**Biedrības pienākums maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli**

1. No Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta pirmās daļas izriet, ka vispārīgi biedrībai nav liegts papildus tās pamatdarbībai – biedrības statūtos noteikto mērķu īstenošanai – veikt arī saimniecisko darbību, ja vien šī saimnieciskā darbība ir saistīta ar biedrības īpašuma izmantošanu un uzturēšanu vai kā citādi vērsta uz biedrības statūtos noteikto mērķu sasniegšanu. Minētajā normā lietotais vārds „papilddarbība” pats par sevi jau norāda uz to, ka biedrībām saimnieciskā darbība ir pieļaujama papildus pamatdarbībai – darbībai, kas vērsta uz biedrības mērķu īstenošanu. Tāpēc, lai atzītu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta kā papildu darbība, būtu nepieciešams konstatēt to, ka biedrība veic pamatdarbību. Pretējā gadījumā ir pamats pieņemt, ka tieši saimnieciskajai darbībai ir pamatdarbības raksturs.

2. Uzņēmumu ienākuma nodokli saistībā ar biedrības veikto saimniecisko darbību biedrībai nav jāmaksā tajos gadījumos, ja saimnieciskā darbība tiek veikta, lai veicinātu biedrības kā bezpeļņas organizācijas mērķu sasniegšanu. Šādos apstākļos saimnieciskā darbība un ar to saistīto ienākuma gūšana ir vērsta uz pilsoniski un sabiedriski nozīmīgu aktivitāšu īstenošanu, darbojoties biedrībā.

Tādējādi, lai konstatētu, vai biedrības saimnieciskās darbības ietvaros gūtie ienākumi apliekami ar uzņēmumu ienākumu nodokli, būtiski noskaidrot, kāds ir biedrības saimnieciskās darbības mērķis. Tāpēc biedrības saimnieciskās darbības novērtējums ir nesaraujami saistīts ar biedrības kā bezpeļņas organizācijas pamatdarbības novērtējumu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 31.janvāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420299315, SKA-234/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0131.A420299315.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0131.A420299315.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Ieva Višķere, Vēsma Kakste, Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz biedrības „Latvijas arodbiedrību apvienība „LABA”” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 26.augusta lēmuma atcelšanu, sakarā ar biedrības „Latvijas arodbiedrību apvienība „LABA”” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 20.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas biedrības „Latvijas arodbiedrību apvienība „LABA”” pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2013.gada janvāri–decembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2013.gadu.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 26.augusta lēmumu (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts uzņēmumu ienākuma nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda. Minētajā lēmumā, izvērtējot pieteicējas aizdevumu izsniegšanas darījumus, secināts, ka pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību ar mērķi gūt peļņu, un konkrētajos apstākļos nav konstatējams, ka minētās darbības veiktas biedrības mērķu sasniegšanai. Tāpēc Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka uz pieteicēju nav attiecināms likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā noteiktais izņēmums, atbilstoši kuram uzņēmumu ienākuma nodokli nemaksā biedrības un nodibinājumi, ja to dibināšanas atklāts vai slēpts mērķis nav peļņas vai kapitāla pieauguma gūšana to biedriem.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 20.aprīļa spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Lietā izšķirams strīds, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti aprēķināja pieteicējai uzņēmumu ienākuma nodokli no naudas summām, ko pieteicēja savos norēķinu kontos saņēma no arodbiedrības „LABA” un SIA „Levada”, kā arī no procentu ieņēmumiem, kurus dienests aprēķināja, ņemot vērā pieteicējas trešajām personām aizdotos naudas līdzekļus.

[3.2] No lietā esošajām pieteicējas norēķinu kontu izdrukām redzams, ka pieteicēja 2013.gadā saņēma naudas līdzekļus 40 100 latu apmērā no arodbiedrības „LABA” un 694 latus no SIA „Levada”, savukārt 2013.gadā kopsummā pārskaitīja 49 982,66 latus un 25 000 ASV dolārus trešajām personām – ārvalstu komersantiem Tae Young Ltd, Khemchand Handicraft, M/S Super Moda Trading LLC, P.T.Delta Dunia Sandang Tekstil un Vinico Fashion LLC, kā arī pieteicējas valdes loceklei [pers. A]. Maksājumu mērķi nav uzrādīti, taču šie maksājumi pieteicējas grāmatvedībā reģistrēti kā aizdevumi.

