NORAKSTS

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A42994709
AA43-0494-13/2

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 14.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente U.Mihailova, tiesneses S.Kanenberga un A.Kovaļevska

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 21.oktobra lēmuma Nr.22.4/20676 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 10.oktobra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) ģenerāldirektora 2009.gada 21.oktobra lēmumu Nr.22.4/20676 (turpmāk – Lēmums) kā administratīvā akta galīgo noformējumu SIA „*/Nosaukums/*" papildu nomaksai budžetā tika aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis (turpmāk – UIN) par 2007.gadu Ls 4157 apmērā, UIN soda nauda Ls 2078,50 apmērā un UIN nokavējuma nauda Ls 627,71 apmērā, par 2007.gada janvāri, februāri, martu, aprīli, maiju, jūniju un oktobri, 2008.gada maiju un decembri pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) soda nauda Ls 3691,42, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais 2008.gada novembra PVN Ls 124,42 apmērā un soda nauda Ls 37,33 apmērā. Ar Lēmumu atcelta ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009.gada 11.augusta lēmumu Nr.1.3/21241 par 2008.gada oktobri aprēķinātā PVN soda nauda Ls 305,27 apmērā un papildus noteikta par 2008.gada maiju nomaksai budžetā PVN soda nauda Ls 305,27 apmērā. Lēmums, citstarp, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] VID Rīgas reģionālā iestāde par 2008.gada oktobri nepamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.[3]panta trešo daļu, aprēķinot nomaksai budžetā PVN soda naudu Ls 305,27. Savukārt par 2008.gada maiju VID Rīgas reģionālajai iestādei bija jāaprēķina soda nauda Ls 3693,60 (Ls 7387,19 x 50%), nevis Ls 59,44 (Ls 198,14 x 30%), kā to kļūdaini noteikusi VID Rīgas reģionālā iestāde. Līdz ar to VID Rīgas reģionālā iestāde nepamatoti par minēto taksācijas periodu nav noteikusi papildu nomaksai budžetā PVN soda naudu Ls 3634,16 (Ls 3693,60 – Ls 59,44) apmērā. Sakarā ar to, ka augstāka iestāde apstrīdēšanas procesā nav tiesīga palielināt zemākās iestādes pieņemtajā lēmumā noteiktās soda naudas apmēru apstrīdēšanas procesā PVN soda nauda par 2008.gada maiju tiek noteikta apstrīdēšanas procesā par 2008.gada oktobri atceltās soda naudas Ls 305,27 apmērā.

[1.2] 2007.gada oktobrī SIA „*/Nosaukums/*" dalībnieks *E.M.* iegādājās no SIA „*/Nosaukums/*" dzīvokli */ielas nosaukums/*, Siguldā, Nr.41 (128,3 m^2) (turpmāk – dzīvoklis Nr.41) par Ls 12 779,66 (PVN Ls 2300,34) un *D.Š.* iegādājās no SIA „*/Nosaukums/*" dzīvokli */ielas nosaukums/*, Siguldā, Nr.34 (67,7 m^2) (turpmāk – dzīvoklis Nr.34) par Ls 6743,22 (PVN Ls 1213,78). VID secināja, ka *D.Š.* un *E.M.* likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „e" un „g" apakšpunkta, kā arī likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta piektās daļas izpratnē ir uzskatāmi par ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītajām personām.

[1.3] Tā kā SIA „*/Nosaukums/*" citus dzīvokļus pārdeva ar uzņēmumu nesaistītām personām, tad VID veica iekšējo cenu salīdzināšanu un konstatēja, ka *D.Š.* un *E.M.* dzīvokļus ir iegādājušies par ievērojami zemāku cenu, nekā konkrētajā mājā dzīvokļus iegādājušās citas personas, t.i., par 241 procentiem vai 2,4 reizes zemāku cenu kā pati zemākā pārdošanas cena dzīvoklim, kurš tika pārdots ar uzņēmumu nesaistītai personai *J.R.* VID secināja, ka *D.Š.* un *E.M.*, būdami ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītās personas, darbojās saistīti savā starpā, lai nepamatoti pazeminātu dzīvokļu Nr.34 un Nr.41 vērtību, kā rezultātā nepamatoti samazināja minētās komercsabiedrības ar UIN apliekamo ienākumu.

