

Nodokļu strīdi 2024.gadā, 2.daļa

Natalja Puriņa, SIA "ZAB PricewaterhouseCoopers Legal", Strīdu risināšanas un tiesvedības prakses grupas līdzvadītāja, zvērināta advokāte

Turpinām apskatīt Senāta 2024.gada nozīmīgākos tiesas spriedumus nodokļu tiesību jomā. Šie spriedumi ne vien papildina esošo tiesisko regulējumu ar skaidrojumiem, bet arī nosaka jaunus principus, kas turpmāk jāņem vērā, plānojot nodokļus un nodrošinot normatīvo aktu ievērošanu.

Solidaritātes nodoklis neveido IIN pārmaksu

Lietas būtība

2018.gadā darba devējs nosūtīja personu darbā uz Horvātiju un Šveici. Atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (likums par IIN) [24.panta](#) 7.daļai, Latvijas un Horvātijas valdības 2000.gada 19.maijā noslēgtajam līgumam par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem, kā arī Latvijas valdības un Šveices Federālās Padomes 2002.gada 31.janvārī noslēgtajai konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem, algota darba ienākumi tiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN) šajās valstīs.

Persona saistībā ar nosūtījumu uz Horvātiju un Šveici bija saņēmusi A1 sertifikātu, līdz ar to valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas tika veiktas Latvijā. No personas algota darba ienākumiem 2018.gadā tika aprēķināts un arī samaksāts solidaritātes nodoklis (SN). Persona uzskatīja, ka SN daļa, kas tiek ieskaitīta IIN kontā Valsts kasē, kļūst par samaksātā IIN daļu. Ievērojot minēto, persona uzskatīja, ka SN būtu jāuzskata par IIN daļu, tādēļ vērsās Valsts ieņēmumu dienestā (VID) ar lūgumu atmaksāt IIN pārmaksu 22 155,41 eiro apmērā par 2018.gadu. VID šo lūgumu noraidīja.

Senāta secinājumi

Senāts 2024.gada 28.februāra [spriedumā lietā SKA-25/2024](#) neatbalstīja personas interpretāciju par SN, norādot vairākus būtiskus apsvērumus.

No Solidaritātes nodokļa likuma, kā arī attiecīgajiem grozījumiem likuma “Par nodokļiem un nodevām” (likums par NN) [8.pantā](#), skaidri izriet likumdevēja griba noteikt SN kā atsevišķu nodokļa veidu, nevis kāda jau esoša nodokļa paveidu.

SN nav uzskatāms par IIN paveidu – tas ir patstāvīgs nodoklis, kas ieviests ar mērķi mazināt nodokļu regresivitāti personām ar augstiem ienākumiem. SN daļas ieskaitīšana IIN kontā Valsts kasē ir tehnisks risinājums un nerada ar IIN apliekamā ienākuma pārmaksu. IIN un SN ir divi dažādi nodokļi ar atšķirīgiem mērķiem un iemaksu objektiem.

SN pārmaksas atgūšana ir noteikta Solidaritātes nodokļa likuma [6.²pantā](#) un nav saistīta ar IIN atmaksas kārtību. Līdz ar to personas pieņēmums, ka SN daļas ieskaitīšana IIN kontā rada pamatu IIN pārmaksas atmaksai, ir kļūdaini. Katram nodoklim ir sava pārmaksas atgūšanas kārtība, un SN pārmaksas atgūšana jāvērtē atbilstoši tam paredzētajam regulējumam.

Persona atsaucās uz starptautiskajiem līgumiem ar Horvātiju un Šveici, uzskatot, ka tie attiecināmi arī uz SN. Taču Senāts konstatēja, ka šie starptautiskie līgumi nav papildināti, lai iekļautu SN, un Latvijas kompetentā iestāde nav informējusi otru līgumslēdzējpusi par šī nodokļa ieviešanu. Tādējādi SN nav uzskatāms par identisku vai pēc būtības līdzīgu nodokli tiem, kas ietilpst minēto starptautisko līgumu tvērumā.

Līdz ar to Senāts atzina par nepamatotiem personas argumentus par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un starptautisko līgumu piemērošanu.

