

Vai maksājumi dalībniekiem apliekami ar uzņēmuma ienākumu nodokli?

Ivonna Balode, SIA "KPMG Baltics", Nodokļu konsultāciju nodaļas projektu vadītāja

Kopš esošā uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma ieviešanas ir pagājuši seši gadi, kuru laikā jau ir izskatītas vairākas tiesvedības par šī nodokļa režīma normu piemērošanu. Tās izceļ problemātiku, uz ko norāda Valsts ieņēmumu dienests, un ļauj ielūkoties, kā tiek analizēti darījumi. Šoreiz apskatām Administratīvās rajona tiesas 2024.gada 29.janvāra spriedumu lietā A420298022 par tā sauktajām caurplūstošajām (*pass-through*) dividendēm un izsniegtajiem aizdevumiem dalībniekiem – fiziskām personām.

Lai gan šis ir pirmās instances spriedums, kas neveido judikatūru, tomēr tas jebkurā gadījumā ļauj ielūkoties jautājumos, kas piesaista Valsts ieņēmumu dienesta (VID) uzmanību.

Lietas būtība

VID veica uzņēmuma pievienotās vērtības nodokļa (PVN) un uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) auditu, kā rezultātā VID ar 2022.gada 28.jūnija lēmumu noteica uzņēmumam pienākumu iemaksāt budžetā papildu UIN.

Uzņēmums iesniedza apelācijas sūdzību tiesā par VID lēmuma atcelšanu. Šajā lietā Administratīvā apgabaltiesa pārbaudīja lietas materiālus un izvērtēja tajā esošos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku argumentiem, un atzina, ka uzņēmuma apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums - noraidāms.

Uzņēmums pārsūdzēja spriedumu Administratīvā rajona tiesā, kas 2025.gada 17.februārī noraidīja uzņēmuma pieteikumu par VID lēmuma atcelšanu.

Šīs administratīvās lietas būtība ir strīds par uzņēmuma dalībniekiem veikto maksājumu tiesisko raksturu un to aplikšanu ar UIN. Lietā tiek izskatīti šādi jautājumi:

- vai uzņēmuma dalībniekiem izmaksātās summas ir atzīstamas par dividendēm vai citiem ar UIN apliekamiem ienākumiem;
- vai uzņēmuma deklarētie aizdevumi saviem dalībniekiem ir faktiski veikti vai arī tie ir cita veida maksājumi, kas apliekami ar UIN?

Par izmaksātajām dividendēm

Uzņēmums saņēma finanšu līdzekļus no Kipras uzņēmuma “A”, deklarējot tos kā dividenžu ienākumu. Starp Latvijas uzņēmumu un citu Kipras uzņēmumu “B” bija noslēgts uzticības pārvaldības līgums, no kā izrietēja, ka šis Kipras uzņēmums “B” ir daļu īpašnieks Kipras uzņēmumam “A” un tam bija pienākums izmaksāt dividendes Latvijas uzņēmumam.

Saņemtos līdzekļus uzņēmums izmaksāja saviem dalībniekiem – fiziskām personām – kā ārkārtas dividendes, kuras neaplika ar UIN, jo uzskatīja, ka tās ir caurplūstošās dividendes.

Kas ir caurplūstošās dividendes?

Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums (UIN likums) paredz īpašu regulējumu tā sauktajām *caurplūstošajām dividendēm*. Šis regulējums nodrošina, ka dividendes tiek apliktas ar nodokli tikai vienu reizi, pat ja tās tiek saņemtas no meitasuzņēmuma un tālāk izmaksātas mātesuzņēmuma dalībniekiem. Lai šādas dividendes netiktu apliktas ar nodokli divreiz, UIN likums paredz atvieglojumu. Saskaņā ar UIN likuma [6.panta](#) 1.daļu, uzņēmums ir tiesīgs samazināt taksācijas periodā ar nodokli apliekamo bāzi (ar nodokli apliekamo peļņu, kas tiek sadalīta dividendēs) par summu, kādā tas ir saņēmis dividendes no dividenžu izmaksātāja, kurš ir UIN maksātājs savā rezidences valstī, vai no dividendēm, no kurām to izmaksas valstī ir ieturēts nodoklis.

