

Starp saistītām personām notikuša darījuma vērtēšana

Inita Apšeniece, SIA “Zvērinātu advokātu birojs “CersJurkāns””, zvērināta advokāte, speciāli IFinases

Darījumiem starp saistītām personām tiek pievērsta īpaša uzmanība no Valsts ieņēmumu dienesta (VID) puses, jo ir nepieciešams pārliecināties, vai to pamatā nav darījuma dalībnieku vēlmes izvairīties no saistību izpildes pret valsts budžetu vai iegūt fiskālās priekšrocības. Šādi darījumi laiku pa laikam nonāk arī tiesu vērtējumā. Viens no pēdējiem Senāta spriedumiem, kurā ir vērtēts darījums starp saistītām personām, ir 2022.gada 31.oktobra spriedums lietā SKA-664/2022.

Lietas būtība

Pieteicējs – sabiedrība ar ierobežotu atbildību (SIA) “X” – savā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarācijā bija deklarējis tehnikas iegādes darījumu ar citu komersantu (SIA “Y”) un pieprasīja VID atmaksāt par šo darījumu PVN.

VID PVN atmaksu atteica. SIA “X” vērsās Administratīvajā rajonā tiesā ar pieteikumu par tai labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Lietas pamatā bija strīds par SIA “X” tiesībām atskaitīt priekšnodokli, jo gan SIA “X”, gan SIA “Y” bija viena un tā pati paraksttiesīgā amatpersona – valdes loceklis –, kurš bija aizdevis naudu SIA “Y” tehnikas iegādei. No aizdevuma līguma izrietošo saistību nodrošināšanai par labu valdes loceklim bija tikusi reģistrēta komercķīla. SIA “Y” naudas līdzekļus valdes loceklim neatgriezta, tāpēc viņš izmantoja komercķīlas ņēmēja tiesības. Rezultātā tehnika tika pārdota SIA “X”, noslēdzot pirkuma līgumu starp SIA “X” un SIA “Y”.

VID atteica SIA “X” tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jo VID ieskatā strīdus darījums bija uzskatāms par simulatīvu – tas bija slēgts starp saistītām personām nolūkā iegūt fiskālās priekšrocības. Gan Administratīvajā rajona tiesa, gan Administratīvā apgabaltiesa SIA “X” pieteikumu noraidīja, bet tālāk lietu izskatīja Senāts.

Darījums ar saistīto personu – izvairīšanās no nodokļu nomaksas?

Tiesisko regulējumu par to, kuras personas ir atzīstamas par saistītām personām, ietver likuma „Par nodokļiem un nodevām” (likums par NN) [1.panta](#) 18.punkts. Tajā ir norādīts kādos gadījumos personas būs atzīstamas par saistītām personām, piemēram, par tādām tiks uzskatītas divas vai vairākas fiziskās vai juridiskās personas, ja tās ir mātes un meitas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības.

No tiesiskā regulējuma neizriet, ka darījumi starp saistītām personām paši par sevi apliecinātu vēlmi samazināt budžetā maksājamās nodokļus

Likuma par NN [1.panta](#) 18.punkta g) apakšpunktā paredzēts, ka personas par saistītām personām ir atzīstamas arī tad, ja tās veic saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus. Lai to konstatētu, ir nepieciešams vērtēt konkrētās lietas apstākļus, kas norāda uz darījumā iesaistīto personu saskaņotām darbībām ar nolūku samazināt budžetā iemaksājamos nodokļus.

Kā [spriedumā lietā SKA-664/2022](#) pamatoti atzinis Senāts, no tiesiskā regulējuma neizriet, ka darījumi starp saistītām personām jau paši par sevi apliecinātu šo personu nolūku gūt nepamatotu fiskālu labumu un vēlmi samazināt budžetā maksājamos nodokļus. Pretējā gadījumā ikviens saistītu personu starpā noslēgts darījums būtu automātiski jāatzīst par tādu, kas veikts nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas nolūkā.

