**Pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšana un priekšnodokļa atskaitīšana nomaksas pirkuma (līzinga) līguma gadījumā**

Ja nomaksas pirkuma (līzinga) līgums ietver visus nosacījumus, kas ļauj to atzīt par preču piegādi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 13.punkta izpratnē, secīgi, šis darījums ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Tas līzinga devējam uzliek pienākumu izsniegt nodokļa rēķinu, uzrādīt nodokli deklarācijā un iemaksāt to budžetā, bet līzinga ņēmējam – dod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta pirmajai daļai, 120.panta pirmajai daļai un 119.panta pirmajai daļai nodokļa aprēķināšana, deklarēšana un samaksa ir saistīta ar preču piegādes brīdi (ja vien atlīdzība nav veikta pirms preču piegādes), kā arī ņemot vērā to, ka attiecībā uz nomaksas pirkuma līgumiem nav paredzēti izņēmumi šai kārtībā, tad nomaksas pirkuma līguma gadījumā pievienotās vērtības nodoklis ir aprēķināms un priekšnodoklis ir atskaitāms tad, kad līzinga objekts faktiski tiek nodots līzinga ņēmējam. Savukārt par nodokļa bāzi atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta astotajai daļai kalpo piegādes cena.

Lai arī nomaksas pirkuma līguma gadījumā pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas pienākums un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas ar preču faktiskās piegādes brīdi, tomēr īpašuma tiesības uz līzinga objektu saglabājas līzinga devējam, bet līzinga ņēmējs ir līzinga objekta turētājs. Īpašuma tiesības uz līzinga objektu parastos apstākļos – kad nomaksas pirkuma līgums tiek pildīts atbilstoši tam, kā tas ir noteikts līgumā – tiek nodotas tikai pēc līguma termiņa beigām.

Līzinga līguma izbeigšana līzinga devējam un līzinga ņēmējam rada attiecīgi tiesības vai pienākumu koriģēt sākotnēji aprēķināto pievienotās vērtības nodokli vai atskaitīto priekšnodokli.

**Līzinga līguma izbeigšana kā pamats koriģēt priekšnodokli sakarā ar darījuma anulēšanu**

Ja līzinga līguma saistības netiek pildītas un tāpēc līzinga līgums tiek izbeigts, līzinga ņēmējs neiegūst īpašuma tiesības uz līzinga objektu. Šāda situācija, kad līzinga ņēmējam līzinga objekts ir jāatdod atpakaļ līzinga devējam, atbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta pirmajā daļā noregulētajam dzīves gadījumam (noteic, ka priekšnodokļa korekcija veicama, ja mainās atskaitītā priekšnodokļa apmērs (piemēram, anulēti pirkumi vai saņemtas atlaides)), kad līzinga devējam un līzinga ņēmējam rodas pamats koriģēt priekšnodokli sakarā ar darījuma anulēšanu. Proti, situācijā, kas ir izveidojusies līzinga darījuma ietvaros, līzinga ņēmējam neizpildot līguma saistības un līzinga devējam izbeidzot līgumu un pieprasot atdot līzinga objektu, nenotiek preču piegāde Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punkta un 5.panta pirmās daļas 1.punkta izpratnē, bet gan līzinga objekta atdošana, attiecīgi koriģējot priekšnodokli.

**Nodokļa maksātāja tiesības atgūt iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli nav cedējamas**

Nodokļu maksātājs ar cesijas darījumu nevar pārņemt cita nodokļa maksātāja tiesības atgūt (koriģēt) iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli. Prasījums, kas kvalificējams kā pārmaksātā nodokļa atmaksa, pieder vienīgi noteiktam nodokļu maksātājam, jo izriet no konkrētām ar nodokļu samaksu saistītām tiesiskām attiecībām.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 6.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420225819, SKA-38/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:1206.A420225819.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/545309.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Dzintra Amerika, senatores Indra Meldere un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „VKG CAPITAL” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 13.jūnija lēmuma Nr. 30.2-22.7/2826 atcelšanu, sakarā ar SIA „VKG CAPITAL” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 16.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „VKG CAPITAL” veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2018.gada maiju.

