

Tiesu prakses aktualitātes nodokļu lietās

Terminu “saistītās personas” un “izšķiroša ietekme” skaidrojums

2014. gada 12. martā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – ALD) pieņēma lēmumu lietā SKA-80/2014 (A42994709), sniedzot terminu “saistītās personas” un “izšķiroša ietekme” skaidrojumu.

Faktiskie lietas apstākļi

Lietā pastāvēja strīds par diviem darījumiem, kuros tika pārdoti divi dzīvokļi. Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) ieskatā dzīvokļi tika pārdoti ar uzņēmumu saistītām personām par cenu, kas bija zemāka par tirgus cenu, tāpēc VID uzskatīja, ka ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamie ienākumi ir palielināmi par summu, kuru veido dzīvokļu pārdošanas cenas un to tirgus vērtības starpība.

Viens no darījumiem bija noslēgts ar E.M., kuram darījuma veikšanas brīdī piederēja 25% no sabiedrības pamatkapitāla un kurš bija šīs sabiedrības valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību atsevišķi.

VID argumentācija

Cita starpā VID savu lēmumu pamatoja ar likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1. panta piekto daļu, kas noteic, ka minētā likuma izpratnē ar uzņēmumu saistīta persona ir persona, kurai (fiziskās personas gadījumā – tās radniekiem līdz trešajai pakāpei vai laulātajam, vai ar šo personu svainībā esošiem līdz otrajai pakāpei) pieder vairāk nekā 50% sabiedrības pamatkapitāla vai daļu vērtības vai kurai ar līgumu vai citādi ir nodrošināta izšķiroša ietekme. VID ieskatā par to, ka E.M. sabiedrībā ir izšķiroša ietekme, liecina tas, ka viņam kā valdes loceklim ir tiesības pārstāvēt sabiedrību atsevišķi.

ALD atziņas

ALD lietā analizēja, ko nozīmē tiesību normā lietotais termins “izšķiroša ietekme”. Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1. panta pirmā daļa noteic, ka likumā lietotie termini atbilst likumos “Par nodokļiem un nodevām”, “Par grāmatvedību”, Gada pārskatu likumā, Kredītiestāžu likumā, Krājaizdevu sabiedrību likumā un Zinātniskās darbības likumā lietotajiem terminiem, ja vien pašā likumā nav noteikts citādi. ALD secina, ka nevienā no minētajiem likumiem nav skaidrots termins “izšķiroša ietekme” komercsabiedrībā. Šāds skaidrojums ir atrodams Koncernu likumā,

Saskaņā ar Koncernu likuma 3. panta pirmo daļu

izšķiroša ietekme rodas uz koncerna līguma pamata, kā arī 3. panta trešajā daļā noteiktajos gadījumos uz līdzdalības pamata.

līdz ar to **ALD ieskatā termins “izšķiroša ietekme” ir skaidrojams, ņemot vērā Koncernu likumā noteikto.**

Saskaņā ar Koncernu likuma 3. panta pirmo daļu izšķiroša ietekme rodas uz koncerna līguma pamata, kā arī 3. panta trešajā daļā noteiktajos gadījumos uz līdzdalības pamata. Tā kā izskatāmajā lietā VID nekonstatēja, ka E.M. ir nodrošināta izšķiroša ietekme sabiedrībā uz līguma pamata, ALD vērtēja iespējamo izšķirošo ietekmi uz līdzdalības pamata.

Koncernu likuma 3. panta trešā daļa paredz, ka uzņēmumam ir izšķiroša ietekme sabiedrībā uz līdzdalības pamata, ja pastāv vismaz viens no šādiem apstākļiem:

- 1) uzņēmumam sabiedrībā ir balsstiesību vairākums;
- 2) uzņēmumam kā sabiedrības dalībniekam ir tiesības iecelt vai atcelt sabiedrības izpildinstitūcijas vai pārraudzības institūcijas locekļu vairākumu;
- 3) uzņēmums ir sabiedrības dalībnieks un, izmantojot vienīgi savas dalībnieka tiesības, pārskata gada laikā ir iecēlis sabiedrības izpildinstitūcijas vai pārraudzības institūcijas locekļu vairākumu;
- 4) uzņēmums ir sabiedrības dalībnieks un, pamatojoties uz vienošanos ar citiem dalībniekiem, viens pats kontrolē balsstiesību vairākumu sabiedrībā.