Iepriekš norādītās naudas summas, kas norēķinu kontos definētas kā biedru nauda, kā arī naudas summas, kuras dienests aprēķinājis kā procentu ieņēmumus no trešajām personām izsniegtiem aizdevumiem, dienests aplika ar uzņēmumu ienākuma nodokli, cita starpā atsaucoties uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktu.

Šī norma noteic, ka uzņēmumu ienākuma nodokli nemaksā biedrības, nodibinājumi, ja to dibināšanas atklāts vai slēpts mērķis nav peļņas vai kapitāla pieauguma gūšana to biedriem.

Tātad atbilstoši minētajai tiesību normai gadījumā, ja biedrības ienākumu gūšanas mērķis nav peļņas vai kapitāla pieauguma gūšana tās biedriem un saņemtie ienākumi, tostarp ienākumi no saimnieciskās darbības, tiek izmantoti vienīgi statūtos noteiktajiem mērķiem, biedrībai nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis.

[3.3] Pieteicējas valdes loceklis [pers. B] Valsts ieņēmumu dienestā skaidroja, ka pieteicējas pamatdarbības veids ir uzņēmumu arodbiedrību apvienošana, semināru organizēšana, savukārt cita (saimnieciskā) darbība ir aizdevumu izsniegšana. Vienlaikus [pers. B] norādīja, ka kopš 2008.gada līdz pat auditam pieteicējai nav izdevies apvienot arodbiedrības. Pieteicējas biedri 2013.gada janvārī–novembrī esot bijuši arodbiedrība „LABA” un Latvijas Neatkarīgā apsardzes struktūru darbinieku arodbiedrība. Tāpat [pers. B] skaidroja, ka pieteicēja kopš 2010.gada regulāri saņemtos naudas līdzekļus no arodbiedrības „LABA” tālāk aizdeva uzņēmumiem Ķīnā, Singapūrā un Taivānā.

Novērtējot lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus (pieteicējas valdes locekļa paskaidrojumus, pieteicējas statūtus, kā arī saņemtās naudas summas no tās biedriem) par pamatotu atzīstams Valsts ieņēmumu dienesta secinājums, ka nav iespējams noteikt, pēc kādiem principiem un kā pieteicēja aprēķināja biedru naudas. Arī arodbiedrība „LABA” ir tikai formāli apliecinājusi maksājumu veikšanu pieteicējai, nespējot sniegt objektīvu pārbaudāmu informāciju par šo maksājumu mērķiem un to izlietojumu kontroli. Savukārt SIA „Levada” vispār nav pieteicējas biedre, un pieteicējas valdes loceklis Korupcijas novēršanas un apkarošanas birojam sniegtajā skaidrojumā norādīja, ka viņam nav zināms, kādiem mērķiem minētā sabiedrība veica maksājumus pieteicējai. Turklāt pierādījumi lietā (pieteicējas norēķinu kontu izdrukas un pieteicējas 2015.gada pārskats) apliecina, ka pieteicējas faktiskais un vienīgais pastāvēšanas mērķis bija nevis statūtos norādīto mērķu sasniegšana, bet gan peļņas gūšana no biedrības ienākumiem. Tas liecina par pieteicējas kā biedrības formālu pastāvēšanu.

Vienlaikus pieteicēja paudusi viedokli, ka nav pamata ierobežot pieteicējai tiesības veikt saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā, jo pieteicējas kā biedrības plānotā darbība prasa ievērojamus ieguldījumus, tāpēc pieteicējai nepieciešams gūt papildu ienākumus.