Tā rezultātā pieteicējai par deklarēto 36 transportlīdzekļu iegādes darījumu no SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un ar to saistītā soda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 13.jūnija lēmumu Nr. 30.2-22.7/2826, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums par nodokļu audita rezultātiem. No dienesta lēmuma izriet, ka pieteicēja ir kļuvusi par strīdus pavadzīmē norādīto transportlīdzekļu īpašnieci cesijas ceļā, līdz ar to SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”, kurai transportlīdzekļi bija nodoti turējumā ar finanšu līzinga līgumiem, nebija pamata noformēt pavadzīmi par preču piegādi, piemērojot pievienotās vērtības nodokli. Dienesta ieskatā konkrētajā gadījumā bija jānoformē transportlīdzekļu nodošanas darījums, kas nav apliekams ar pievienotās vērtības nodokli. Attiecīgi pieteicējai nebija pamata atskaitīt priekšnodokli par preču iegādi. Turklāt dienests secināja, ka darījumu partneri veikuši saskaņotas darbības, lai pieteicēja iegūtu nepamatotu fiskālu labumu atskaitāmā priekšnodokļa apmērā.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot minēto lēmumu atcelt.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] SIA „TKB LĪZINGS” kā līzinga devējs saskaņā ar 2009.gada 20.augusta finanšu līzinga līgumiem un 2013.gada 26.jūnija finanšu līzinga līgumu nodeva SIA „PANWAY LOGISTICS” kā līzinga saņēmējam uz noteiktu laiku lietošanā strīdus transportlīdzekļus. Saskaņā ar līzinga līgumu noteikumiem transportlīdzekļi reģistrējami līzinga devēja īpašumā, līzinga ņēmēju norādot kā objekta turētāju (lietotāju), tie nonāk līzinga ņēmēja īpašumā, izpildot līgumā noteiktās saistības.

2014.gada 24.oktobrī starp SIA „TKB LĪZINGS”, SIA „PANWAY LOGISTICS” un SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” noslēgti minēto finanšu līzinga līgumu pārjaunojuma līgumi, saskaņā ar kuriem SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” iestājās SIA „PANWAY LOGISTICS” vietā, pārņemot visas tiesības un saistības, kas izriet no līzinga līgumiem, ar visām pie tām piederīgām blakus tiesībām un saistībām.

Sakarā ar saistību nepildīšanu SIA „TKB LĪZINGS” 2016.gada janvārī paziņoja SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” par finanšu līzinga līgumu izbeigšanu un pieprasīja atdot atpakaļ transportlīdzekļus. Neatgūstot transportlīdzekļus, likvidējamā AS „Trasta komercbanka” un SIA „TKB LĪZINGS” (cedents) ar izsoles uzvarētāju SIA „LIDER INVEST” (cesionārs) 2017.gada 10.februārī noslēdza cesijas līgumu, kā rezultātā SIA „LIDER INVEST” ieguva no finanšu līzinga pārjaunojuma līgumiem izrietošās prasījuma tiesības pret SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”, kā arī īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem.

2018.gada 16.aprīlī starp SIA „LIDER INVEST” (cedents) un pieteicēju (cesionārs) noslēgts cesijas līgums par cedentam piederošā prasījuma, kas izriet no finanšu līzinga pārjaunojuma līgumiem, nodošanu cesionāram.

Tātad pieteicēja pārņēma SIA „LIDER INVEST” iegūtās no finanšu līzinga līgumiem izrietošās tiesības, tostarp īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem, par to 2018.gada 20.aprīlī informējot SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”.

2018.gada 3.maijā starp pieteicēju un SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” noformēta vienošanās par parāda samaksu, atbilstoši kurai, ņemot vērā arī noformētos grozījumus, puses vienojas, ka daļējai parāda dzēšanai un neizpildīto saistību apmēra samazināšanai SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” saskaņā ar 2018.gada 3.maija pavadzīmi atdod kreditoram visus transportlīdzekļus (līzinga objektus), attiecīgi dzēšot SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” neizpildītās saistības pavadzīmē norādītās transportlīdzekļu kopējās vērtības apjomā, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli.

Saskaņā ar lietā esošajām izdrukām no VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija” informatīvās sistēmas strīdus transportlīdzekļi reģistrēti sākotnēji SIA „TKB LĪZINGS” un pēc tam pieteicējas īpašumā (izņemot atsevišķus transportlīdzekļus, kas vēl nav pārreģistrēti), abos gadījumos SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” norādīta kā transportlīdzekļu turētāja.

[2.2] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktam preču piegāde par atlīdzību ir apliekama ar nodokli. Saskaņā ar likuma 1.panta 20.punktu preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu.

Tātad piegādes darījuma būtiskā pazīme ir īpašuma tiesību pāreja no piegādātāja uz pircēju.

Var piekrist pieteicējai, ka nomaksas pirkums (līzings) ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums, kurā tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas nevis ar īpašuma tiesību pārejas brīdi, bet gan ar līzinga objekta faktisko nodošanas brīdi, līzinga devējam izrakstot pavadzīmi par līzinga objekta vērtību kopā ar pievienotās vērtības nodokli (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 13.punkts un 34.panta astotā daļa). Gadījumā, ja līzinga ņēmējs savas saistības nepilda, tam ir pienākums atdot līzinga objektu un vienlaikus izrakstīt pavadzīmi neizpildītās saistības apmērā, apliekot to ar pievienotās vērtības nodokli.

Tomēr izskatāmajā gadījumā pieteicēja cesijas līguma rezultātā pārņēma SIA „LIDER INVEST” iegūtās no finanšu līzinga pārjaunojuma līgumiem izrietošās prasījuma tiesības pret SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”, kā arī papildus īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem. Pieteicēja šīs tiesības ir izmantojusi, vienojoties ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” par transportlīdzekļu atdošanu atpakaļ pieteicējai kā to faktiskajai īpašniecei. Tā kā SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” nekad nav bijusi transportlīdzekļu īpašniece, bet gan tikai turētāja, tai nebija tiesību noformēt pavadzīmi par preču piegādi, bet konkrētajos apstākļos bija jānoformē transportlīdzekļu nodošanas darījums, kas nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums.

