

Ekonomiskā būtība pār juridisko formu nodokļu lietās

Šā gada septembra beigās Augstākā tiesa ir publicējusi apkopoto Augstākās tiesas praksi nodokļu tiesību jautājumos laika periodā no 2005. līdz 2018. gadam (turpmāk tekstā – apkopojums).

JURISTA PADOMS

Apkopojumā ir izskatīti dažādi Augstākās tiesas nolēmumi pēc Latvijas nodokļu un nodevu „jumta” likuma „Par nodokļiem un nodevām” pantiem. Proti, likumā „Par nodokļiem un nodevām” ir noteikti visu nodokļu un nodevu iekasēšanas pamatprincipi un būtība, tāpēc tas ir attiecināms uz visiem nodokļiem un nodevām Latvijā.

Viens no galvenajiem pamatprincipiem, kurš ir noteikts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta četrpadsmitajā daļā¹, ir tā saucamais ekonomiskās būtības vai angļiski *substance over form* princips. Tas nozīmē, ka **likumdevējs ir devis Valsts ieņēmumu dienestam (VID) pilnvaras analītiski vērtēt nodokļu maksātāju darījumu patieso būtību, nevis to juridisko formu**. Tas nozīmē, ja VID analītiski vērtē nodokļu maksātāju darījumus, tad atsevišķi grozījumi citos nodokļu likumos, kuri atkārtoti šo jēdzienu², nav nepieciešami.

Apkopojumā cita starpā ir norādīts uz atziņu, ka arī tiesām jāvadās pēc minētā principa³. Secinājums par notikušo darījumu attiecas uz publisko tiesību, tas ir, nodokļu tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību jomā, un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga lēmuma pieņemšanai nodokļu jomā.⁴ Tādējādi **tas, ka darījums noformēts atbilstoši Civillikuma noteikumiem, ne vienmēr ir izšķiroši, vērtējot patieso darījuma esību un ekonomisko būtību no nodokļu tiesību aspekta**.⁵

Piemēram, lietā Nr. SKA-406/2016 VID audita rezultātā aprēķināja pieteicējai papildu iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā arī samazināja papildu deklarācijā norādītos skaidras naudas uzkrājumus. Pieteicēja šo lēmumu pārsūdzēja un savus lielos skaidras naudas uzkrājumus pamatoja ar dažādiem darījumiem, tostarp, tiesas ieskatā, apšaubāmu aizdevuma līgumu. Lietā šis līgums apšaubīts un atzīts, ka var piekrist pieteicējai, ka aizdevuma līguma būtiskās sastāvdaļas nav procentu maksājumi vai hipotēka, proti, to neparedzēšana līgumā nepadara tiesiskās attiecības par neesošām. Tomēr līguma nosacījumi, kas acīmredzami bijuši īpaši labvēlīgi vienai līguma pusei, proti, pieteicējai, bijis viens no apstākļiem, kas radīja šaubas par līguma patieso ekonomisko būtību. Dzīvē var tikt slēgti arī tādi darījumi, kas nav loģiski, proti, tādi, kas nenes peļņu vai pat nodara zaudējumus. Tomēr, vērtējot ticamību apgalvojumam par darījuma būtību, tiesa cita starpā var ņemt vērā arī apgalvoto apstākļu atbilstību saprātīgai, sagaidāmai ekonomiskai rīcībai.⁶ Nodokļu tiesībās tas, ka darījums noformēts atbilstoši Civillikuma noteikumiem, ne vienmēr ir izšķiroši, vērtējot patieso darījuma esību un ekonomisko būtību no nodokļu tiesību aspekta.⁷

Pētot tiesu praksi, jāatzīst, ka mazs skaits spriedumu⁸ ir par labu nodokļu maksātājam. Pārsvārā tie attaisno VID interpretāciju par šaubīgiem nodokļu maksātāju darījumiem. Tā, piemēram, vērtējot situāciju pēc būtības Administratīvā apgabaltiesa ir norādījusi: „Dzīvē gūtie novērojumi ļauj secināt, ka

- 1 Nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.
- 2 Piemēram, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma Pārejas noteikumu 33. punkts.
- 3 Augstākās tiesas 2016. gada 26. februāra spriedums lietā Nr. SKA-293/2016 (A420459312), 11. punkts.
- 4 Augstākās tiesas 2016. gada 7. janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-406/2016 (A420605211), 16. punkts, 2006. gada 11. aprīļa spriedums lietā Nr. SKA-121/2006, 9. punkts, 2011. gada 12. decembra spriedums lietā Nr. SKA-436/2011, 10. punkts, 2012. gada 16. aprīļa rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-325/2012, 8. punkts.
- 5 Augstākās tiesas 2016. gada 7. janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-406/2016 (A420605211), 16. punkts, 2014. gada 30. oktobra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-968/2014, 9. punkts.
- 6 Augstākās tiesas 2016. gada 7. janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-406/2016 (A420605211), 16. punkts.
- 7 Augstākās tiesas 2016. gada 7. janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-406/2016 (A420605211), 16. punkts, 2014. gada 30. oktobra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-968/2014, 9. punkts.
- 8 Pētot Administratīvās apgabaltiesas anonimizētos tiesu spriedumus, kuros minēta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta četrpadsmitā daļa.