Senāts atzina, ka personu savstarpējā saistība pati par sevi nevar būt neapstrīdams, darījuma partneru ļaunprātīgu nolūku apstiprinošs apstāklis, kas tieši varētu liecināt par nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Darījuma dalībnieku savstarpējā saistība ir izvērtējama katrā gadījumā individuāli, skatot to kopsakarā ar darījuma noslēgšanu, tā norisi raksturojošiem apstākļiem, kā arī darījuma atbilstību ierastai komercprakse.

Komersantiem šajos procesos ir jāspēj izskaidrot un pamatot VID apšaubīto darījumu ekonomisko pamatotību un būtību.

Pienākums vērtēt darījuma apstākļus

Administratīvā apgabaltiesa lietas izskatīšanas gaitā atzina strīdus darījumu starp SIA “X” un SIA “Y” par simulatīvu. Savukārt Senāts, izskatot SIA “X” kasācijas sūdzību, atcēla Administratīvā apgabaltiesas spriedumu un norādīja, ka tiesai, tāpat arī nodokļu administrācijai, ir jāpamato, kādi apstākļi apliecina, ka darījums ir simulatīvs un kādi norāda uz to, ka šī darījuma aizsegā tā dalībnieki centušies panākt vienīgi nepamatota fiskāla labuma iegūšanu.

[Viena fiziskā persona, kas kādā darījumā rīkojas gan savā, gan pircēja un pārdevēja vārdā, nav pietiekams arguments, lai darījumu atzītu ar simulatīvu](#)

Senāts atzina, ka šādos gadījumos ir nepieciešams vērtēt tādus jautājumus kā darījuma dalībnieku dibināšanas laiks, darījuma slēgšanas iemesli, izrakstītais nodokļa rēķins, kā arī tiesiskās sekas (tiesības atskaitīt priekšnodokli) gadījumā, ja darījums būtu noslēgts ar citu PVN maksātāju. Darījuma apstākļu vērtēšanā nozīme var būt arī tam, vai konkrētais darījums un tā izpilde ir bijusi netipiska un atšķirīga no ierastās komercprakses.

Arī fakts, ka viena persona (šajā gadījumā – valdes loceklis) ir darbojusies visu darījuma dalībnieku vārdā, neliecina par darījuma simulatīvo raksturu un darījuma

dalībnieku ļaunprātīgiem nolūkiem. Fakts, ka viena fiziskā persona kādā darījumā rīkojas gan savā, gan arī pircēja un pārdevēja vārdā, nav pietiekams arguments, lai šo darījumu atzītu par simulatīvu.

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības

Viens no Administratīvās apgabaltiesas spriedumā norādītajiem argumentiem par to, kāpēc SIA “X” priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības neesot atzīstamas, bija tas, ka tādējādi tiek radīts aizskārums valsts budžetam (SIA “Y” neiemaksāja valsts budžetā nodokli un likvidācijas dēļ to arī neizdarīs).

Fakts, ka preču piegādātājs nav samaksājis nodokli, nerada patstāvīgu pamatojumu automātiskam preču pircēja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegumam

Senāts [spriedumā lietā SKA-664/2022](#) atsaucies uz Eiropas Savienības Tiesas (EST) atziņu, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un nevar tikt ierobežotas (piemēram, EST 2006.gada 6.jūlija [spriedumā apvienotajās lietās C-439/04 un 440/04](#)). Pamats runāt par valsts budžeta aizskārums ir gadījumos, kad priekšnodoklis tiek atskaitīts, neievērojot materiālajās tiesību normās noteiktās prasības. Turklāt EST nolēmumos vairākkārt ticis skaidrots, ka tas, vai PVN saistībā ar konkrētajām precēm par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN (piemēram, EST 2013.gada 28.februāra [rīkojums lietā C-563/11](#)).

Ja preču pircējs pats ir izpildījis tiesību normu prasības, tad fakts, ka preču piegādātājs nav izpildījis savus tiesiskos pienākumus (nav samaksājis valsts budžetā nodokli), nerada patstāvīgu pamatojumu automātiskam preču pircēja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegumam.

Preču piegādātāja nodokļu samaksas pienākuma izpildes jautājums, tāpat kā pats darījums un tā apstākļi, ir vērtējami savstarpējā kopsakarā Pievienotā vērtības nodokļa likuma [92.panta](#) 1.daļas 1.punkta piemērošanas ietvaros.