Tādējādi ir pamatots Valsts ieņēmumu dienesta secinājums, ka līzinga ņēmēja turējumā esošu preču nodošana atpakaļ to īpašniekam nav uzskatāma par preču pārdošanu (piegādi), sekojoši pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[2.3] SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” noformētā pavadzīme un uz tās pamata abu pušu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarētais darījums neatspoguļo savstarpējo saistību un to ietvaros veikto darbību ekonomisko būtību, turklāt tas nav tiesiski iespējams turpmāk minētā dēļ.

Pieteicēja pēc būtības vēlas īstenot SIA „TKB LĪZINGS” kā nodokļa maksātāja tiesības atgūt (koriģēt) iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli par finanšu līzinga darījumiem, kas nav īstenojušies līdz galam. Attiecīgi lietā strīdus pamatjautājums pēc būtības ir, vai tiesības uz iepriekš aprēķinātā nodokļa koriģēšanu, slēdzot privāttiesiskus darījumus, ir nododamas citai personai.

Nodokļa maksātāja un nodokļu administrācijas tiesiskās attiecības nodokļu samaksas jomā tiek īstenotas publiski tiesisko attiecību ietvaros. Atbilstoši vispārīgajam principam publiskajās tiesībās ir atļauts tikai tas, kas noteikts ar tiesību normu. Ne no likuma „Par nodokļiem un nodevām”, ne no Pievienotās vērtības nodokļa likuma neizriet, ka nodokļu maksātājs, veicot privāttiesiskus darījumus, varētu rīkoties ar savām prasījuma tiesībām pret nodokļu administrāciju un attiecīgi kāds tās varētu iegūt, proti, tas nevar būt par privāttiesiska darījuma priekšmetu. Minētais netieši izriet arī no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmās daļas 7.punktā ietvertā regulējuma, saskaņā ar kuru priekšnodokļa korekcija par zaudētajiem parādiem ir iespējama, ja nodokļa maksātājs nav nodevis (cedējis) savas prasījuma tiesības citai personai. Šāda juridiskā pēctecība būtu iespējama vienīgi gadījumā, kad ir notikusi uzņēmumu pāreja, proti, visu aktīvu vai to daļas nodošana, kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams. Līdz ar to pieteicējai nav tiesību atgūt (koriģēt) SIA „TKB LĪZINGS” iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli par finanšu līzinga darījumiem, kas nav īstenojušies līdz galam.

[2.4] Izskatāmajā gadījumā nav konstatējama netipiska situācija.

Netipiska situācija ir konstatējama, ja pastāv īpaši faktiskie apstākļi, kas būtiski nošķir konkrētu gadījumu no citiem. Tādā gadījumā tiesību piemērotājam ir tiesības atkāpties no attiecīgā normā paredzēto tiesisko seku īstenošanas.

Tomēr izskatāmajā gadījumā pieteicēja pretendē uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas iespējama tikai tad, ja izpildās visi tiesību normā noteiktie priekšnoteikumi. Šādā gadījumā nav iespējams netipisks gadījums, proti, vai nu izpildās visi nepieciešamie priekšnoteikumi vai arī ne. Pieteicēja nepamatoti atsaucas uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktu, jo darījums ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” neatbilst preču piegādes darījumam.

[2.5] Tā kā pieteicējas darījums ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” nav uzskatāms par iegādes darījumu, tad dienests pamatoti koriģējis pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2018.gada maiju, samazinot pieteicējas saistībā ar šo darījumu deklarēto priekšnodokli un aprēķinot papildu nodokļu saistības.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos pamatus sprieduma atcelšanai.

[3.1] Tiesa nav piemērojusi Administratīvā procesa likuma 8.pantā nostiprināto tiesību normu saprātīgas piemērošanas principu, nepamatoti noraidot pieteicējas argumentu par izskatāmās lietas netipisko situāciju. Tiesa formāli vērtējusi lietas faktiskos apstākļus un bez ievērības atstājusi pieteicējas argumentus, kas norāda uz netipisko gadījumu un kas noved pie lietas taisnīga atrisinājuma.

Proti, tiesa nepamatoti konstatējusi, ka pieteicēja īpašuma tiesības ieguvusi no līzinga devēja cesijas līguma rezultātā, nevis no SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”. Novērtējot visus apstākļus savstarpējā kopsakarā, tiesa nonāktu pie secinājuma, ka darījumā ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” izpildās visi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai: ir notikusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punktā definētā preču piegāde – pieteicēja ir ieguvusi īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem, kā arī faktiski tos saņēmusi; pieteicēja par saņemtajiem transportlīdzekļiem ir maksājusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktā noteikto atlīdzību; pieteicēja atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktam transportlīdzekļus ir saņēmusi no cita nodokļu maksātāja, pamatojoties uz nodokļu rēķinu.

