

"Būtība pār formu": arguments, kas noder arī aizstāvībai nodokļu lietā?

Sandija Novicka, partnere un zvērināta advokāte
Rīga, 2019. gada 12. decembris

Par nodokļiem un nodevām

- **«Nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.»**
 - Vispārēja pretizvairīšanās norma; ieviesta 2012. gadā
 - Mērķis vērsties pret dažādām nodokļu plānošanas metodēm, kas vērstas uz maksājamo nodokļu samazināšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, izmantojot iespējas, ko paver gan likumi vienas valsts ietvaros, gan vairāku valstu likumu nesaskaņotība, tai skaitā:
 - darījumiem, kuru ekonomiskā būtība neatbilst to juridiskajai formai, kuros iesaistītas ārvalsti pastāvīgās pārstāvniecības un saistīti uzņēmumi



ES Direktīva 2016/1164

- DV pienākums līdz 01.01.2019. ieviest nacionālajā likumdošanā pretizvairīšanās normas, t.sk. vispārēju pretizvairīšanās normu (GAAR)
 - «dalībvalstis neņem vērā struktūru vai struktūru virknes, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas»
 - «struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti»



EST prakses evolūcija

- «[...] nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kuras izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ir **pilnīgi mākslīgs ekonomiskā ziņā un tā mērķis ir izvairīties** no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas» (12.09.2006. spriedums Cadbury Schweppes lietā C-196/04)
- «Par mākslīgu shēmu var tikt uzskatīta sabiedrību grupa, kura nav izveidota tādu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti, kuras struktūra ir tīri formāla un kuras **galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem** ir iegūt nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību mērķim vai nolūkiem» (26.02.2019. spriedums lietās C-116/16, C-117/16, C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16)



Piemēri no Latvijas tiesu prakses (1)

- 26.02.2008. AT spriedums lietā Nr. A42179504
 - «Vērtējot pierādījumus par personas darbības atbilstību saimnieciskās darbības jēdzienam vai pierēķināmībai nodokļu maksātāja saimnieciskajai darbībai, it īpaši ir jāņem vērā saimnieciskās realitātes princips. Privātpersonas saimnieciskās darbības ir jānovērtē gan katra atsevišķi, gan arī to kopsakarā, turklāt neatkarīgi no šādu darbību subjektīvajiem mērķiem vai rezultātiem.»

Piemēri no Latvijas tiesu prakses (2)

- Lieta Nr. A420782210
- Apgabaltiesa (04.11.2013. spriedums):
 - «[...] no darījumu ekonomiskās būtības izriet, ka konkrēto dzīvokļu iegādes mērķis nav bijis vērsts uz to izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā, peļņas gūšanu un jaunas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās preces vai pakalpojuma radīšanu»
- AT (30.08.2014. spriedums):
 - «[...] tiesa pamatoti vērtējusi pieteicējas darījumus plašākā kontekstā, tostarp SIA „A Systems” noslēgtos patapinājuma līgumus, lai noskaidrotu darījumu slēgšanas mērķi un ekonomisko būtību. Tiesa arī atsaukusies uz atsevišķu darījumu (nomas līgumi) formālo būtību, proti, ka to noslēgšana kalpojusi tam, lai formāli varētu pamatot dzīvokļu izmantošanu saimnieciskajā darbībā.»

Vai princips būtība pār formu darbojas abos virzienos?

- Vai nodokļu maksātājs, kas pats brīvprātīgi ir izvēlējis noteiktu darījuma juridisko formu, var nodokļu vajadzībām prasīt ignorēt šo juridisko formu un noteikt nodokļus, ņemot vērā darījuma ekonomisko būtību?
- Likums to neaizliedz un likuma “Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 14. daļa šķietami to pat pieprasa
- Tas gan neatbilst vispārējas pretizvairīšanās normas būtībai un mērķim

