NORAKSTS
Lieta Nr.A42470605
SKA-501/2009

S P R I E D U M S

Rīgā 2009.gada 11.decembrī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore J.Briede
senators A.Guļāns
senators J.Neimanis

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *A.Š.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Valmieras noliktava" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2005.gada 1.novembra lēmuma Nr.3.1/29500 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar SIA „Valmieras noliktava" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 18.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Valmieras noliktava" lūdza Valsts ieņēmumu dienestu izsniegt atļauju nepiemērot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astoto daļu pieteicējas maksājumam sabiedrībai „Tintrade Ltd".

Valsts ieņēmumu dienests ar 2005.gada 1.novembra lēmumu Nr.3.1/29500 noraidīja lūgumu.

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par minētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu un attiecīgas atļaujas izsniegšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2008.gada 31.janvāra spriedumu noraidīja pieteikumu. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotā daļa noteic, ka neatkarīgi no jebkuriem šā likuma noteikumiem uzņēmumu ienākuma nodokli ietur pēc 15 procentu likmes no visiem maksājumiem, ko Latvijas rezidenti vai nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas Ministru kabineta noteikumos minētajās zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās. Minētās normas mērķis ir nodrošināt, lai Latvijas uzņēmumi neizmantotu citas firmas, kas atrodas zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās, ar mērķi samazināt apliekamo ienākumu. Lietā nav strīda par to, ka sabiedrība ,,Tintrade Ltd" ir reģistrēta zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijā.

[3.2] Likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devītā daļa paredz izņēmumu. Proti, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības atļaut neieturēt nodokli no tiem maksājumiem, no kuriem saskaņā ar šā panta astoto daļu ir ieturams nodoklis, ja to izmaksātājs pamatoti pierāda, ka minētie maksājumi netiek izdarīti ar nolūku samazināt šā maksātāja apliekamo ienākumu un nemaksāt vai samazināt Latvijā maksājamos nodokļus.

[3.3] Nosakot, vai likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotajā daļā minētie maksājumi netiek veikti, lai samazinātu nodokļu maksātāja apliekamo ienākumu un nemaksātu vai samazinātu Latvijā maksājamos nodokļus, Valsts ieņēmumu dienestam jāņem vērā Ministru kabineta 2000.gada 19.septembra noteikumu Nr.319 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – noteikumi Nr.319) 23.punktā minētie kritēriji, proti:

1) vai maksājumu veikšana pamatojas uz reālu ekonomisko darbību (23.1.apakšpunkts);
2) vai nodokļu maksātājam nepieciešamība veidot ekonomiskus sakarus ar personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas beznodokļu vai zemu nodokļu valstīs vai teritorijās, izriet no viņa veicamās uzņēmējdarbības specifikas (23.2.apakšpunkts);
3) vai pēc maksājumu veikšanas Latvijas nodokļu maksātāja apliekamais ienākums netiek samazināts lielākā apmērā nekā tad, ja maksājumu saņēmējs būtu Latvijas nodokļu maksātājs (23.3.apakšpunkts);

4) vai nodokļu maksātājs, ar to saistītas personas vai uzņēmumi nav tiešs vai netiešs līdzdalībnieks personā, kura atrodas, ir izveidota vai nodibināta beznodokļu vai zemu nodokļu valstī vai teritorijā (23.4.apakšpunkts);
5) vai Latvijas nodokļu maksātājs un persona, kura atrodas, ir izveidota vai nodibināta beznodokļu vai zemu nodokļu valstī vai teritorijā, nav uzskatāmi par saistītiem uzņēmumiem (23.5.apakšpunkts);
6) citi faktiskie apstākļi, kādos notiek attiecīgie darījumi, vai nosacījumi, kuri tos ietekmē un uz kuriem pamatojoties var tikt pieņemts lēmums par nodokļa neieturēšanu saskaņā ar likuma 3.panta devīto daļu (23.6.apakšpunkts).