Tas, ka pieteicēja īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem formāli saņēmusi no līzinga devēja, nevis no SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”, ir netipiskā gadījuma jeb vēsturiski slēgto darījumu likumsakarīgās sekas, nevis darījuma pušu brīva izvēle. Ja tiesa, vērtējot īpašuma tiesību pārejas/iegūšanas jautājumu, šos apstākļus novērtētu, ņemot vērā arī Civillikuma 987.pantā noteikto, ka īpašuma tiesību pāreja uz kustamu mantu nav juridiski iespējama bez mantas faktiskas nodošanas, kā arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas par nodokļa piemērošanu cesijas un finanšu līzinga darījumiem, tai nāktos secināt, ka, pamatojoties uz Civillikuma 1789.pantu cesija nevar kalpot par pamatu īpašuma tiesību pārejai, tāpat cesija nav ar nodokli apliekams darījums. Tajā pašā laikā īpašuma tiesības pieteicēja saņēma tieši no SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”, jo faktiski ieguva īpašuma tiesības to pilnīgā izpratnē (ieguva tiesības rīkoties ar īpašumu). Nesaņemot fiziski transportlīdzekļus, pieteicējai nebija ne tiesību tos norādīt savā bilancē, ne arī īpašuma tiesību iegūšanas darījumam piemērot pievienotās vērtības nodokli. Ievērojot minēto, faktam, ka formāli īpašuma tiesības saņemtas no citas personas, nav izšķirošanas nozīmes.

Nenovērtējot šos apstākļus, tiesa nonākusi pie neattaisnojami formāla un netaisnīga rezultāta. Tiesa atrauti piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punktu un 5.panta pirmās daļas 1.punktu, sistēmiski arī nepiemērojot likuma 1.panta 13.punktu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma tiesību normas, kas regulē jautājumus par finanšu līzinga pirmstermiņa pārtraukšanu un atbilstoši kurām preču atgriešanai ir piemērojams nodoklis.

[3.2] Tiesa norādījusi, ka pieteicēja pēc būtības vēloties īstenot līzinga devēja vēsturiski samaksātā pievienotās vērtības nodokļa koriģēšanas tiesības, atzīstot, ka pieteicējai nav šādu tiesību, jo nodokļa maksātājs ar privāttiesisku (cesijas) darījumu nevar nodot savas prasījuma tiesības pret nodokļu administrāciju. Pamatojot sava secinājuma pareizību, tiesa atsaukusies uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmās daļas 7.punktu. Šie tiesas apsvērumi nav pareizi.

Pirmkārt, pieteicēja nekad kā galveno argumentu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību pamatošanai nav izvirzījusi cesijas līgumu jeb „iestāšanos līzinga devēja vietā”. Gluži pretēji – pieteicēja ir uzsvērusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tai radās līdz ar strīdus pavadzīmēs norādīto transportlīdzekļu faktisko piegādi. Cesijas darījumos minēto „visu no finanšu līzinga līgumiem izrietošo saistību un tiesību pāreju” pieteicēja vienmēr norādījusi kā pierādījumu tam, ka 2018.gada 3.maijā nenotika tipiska piegāde, un kā aicinājumu tiesai nodokļa pareizas piemērošanas pārbaudes ietvaros tāpēc ņemt vērā arī tās tiesību normas, kas regulē nodokļa piemērošanas jautājumus finanšu līzinga līguma pirmstermiņa pārtraukšanas gadījumā.

Otrkārt, pretēji tiesas atzītajam Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmās daļas 7.punkts neaizliedz jaunajam kreditoram piemērot pievienotās vērtības nodokli un izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja šādas tiesības tam patstāvīgi rodas attiecībās ar bijušā kreditora parādnieku.

[3.3] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests ir pieteicis kreditora prasījumu SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” maksātnespējas procesā, kurā citstarp prasījis piedzīt no SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” pievienotās vērtības nodokļa parādu, pamatojoties uz 2018.gada 3.maija pavadzīmi. Tādējādi dienests vienu un to pašu darījumu vērtē pretrunīgi, konkrētajā lietā atzīst, ka pievienotās vērtības nodoklis nav piemērojams un pieteicējai liedz atskaitīt priekšnodokli, bet no SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” pieprasa pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, tātad darījumu atzīst par apliekamu ar pievienotās vērtības nodokli.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks.

**Motīvu daļa**

[5] Pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādījusi priekšnodokli saskaņā ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” izrakstīto pavadzīmi, pamatojoties uz kuru SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” piegādājusi pieteicējai transportlīdzekļus.