ASV doktrīna un tiesu prakse

- Vēsturiski ASV tiesību doktrīnā un tiesu praksē ir atzīts, ka pamatā šis princips ir ‘vienpusējs’, proti, to var izmantot tikai nodokļu administrācija
 - Nodokļu maksātājam ir visas tiesības izvēlēties juridisko formu saviem darījumiem. Kad juridiskā forma ir izvēlēta, nodokļu maksātājam ir jāsamierinās ar attiecīgo nodokļu nastu, kas izriet no izvēlētajās juridiskās formas
- Nodokļu maksātājiem var tikt atzītas tiesības izmantot šo principu, lai panāktu nodokļu piemērošanu atbilstoši darījuma ekonomiskajai būtībai, tikai izņēmuma gadījumos
- Nav viennozīmīgi noteikti kritēriji, kurus izpildot arī nodokļu maksātājam varētu tikt atzītas tiesības izmantot šo principu. Lielā mērā tas tiek vērtēts katra konkrētā gadījuma kontekstā
- Kā viens no priekšnosacījumiem tam, lai nodokļu maksātājs varētu izmantot šo principu, tiek minēts tas, ka noteikta juridiskā forma ir izveidota ar mērķi, kas nekādi nav saistīta ar nodokļu apsvērumiem vai labumiem

Piemēri no Latvijas tiesu prakses (1)

- Lieta Nr. A420212516 (dāvinājuma līgums v uztura līgums)
 - Apgabaltiesa: «Izdarīto secinājumu neietekmē dienesta uzsvērtais apstāklis, ka zemesgrāmatā kā pieteicēja īpašuma tiesību nostiprināšanas pamats norādīts dāvinājuma līgums. Noteicot nodokļu maksāšanas pienākumu, tiesiskais darījums, no kura var izrietēt pienākums maksāt nodokļus, jānovērtē pēc tā noteikumu faktiskā satura (ekonomiskās būtības), ne tikai dokumenta nosaukuma.»
 - AT: «Nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa balstījusi savus secinājumus vienīgi uz dokumenta (dāvinājuma līguma) nosaukumu. Apgabaltiesa ir veikusi dāvinājuma līguma satura analīzi, nonākot pie secinājuma, ka tam nav uztura līguma būtisko sastāvdaļu.»

Piemēri no Latvijas tiesu prakses (2)

- Lieta Nr. A42699208
 - AT: «Nekustamā īpašuma pārdevējam nav tiesisku šķēršļu nošķirt maksu par pašu nekustamo īpašumu, no vienas puses, un tajā esošo kustamo mantu vai remonta izdevumiem, no otras puses. Ja pārdevējs izlemj par labu šādai rīcībai, tad viņam ir jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kuras no tās izriet – tostarp ar nodokļu maksāšanas pienākumu. Konstatējot minēto seku iestāšanos, nav pamata aizbildināties, ka darījuma dalībnieku patiesā griba esot bijusi citāda. Šāda aizbildināšanās jo sevišķi nav pieņemama, ja pārdevēja mērķis, nošķirot maksu par nekustamo īpašumu un kustamo mantu, ir bijis negodprātīgs. Atbilstoši taisnīguma principam katrs saņem to, kas viņam pienākas»

Piemēri no Latvijas tiesu prakses (3)

- Lieta Nr. A420305814
 - AT: «Konstatējot seku iestāšanos nodokļa maksāšanas pienākuma formā, nav pamata norādīt, ka faktiski kustamā manta pārdota kā nekustamā īpašuma piederumi un nekustamā īpašuma iegādes vērtību veido gan nekustamā īpašuma vērtība, gan atsevišķi izdalītā kustamā manta, ja no pirkuma līguma ir skaidra līdzēju griba noteikt atsevišķu cenu par nekustamo īpašumu (kas ir kapitāla aktīvs un kura iegādes vērtība noskaidrojama kapitāla pieauguma noteikšanas sakarā) un kustamām mantām, tādējādi radot tiesiskās sekas citās jomās, tostarp jau minētajā valsts nodevas sakarā.»

Kontaktinformācija



Sandija Novicka

Partnere, zvērināta advokāte

Tel.: +371 2914 2856

sandija.novicka@cobalt.legal

www.cobalt.legal



Igaunija

Kawe Plaza, Pärnu mnt 15
10141 Tallina
Tel. +372 665 1888
tallinn@cobalt.legal

Latvija

Marijas iela 13 k-2
LV-1050 Rīga
Tel. +371 6720 1800
riga@cobalt.legal

Lietuva

Lvovo 25
LT-09320 Viļņa
Tel. +370 5250 0800
vilnius@cobalt.legal

Baltkrievija

Pobediteley Ave 100-207
220020 Minska
Tel. +375 17 336 0093
minsk@cobalt.legal

www.cobalt.legal