[3.4] Ievērojot Komerclikumā noteiktās saimnieciskās darbības pazīmes, kā arī tulkojot Biedrību un nodibinājumu likuma 2. un 7.pantu kopsakarā ar jau iepriekš norādīto likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktu, atzīstams, ka biedrībai ir tiesības papilddarbības veidā veikt saimniecisko darbību, kas saistīta ar sava īpašuma uzturēšanu vai izmantošanu, kā arī veikt citu saimniecisko darbību, lai sasniegtu biedrības mērķus. Taču jebkurā gadījumā saimnieciskās darbības rezultātā gūtos ienākumus biedrība drīkst izmantot tikai biedrības statūtos noteiktā mērķa sasniegšanai, kā arī peļņu, kas gūta no biedrības veiktās saimnieciskās darbības, nedrīkst sadalīt starp biedrības biedriem. Biedrībai ir tiesības arī izsniegt aizdevumu ar noteiktu procentu maksu citām fiziskām un juridiskām personām, jo šāda darbība arī ir klasificējama kā saimnieciskā darbība un būtībā tā neatšķiras no citas saimnieciskās darbības. Tomēr tai pašā laikā biedrības veiktā saimnieciskā darbība nedrīkst kļūt par biedrības pamatdarbību ar mērķi tikai gūt peļņu.

Ņemot vērā minēto, vispārīgi pieteicējas viedoklis, ka tā ir tiesīga nodarboties ar aizdevumu izsniegšanu, ir pareizs, tomēr tajā pašā laikā nepieciešams konstatēt jau iepriekš norādīto, ka aizdevumu izsniegšana (tāpat kā cita veida saimnieciskā darbība) nav vienīgais darbības veids, ar ko nodarbojas biedrība. Citiem vārdiem sakot, nepieciešams konstatēt, ka biedrība pamatā ir nodarbojusies ar tās mērķu īstenošanu, bet aizdevumu izsniegšana ir notikusi papilddarbības veidā, lai tās rezultātā gūtos ienākumus izmantotu biedrības mērķu īstenošanai.

[3.5] Vērtējot lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus, izskatāmajā gadījumā konstatējama tikai pieteicējas saimnieciskā darbība (aizdevumu izsniegšana) peļņas gūšanas nolūkā. Lietā nav iesniegts neviens pierādījums, kas apstiprina, ka pieteicēja ir darbojusies tās statūtos paredzēto mērķu īstenošanai, veicot statūtos paredzētos uzdevumus. Šādus pierādījumus pieteicēja nav iesniegusi un uz tiem nav norādījusi arī apelācijas instances tiesā. Tādējādi nav gūstams apstiprinājums pieteicējas apgalvojumam, ka tā darbojās savu kā biedrības mērķu īstenošanai. Līdz ar to likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punkts jeb tajā paredzētais gadījums, kad uzņēmumu ienākuma nodoklis nav jāmaksā, uz pieteicēju nav attiecināms. Šādos apstākļos Valsts ieņēmumu dienests pamatoti no arodbiedrības „LABA” un SIA „Levada” saņemtos līdzekļus, kā arī no aizdevumiem aprēķinātos pieteicējas procentu ieņēmumus 2013.gadā aplika ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

[3.6] Pieteicēja uzskata, ka dienests ir nepamatoti atsaucies uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktu, jo neesot konstatēts, ka biedrība pārkāpj Biedrību un nodibinājuma likuma 7.pantu.

Tomēr, kā jau minēts, pamats atbrīvot pieteicēju no pienākuma maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli būtu tikai likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā noteiktajā gadījumā, kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams.

Pieteicēja arī iebilst, ka Valsts ieņēmumu dienests nav konstatējis, ka biedrība saņemtos ienākumus būtu sadalījusi starp tās biedriem, turklāt dienests vispār neesot konstatējis pieteicējas peļņu.

Atbildot uz šiem argumentiem, pirmkārt, atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1.panta septītajai daļai procentu ienākumi no izsniegtajiem aizdevumiem ir atzīstami par uzņēmuma gūtajiem ienākumiem, kas attiecīgi saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 4.panta pirmo daļu ir apliekami ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Otrkārt, lietā nav iesniegts neviens pierādījums, kas pamatotu pieteicējas darbību, tostarp aizdevumu izsniegšanu, pieteicējas kā biedrības mērķu īstenošanai. Tādējādi, neskatoties uz to, ka lietā nav tiešu pierādījumu, kas apstiprinātu, ka pieteicēja gūto peļņu ir sadalījusi biedru starpā, pretēji pieteicējas viedoklim, pieteicēja nav atbrīvojama no uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas. Treškārt, nepieciešams ņemt vērā arī konkrētajos darījumos iesaistīto personu savstarpējo saistību, proti, pieteicēja un arodbiedrība „LABA” ir reģistrētas vienā juridiskajā adresē, pieteicējas amatpersonas [pers. B], [pers. C], [pers. D] ir reģistrēti arī kā amatpersonas arodbiedrībā „LABA”.