Atbilstoši lietas apstākļiem, kurus konstatējusi tiesa, transportlīdzekļi ir līzinga objekts, bet SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” ir līzinga ņēmēja, kas nebija izpildījusi savas saistības. Līzinga devējs izbeidza līzinga līgumus un pieprasīja līzinga ņēmējam atdot atpakaļ transportlīdzekļus, ko līzinga devējs neizdarīja. Savukārt pieteicēja ir pārņēmusi prasījuma tiesību pret SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” no līzinga devēja, pamatojoties uz cesijas līgumu. Pamatojoties uz šī līguma noteikumiem, pieteicēja ieguvusi arī īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem. Savukārt SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” pieteicējai atdeva transportlīdzekļus, pamatojoties uz savstarpēju vienošanos, lai daļēji segtu parādu un samazinātu neizpildītās saistības.

Apgabaltiesa atzina, ka pieteicējas deklarētais transportlīdzekļu iegādes darījums nav uzskatāms par preču piegādi, jo SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” nebija preču īpašniece, bet gan turētāja. Līdz ar to SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” nebija tiesību izrakstīt pavadzīmi par preču piegādi. Vienlaikus apgabaltiesa arī pārbaudīja, vai pieteicējai ir tiesības koriģēt līzinga devēja SIA „TKB LĪZINGS” iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli par līzinga darījumu, kas nav īstenojies līdz galam, atzīstot, ka šādas tiesības nevar nodot ar privāttiesisku darījumu.

Pieteicēja savukārt uzskata, ka strīdus darījums ir preču piegāde, kas dod pamatu pieteicējai atskaitīt priekšnodokli, jo līdz ar šo preču piegādi uz pieteicēju ir pārgājusi īpašuma tiesība uz transportlīdzekļiem, ko tā ieguva, pamatojoties uz cesijas līgumā ietvertajiem noteikumiem par īpašuma tiesību pāreju uz pieteicēju. Saistībā ar tiesas argumentāciju par pieteicējas tiesībām koriģēt iepriekš līzinga devēja samaksāto nodokli pieteicēja pēc būtības tiem neiebilst, vienlaikus uzskata, ka tiesiskais regulējums, kas noregulē nodokļa jautājumus līzinga līguma pirmstermiņa izbeigšanas gadījumā, būtu ņemams vērā kā apstiprinājums strīdus piegādes netipiskajam raksturam.

Senātam ir jārod atbilde, vai apgabaltiesa izskatāmās lietas apstākļos ir pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas. Senāts atzīst, ka šim mērķim nepieciešams noskaidrot, kā iepriekš minētajos apstākļos būtu noformējami darījumi un aprēķināms vai atskaitāms nodoklis, par ko faktiski lietā ir strīds, lai tas atbilstu pievienotās vērtības nodokļa sistēmai un regulējumam. To noskaidrojot, būs iespējams pārliecināties par apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu un pieteicējas kasācijas sūdzības argumentu pamatotību.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmajā daļā ir uzskaitīti saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktie darījumi, kas ir apliekami ar nodokli, tostarp preču piegāde par atlīdzību (1.punkts).

Saskaņā ar likuma 1.panta 20.punktu preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu. Savukārt likuma 1.panta 13.punkts noteic, ka nomaksas pirkums ir preču piegāde, kurā preces piegādātājs saskaņā ar noslēgto nomaksas pirkuma līgumu piegādā konkrētu preci, kas līgumā noteiktajā termiņā pēc visu līgumā noteikto maksājumu izdarīšanas pāriet preces saņēmēja īpašumā.

Likuma 31.panta pirmā daļa noteic, ka preču piegādes brīdis ir brīdis, kad faktiski tiek veikta preču piegāde, bet ne vēlāk par brīdi, kad preces ir saņēmis preču saņēmējs, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 13. un 20.punkts transponēti no Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 14.panta 1.punkta un 2.punkta „b” apakšpunkta normām.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 14.panta 1.punktam preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Savukārt 14.panta 2.punkta „b” apakšpunkts noteic, ka papildus 1.punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk kā veicot pēdējo iemaksu.

[7] No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 13.punkta un Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 14.panta 2.punkta „b” apakšpunkta izriet, ka nomaksas pirkuma (līzinga) līguma gadījumā preču piegāde notiek brīdī, kad notiek faktiska preču piegāde. Līzinga gadījumā preču piegādi neraksturo īpašuma tiesību uz preci nodošana brīdī, kad prece tiek faktiski piegādāta, kā tas ir parastā gadījumā, bet īpašuma tiesību nodošana uz līzinga objektu tiek atlikta uz līguma termiņa beigām.