[3.4] Valsts ieņēmumu dienests ir analizējis faktiskos apstākļus atbilstoši Noteikumu Nr.319 23.punktā minētajām prasībām.

Valsts ieņēmumu dienests ir konstatējis, ka pieteicējas pašreizējā ekonomiskā darbība (automobiļu detaļu un piederumu pārdošana, nekustamā īpašuma iznomāšana) nav saistīta ar maksājumu sabiedrībai „Tintrade Ltd" (maksājums veicams saistībā ar degvielas tirdzniecību).

Valsts ieņēmumu dienests atzinis, ka pieteicējai nav nepieciešams veidot ekonomiskos sakarus ar personām no beznodokļu vai zemu nodokļu teritorijām, jo pieteicējas saimnieciskā darbība norit Latvijā. Turklāt pieteicēja vispār ir pārtraukusi reālu saimniecisko darbību.

Valsts ieņēmumu dienests apsekošanā ir konstatējis, ka pieteicēja faktiski neatrodas juridiskajā adresē, tajā atrodas tikai pieteicējas pastkastīte. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests nav varējis konstatēt faktisko komercdarbības veidu. Arī šis apstāklis ir uzskatāms par ierobežojošu faktoru atļaujas izsniegšanai saistībā ar noteikumu Nr.319 23.1.apakšpunktu.

[3.5] Kā izriet no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" mērķa (visiem nodokļu maksātājiem ir pienākums samaksāt valstij pienākošos nodokļus) un noteikumu Nr.319 23.3.apakšpunkta, galvenais apstāklis, kas jāvērtē, lemjot par apskatāmās atļaujas izsniegšanu, ir apliekamā ienākuma (nodokļu maksājumu) samazināšanas aspekts. Pārējie aspekti, piemēram, vai pašlaik firma atrodas norādītajā adresē un vai veic attiecīgu darbību, ir sekundāri.

[3.6] Tiesas ieskatā Valsts ieņēmumu dienests no konstatētajiem faktiem ir pareizi secinājis, ka pieteicējai pašreizējā situācijā nepienākas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devītajā daļā paredzētā atļauja.

[3.7] No lietas materiāliem ir redzams, ka pieteicēja izveidota 2001.gada 15.februārī, atdalot daļu no SIA „Lat-petroil" aktīviem un pasīviem. Izveidojot pieteicēju, tās pasīvos ir ietverts arī parāds pret „Tintrade Ltd".

SIA „Lat-petroil" bija saņēmusi Valsts ieņēmumu dienesta atļauju nepiemērot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astoto daļu darījumā ar sabiedrību „Tintrade Ltd". Laikā, kad tika izveidota pieteicēja, atļaujas derīguma termiņš bija beidzies.

Pieteicēja, pārņemot parāda saistības no SIA „Lat-petroil", nevarēja paļauties, ka SIA „Lat-petroil" izsniegtā atļauja tiks attiecināta arī uz pieteicēju. Tāpat pieteicēja nevarēja paļauties, ka atļaujas termiņš tiks automātiski pagarināts.

Līdz ar to nav nozīmes pieteicējas norādītajam apstāklim, ka SIA „Lat-petroil" bija saņēmusi attiecīgo atļauju darījumā ar sabiedrību „Tintrade Ltd".

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2009.gada 18.marta spriedumu noraidīja pieteikumu. Apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma pamatojumam, kā arī papildus norādīja tālāk minētos argumentus.

[4.1] No likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas secināms, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājums ir tieši saistīts ar personas, kurai saskaņā ar likumu ir pienākums maksāt nodokli, saimniecisko darbību. Tādējādi noteikumu Nr.319 23.punkta prasības attiecībā uz Valsts ieņēmumu dienesta pienākumu konstatēt reālu nodokļa maksātāja darbību un ekonomisko sakaru esamību ir attiecināmas uz konkrēto personu, kura lūdz viņu atbrīvot no nodokļa samaksas. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests pamatoti ir vērtējis un, atsakot izsniegt atbrīvojumu no nodokļa, ņēmis vērā faktu, ka Valsts ieņēmumu dienestam nav izdevies konstatēt reālu pieteicējas saimniecisko darbību un ekonomisko sakaru esamību un nepieciešamību pieteicējas saimnieciskajā darbībā.