[1.4] VID veica darījumu vērtības korekciju, palielinot ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītajām personām *D.Š.* un *E.M.* pārdoto dzīvokļu Nr.34 un Nr.41 cenu par: Ls 27 713,12, aprēķinā izmantojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi (t.i., minēto dzīvokļu 1 m^2 pārdošanas cenu pielīdzinot Ls 241, kas atbilst 2007.gadā namā */ielas nosaukums/*, Siguldā, fiziskajai personai *J.R.* pārdotā dzīvokļa (ar defektiem) 1 m^2 pārdošanas cenas vērtībai). VID SIA „*/Nosaukums/*" 2007.gada UIN deklarācijā uzrādīto apliekamo ienākumu palielināja par aprēķināto dzīvokļu realizācijas vērtības starpību Ls 27 714 un papildu nomaksai budžetā aprēķināja UIN par 2007.gadu Ls 4157 (Ls 27 714 x 15%), UIN soda naudu Ls 2078,50 (50% x Ls 4157) un UIN nokavējuma naudu Ls 627,71.

[2] SIA „*/Nosaukums/*” iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par Lēmuma atcelšanu daļā par PVN soda naudas aprēķinu Ls 3131,63 apmērā, par PVN soda naudas aprēķinu Ls 305,27 apmērā, par UIN aprēķinu Ls 4157 apmērā, soda naudas aprēķinu Ls 2078,90 apmērā un nokavējuma naudas Ls 627,71 apmērā. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] VID nepamatoti un nepareizi piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām” tiesību normas. Attiecībā uz SIA „*/Nosaukums/*” par PVN aprēķināšanu piemērojami likuma „Par nodokļiem un nodevām” (2006.gada 26.oktobra redakcijā) $33.^{2}$panta noteikumi. SIA „*/Nosaukums/*” rīkojās tiesiski un saskaņā ar likumu līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, izmantoja savas likumīgās tiesības precizēt un koriģēt PVN deklarācijas. SIA „*/Nosaukums/*” atzina savu pienākumu maksāt soda naudu 10 procentu apmērā no samazinātās nodokļu summas. Lietā nav strīda, ka uz audita uzsākšanas brīdi, SIA „*/Nosaukums/*” PVN parādu nebija. Tieši pretēji, SIA „*/Nosaukums/*” norādīja un VID atzina, ka uz 2009.gada 27.februāri SIA „*/Nosaukums/*” veica pārmaksu Ls 2109,01 apmērā.

[2.2] Pret SIA „*/Nosaukums/*” varēja piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantu tikai 2006.gada 26.oktobra redakcijā, kas bija spēkā līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai un kur nav noteiktas prasības SIA „*/Nosaukums/*” pašai aprēķināt soda naudu, aizpildīt soda naudas aprēķināšanas veidlapu un soda naudu ieskaitīt budžetā līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai. VID, aprēķinot PVN soda naudu palielinātā apmērā, ir manipulējis ar likuma normu piemērošanu un pret SIA „*/Nosaukums/*” piemērojis tādas tiesību normas, kas nebija spēkā uz nodokļu audita uzsākšanas dienu.

[2.3] VID nepareizi un prettiesiski aprēķināja budžetā UIN Ls 4157, soda naudu Ls 2078,90 un nokavējuma naudu Ls 627,71, kā arī nepamatoti uzlika pienākumu minētās summas iemaksāt budžetā. Apgalvojumam, ka *D.Š.* un *E.M.* darījumos ar dzīvokļiem atzīstamas par ar uzņēmumu saistītām personām, nav tiesiska pamatojuma, t.i., šis apgalvojums neizriet no likuma satura, jēgas un prasībām. Nevienā no VID lēmumiem attiecībā uz *D.Š.* un *E.M.* nav konstatēts neviens no likumā „Par uzņēmumu ienākumu nodokli” noteiktajiem kritērijiem, lai darījumos ar dzīvokļiem šīs fiziskās personas atzītu par ar uzņēmumu saistītām personām.

[2.4] *D.Š.* un *E.M.*, būdami fiziskas personas – pircēji, nevis ar uzņēmumu saistītas personas, vēlējās maksāt par pirkumu iespējami zemāku cenu. Tieši tādēļ pārdevējam tika norādīts uz pārdodamās lietas – dzīvokļa trūkumiem, būvdefektiem, kas uz pirkuma brīdi bija acīmredzami un turpmāk tika fiksēti Latgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2008.gada 21.aprīļa lēmumā lietā Nr.C04353907.