Vienlaikus ir jāņem vērā: lai piegāde šāda līguma ietvaros būtu uzskatāma par preču piegādi Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas izpratnē, vēl ir jānosaka, vai šāds līgums ir „līgums par nomu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk, kā veicot pēdējo iemaksu” šīs direktīvas 14.panta 2.punkta „b” apakšpunkta izpratnē. Lai to noteiktu, ir jāizpildās diviem kritērijiem: 1) līgumā jābūt skaidram noteikumam par īpašumtiesību uz šo preci nodošanu no iznomātāja nomniekam, kas par tādu var tikt uzskatīts tad, ja līgumā ir paredzēta izpirkšanas iespēja; 2) no līguma noteikumiem ir skaidri jāizriet, ka līzinga ņēmējs var automātiski iegūt īpašumtiesības uz preci, ja līguma izpilde līdz tā darbības beigām notiek parastos apstākļos, ar parastiem apstākļiem saprotot tādus apstākļus, kas atsaucas uz vienošanās izpildes, ko labticīgi veic tās puses, paredzamu norisi līdz tās darbības beigām atbilstoši principam *pacta sunt servanda* (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 4.oktobra sprieduma lietā „Mercedes-Benz Financial Services UK”, C-164/16,* [*ECLI:EU:C:2017:734*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2017%3A734)*, 28.–36.punkts*).

[8] Lietā nav bijis strīda, ka konkrētajā gadījumā nomaksas pirkuma (līzinga) līgums ietver visus nosacījumus, kas ļauj to atzīt par preču piegādi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 13.punkta izpratnē, secīgi, ka šis darījums ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums. Tas līzinga devējam uzliek pienākumu izsniegt nodokļa rēķinu, uzrādīt nodokli deklarācijā un iemaksāt to budžetā, bet līzinga ņēmējam – dod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Ievērojot to, ka atbilstoši tiesību normām (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta pirmā daļa, 120.panta pirmā daļa un 119.panta pirmā daļa) nodokļa aprēķināšana, deklarēšana un samaksa ir saistīta ar preču piegādes brīdi (ja vien atlīdzība nav veikta pirms preču piegādes), kā arī ņemot vērā to, ka attiecībā uz nomaksas pirkuma līgumiem nav paredzēti izņēmumi šai kārtībā, tad nomaksas pirkuma līguma gadījumā pievienotās vērtības nodoklis ir aprēķināms un priekšnodoklis ir atskaitāms tad, kad līzinga objekts faktiski tiek nodots līzinga ņēmējam. Savukārt par nodokļa bāzi atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta astotajai daļai (noteic: nomaksas pirkuma darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir līgumā noteiktā atlīdzība par nomaksas pirkuma objektu līguma slēgšanas dienā, kā arī visi līgumā noteiktie papildu maksājumi, izņemot kredītprocentus) kalpo piegādes cena.

Kā tas izriet no iepriekš minētā, lai arī nomaksas pirkuma līguma gadījumā pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas pienākums un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas ar preču faktiskās piegādes brīdi, tomēr īpašuma tiesības uz līzinga objektu saglabājas līzinga devējam, bet līzinga ņēmējs ir līzinga objekta turētājs. Īpašuma tiesības uz līzinga objektu parastos apstākļos – kad nomaksas pirkuma līgums tiek pildīts atbilstoši tam, kā tas ir noteikts līgumā – tiktu nodotas tikai pēc līguma termiņa beigām.

Konkrētajā gadījumā tiesa konstatēja, ka līzinga līguma saistības netika pildītas un tāpēc līzinga līgumi tika izbeigti, un līzinga devējs pieprasīja līzinga ņēmējam atdot atpakaļ transportlīdzekļus.

Tādējādi ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa pamatoti atzinusi, ka līzinga ņēmējs nebija ieguvis īpašuma tiesības uz līzinga objektu. Šādā situācijā līzinga ņēmējs nevar piegādāt līzinga objektu atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punktam un 5.panta pirmās daļas 1.punktam. Tieši pretēji – līzinga ņēmējam līzinga objekts ir jāatdod atpakaļ līzinga devējam.

Šāda situācija atbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 106.panta (Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.panta 1.punkts, 184. un 185.pants) pirmajā daļā noregulētajam dzīves gadījumam (noteic, ka priekšnodokļa korekcija veicama, ja mainās atskaitītā priekšnodokļa apmērs (piemēram, anulēti pirkumi vai saņemtas atlaides)), kad līzinga devējam un līzinga ņēmējam rodas pamats koriģēt priekšnodokli sakarā ar darījuma anulēšanu. Proti, situācijā, kas ir izveidojusies līzinga darījuma ietvaros, līzinga ņēmējam neizpildot līguma saistības un līzinga devējam izbeidzot līgumu un pieprasot atdot līzinga objektu, nenotiek preču piegāde Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punkta un 5.panta pirmās daļas 1.punkta izpratnē, bet gan līzinga objekta atdošana, attiecīgi koriģējot priekšnodokli.