Tas, ka Valsts ieņēmumu dienests ir izsniedzis SIA „Lat-petroil" atļauju neieturēt uzņēmuma ienākuma nodokli, nav pamats, lai atzītu pieteicējai tiesības paļauties uz analogas atļaujas izsniegšanu.

[4.2] Katrs no noteikumu Nr.319 23.punktā norādītajiem apstākļiem ir tik būtisks, lai uz tā pamata atzītu, ka persona vēlas izvairīties no nodokļu samaksas.

Valsts ieņēmumu dienests ir pietiekami un izsmeļoši analizējis noteikumu Nr.319 23.punktā norādītos apstākļus un pamatoti secinājis, ka pieteicējai nav tiesību saņemt

atļauju par likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta astotās daļas nepiemērošanu.

[5] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Nav pamatots tiesas secinājums, ka pieteicējai nepienākas likuma „par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devītajā daļā paredzētā atļauja. Tiesas secinājums, ka maksājuma veikšana nav saistīta ar reālu ekonomisko darbību, nav pamatots, jo:

1) reāla ekonomiskā darbība pastāvēja starp SIA „Lat-petroil" un sabiedrību „Tintrade Ltd";
2) ir notikusi pastāvošu saistību pārvešana no SIA „Lat-petroil" un pieteicēju;
3) pastāvošu saistību samaksa ir reāla ekonomiskā darbību.

[5.2] Tiesas secinājums, ka nav pierādīta nepieciešamība pieteicējai veidot ekonomiskos sakarus ar personām, kuras atrodas beznodokļu vai zemu nodokļu teritorijās, nav pamatots, jo:

1) starp pieteicēju un sabiedrību „Tintrade Ltd" pastāv jau nodibinātas ekonomiskās attiecības, nevis tās tiek veidotas no jauna;
2) valsts ir atzinusi, ka SIA „Lat-petroil" ir bijis nepieciešams nodibināt ar sabiedrību „Tintrade Ltd" ekonomiskās attiecības, kuras ir pārņēmusi pieteicēja.

[5.3] Tas, ka Valsts ieņēmumu dienests apsekošanā nav konstatējis pieteicējas atrašanos juridiskajā adresē, nepierāda, ka nav ievēroti 319.noteikumu 23.1.apakšpunktu. Pieteicēja juridiskajā adresē ir sasniedzama, un atsevišķu biroja telpu neesamība nav nekāda veida pārkāpums.

Svarīgākais ir konstatēt, ka pēc maksājumu veikšanas Latvijas nodokļu maksātāja apliekamais ienākums netiek samazināts lielākā apmērā nekā tad, ja maksājuma saņēmējs būtu Latvijas nodokļu maksātājs.

[5.4] Tiesa sašaurināti vērtējusi darījumu, par darījumu uzskatot tikai parāda samaksu, nevis darījumu kopumā, tas ir, preču piegādi un samaksu par preču piegādi. Pārvedot samaksas pienākumu no SIA „Lat-petroil" uz pieteicēju, darījuma būtība nav mainījusies.

[5.5] No likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devītās daļas un noteikumu Nr.319 18., 19., 23.punkta izriet, ka, lemjot par atļauju neieturēt nodokli, jāņem vērā, vai ar maksājumu zemu nodokļu valsts personai apliekamais ienākums

netiek samazināts lielākā mērā, nekā tad, ja maksājuma saņēmējs būtu Latvijas nodokļu maksātājs.

Konkrētajā gadījumā, izdodot SIA „Lat-petroil" atļauju neieturēt nodokli, Valsts ieņēmumu dienests bija novērtējis visus darījuma ar „Tintrade Ltd" būtiskos aspektus.