**Viktorija
Krishtholde-
Lūse,**
zvērinātu
advokātu
biroja
VILGERTS
Nodokļu
tiesību
prakses
eksperte



Nodokļu maksātājam ir jāparūpējas ne tikai par grāmatvedības attaisnojošo dokumentu nodrošināšanu, bet arī jābūt loģiskam un pamatotam izskaidrojumam par to, kāpēc šāds darījums ir veikts.

fiziski nav iespējams vienas minūtes laikā uzpildīt piecpadsmit vai divdesmit litrus degvielas un uzsākt nākošo uzpildi. Nav arī nekāda pamatojuma tam, lai degvielu dažu minūšu laikā uzpildītu trīs dažādos terminālos. Kritiku neiztur arī pieteicējas norādītais, ka šāda rīcība būtu saistāma ar nespēju prognozēt tuvākās DUS vietu, jo lielākajā daļā VID apšaubītajos gadījumos degviela ir uzpildīta Rīgā, dažos gadījumos Jūrmalā vai Siguldā, tātad teritorijās, kurās ir ļoti blīvs DUS tīkls”.⁹

Secināms, ka nodokļu maksātājam ir jāparūpējas ne tikai par grāmatvedības attaisnojošo dokumentu nodrošināšanu, bet arī jābūt loģiskam un pamatotam izskaidrojumam par to, kāpēc šāds darījums ir veikts. Vislielākā nodokļu maksātāja kļūda VID auditos ir nespēja pamatot ekonomisko nepieciešamību pēc konkrētā darījuma, pretrunīgu paskaidrojumu vai liecību esamība, vai otrās sadarbības puses noliegums par darījumu. Tāpēc ir tikai likumsakarīgi, ka, vērtējot visus iepriekš minētos apstākļus, gan VID, gan tiesas nonāk pie secinājuma, ka, lai arī juridiski visi dokumenti noformēti korekti, darījumam nav ekonomiskā un loģiskā seguma.

Spilgts piemērs loģisku izskaidrojumu trūkumam ir fizisko personu audita gadījumos, kad, lai pamatotu skaidras naudas uzkrājumus, nodokļu maksātājam pēkšņi „uzrodas” mantojums, kurš nav nekādi dokumentāri pierādāms. Parasti skaidras naudas uzkrājums tiek pamatots ar mirušā radnieka „zeķe” atstātu lielu naudas summu, lai arī pats radnieks ir bijis šoferis vai skolotājs. VID šādos gadījumos veic mirušā radnieka izpēti un secina, ka šoferim vai skolotājam nevarēja izveidoties tik liels naudas uzkrājums, kuru tas varēja atstāt mantiniekiem. Lai arī tajā skaitā likumā „Par Valsts ieņēmumu dienestu” ir nostiprināta nevainīguma prezumpcija¹⁰ saprātīgu (objektīvu) šaubu gadījumā nodokļu maksātājam tomēr ir jāspēj pierādīt savi apgalvojumi par skaidras naudas uzkrājumu esamību¹¹. Fakts, ka iepriekš lieli naudas uzkrājumi nekur netika deklarēti (īpaši mantiskā stāvokļa deklarāci-

jā), naudas līdzekļi netika ieskaitīti nevienā kredītiestādes kontā¹² un tas, ka par minēto var liecināt tikai paši tuvākie radnieki, parasti nepārliecina ne VID, ne arī tiesas.

Fakts, ka publiski pieejamos spriedumos ir tik maz lietu par labu nodokļu maksātājiem, varētu liecināt, ka VID jau audita vai tematiskās pārbaudes laikā tomēr izdodas panākt kopīgo izpratni ar nodokļu maksātājiem par darījumu ekonomisko būtību. Praksē ir bijis gadījums, ka VID audita laikā nodokļu maksātājs nebija pietiekoši precīzi lietojis nodokļu likumu terminoloģiju. Kā rezultātā VID uzskatīja, ka nodokļu maksātājam nevarēja būt tik lieli naudas uzkrājumi konkrētajā gadā, jo fiziskā persona nespēja pierādīt, ka tā pabeidza savas mājas celtniecību jau iepriekš (atbilstoši dokumentiem māja vēl nebija nodota ekspluatācijā). Pārsūdzot audita uzrēķinu VID ģenerāldirektoram, **nodokļu maksātājam izdevās pamatot savus argumentus ar pašvaldības bukleta avio fotogrāfijām, kurās cita starpā bija arī strīdus māja**. Redzot šos pierādījumus, VID ģenerāldirektors atcēla pilnībā audita lēmumu, un iesaistītām pusēm nevajadzēja risināt strīdu, iesaistot tiesas. Šādi piemēri liek domāt, ka VID tomēr spēj analītiski vērtēt visus pierādījumus kopsakarā un izsecināt, ka, pat ja darījuma dokumenti ir vai nav atbilstoši noformēti, taču pēc būtības nodokļu maksātājam ir taisnība un tā deklarētais darījums tik tiešām ir noticis.

Tādējādi, pētot tiesu praksi par lietām, kurās tiek analizēta ekonomiskā forma pār būtību un iegūto pieredzi praksē, varam secināt, ka nodokļu tiesību vispārīgais princips kalpo par labu godīgiem nodokļu maksātājiem un arī VID un tiesām palīdz secināt par darījumu patieso būtību. B J P

JURISTA PADOMS

- 9 Administratīvās apgabaltiesas spriedums lietā Nr. A420182315, 16.3 punkts.
- 10 Likums „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 4.¹ pants.
- 11 Skat., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2012. gada 30. maija spriedums lietā Nr. A42392707, SKA –115/2012.
- 12 Atbilstoši MK noteikumiem Nr. 91 „Kārtība, kādā fiziskās personas skaidras naudas uzkrājumus iemaksā kontā kredītiestādē” 15. punktam.

**Materiāls tapis
sadarbībā ar**

VILGERTS