Minēto apsvērumu dēļ Senāts arī atzīst, ka līzinga objekta atdošana nevar kļūt par preču piegādi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punkta un 5.panta pirmās daļas 1.punkta izpratnē tikai tāpēc, ka līzinga objekts tiek atdots nākamajam transportlīdzekļu īpašniekam, kas par tādu kļuvis, vienojoties ar līzinga devēju. Tas pamatojams ar to, ka no pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pareizas darbības viedokļa vispirms ir jānoslēdzas tiesiskajām attiecībām, kas izriet no līzinga līguma, kas attiecīgi atsaucas uz pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanu un vēlāku korekciju līzinga līguma ietvaros. Šādā ziņā, raugoties no līzinga ņēmēja skatupunkta, nekas nav mainījies – tam vēl aizvien paliek saistība atdot līzinga objektu līzinga devējam, un šādos apstākļos nav iespējams, ka tā vietā līzinga ņēmējs veic preču piegādi, tādējādi no pievienotās vērtības nodokļa sistēmas viedokļa pēc būtības uzsākot jaunu darījumu ciklu (attiecīgi aprēķinot pievienotās vērtības nodokli, kam nav nekādas korelācijas ar līzinga darījuma ietvaros aprēķināto nodokli), nenoslēdzot iepriekšējo.

Šādos apstākļos tiesa pamatoti secināja, ka pieteicējas darījums ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” nav uzskatāms par piegādes darījumu, kas liedz pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par šo darījumu.

[9] Kā tas izriet no iepriekš minētā, līzinga līguma izbeigšana līzinga devējam un līzinga ņēmējam rada attiecīgi tiesības vai pienākumu koriģēt sākotnēji aprēķināto pievienotās vērtības nodokli vai atskaitīto priekšnodokli.

Lai arī tas tiešā veidā neietekmē tiesas secinājumu par pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām darījumā starp pieteicēju un SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”, kas ir izskatāmās lietas strīdus priekšmets, turklāt, kā jau minēts iepriekš, pieteicēja kasācijas sūdzībā neuzstāj uz korekcijas tiesībām, tomēr no pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principa viedokļa (sal., piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 22.februāra sprieduma lietā „T-2”, C‑396/16,* [*ECLI:EU:C:2018:109*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2018%3A109)*, 23.–24.punkts*) tiesa pamatoti pārliecinājās par to, vai pieteicējai ir radušās tiesības koriģēt līzinga devēja SIA „TKB LĪZINGS” iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli par līzinga darījumu. Tiesa atzina, ka pieteicējai šādu tiesību nebija, jo tās nevar nodot ar privāttiesisku darījumu.

Senāts šim secinājumam kopumā piekrīt. Proti, Senāts atzīst par pamatotu apgabaltiesas secinājumu, ka pieteicēja ar cesijas darījumu nevarēja pārņemt cita nodokļa maksātāja tiesības atgūt (koriģēt) iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli. Salīdzinājumam – Senāts iepriekš ir atzinis, ka nodokļu maksātāja tiesības pieprasīt un saņemt pārmaksāto nodokļa summu izlietošana pēc likuma ir tieši saistīta ar konkrēto nodokļu maksātāja personu. Turklāt, nododot citai personai tiesības prasīt pārmaksātā nodokļa atmaksu, pilnīgi pārgrozītos nodokļu maksātājam piederošā prasījuma saturs. Proti, prasījums, kas kvalificējams kā pārmaksātā nodokļa atmaksa, pieder vienīgi noteiktam nodokļu maksātājam, jo izriet no konkrētām ar nodokļu samaksu saistītām tiesiskām attiecībām. Ja Valsts ieņēmumu dienests nodokļu pārmaksas summu samaksātu trešajai personai, kurai nodotas prasījuma tiesības, tad minētā summa attiecībā pret trešo personu zaudētu pārmaksātā nodokļa nozīmi. Līdz ar to atbilstoši Civillikuma 1799.panta noteikumiem nodokļu maksātāja publiski tiesisko prasījumu par pārmaksātā nodokļa samaksu pret nodokļu administrāciju nevar nodot citai personai (*Senāta 2012.gada 25.aprīļa lēmuma lietā Nr.*[*SPC-1/2012*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/3131)*, 9.punkts*).

Papildus minētajam ir jāatzīmē, ka korekcija ir iespējama tikai tad, ja ir, ko koriģēt, proti, ja sakarā ar līzinga darījumu ir samaksāts pievienotās vērtības nodoklis un atskaitīts priekšnodoklis. Līdz ar to, lai pieteicējai rastos tiesības uz korekciju, starp līzinga devēju, kuram primāri ir tiesības koriģēt budžetā samaksāto pievienotās vērtības nodokli, un turpmākajiem transportlīdzekļu īpašniekiem būtu jāpastāv tādiem darījumiem, kas sakarā ar līzinga līguma izbeigšanu, pirmkārt, izslēgtu iespēju sākotnējam līzinga devējam koriģēt pievienotās vērtības nodokli un, otrkārt, radītu visus tiesību normās noteiktos priekšnoteikumus korekcijai nākamajiem transportlīdzekļu īpašniekiem. Neizslēdzot to, ka šādi darījumi vispārīgi varētu būt iespējami (piemēram, pārjaunojums), kas gan vēl būtu pārbaudāms, ja šādi apstākļi pastāvētu, izskatāmās lietas apstākļi neuzrāda, ka šādi darījumi būtu noslēgti. Cesija pie šādiem darījumiem nepieder, jo ar to tiek nodotas tikai prasījuma tiesības. Arī īpašuma tiesību nodošana uz transportlīdzekļiem cesijas darījuma ietvaros neliecina, ka pieteicējai tādējādi būtu iestājušās tiesības koriģēt nodokli līzinga devēja vietā. Katrā ziņā pieteicēja kasācijas sūdzībā nenorāda uz tādiem tiesas pieļautiem tiesību normu pārkāpumiem, kuru rezultātā nebūtu noskaidroti kādi lietā būtiski fakti vai arī nepareizi būtu novērtēta starp līzinga devēju un cesionāriem noslēgto līgumu būtība. Šādos apstākļos ir pamats secinājumam, ka korekcijas tiesības saglabājas līzinga devējam.