[2.5] Tas, ka dzīvokļu Nr.34 un Nr.41 cena pēc VID aprēķiniem ir nedaudz zemāka kā *J.R.* dzīvokļa cena neliecina un nevar liecināt par *D.Š.* un *E.M.* nolūkiem samazināt ar UIN apliekamos maksājumus. Šāda situācija liecina tikai par darījumu dalībnieku brīvu gribu un vienošanos par cenu, kas

atbilst pārdodamās lietas stāvoklim. Nekorekts ir VID apgalvojums, ka fiziskai personai *J.R.* pārdots dzīvoklis ar defektiem tāpat kā *D.Š.* un *E.M.* Šādam apgalvojumam nav tiesiska pamatojuma, jo *J.R.* dzīvoklis pārdots 2007.gada 5.aprīlī, bet būvdefekti šim dzīvoklim fiksēti tiesas lēmumā tikai 2008.gada 21.aprīlī. Savukārt pircēji *D.Š.* un *E.M.* uz būvdefektiem norādīja pie pirkuma slēgšanas 2007.gada oktobrī. Turklāt *J.R.* un *D.Š.* un dzīvokļa īpašumu cenas atšķirības par 1 m^2 ir nelielas un nebūtiskas. Tieši šādā veidā, nosakot kopējo cenu, praksē tiek pārdoti dzīvokļu īpašumi. Līdz ar to VID UIN uzrēķins ir tiesiski nepamatots un balstās uz sev vēlamām manipulācijām ar tiesību normām.

[2.6] Nepamatota ir VID rīcība atcelt PVN soda naudas Ls 305,27 apmērā par 2008.gada oktobri un to pašu noteikt kā soda naudu par 2008.gada maija mēnesi. Šāda rīcība ir pretrunā ar paša VID norādīto *reformatio in peus*.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā minētiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 10.oktobra spriedumu pieteikums daļēji apmierināts un atcelts Lēmums daļā par 2008.gada maiju nomaksai budžetā noteikto PVN soda naudu Ls 305,27 apmērā un par papildu nomaksai budžetā noteikto UIN Ls 4157 apmērā, UIN soda naudu Ls 2078,50 apmērā un UIN nokavējuma naudu Ls 627,71 apmērā. Pārējā daļā pieteikums noraidīts. Spriedums, citstarp, pamatots ar turpmāk minētajiem motīviem.

[4.1] Attiecībā uz 2008.gada maiju tiesa norādīja, ka iestāde nepamatoti noteica papildus soda naudu Ls 305,27 apmērā, kas vienlīdzīga ar par 2008.gada oktobri atcelto soda naudu. Ja iestāde par maiju, kaut arī nepareizi, aprēķināja soda naudu Ls 59,44 apmērā (30% no Ls 198,14), nevis Ls 3634,16 (50% no Ls 7387,19), tad nav pamata noteikt lielāku soda naudu, ja par citu mēnesi soda nauda Ls 305,27 apmērā tiek atcelta. Tiesa atzina iestādes lēmumu par nepamatotu un atceļamu daļā par papildus noteikto budžetā maksājamo soda naudu par 2008.gada maiju.

[4.2] Tiesa konstatēja, ka lietā nav strīda par to, ka 2007.gada oktobrī SIA „*/Nosaukums/*" dalībnieki *E.M.* un *D.Š.* iegādājās no SIA „*/Nosaukums/*" dzīvokli Nr.41 par Ls 12 779,66 un dzīvokli Nr.34 par Ls 6743. Lietā nav strīda arī par to, ka *E.M.* piederēja 25 procenti no SIA „*/Nosaukums/*" pamatkapitāla, bet *D.Š.* – 50 procenti no pamatkapitāla. Lietā ir strīds par to, vai šie dzīvokļi tika pārdoti par tirgus vērtību un vai šīs personas ir ar uzņēmumu saistītās personas.

[4.3] Tiesa konstatēja, ka no lietas materiāliem neizriet, ka *D.Š.* vai *E.M.* saskaņā ar statūtiem būtu nodrošināta izšķiroša ietekme komercsabiedrībā vai pastāvētu speciāls līgums. Tāpat ne *D.Š.*, ne *E.M.* nebija valdes priekšsēdētāji, bet gan *A.Š.* Tiesas ieskatā, ja likumdevējs būtu vēlējies noteikt, ka ar uzņēmumu saistītas personas ir personas, kuras savstarpēji ir

radinieki vai laulātie un kurām kopā pieder vairāk nekā 50 procenti, tad likumā būtu sniegts šāds formulējums, kāds līdzīgs ir dots, piemēram, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „c" apakšpunktā. Tiesa atzina, ka ne *D.Š.*, ne *E.M.* nav atzīstamas par ar uzņēmumu saistītām personām likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli" izpratnē.

[4.4] Tiesa piekrita iestādes viedoklim, ka valdes locekļi, iegādājoties dzīvokļus, ir, iespējams, rīkojušies saskaņoti un savstarpēji saistīti, līdz ar to varētu atbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „g" apakšpunkta nosacījumiem par saistītām personām, taču likums „Par uzņēmuma ienākuma nodokli" ir atzīstams par speciālo likumu konkrētā gadījumā, aprēķinot UIN. Tiesa atzina, ka iestāde nepamatoti matemātiski saskaitīja šo abu amatpersonu kapitāla daļas un atzina par ar uzņēmumu saistītām personām.