Secināms, ka darījums ir bijis tāds pats, kāds tas būtu, ja SIA „Lat-petroil" to slēgtu ar Latvijas nodokļu maksātāju.

Tā kā darījuma summa ir atbilstoša preces tirgus vērtībai un pieteicēja un SIA „Tintrade Ltd" nav saistītās personas, nav saprotams, kādā veidā atšķirtos pieteicējas apliekamais ienākums gadījumā, ja maksājuma saņēmējs būtu Latvijas nodokļu maksātājs.

[6] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos norādījis, ka pilnībā piekrīt Administratīvās apgabaltiesas spriedumam.

[7] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis neatzina kasācijas sūdzību. Pieteicējas pārstāvis uz tiesas sēdi nebija ieradies. Tā kā par tiesas sēdi un laiku pieteicējai ir paziņots, Senāts nolēma izskatīt lietu bez tās pārstāvja piedalīšanās.

Motīvu daļa

[8] Lietā ir strīds par to, kādā veidā Valsts ieņēmumu dienesta izsniegtā atļauja SIA „Lat-petroil" neieturēt uzņēmumu ienākuma nodokli ietekmē tādas pašas atļaujas neizsniegšanu pieteicējai kā SIA „Lat-petroil" tiesību pārņēmējai.

[9] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devīto daļu, ja izmaksātājs pamatoti pierāda, ka minētie maksājumi netiek izdarīti ar nolūku samazināt šā maksātāja apliekamo ienākumu un nemaksāt vai samazināt Latvijā maksājamos nodokļus, tad Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības atļaut neieturēt nodokli. Tātad Valsts ieņēmumu dienestam ir rīcības brīvība attiecībā uz atļaujas izdošanu.

Lai izlemtu par atļaujas izdošanu vai neizdošanu, Valsts ieņēmumu dienestam jāizdara lietderības apsvērumi. Noteikumu Nr.319 (kas bija spēkā lēmuma izdošanas brīdī) 23.punktā ir uzskaitīti tie kritēriji, pēc kuriem Valsts ieņēmumu dienests vadās, lemjot par atļaujas izdošanu. Šie kritēriji ietver ne tikai attiecīgā *maksājuma* novērtējumu, bet arī *nodokļa maksātāja* novērtējumu. Tiek ņemti vērā visi faktiskie apstākļi, kādos notiek attiecīgie darījumi, vai nosacījumi, kuri tos ietekmē un, uz kuriem

pamatojoties, var tikt pieņemts lēmums par nodokļa neieturēšanu (noteikumu Nr.319 23.6.punkts). Ja izvērtējot ar maksājumu un nodokļa maksātāju saistītos kritērijus, Valsts ieņēmumu dienests neiegūst pārliecību, ka minētais maksājums netiek izdarīts ar nolūku samazināt šā maksātāja apliekamo ienākumu un nemaksāt vai samazināt Latvijā maksājamos nodokļus, tad atļauja netiek izdota.

Zemāko instanču tiesas ir izvērtējušas un pamatoti atzinušas, ka Valsts ieņēmumu dienests pieņēma pārsūdzēto lēmumu, izdarot lietderības apsvērumus savas rīcības brīvības ietvaros. Senatoru kolēģijai nerodas šaubas par minēto apgabaltiesas secinājuma pamatotību.

[10] Kasācijas sūdzībā pieteicējs norāda, ka konkrētajā gadījumā, izdodot SIA „Lat-petroil" atļauju neieturēt nodokli, Valsts ieņēmumu dienests bija novērtējis visus darījuma ar „Tintrade Ltd" būtiskos aspektus. Tā kā darījuma būtība nav mainījusies, pārliekot samaksas pienākumu no SIA „Lat-petroil" uz pieteicēju, līdzīga satura atļauja ir izdodama arī attiecībā uz pieteicēju.