Šis atbrīvojums nav piemērojams, ja nodokļa maksātāja vai citas ar to saistītas personas izveidošanas, pastāvēšanas vai veiktā

darījuma galvenais nolūks ir bijis izmantot šajā pantā vai [likumā](#) “[Par iedzīvotāju ienākuma nodokli](#)” dividendēm noteikto atbrīvojumu no iekļaušanas ar nodokli apliekamajā bāzē.

Ko VID apstrīdēja?

VID pārbaudīja Kipras uzņēmuma naudas līdzekļu izcelsmi, kas tika izmaksāti kā dividendes Latvijas uzņēmumam, lai noskaidrotu, vai Kipras uzņēmums veica reālu saimniecisko darbību un varēja izmaksāt dividendes no reālas saimnieciskās darbības peļņas.

Kipras uzņēmums bija sniedzis pakalpojumus diviem Latvijas uzņēmumiem un apgalvoja, ka izmantojis ārvalstu apakšuzņēmējus – Igaunijas, Krievijas un Moldovas uzņēmumus - pakalpojumu sniegšanai.

VID sazinājās ar visu iesaistīto jurisdikciju nodokļu administrācijām, kas palīdzēja iegūt šādus faktus par sadarbību:

- Moldovas uzņēmums apstiprināja, ka bija noslēgts nodomu līgums ar Kipras uzņēmumu, bet tas netika īstenots;
- Krievijas uzņēmums vispārīgi apstiprināja darījumu ar Kipras uzņēmumu, bet norādīja, ka Kipras uzņēmumu pārstāvēja ar Latvijas uzņēmumu saistīta persona;
- Igaunijas uzņēmums arī apstiprināja darījumu un norādīja, ka Kipras uzņēmumu pārstāvēja ar Latvijas uzņēmumu saistītas personas;
- nebija pierādījumu par Kipras uzņēmuma norēķiniem ar apakšuzņēmējiem par it kā saņemtajiem pakalpojumiem.

Nemot vērā iepriekš minēto, VID uzskatīja, ka ir notikusi nevis reāla saimnieciskā darbība, bet gan izveidota tikai naudas plūsma, lai gūtu nodokļu atvieglojumus (t. i., faktiskais pakalpojums netika sniegts).

Nepamatoti izmaksātu dividenžu saņēmējam ir pienākums tās atmaksāt, neatmaksāšanas gadījumā tās vērtējamās kā

uzņēmuma dāvinājums, kas apliekams ar UIN

Vai bija tiesības izmaksāt dividendes?

Papildus darījuma būtības analīzei VID izpētīja arī Latvijas uzņēmuma tiesības izmaksāt ārkārtas dividendes. Attiecīgi tika vērtēta dividenžu izmaksas atbilstība Komerclikuma (KL) prasībām, kas bija spēkā 2019.gadā, un tika konstatēti vairāki pārkāpumi:

- ārkārtas dividenžu apmērs pārsniedza likumā noteikto ierobežojumu.

KL 161.¹panta 3.daļa paredzēja, ka uzņēmums var izmaksāt ārkārtas dividendes ne vairāk kā 85% no peļņas, kas gūta periodā, par kuru ārkārtas dividendes noteiktas. Konkrētajā gadījumā uzņēmums izmaksāja ārkārtas dividendes 200 085,66 eiro apmērā, kas vairāk nekā divas reizes pārsniedza pieļaujamo summu – 97 857,95 eiro;

- uzņēmuma finansiālā stāvokļa pasliktināšanās.

KL 161.¹panta 7.daļas 1. un 2.punkts nosaka, ka valde apliecina, ka uzņēmuma finansiālais stāvoklis līdz dalībnieku sapulces, kurā tiek pieņemts lēmums par ārkārtas dividenžu izmaksu, dienai nav būtiski pasliktinājies. Šajā lietā tiesa konstatēja, ka kopš 2018.gada 4.ceturkšņa uzņēmums faktiski neveica saimniecisko darbību un minēto dividenžu izmaksa neuzlabotu tā finanšu stāvokli;

- nodokļu parāda esība.