PVN proporcija atskaitāmā priekšnodokļa daļai

Lietā SKA-103/2024 bija jāizšķir jautājums, vai Pievienotās vērtības nodokļa likums (PVN likums) pieļauj iekļaut pievienotās vērtības nodokļa (PVN) proporcijas aprēķinā tādu darījumu vērtību, uz kuriem attiecināms PVN likuma 138.pantā noteiktais īpašais nodokļa piemērošanas režīms, ja darījumā netiek piemērots uzcenojums un neveidojas valsts budžetā maksājamais PVN. Saskaņā ar PVN likuma 138.panta 10.daļu ar nodokli tiek aplikta starpība starp pārdošanas vērtību (naudas summu, ko tirgotājs ir saņēmis par pircējam piegādātajām lietotām mantām) un iepirkuma vērtību, šo starpību samazinot par aprēķinātā nodokļa summu.

Lietas būtība

VID Nodokļu kontroles pārvalde veica akciju sabiedrības PVN auditu par laika posmu no 2014.gada janvāra līdz 2015.gada decembrim un par 2016.gadu. Audita rezultātā tika konstatēts, ka sabiedrība, sniedzot klientiem nomas pirkuma pakalpojumus (līzingu) lietotu transportlīdzekļu iegādei, nepamatoti iekļāva proporcijas aprēķinā darījumu vērtības, uz kurām attiecas PVN likuma 138.pantā noteiktais īpašais PVN piemērošanas režīms, neskatoties uz to, ka starpība starp pirkšanas un pārdošanas vērtību bija nulle vai negatīva.

SN nav uzskatāms par IIN paveidu – tas ir patstāvīgs nodoklis, kas ieviests ar mērķi mazināt nodokļu regresivitāti personām ar augstiem ienākumiem

Senāta secinājumi

Administratīvā apgabaltiesa noraidīja sabiedrības pieteikumu, norādot, ka darījumi, kuros piemērots īpašais PVN režīms un kuros starpība starp pirkšanas un pārdošanas vērtību ir nulle vai negatīva, nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Senāts 2024.gada 5.jūnija spriedumā, izskatot lietu pēc sabiedrības kasācijas sūdzības saņemšanas, atzina šo secinājumu par pamatotu un norādīja:

- Īpašais PVN piemērošanas režīms uzskatāms par atkāpi no vispārējiem PVN piemērošanas principiem. Tas piemērojams šauri un nedrīkst radīt iespēju izvairīties no PVN samaksas. Šajā režīmā ar PVN tiek aplikta tikai starpība starp pārdošanas un iepirkuma vērtību, no kuras atņemta aprēķinātā nodokļa summa – proti, tiek aplikta tikai peļņas daļa (PVN likuma [138.panta](#) 10.daļa);
- darījumos, uz kuriem attiecas PVN likuma [138.pants](#), tirgotājam ir tiesības priekšnodoklī atskaitīt summu, kas nepārsniedz aprēķināto PVN. Ja starpība starp pārdošanas un iepirkuma vērtību neveidojas vai ir negatīva, tas nozīmē, ka nav gūta peļņa un nav arī ar PVN apliekamās vērtības, līdz ar to nerodas tiesības atskaitīt priekšnodokli;
- sabiedrība līdz audita uzsākšanas dienai nebija pareizi aprēķinājusi maksājamo PVN valsts budžetā, tādējādi radot nodokļa parādu. Līdz ar to pamatoti tika aprēķināta nokavējuma nauda, pamatojoties uz likuma par NN [29.panta](#) 2.daļu un [32.panta](#) 1.daļu. Lielākā apmērā iemaksātie naudas līdzekļi valsts budžetā pēc nodokļu deklarāciju precizēšanas neizslēdz nodokļa parāda esību, ja attiecīgā summa nav uzskatāma par konkrēta nodokļa maksājumu.

Ja nekustamais īpašums iegūts maiņas rezultātā

Lietas būtība

Persona 2014.gada 26.oktobrī noslēdza nekustamā īpašuma maiņas līgumu, apmainot sev piederošo īpašumu A pret nekustamā īpašuma B 1/2 domājamo daļu. 2019.gada 1.jūlijā persona atsavināja nekustamo īpašumu B.

VID konstatēja, ka, atsavinot nekustamo īpašumu, gūtais ienākums nav atbrīvojams no nodokļa. VID uzskatīja, ka, aprēķinot kapitāla pieaugumu, par atsavinātā īpašuma iegādes vērtību ir uzskatāma nekustamā īpašuma A iegādes vērtība. Līdz ar to VID pieņēma lēmumu par papildu IIN un nokavējuma naudas aprēķināšanu.

Administratīvā apgabaltiesa daļēji apmierināja personas prasību, uzdodot VID izdot labvēlīgāku administratīvo aktu, ņemot vērā nekustamā īpašuma B 1/2 domājamās daļas iegādes vērtību 7148 eiro apmērā. Tiesa norādīja, ka maiņas līgumā nav norādīta nekustamā īpašuma B vērtība, līdz ar to jāpiemēro tā kadastrālā vērtība 2014.gadā.