Tomēr, kā ir norādīts iepriekš, Valsts ieņēmumu dienests novērtē ne tikai paša darījuma būtiskos aspektus, bet arī ar nodokļa maksātāju saistītos kritērijus, kas ir norādīti noteikumu Nr.319 23.2., 23.4. un 23.5. apakšpunktos.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta devītā daļa noteic, ka uzņēmumu ienākuma nodokli ietur pēc 15 procentu likmes no visiem maksājumiem, ko Latvijas rezidenti vai nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā juridiskajām, fiziskajām un citām personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas Ministru kabineta noteikumos minētajās zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās. Šīs tiesību normas mērķis ir nepieļaut, ka valsts tiek apkrāpta, nemaksājot vai nepamatoti samazinot Latvijā maksājamos nodokļus. Savukārt, ja valsts pārvaldes iestādei ir pārliecība, ka šādi darījumi netiek veikti ar nolūku izvairīties no nodokļu maksāšanas, tad tā izņēmuma kārtā var atļaut nodokli nepiemērot. Līdz ar to ir svarīgi konstatēt visus apstākļus, kas varētu liecināt par nodokļa maksātāja godprātīgo nolūku. Šeit jāvērtē visi ar darījumu saistītie aspekti, tai skaitā arī darījuma dalībnieki. To netiešā veidā apliecina arī noteikumu Nr.319 23.1apakšpunkts, nosakot, ka Valsts ieņēmumu dienests ir tiesīgs izsniegt atļauju ar noteiktu derīguma termiņu, ja darījuma iesaistītie dalībnieki taksācijas perioda laikā būs vienas un tās pašas personas.

Konkrētajā gadījumā darījuma būtība ir palikusi tāda pati, mainījās tikai darījuma dalībnieks, vienas kapitālsabiedrības reorganizācijas ceļā nododot parāda saistības citai kapitālsabiedrībai. Saskaņā ar Komerclikuma 351.panta pirmo daļu iegūstošā sabiedrība

atbild par visām pārveidojamās sabiedrības saistībām. Taču tas vien, ka prasītāja ir SIA „Lat-petroil" tiesību pārņēmēja, nedod pamatu uzskatīt, ka uz prasītāju ir attiecināmas arī no administratīva akta izrietošās tiesības.

Administratīva procesa likuma 1.panta trešā punkta pirmais teikums noteic, ka administratīvais akts ir tiesību akts, ko iestāde izdod attiecībā uz individuāli noteiktu personu, nodibinot konkrētas tiesiskās attiecības. Konkrētajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests ir izdevis tiesību piešķirošu administratīvo aktu attiecība uz SIA „Lat-petroil". Tātad tiesības nepiemērot nodokli konkrētajam darījumam bija tikai SIA „Lat-petroil", bet ne pieteicējai. Līdz ar to attiecībā uz pieteicēju pareizi tika ierosināta jauna administratīvā lieta saskaņā ar Administratīva procesa likuma 55.panta pirmo daļu, kuras ietvaros tika arī izvērtēta tieši pieteicējas, nevis kādas citas personas, atbilstība atļaujas izdošanas kritērijiem.

Līdz ar to pareizs ir zemāko tiesu instanču secinājums, ka pieteicēja, pārņemot parāda saistības no SIA „Lat-petroil", nevarēja paļauties, ka SIA „Lat-petroil" izsniegtā atļauja tiks attiecināta arī uz pieteicēju. Tāpat pieteicēja nevarēja paļauties, ka atļaujas termiņš tiks automātiski pagarināts.

[11] Ņemot vērā iepriekš minētos argumentus, Administratīvo lietu departaments atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet SIA „Valmieras noliktava" kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 18.marta spriedumu, bet SIA „Valmieras noliktava" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	*(paraksts)*	J.Briede
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senators	*(paraksts)*	J.Neimanis

NORAKSTS PAREIZS

Senatore J.Briede

Rīgā 2009.gada 11.decembrī