[10] Pieteicēja iebilst, ka tiesa nepareizi atsaukusies uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmās daļas 7.punktu, pamatojot to, kāpēc pieteicējai nav tiesību koriģēt nodokli. Senāts atzīst, ka šim argumentam nav tiesiskas nozīmes un līdz ar to tas nepelna ievērību divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, tiesa uz minēto tiesību normu ir atsaukusies, lai pamatotu savu galveno apsvērumu, kāpēc pieteicējai nav tiesību uz nodokļa korekciju, proti, ka ar privāttiesisku darījumu šādas tiesības nevar nodot. Pieteicēja kasācijas sūdzībā šiem tiesas apsvērumiem nav iebildusi. Savukārt Senāts jau atzina, ka tiesas apsvērumi bijuši pareizi. Otrkārt, pati pieteicēja neuzstāj uz korekcijas tiesībām, bet uzskata, ka tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar strīdus darījumu. Šādos apstākļos strīdus normas piemērošanas pareizības analīze būtu pretēja procesuālās ekonomijas principam, jo tas jebkurā gadījumā nesniegtu lietai noderīgu rezultātu (proti, nevarētu mainīt jau iepriekš izdarītos secinājumus).

 [11] Pieteicēja argumentē, ka darījumā starp pieteicēju un SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” izpildās visi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai, tostarp pieteicēja par saņemtajiem transportlīdzekļiem ir maksājusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punktā noteikto atlīdzību.

Kasācijas sūdzībā nav norādīts, kam un uz kāda pamata pieteicēja ir maksājusi atlīdzību par transportlīdzekļiem. Pieteicēja nav arī norādījusi uz tiesas pieļautām kļūdām procesuālo tiesību normu piemērošanā, noskaidrojot minētos faktus. Savukārt no tiesas sprieduma neizriet fakts, ka pieteicēja būtu maksājusi atlīdzību SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” par transportlīdzekļu piegādi. Līdz ar to šis arguments nav pietiekami pamatots.

[12] Pieteicēja norāda, ka tiesiskais regulējums, kas reglamentē rīcību finanšu līzinga līguma atcelšanas gadījumā, būtu ņemams vērā kā apstiprinājums strīdus piegādes netipiskajam raksturam.

Senāts tam nepiekrīt. Iepriekš aplūkotais tiesiskais regulējums izskaidro, kā ir jārīkojas finanšu līzinga līguma atcelšanas gadījumā, kā arī faktiski norāda uz to, kā būtu jānoformē darījumi, lai tie atbilstu pievienotās vērtības nodokļa sistēmai un lai, kā to formulē pieteicēja, šis dzīves gadījums tiktu atrisināts taisnīgi. Citiem vārdiem, tiesiskais regulējums uzrāda, ka darījumu dalībniekiem – gan līzinga līguma ietvaros, gan darījumu ķēdes ietvaros, kur tika slēgti cesijas līgumi, – bija iespējams rīkoties tā, lai neveidotos pieteicējas ieskatā netipiska situācija. Proti, līzinga līguma atcelšanas un līzinga objekta atgriešanas gadījumā gan līzinga devējam, gan līzinga ņēmējam bija jākoriģē aprēķinātais nodoklis un atskaitītais priekšnodoklis. Savukārt turpmākos līzinga devēja darījumus, ar kuriem tas nodod īpašuma tiesības uz transportlīdzekļiem citām personām, līzinga devējam un tā darījuma partneriem bija iespējams īstenot tā, lai līzinga devējam rastos pienākums aprēķināt budžetā iemaksājamo pievienotās vērtības nodokli, savukārt transportlīdzekļu saņēmējam rastos pamats atskaitīt priekšnodokli. Tas, ka darījumu dalībnieki tā nav rīkojušies, nevar radīt tiesības pieteicējai atskaitīt priekšnodokli darījumā ar SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL”.

[13] Senāts arī norāda, ka izskatāmās lietas rezultātu nevar ietekmēt pieteicējas argumenti par Valsts ieņēmumu dienesta kā kreditora prasījumu pieteikšanu SIA „TRANSIMPEKS TERMINAL” maksātnespējas procesā. Par dienesta kā kreditora prasījuma pieļaujamību un pamatotību lemjams maksātnespējas procesa ietvaros.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks, savukārt kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 16.septembra spriedumu, bet SIA „VKG CAPITAL” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.