[4.5] Tā kā konkrētā gadījumā tiesa nekonstatēja ar uzņēmumu saistītu personu esamību, tad arī nebija pamata noteikt apliekamo ienākumu par peļņu, kas rodas, ja preces pārdod ar uzņēmumu saistītām personām par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām. Līdz ar to tiesas ieskatā nebija pamata aprēķināt arī UIN, nokavējuma naudu un soda naudu par UIN.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 10.oktobra spriedumu daļā, kurā apmierināts pieteicējas pieteikums, VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā lūdza pieteikumu pilnībā noraidīt un norādīja turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Ar Lēmumu papildu nomaksai budžetā noteiktā PVN soda nauda par 2008.gada maiju Ls 305,27 apmērā nav tā pati summa, kas ar Lēmumu par 2008.gada oktobri ir atcelta. Sakrīt summu apmēri. VID rīkojās tiesiski, nosakot papildus PVN soda naudu apmērā, lai tā kopumā nebūtu lielāka par iepriekš (sākotnēji) noteikto. VID bija tiesīgs ar galīgo lēmumu noteikt papildu maksājumus, kas, turklāt, nepasliktina SIA „*/Nosaukums/*" izveidojušos tiesisko situāciju un uzlikto pienākumu.

[5.2] Ja tiesa būtu ņēmusi vērā to, ka darījumu veikšanas brīdī SIA „*/Nosaukums/*" valdes loceklei *D.Š.* un viņas dēlam – komercsabiedrības valdes priekšsēdētājam *D.Š.* kopā piederēja 75 procenti (50+25), bet atlikušie 25 procenti komercsabiedrības pamatkapitāla – valdes loceklim *E.M.*, kā arī to, ka *D.Š.* un *E.M.* dzīvokļus no SIA „*/Nosaukums/*" iegādājās par vismaz 2,4 reizēm zemākām cenām kā citi pircēji, tiesa nevarētu izdarīt tik viennozīmīgu secinājumu, ka *D.Š.* un *E.M.* nav ar uzņēmumu saistītas personas.

[5.3] Nenoskaidrojot visus apstākļus lietā un nedodot visiem pārbaudes laikā iegūtajiem pierādījumiem vērtējumu, tiesa ir rīkojusies pretēji Administratīvā procesa likuma 103.panta otrās daļas un 154.panta pirmās daļas nosacījumiem. Līdz ar to nepareizi un nepamatoti atzina, ka no spēkā esošā un piemērojamā likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokļa" neizriet VID izdarītais secinājums par saistītajām personām.

[5.4] Tiesa bez tiesiska pamatojuma (neargumentējot, kāpēc no pašreizējās likuma redakcijas tas neizriet) spriedumā ir izteikusi apgalvojumu, ka, ja likumdevējs būtu vēlējies noteikt, ka ar uzņēmumu saistītās personas ir personas, kuras savstarpēji ir radinieki vai laulātie un kurām kopā pieder vairāk nekā 50 procenti, tad likumā šāds formulējums būtu sniegts.

[6] Pamatojoties Administratīvā procesa likuma 312.panta pirmo daļu, apgabaltiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un ka pieteikums ir daļēji apmierināms.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmo daļu apgabaltiesa izskata lietu pēc būtības apelācijas sūdzībā norādītajā apjomā, t.i., pieteikumu daļā par Lēmuma atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN soda naudu par 2008.gada maiju Ls 305,27 apmērā un UIN par 2007.gadu Ls 4157 apmērā, UIN soda naudu Ls 2078,50 apmērā un UIN nokavējuma naudu Ls 627,71 apmērā.

[9] Administratīvā procesa likuma 81.panta trešā daļa paredz, ka lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu (administratīvais akts) nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts, izņemot gadījumu, kad augstāka iestāde konstatē, ka ir pārkāptas obligātās materiālo tiesību normas vai pārkāptas tādas procesuālo tiesību normas, kas aizsargā sabiedrības intereses.

Apgabaltiesa konstatē, ka ar Lēmumu VID grozīja ar PVN soda naudas sadalījumu pa mēnešiem, samazinot ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009.gada 11.augusta lēmumu Nr.1.3/21241 par 2008.gada oktobri aprēķināto PVN soda naudu Ls 305,27 apmērā un papildus nosakot par 2008.gada maiju nomaksai budžetā PVN soda nauda Ls 305,27 apmērā, kā rezultātā ar Lēmumu noteiktais galīgais PVN soda naudas apmērs nemainījās, salīdzinot ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009.gada 11.augusta lēmumā Nr.1.3/21241 noteikto.