Senāta secinājumi

Senāts 2024.gada 31.maija [spriedumā lietā SKA-59/2024](#) piekrita apgabaltiesas spriedumam un noraidīja VID kasācijas sūdzību. Sprieduma galvenie secinājumi:

- maiņas darījuma pielīdzināšana pirkumam: Senāts atzina, ka maiņas darījums ir pielīdzināms pirkuma darījumam, un līdz ar to piemērojams tiesiskais regulējums, kas attiecināms uz nekustamā īpašuma atsavināšanu pirkuma ceļā;
- iegādes vērtības noteikšana: Senāts noraidīja VID viedokli, ka gadījumos, kad viens nekustamais īpašums tiek mainīts pret citu, piemērojama likuma par IIN [16.1.panta](#) 4.1.daļa. Šī norma attiecas uz gadījumiem, kad fiziskā persona iegulda nekustamo īpašumu uzņēmuma pamatkapitālā apmaiņā pret uzņēmuma kapitāla daļām vai akcijām. Tajā noteikts, ka ienākuma gūšanas diena ir diena, kad apmaiņā iegūtās kapitāla daļas vai akcijas tiek atsavinātas.

Ieguldot nekustamo īpašumu uzņēmuma pamatkapitālā, apmaiņā saņemtās kapitāla daļas vai akcijas parasti ir augstākas vērtības nekā ieguldītā īpašuma sākotnējā vērtība. Lai gan šāds darījums rada ienākumu, persona var nesaņemt naudas līdzekļus, tāpēc

likumā paredzēts, nodoklis maksājams tikai brīdī, kad attiecīgās kapitāla daļas vai akcijas tiek atsavinātas. Šī pieeja jau tiek piemērota arī gadījumos, kad notiek vienu kapitāla daļu vai akciju aizstāšana ar citām.

Likuma par IIN [11.⁹panta](#) 7.⁴daļa un [16.¹panta](#) 4.¹daļa attiecas uz situācijām, kad nekustamais īpašums tiek ieguldīts uzņēmuma pamatkapitālā, apmaiņā pret kapitāla daļām vai akcijām. Šāds nodokļa piemērošanas režīms izveidots ar mērķi veicināt uzņēmējdarbību, un nodoklis ir maksājams tikai pēc kapitāla daļu vai akciju atsavināšanas. Taču šis gadījums atšķiras no situācijas, kad viens nekustamais īpašums tiek mainīts pret citu.

Ņemot vērā minēto, konkrētajā gadījumā, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, piemērojama tā kadastrālā vērtība 2014.gadā, jo maiņas līgumā nekustamā īpašuma B vērtība nav norādīta.

Darījumi, kuros piemērots īpašais PVN režīms un kuros starpība starp pirkšanas un pārdošanas vērtību ir nulle vai negatīva, nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli

Brīdinājums ir starplēmums ar būtisku ietekmi

Senāts 2024.gada 16.aprīļa [spriedumā lietā SKA-353/2024](#), izskatīja jautājumu par personas tiesībām pārsūdzēt tiesā brīdinājumu par saimnieciskās darbības apturēšanu. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma [1.panta](#) 3.daļu administratīvais akts ir uz āru vērstas tiesību akts, ko iestāde izdod publisko tiesību jomā attiecībā uz individuāli noteiktu personu vai personām, nodibinot, grozot, konstatējot vai izbeidzot konkrētas tiesiskās attiecības vai konstatējot faktiskos apstākļus. Administratīvais akts nav uzskatāms par starplēmumu (tostarp procesuālu lēmumu) administratīvā procesa ietvaros, izņemot, ja šis lēmums pats par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskās intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu ([1.panta](#) 3.daļas 3.punkts).

Tādējādi viena no administratīvā akta pamatpazīmēm ir galīgā noregulējuma raksturs. Šī iemesla dēļ tiesā visbiežāk tiek pārsūdzēti VID ģenerāldirektora lēmumi, ar kuriem galīgi izšķirts konkrēts jautājums iestādes ietvaros.

Lietas būtība

Konkrētajā lietā VID nosūtīja akciju sabiedrībai brīdinājumu, kurā aicināja precizēt PVN deklarācijas par 2019.–2021.gadu un anulēt priekšnodoklī deklarētos darījumus ar vienu no darījuma partneriem. Brīdinājumā bija norādīts, ka gadījumā, ja pārkāpums netiks novērsts, tiks apturēta sabiedrības saimnieciskā darbība, pamatojoties uz likumu par NN. Sabiedrība precizēja deklarācijas, kā rezultātā tai radās budžetā maksājamā PVN summa un pienākums samaksāt nokavējuma naudu. Sabiedrība šos maksājumus veica, un VID informēja ka saimnieciskās darbības apturēšanas process ir izbeigts, jo pārkāpumi ir novērsti.