KL 161.¹panta 8.daļa paredz, ka dividendes var noteikt un izmaksāt, ja dalībnieku sapulces lēmuma pieņemšanas dienā uzņēmumam nav nodokļu parādu. Tiesa konstatēja, ka 2019.gadā uzņēmumam bija nodokļu parāds;

- neatbilstība dalībnieku sapulces lēmumam.

No VID rīcībā esošā uzņēmuma dalībnieku 2020.gada 30.jūlija sapulces protokola izrietēja, ka 2019.gada peļņa ir atstājama nesadalīta.

Nemot iepriekš minēto, VID secināja, ka sadalītās ārkārtas dividendes ir apliekamas ar UIN. Lai gan ir analizēts KL regulējums, ir saprotams, ka tas ir tikai kā papildu apstāklis, ko VID ir vērtējis, un tas nevar būt par iemeslu, lai uzskatītu dividendes par apliekamām ar UIN. Pārsūdzētajā lēmumā VID atsaucies uz UIN likuma [6.panta](#) 5.daļu, kas paredz, ka caurplūstošo dividenžu atvieglojums nav piemērojams, ja veiktā darbības galvenais nolūks bija izmantot šo atbrīvojumu. Jāpiebilst, ka sākotnējā VID lēmumā atsauce uz šo normu nav bijusi un tā ir iekļauta pārsūdzētajā lēmumā pēc tam, kad uzņēmums uz to atsaucās savā viedoklī.

Tāpat lēmumā tiek apskatīta argumentācija, ka izmaksātās dividendes pārsniedza uzņēmuma saimnieciskās darbības peļņu (ievērojot, ka par tādu nav atzīstami no Kipras uzņēmuma saņemtie maksājumi). Tā kā nepamatoti izmaksātu dividenžu saņēmējam ir pienākums tās atmaksāt, neatmaksāšanas gadījumā tās vērtējamas kā uzņēmuma dāvinājums, kas apliekams ar UIN.

Par aizdevumiem

Uzņēmums noslēdza vairākus aizdevuma līgumus ar saviem dalībniekiem laikā no 2017. līdz 2019.gadam. VID konstatēja vairākas problēmas ar šiem uzņēmuma izsniegtajiem aizdevumiem:

- aizdevumu izsniegšanas apšaubāmība.

Nebija pierādījumu par faktisko līdzekļu izsniegšanu lielākajai daļai aizdevumu līgumu. Uzņēmuma paskaidrojumi par aizdevumu izsniegšanas apstākļiem tika atzīti par neticamiem;

- līgumu nepilnības.

Līgumos trūka būtisku nosacījumu (procentu maksāšanas pienākums un likme, sankcijas par pārkāpumiem; kontu numuri aizdevumu izmaksai un atmaksai), kā arī līgumos nekonsekventi bija norādīts, kura puse ir aizdevējs un kura – aizņēmējs;

- pretrunas dokumentos un rīcībā.

Rēķini par procentu maksājumiem tika izrakstīti, lai gan līgumos procenti nebija paredzēti. Turklāt rēķini par procentiem deklarēti PVN deklarācijās tikai pēc audita uzsākšanas. Kā arī maksājumu uzdevumos bija norādīti citi līgumu numuri nekā faktiskajos līgumos;

- citi apsvērumi.

Visi līgumi bija veidoti pēc viena parauga, kas liecina par sistemātisku fiktīvu līgumu slēgšanu. Kā arī daļai līgumu konstatēts finanšu līdzekļu trūkums to izsniegšanai.

Nemot vērā šos apstākļus, VID un tiesa secināja, ka aizdevumu līgumi nav atzīstami par patiesiem, bet maksājumi, kas veikti kā aizdevums, ir cita rakstura maksājumi uzņēmuma dalībniekiem.

VID secināja, ka šie maksājumi ir apliekami ar UIN atbilstoši UIN likuma [8.panta](#) 2.daļas 3.punktam, kas nosaka, ka pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus izdevumus, kas tieši nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, tostarp dāvinājumus un dāvinājumos pārvērstus kredītus un aizdevumus.