Apgabaltiesa uzskata, ka VID nav pārkāpis Administratīvā procesa likuma 81.panta trešās daļas nosacījumus, jo ar Lēmumu noteiktais galīgais PVN soda naudas apmērs netika mainīts, un atzīst, ka Lēmums daļā par papildus noteikto PVN soda naudu par 2008.gada maija mēnesi ir pamatots.

[10] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” (redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2007.gada 27.novembrim) 12.panta otrās daļas 2.punkts paredz, ka, nosakot apliekamo ienākumu, peļņu palielina par summu, kuru veido preču (produkcijas, pakalpojumu) vērtību starpība

(starpības daļa), kas rodas, citstarp, ja šīs preces (produkcija, pakalpojumi) par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdotas ar uzņēmumu saistītām personām.

Ar Lēmumu atzīts, ka *D.Š.* un *E.M.* likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „e" un „g" apakšpunkta, kā arī likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta piektās daļas izpratnē ir uzskatāmi par ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītajām personām un ka *D.Š.* un *E.M.*, būdami ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītās personas, darbojās saistīti savā starpā, lai nepamatoti pazeminātu dzīvokļu Nr.34 un Nr.41 vērtību, kā rezultātā nepamatoti samazināja ar minētās komercsabiedrības ar UIN apliekamo ienākumu.

Apgabaltiesa, pirmkārt, pārbauda, vai *D.Š.* un *E.M.* ir uzskatāmi par ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītajām personām.

[11] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta pirmā daļa paredz, ka likumā lietotie termini atbilst likumos „Par nodokļiem un nodevām", „Par grāmatvedību", Gada pārskatu likumā, Kredītiestāžu likumā, Krājaizdevu sabiedrību likumā un Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumā lietotajiem terminiem, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

No minētā secināms, ka kā primārais terminu skaidrojums likumā ir izmantojams likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" sniegtais terminu skaidrojums.

[12] Lēmumā, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „e" un un „g" apakšpunktu un minot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta piekto daļu, VID ir secinājis, ka *D.Š.* un *E.M.* ir uzskatāmi par ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītajām personām, jo *D.Š.* un viņas dēlam SIA „*/Nosaukums/*" valdes priekšsēdētājam *D.Š.* kopā pieder 75 procenti no minētās komercsabiedrības pamatkapitāla, bet *E.M.* dzīvokļa pirkšanas brīdī piederēja 25 procenti no minētās komercsabiedrības pamatkapitāla un viņš bija šīs komercsabiedrības valdes loceklis. Audita pārskatā arī norādīts, ka *D.Š.* un *E.M.* tiek uzskatītas par ar SIA „*/Nosaukums/*" saistītām personām, jo var secināt, ka SIA „*/Nosaukums/*" amatpersonas darbojās saistīti savā starpā, lai pazemināt dzīvokļu Nr.34 un Nr.41 vērtību.

Ņemot vērā, ka likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" ir precīzi noteikts, kuras personas uzskatāmas par ar uzņēmumu saistītām personām, apgabaltiesa atzīst, ka VID Lēmumā nepamatoti atsaucies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „e" un „g" apakšpunktā minēto saistīto personu definīciju. Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „e" apakšpunkts neatbilst konkrētajai situācijai, jo tiek noteikta komercsabiedrību savstarpējā saistība, bet „g" apakšpunkta atsauce attiecībā uz fiziskajām personām norāda uz vienošanos par līgumos neparedzētu atlīdzību, kas samazina maksājamos nodokļus, kamēr šajā

gadījumā nav strīda, ka *D.Š.* un *E.M.* par dzīvokļu iegādi SIA „*/Nosaukums/*” nav sniegusi līgumā neparedzētu atlīdzību. Citā veidā saskaņotā darbība attiecināma vienīgi uz komercsabiedrībām vai kooperatīvajām sabiedrībām.

[13] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1.panta piektā daļa paredz, ka šī likuma izpratnē ar uzņēmumu saistīta persona ir persona, kurai (fiziskās personas gadījumā – tās radiniekiem līdz trešajai pakāpei vai laulātajam, vai ar šo personu svainībā esošiem līdz otrajai pakāpei) pieder vairāk nekā 50 procenti no komercsabiedrības pamatkapitāla vai daļu vērtības vai kooperatīvās sabiedrības paju vērtības vai kurai (fiziskās personas gadījumā – tās radiniekiem līdz trešajai pakāpei vai laulātajam, vai ar šo personu svainībā esošiem līdz otrajai pakāpei) ar līgumu vai citādi ir nodrošināta izšķiroša ietekme komercsabiedrībā vai kooperatīvajā sabiedrībā.