Vēlāk, 2022.gada beigās un 2023.gada sākumā, sabiedrība atkārtoti precizēja PVN deklarācijas, atjaunojot situāciju, kāda tā bija pirms brīdinājuma saņemšanas. Sabiedrība iesniedza VID iesniegumu, norādot, ka brīdinājums ticis nosūtīts prettiesiski, kā rezultātā tā nepamatoti precizējusi deklarācijas un veikusi maksājumus valsts budžetā. Tāpēc sabiedrība lūdza VID atmaksāt samaksāto nokavējuma naudu un atlīdzināt zaudējumus, kas radušies nepamatotas PVN samaksas rezultātā. VID šo lūgumu noraidīja.

Pēc tam sabiedrība vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par būtiska procesuāla pārkāpuma konstatēšanu un zaudējumu atlīdzināšanu. Tiesa atteica pieņemt pieteikumu, norādot, ka brīdinājums ir procesuāls dokuments, kurā atkārtoti norādīts uz VID izdotajā administratīvajā aktā uzlikto pienākumu un informēts par tiesiskajām sekām, ja šis pienākums netiks izpildīts. Tiesa uzskatīja, ka apstākļi, ka sabiedrība labprātīgi

izpildījusi brīdinājumā norādīto, nenozīmē, ka tieši brīdinājums ir radījis tās tiesisko interešu aizskārumu.

Senāta secinājumi

Senāts šai interpretācijai nepiekrīta un spriedumā norādīja:

- brīdinājums par saimnieciskās darbības apturēšanu ir starplēmums, kas pats par sevi skar būtiskas personas tiesības un tiesiskās intereses. Ja brīdinājumā norādītie pārkāpumi netiek novērstu, iestājas saimnieciskās darbības apturēšana, kas liedz uzņēmumam turpināt saimniecisko darbību ar peļņas gūšanas nolūku. Tādēļ šāds brīdinājums ir pārsūdzams arī pirms galīgā administratīvā akta pieņemšanas;
- personas rīcība pēc brīdinājuma saņemšanas ir atkarīga tās izvēles – labot deklarācijas vai to nedarīt. Tomēr, ja persona veic darbības, lai izvairītos no saimnieciskās darbības apturēšanas, tas neliedz konstatēt, ka brīdinājums ir radījis tiesisko interešu aizskārumu. Nodokļa samaksas pamats konkrētajā gadījumā ir PVN deklarāciju precizēšana VID brīdinājuma dēļ;
- tiesībām uz tiesu un Administratīvā procesa likuma [2.pantā](#) noteiktajiem mērķiem neatbilst situācija, kurā personai tiek liegtas tiesības uz aizsardzību tikai tāpēc, ka tā izpilda brīdinājumā norādītās darbības, lai izvairītos no saimnieciskās darbības apturēšanas. Šāda pieeja ir nesamērīga attiecībā pret sekām, kas iestājas, ja brīdinājumā norādītais netiek izpildīts. Tādējādi personai ir tiesības prasīt brīdinājuma par saimnieciskās darbības apturēšanu tiesiskuma patstāvīgu kontroli.

Papildus Senāts skaidroja, kāpēc šis lēmums atšķiras no iepriekš paustajām atziņām. Proti, Administratīvā rajona tiesa, atsaucoties uz Senāta 2023.gada 8.jūnija [lēmumu lietā SKA-728/2023](#) norādīja, ka sabiedrības rīcība pēc VID brīdinājuma

saņemšanas bijusi tās brīva izvēle. Tomēr Senāts paskaidroja, ka šī atziņa tika pausta, vērtējot, vai lietā bija konstatējami netipiski apstākļi, lai atkāptos no tiesību normās paredzētās nodokļa deklarācijas precizēšanas kārtības un termiņa. Tā kā šajā lietā sabiedrībai bija cits prasījums – uzlikt VID pienākumu izdot labvēlīgu administratīvo aktu, Senāts šajā spriedumā nevērtēja brīdinājuma par saimnieciskās darbības apturēšanu tiesisko būtību. Tādējādi no minētā lēmuma neizriet secinājums, ka brīdinājums par saimnieciskās darbības apturēšanu nav pārsūdzams.