Jānorāda, ka “uzņēmums” Koncernu likuma izpratnē ir gan komercsabiedrība Komerclikuma izpratnē, gan fiziska persona.

ALD lietā secināja, ka E.M. kā viena no trim valdes locekļiem tiesības pārstāvēt sabiedrību atsevišķi neliecina ne par balsstiesību vairākumu sabiedrībā, ne par kontroli pār sabiedrības izpildinstitūciju vai pārraudzības institūciju locekļu vairākumu, līdz ar to ALD ieskatā E.M. nav ar sabiedrību saistīta persona likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” izpratnē.

TIESU
PRAKSE

► ALD maina līdzšinējo praksi muitas lietās saistībā ar nokavējuma naudas aprēķināšanu

2014. gada 25. martā ALD pieņēma lēmumu lietā SKA-41/2014 (A42960709), ar kuru ALD paziņoja par savas līdzšinējās tiesu prakses maiņu muitas lietās saistībā ar nokavējuma naudas aprēķināšanu.

Faktiskie lietas apstākļi

Pieteicēja I.N. 2007. gada 12. decembrī deklarēja brīvam apgrozījumam Eiropas Savienības teritorijā no ASV ievestu lietotu motociklu. Pieteicēja norādīja, ka motocikla muitas vērtība ir 5000 USD. VID audita laikā konstatēja, ka motocikla muitas vērtība ir 7795,33 USD. Līdz ar to VID 2009. gada 25. jūnijā pieņēma lēmumu aprēķināt I.N. papildus maksājamo ievadmuitas nodokli un PVN, kā arī soda naudu un nokavējuma naudu. Nokavējuma naudu VID aprēķināja par laiku no 2007. gada 12. decembra, pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro daļu un 32. panta pirmo daļu.

Līdzšinējā ALD prakse

Augstākā tiesa savos līdzšinējos nolēmumos, t.i., 2013. gada 28. janvāra spriedumā lietā SKA-120/2013 (skatīt sprieduma 7. punktu) un 2013. gada 3. jūlija spriedumā lietā SKA-199/2013 (skatīt sprieduma 10. punktu), norādīja, ka nokavējuma naudas aprēķināšanu muitas parāda gadījumā noteic Padomes 1992. gada 12. oktobra regula Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – "Muitas kodekss") un ka tādēļ nav pamata atsaukties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" normām.

Minētajās lietās ALD bija lēmis, ka saskaņā ar Muitas kodeksu pienākums samaksāt ievadmuitas nodokli rodas brīdī, kad tiek pieņemta muitas deklarācija. Tomēr nokavējuma nauda var tikt aprēķināta tikai tad, ja muitas iestāde deklarācijā konstatē trūkumus un pieņem lēmumu par ievadmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu. Proti, pienākums samaksāt nokavējuma naudu rodas pēc tam, kad parādnieks nav ievērojis papildus aprēķinātā ievadmuitas nodokļa samaksas termiņu, kurš noteikts iestādes lēmumā.

ALD atziņas konkrētajā lietā

Konkrētajā lietā ALD atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem lietās C-7546/09 *Aurubis* un C-91/02 *Hannl-Hofstetter*, kuros secināts, ka nedz Muitas kodeksā, nedz tā īstenošanas regulā nav paredzēts maksāt nokavējuma procentus par laika posmu no muitas parāda rašanās līdz tā iegrāmatošanai vai no datuma, kad sākotnēji iegrāmatojais parāds ir jāmaksā, līdz šī parāda vēlākai iegrāmatošanai, tāpēc nepieciešamie pasākumi jāveic dalībvalstīm. Minētajās lietās Eiropas Savienības tiesa norāda, ka, iztrūkstot šādiem pasākumiem, personas tiktu pamudinātas aizkavēt muitas parāda iegrāmatošanu un tādējādi iegūtu nepamatotas priekšrocības (lieta C-91/02 *Hannl-Hofstetter*, 17.-21. paragrāfs).