Apgabaltiesa pārbauda, vai apstāklis, ka *D.Š.* kopā ar dēlu piederēja 75 procenti no komercsabiedrības pamatkapitāla, ir pamats, lai viņu atzītu par ar SIA „*/Nosaukums/*” saistītu personu.

Apgabaltiesa no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1.panta piektās daļas secina, ka norma izvirza nosacījumus, ka ar uzņēmumu saistīta persona ir fiziskā persona, kurai vai kuras radiniekiem līdz trešajai pakāpei pieder vairāk nekā 50 procenti no komercsabiedrības pamatkapitāla, un vai kurai vai kuras radiniekiem līdz trešajai pakāpei ar līgumu vai citādi ir nodrošināta izšķiroša ietekme komercsabiedrībā vai kooperatīvajā sabiedrībā.

Konkrētajā gadījumā, ņemot vērā, ka attiecībā uz *D.Š.* izpildās gan nosacījums, ka viņa pati ir kapitāldaļas īpašniece, gan nosacījums, ka arī viņas ar likuma normu aptvertajam radiniekam – radinieks līdz trešajai pakāpei (dēls) – pieder kapitāldaļas komercsabiedrībā, apgabaltiesa atzīst, ka likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1.panta piektās daļas normas tvērums iekļauj visu to personu lokam piederošo kapitāldaļu attiecināšanu uz personu, kuras saistība komercuzņēmumam tiek pārbaudīta. Tādējādi, ņemot vērā, ka uz *D.Š.* ir attiecināmi 75 procenti kapitāldaļu, apgabaltiesa atzīst, ka viņa ir uzskatāma par ar SIA „*/Nosaukums/*” saistīta persona.

[14] Apgabaltiesa pārbauda, vai apstāklis, ka *E.M.* dzīvokļa pirkšanas brīdī piederēja 25 procenti no SIA „*/Nosaukums/*” pamatkapitāla, ka viņš bija šīs komercsabiedrības valdes loceklis un viņš iegādājās dzīvokli Nr.34 no SIA „*/Nosaukums/*” par noteikto cenu, ir pamats, lai viņu atzītu par ar SIA „*/Nosaukums/*” saistītu personu.

Lietā nav strīda, ka *E.M.*, viņa radiniekiem līdz trešajai pakāpei, laulātajai vai ar viņu svainībā esošiem līdz otrajai pakāpei nepieder vairāk nekā 50 procenti no komercsabiedrības pamatkapitāla.

Apgabaltiesa no Lēmuma un no lietas materiāliem nekonstatē, ka apstiprinātos fakts, ka SIA „*/Nosaukums/*” valdes loceklim *E.M.* komercsabiedrībā ir nodrošināta izšķiroša ietekme.

No Audita pārskata ir netieši secināms, ka VID viedoklis, ka *E.M.* kā SIA „*/Nosaukums/*" amatpersona darbojās saistīti ar citām amatpersonām, lai nepamatoti pazeminātu dzīvokļu vērtību, ir balstīts uz apstākli, ka viņam izdevās no SIA „*/Nosaukums/*" nopirkt dzīvokli par pazeminātu cenu. Minētais apstāklis kā nosacījums neizriet no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta piektās daļas, jo fakts, ka nopirkts dzīvoklis, arī ja pircējam cena noteikta mazāka par citiem pircējiem, automātiski nepierāda, ka persona spēj ietekmēt komercsabiedrībā pieņemtos lēmumus.

Ņemot vērā, ka šajā gadījumā UIN noteikšanā ir piemērojamas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normas, apgabaltiesa nevērtē, vai dzīvokļa Nr.41 pirkšana ir likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „g" apakšpunktā minētā vienošanās par līgumos neparedzētu atlīdzību, lai samazinātu nodokļus.

Pamatojoties uz minēto, apgabaltiesa atzīst, ka lietā nav konstatējams, ka *E.M.* bija ar SIA „*/Nosaukums/*" saistīta personu. Līdz ar to attiecībā uz dzīvokļa Nr.34 pārdošanu nebija piemērojams likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2.punkts un attiecīgi Lēmums par UIN, ar to saistītās soda naudas un nokavējuma naudas noteikšanu attiecībā uz šo darījumu ir nepamatots un atceļams.

[15] Apgabaltiesa pārbauda, vai ar Lēmumu ir pamatoti noteikts UIN par dzīvokļa Nr.34 pārdošanu.

Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (redakcijā, ka bija spēkā no 2006.gada 14.jūlija līdz 2010.gada 17.februārim) 83.punkts paredz, ka, lai noteiktu likuma 12.panta otrās daļas 2.punktā minētās preču (produkcijas, pakalpojumu) tirgus cenas vai darījuma tirgus vērtību, piemēro vienu no šo noteikumu 84., 85. vai 86.punktā minētajām metodēm.

Noteikumu 84.punktā noteikta salīdzināmo nekontrolēto cenu metode:

84.1. metodes būtība – metode, kuras ietvaros salīdzina saistītu uzņēmumu savstarpējā darījumā piemēroto cenu ar saistīta uzņēmuma un ar to nesaistīta komersanta salīdzināma darījuma cenu vai ar citu nesaistītu komersanta salīdzināma darījuma cenu salīdzināmos apstākļos;

84.2. metodi piemēro, ja tiek veikti darījumi ar precēm vai pakalpojumiem, kuru cenas ir salīdzināmas ar nesaistītu komersantu darījumu cenām, vai ja ir iespējams veikt pietiekami precīzas korekcijas, lai izslēgtu darījumu atšķirību būtisku ietekmi uz darījuma vērtību vai preces, produkta vai pakalpojuma cenu.

Apgabaltiesa konstatē, ka Lēmumā VID darījuma vērtības korekciju veica, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 2., 5. un 11.punktu, septītās daļas 1. un 2.punktu, 23.^{2}panta otrās daļas 1.punktu un ceturtās daļas 1.punktu un Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu

piemērošanas noteikumi" 84.punktu, izmantojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi.

Lai gan Lēmumā ir uzskaitītas likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas, apgabaltiesa secina, ka VID būtībā ir piemērojis speciālo normu – likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2.punktu un Ministru kabineta noteikumus, kuros skaidrota šīs normas piemērošana, jo likumā „Par nodokļiem un nodevām" ir aprakstīti principi preču noteikšanai nodokļu aprēķināšanas vajadzībām un tie ir atbilstoši VID piemērotajiem principiem, tomēr likuma „Par nodokļiem un nodevām" $23.^{2}$pantā neviens no cenu noteikšanas principiem nav tieši nosaukts par salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi. Līdz ar to, apgabaltiesas ieskatā, VID faktiski ir pareizi piemērojis speciālo tiesību normu.

[16] Lēmumā konstatēts, ka *D.Š.* ir iegādājusies no SIA „*/Nosaukums/*" dzīvokli Nr.41 par ievērojami zemāku cenu nekā konkrētajā mājā dzīvokļus iegādājušās citas personas.

Apgabaltiesa konstatē, ka lietā nav strīda, ka dzīvoklis Nr.41 bija ar acīmredzamiem defektiem. VID secinājums pamatots ar apstākļiem, ka līdzīgu dzīvokli, arī ar acīmredzamiem defektiem, šajā mājā iegādājusies ar SIA „*/Nosaukums/*" nesaistīta persona par cenu, kas ir 2,4 reizes augstāka par dzīvokļa Nr.41 cenu.

Apgabaltiesa uzskata, ka šādos apstākļos VID cenas aprēķināšanai pamatoti izvēlējies salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, un pārbauda VID secinājumu pamatotību.

[17] No lietas materiāliem ir konstatējams, ka 2008.gada 18.aprīlī SIA „*/Nosaukums/*" un SIA „*/Nosaukums 2/*" vienojās (lietas 93. – 97.lapa), ka SIA „*/Nosaukums 2/*" veiks defektu novēršanas darbus objektā „*/Nosaukums 3/*", */ielas nosaukums/*, Siguldā un ka līdz vienošanās datumam ir konstatēti noteikti defekti, tostarp, dzīvoklī Nr.41 griestos ir mitruma radīts traips, mitruma radīti bojājumi telpu sienās un saplaisājušas terases flīzes.

No minētā apgabaltiesa secina, ka dzīvoklim Nr.41 bija nopietni defekti, jo ir vispārzināms, ka mitruma radīti bojājumi dzīvoklī ir būtisks defekts un mitrums laika gaitā izraisa būtiskus bojājumus konstrukcijās, kuru renovācija var izmaksāt dārgi. Konstatējot šāda rakstura defektus dzīvoklī, apgabaltiesas ieskatā, ir pašsaprotams, ka persona, arī zinot, ka, iespējams, šie defekti nākotnē tiks novērsti, nevar būt droša, ka šie defekti ir novēršami tādā veidā, ka, beidzoties garantijas laikam, tie neatklāsies citādā veidā no jauna, piesardzīgi novērtēs esošo situāciju un nepiekritīs par dzīvokli maksāt augstu cenu.

