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietu nomu un izrakstīt parādniekam rēķinu kā par automašīnas nomu.

Apgabaltiesa savu apgalvojumu nav pamatojusi ar tiesību normām.

[3.4] Ne no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli”, ne noteikumu Nr. 933 15. un 161.punkta neizriet prasība aprēķināt pievienotās vērtības nodokli par lietu nomu, pārtraucot nomas pirkuma līgumu. Šāda prasības likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta ceturtās daļas 8.punktā un noteikumu Nr. 933 246.punktā noteikta tikai attiecībā uz nekustamo īpašumu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta ceturtās daļas 8.punkts stājās spēkā no 2006.gada 1.janvāra, un no tā anotācijas secināms, ka likumdevēja griba bijusi šo regulējumu attiecināt uz lietotiem nekustamajiem īpašumiem. Ja likumdevējs īpaši atrunājis gadījumus, kad līguma izbeigšanas gadījumā preču piegāde ir uzskatāma par līzinga objekta nomu, un noteicis, ka nodokļi ir aprēķināmi kā par nomu, bet nav īpaši uzsvēris, ka šādi nodokļi būtu aprēķināmi lietotu preču līzinga līguma izbeigšanas gadījumā, nodokļu maksātājs var paļauties uz normatīvo aktu normām un no viņa nevar prasīt nepamatotu pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu.

[3.5] Likumā nostiprinātie principi nenosaka lietotas mantas nomas pirkuma darījuma pārkvalificēšanu par nomas darījumu. Šāds uzskats netieši izriet arī no Eiropas Savienības tiesību aktiem un Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem, kuros analizēts pamatprincips, izvērtējot pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu lietotas mantas tirdzniecībai (C‑16/84, C‑17/84, C‑165/88).

Pieteicēja lūdz ņemt vērā Eiropas Savienības Tiesas spriedumos lietās C‑100/94 un C‑543/11 norādīto, ka jāņem vērā nodokļu maksātāja nolūks darījuma veikšanas brīdī veikt apliekamus darījumus. Pieteicējas nolūks, noslēdzot finanšu līzinga līgumus ar [pers. A] un [pers. B], bija pārdot šīm personām automašīnas, nevis iznomāt tās. Līgumi tika izbeigti un automašīnas atsavinātas, lai mazinātu pieteicējas izmaksas tā rezultātā, ka klienti nepildīja savas saistības.

[3.6] Dienesta lēmums nav pietiekoši pamatots un ir pretrunā ar Administratīvā procesa likuma 8., 9., 10. un 11.pantā ietvertajiem tiesību principiem.

[4] Dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] 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.

No 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.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas secinājums ir tiktāl pareizs, ka, lai darījumu atzītu par nomas pirkumu (līzingu), ir būtiski konstatēt, ka līzinga devējs un līzinga ņēmējs, slēdzot darījumu, savstarpēji ir vienojušies, ka konkrētā prece pāries līzinga ņēmēja īpašumā.

[6] 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.

[7] Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir vērsusi uzmanību uz to, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta ceturtās daļas 8.punkts, kas stājās spēkā no 2006.gada 1.janvāra, 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 saimnieciskai 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.

Kā pamatoti norādījusi pieteicēja, minētās tiesību normas attiecas tikai uz nomas pirkuma (līzinga) līgumiem, kas noslēgti par lietota nekustamā īpašuma piegādi. Šajās tiesību normās ir norādīts, ka darījumos ar nekustamo īpašumu nomas pirkuma (līzinga) līguma nosacījumu neizpildes gadījumā, ja pirkuma (līzinga) objekts paliek līzinga devēja īpašumā, nodoklis piemērojams kā nomas darījumam attiecībā uz iepriekš veiktajiem nomas pirkuma (līzinga) maksājumiem, un līzinga devējam ir jāizraksta arī nodokļa rēķins par nomas pakalpojumu.

Senāts piekrīt pieteicējai, 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.

[8] 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*).

Ne no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normām, ne noteikumu Nr. 933 15. un 161.punkta neizriet prasība, izbeidzot normas pirkuma (līzinga) līgumu par lietotu automašīnu pirms termiņa, izrakstīt pievienotās vērtības nodokļa rēķinu par nomas pakalpojumu.

[9] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka pamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka pieteicējai uzlikto pienākumu pārkvalificēt normas pirkuma (līzinga) līgumu par nomu un aprēķināt pievienotās vērtības nodokli kā par lietu nomu, apgabaltiesa nav pamatojusi ar konkrētām tiesību normām. Šāds pienākums neizriet no apgabaltiesas spriedumā piemērotajām likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” un noteikumu Nr. 933 normām, līdz ar to secināms, ka apgabaltiesa ir nepareizi iztulkojusi šīs tiesību normas.

Minētais ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 4.oktobra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt SIA „Citadele līzings un faktorings” drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.