Nemot vērā Eiropas Savienības tiesas spriedumus,

**Elīna
Ločmele,
zvērīnātu
advokātu
biroja
Raidla Lejiņš
& Norcouc
zvērīnāta
advokāte**



Administratīvo lietu departaments norāda, ka pienākums maksāt nokavējuma naudu rodas līdz ar nodokļa pamatparāda nomaksas nokavējuma pirmo dienu.

ALD secina, ka pienākums maksāt nokavējuma naudu par laika posmu no muitas parāda rašanās brīža līdz iestādes lēmuma pieņemšanai pastāv, ja tas paredzēts dalībvalsts tiesībās. Tā kā likumā "Par nodokļiem un nodevām" šādas tiesību normas ir ietvertas, ALD norāda, ka pienākums maksāt nokavējuma naudu rodas līdz ar nodokļa pamatparāda nomaksas nokavējuma pirmo dienu.

Pamatojoties uz minēto, ALD lietā secina, ka likumā "Par nodokļiem un nodevām" ir paredzēts nodokļu maksātāja pienākums maksāt nokavējuma naudu par laika posmu no pamatparāda rašanās brīža līdz iestādes lēmuma pieņemšanai, tostarp muitas parāda gadījumā. **Līdz ar to ALD atkāpās no iepriekš izteiktās atziņas, ka nokavējuma naudas aprēķināšanu muitas parāda gadījumā noteic Muitas kodeksa normas un ka nav pamata atsaukties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" normām.**

Par spēkā neesošu atzīta lēmuma par audita rezultātiem tiesiskās sekas

2014. gada 6. februārī ALD, skatot lietu kopsēdē (deviņu tiesnešu sastāvā), pieņēma lēmumu lietā SKA-34/2014 (A420824810). ALD lēmumam nepievienojās tiesnesis Jānis Neimanis, kurš 2014. gada 20. februārī pauda savas atsevišķās domas.

TIESU PRAKSE

Faktiskie lietas apstākļi

VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas galvenās nodokļu inspektora no 2009. gada 25. martam līdz 2009. gada 21. jūlijam cita starpā veica pieteicējai Liepājas speciālās ekonomiskās zonas AS *Liepājas osta LM* PVN auditu par laiku no 2006. gada 1. jūlija līdz 2008. gada 31. decembrim, par ko 2009. gada 22. janvārī tika pieņemts lēmums Nr. 5.1.1–8/83, pieteicējai papildus nomaksai budžeta aprēķinot PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

Izskatot pieteicējas sūdzību, VID Kurzemes reģionālās iestādes direktors nolēma atzīt lēmumu Nr. 5.1.1–8/83 par spēkā neesošu un ziņot VID Kurzemes reģionālās iestādes Muitas pārvaldei par konstatētajiem faktiem par pieteicējas laikā no 2007. gada septembra līdz 2008. gada decembrim brīvam apgrozījumam izlaistajām precēm.

Savukārt VID Muitas auditu pārvalde no 2010. gada 29. aprīļa līdz 2010. gada 15. jūlijam pieteicējai veica muitas nodokļa un citu muitas iestāžu administrējamo nodokļu aprēķināšanas, maksāšanas un uzskaites auditu par laiku no 2007. gada 1. augusta līdz 2009. gada 31. decembrim un pieteicējai papildus nomaksai budžeta aprēķināja PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

Apgabaltiesas secinājumi

Apgabaltiesa savā spriedumā secināja, ka VID ir atkārtoti veicis pieteicējai PVN auditu par laiku no 2007. gada 1. augusta līdz 2008. gada 31. decembrim. Apgabaltiesa norādīja, ka nav konstatējams likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajā daļā noteiktais priekšnoteikums, lai būtu tiesisks pamats veiktā nodokļu audita atzinuma pārskatīšanai un VID, pieņemot jaunu lēmumu, kas uzliek papildu pienākumus pieteicējai un pasliktina tās tiesisko stāvokli, rīkojies pretēji likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmās daļas un Muitas kodeksa 8. pantā noteiktajam.