Dzīvoklī Nr.39, kas auditā tika izmantots kā salīdzināmais darījums, tika konstatētas plaisas sienās un griestos. Ir vispārzināms ka plaisu parādīšanās griestos un sienās var būt vairāki iemesli, parasti tā ir sasteigta būvniecība, mājai nedaudz sēžoties vai materiāliem žūstot, tomēr šādi defekti

pamatā ir novēršami, veicot kosmētisko remontu, un tie neietekmē mājas konstrukciju.

Attiecībā uz pieteicējas iebildumiem, ka brīdī, kad *D.Š.* iegādājās dzīvokli, vairs nebija pieprasījuma pēc dzīvokļiem, VID ir konstatējis, ka 2007.gada 3.oktobrī Siguldā bija vērojama pastāvīga pircēju interese par dzīvokļu iegādi, jo bija mazs piedāvājums.

Apgabaltiesa uzskata, ka fakts, ka Siguldā bija vērojama pastāvīga pircēju interese par dzīvokļu iegādi, ir ticams, tomēr, ņemot vērā dzīvokļa Nr.41 kvalitāti, apgabaltiesa apšauba, ka vidējais pircējs izvēlētos iegādāties īpašumā dzīvokli ar šādiem defektiem.

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka SIA „*/Nosaukums/*" 2007.gada novembrī bija cēlušas prasību pret SIA „*/Nosaukums 2/*" Ls 581 983 apmērā, savukārt SIA „*/Nosaukums 2/*" prasīja no SIA „*/Nosaukums/*" parāda, līgumsoda un zaudējumu piedziņu Ls 367 173,92 apmērā. Apgabaltiesa neatzīst, ka *D.Š.*, iegādājoties dzīvokli, varēja būt pārliecība, ka dzīvojamās mājas defekti tiks novērsti un ka viņai neradīsies izdevumi par dzīvokļa remontu, jo lietas iznākums un izskatīšanas termiņš nebija prognozējams un SIA „*/Nosaukums 2/*" prasības summa bija ievērojama. No šī brīža skatupunkta ir arī konstatējams, ka daudzas māju būvniecības komercsabiedrības savu darbību izbeidza, neizpildot garantijas saistības. Līdz ar to VID apgalvojums, ka SIA „*/Nosaukums/*" nebija pamata samazināt dzīvokļa Nr.41 vērtību par konstatētajiem celtniecības defektiem, jo tos saskaņā ar tiesas spriedumu ir jānovērš SIA „*/Nosaukums 2/*", apgabaltiesas ieskatā, ir acīmredzami nepamatots.

Turklāt apgabaltiesa kā būtisku vērtē apstākli, ka atbilstoši 2007.gada 9.oktobra pirkuma līgumam ir samazināta cena vienīgi dzīvokļa Nr.41 īpašumam, bet neapdzīvojamās telpas domājamās daļas un zemes īpašuma domājamās daļas cena atbilst pārējo dzīvokļu pirkuma līguma nosacījumiem, kas norāda, ka cenas samazinājums drīzāk ir saistāms ar dzīvokļa defektiem.

Pamatojoties uz minēto, apgabaltiesa atzīst, ka lietā nav konstatējams, ka *D.Š.* kā ar SIA „*/Nosaukums/*" saistīta persona ir iegādājusies no SIA „*/Nosaukums/*" dzīvokli Nr.41 par ievērojami zemāku cenu nekā konkrētajā mājā dzīvokļus iegādājušās citas personas.

Līdz ar to nav pamata piemērot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2.punktu un attiecīgi Lēmums par UIN, ar to saistītās soda naudas un nokavējuma naudas noteikšanu arī attiecībā uz šo darījumu ir nepamatots un atceļams.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai tās samaksāto valsts nodevu 20 latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

SIA „*/Nosaukums/*" pieteikumu apmierināt daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 21.oktobra lēmumu Nr.22.4/20676 daļā par papildu budžetā noteikto uzņēmumu ienākuma nodokli un ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu.

Pieteikumu noraidīt daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 21.oktobra lēmuma Nr.22.4/20676 atcelšanu daļā par noteikto pievienotās vērtības nodokļa soda naudu Ls 305,27 apmērā par 2008.gada maiju.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt SIA „*/Nosaukums/*" (reģ. Nr.*/reģistrācijas numurs/*, adrese: */adrese/*) valsts nodevu 20 (divdesmit) latu apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente *(paraksts)* U.Mihailova

Tiesneses *(paraksts)* S.Kanenberga

(paraksts) A.Kovaļevska

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese U.Mihailova
Rīgā, 2013.gada 14.maijā