ALD atziņas

ALD Apgabaltiesas secinātajam nepiekrīta un norādīja, ka spēkā neesošs administratīvais akts *ipso jure* (t.i., no tiesību viedokļa) atšķirībā no atcelta administratīvā akta neeksistē, tāpēc tam nav tiesiskas ietekmes un tas nerada adresātam tiesības un pienākumus. Administratīvā procesa likuma 74. pantā noteikti administratīvā akta spēkā neesamības gadījumi, tostarp, ja administratīvo aktu izdevusi iestāde, kurai konkrētā administratīvā akta izdošana nav piekritīga (74. panta 2. punkts). Līdz ar to **ALD savā lēmumā norāda, ka spēkā neesošs administratīvais akts nevar radīt tiesisko paļāvību uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajā daļā minētā galīgā audita atzinuma esamību.**

ALD ieskatā tas, ka nav spēkā esoša audita atzinuma, nozīmē, ka nav tiesisku šķēršļu veikt auditu attiecībā uz konkrēto nodokli par attiecīgo taksācijas periodu, pat ja par spēkā neesošu atzītajā audita atzinumā tas ir bijis vērtēts. ALD norādīja, ka nav pamata uzskatīt, ka tiek pārskatīts audita atzinums, līdz ar to netiek pārkapts likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajā daļā noteiktais aizliegums.

Administratīvo lietu departamenta ieskatā tas, ka nav spēkā esoša audita atzinuma, nozīmē, ka nav tiesisku šķēršļu veikt auditu attiecībā uz konkrēto nodokli par attiecīgo taksācijas periodu, pat ja par spēkā neesošu atzītajā audita atzinumā tas ir bijis vērtēts.

Tiesneša Jāņa Neimaņa atsevišķās domas

ALD viedoklim nepiekrīta tiesnesis Jānis Neimanis, kurš norādīja:

"Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmās daļas otrais teikums noteic, ka, ja attiecībā uz konkrēto nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja uzsākts kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu.

Manuprāt, šī norma aizsargā privātpersonas paļāvību, kurai tā rodas jau pēc nodokļa revīzijas pabeigšanas. Tā ir paļāvība, ka nodokļa administrācija ir konstatējusi visus faktus, kuri ataino nodokļa maksātāja saistību izpildi, un tās atzinums netiks pārskatīts. Atzinuma pārskatīšana nozīmē nodokļa revīzijas atjaunošanu. Tāpēc norma aizsargā privātpersonu no valsts patvaļas, ne tikai juridiski, bet arī faktiski aizliedzot atkārtoti veikt revīzijas pasākumus, t.i., pārskatīt atzinumu. Norma saprotama arī kopsakarā ar nodokļa revīzijai noteiktu ierobežotību termiņā.

Spriedumā ietvertā atziņa, ka juridiski nodokļa revīzija nav notikusi, ja nodokļa administrācija pati savu lēmumu, kas pieņemts uz faktiski veiktas nodokļa revīzijas pamata, atzīst par spēkā neesošu, ir tiesiskai valstij bīstama. Pirmkārt, tā pieļauj plašu valsts brīvību manipulēt ar nodokļa revīzijas rezultātā pieņemtiem nodokļa administrācijas lēmumiem. Ja nodokļa administrācija atzīst savu lēmumu par spēkā neesošu, privātpersonai tas ir labvēlīgi, tādēļ, kā tas arī redzams šajā lietā, nav sagaidāms, ka privātpersona prasīs šāda lēmuma tiesiskuma kontroli. Taču privātpersona nevar iedomāties, ka tā nodokļa administrācija atbrīvo rokas, lai veiktu jaunu nodokļa revīziju. Otrkārt, tā pieļauj veikt nodokļa revīziju faktiski divreiz ilgāk, nekā to noteic likums." **B | P**