[3.7] Pieteicēja iebilst, ka dienests izskatāmajā gadījumā ir nepamatoti piemērojis likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 4.panta pirmo daļu. Šajā sakarā pieteicēja norādījusi, ka pieteicējas izsniegtie aizdevumi gada pārskatā nav klasificēti ne kā izdevumi, ne arī kā zaudējumi.

Pirmkārt dienests, aprēķinot pieteicējas gūtos ienākumus, ievērojot, ka pieteicēja nav iesniegusi grāmatvedības attaisnojuma dokumentus, ir pamatojies uz netiešo aprēķinu metodi. Otrkārt, no lietas neizriet, ka dienests būtu koriģējis pieteicējas zaudējumus. Līdz ar to pieteicējas viedoklis par minētās tiesību normas nepareizu piemērošanu ir kļūdains.

[4] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par minēto apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[4.1] Lietas izskatīšanā nav pastāvējušas šaubas par to, ka biedrība drīkst veikt saimniecisko darbību un tās veikšana nav prettiesiska, ja vien tās rezultāts ir vērsts uz biedrības mērķu sasniegšanu. Apgabaltiesa uzsvērusi, ka saimnieciskā darbība var būt tikai kā papilddarbība. Tomēr jēdziens „papilddarbība” nav uzlūkojams tādējādi, ka vispirms nepieciešams veikt pamatdarbību, savukārt tikai pēc tam iespējams veikt papilddarbību.

[4.2] Konkrētajā lietā nevar izteikt viennozīmīgu apgalvojumu, ka saimnieciskās darbības (papilddarbības) rezultāts nākotnē netiks izmantots biedrības mērķu (pamatdarbības) īstenošanai. Tāpēc lietas izskatīšanā nevis pieteicējai jāpierāda, ka saimnieciskās darbības rezultāts tiks izmantots biedrības mērķu īstenošanai, bet iestādei ir jāpierāda, ka pieteicēja attiecīgos līdzekļus izmantos citiem mērķiem. Pieteicējas kā biedrības mērķi ir ambiciozi, tāpēc tie var prasīt nozīmīgu finansējuma apjomu. Tāpēc pieteicēja ir izlēmusi nepaļauties tikai uz biedru naudas iemaksām, bet saimnieciskās darbības ietvaros vispirms iegūt papildu līdzekļus, lai varētu īstenot izvirzītos mērķus.

[4.3] Apgabaltiesa nav pietiekami pievērusies Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta regulējumam. Minētā panta pirmā daļa noteic, kādas darbības biedrība drīkst veikt (proti, ka biedrība drīkst veikt saimniecisko darbību), savukārt minētā panta otrā daļa noteic, ko biedrība nedrīkst darīt ar saimnieciskās darbības rezultātā gūto peļņu (proti, peļņu nedrīkst sadalīt starp biedrības biedriem). Ņemot vērā pieteicējas juridisko statusu – biedrība –, lai atzītu, ka uz pieteicēju neattiecas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punkta izņēmums, kas paredz biedrības tiesības nemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, nepieciešams konstatēt, ka biedrība pārkāpusi Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta otro daļu. Minētais konkrētajā gadījumā nav darīts.

[4.4] Valsts ieņēmumu dienests nepareizi piemērojis likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 4.panta pirmo daļu, tostarp dienests aizdevuma summas patvaļīgi ir uzskatījis par pieteicējas zaudējumiem, lai arī pieteicējas gada pārskatā tās nav iekļautas kā zaudējumi, bet pievienotas biedrības aktīviem.

**Motīvu daļa**

[5] Apgabaltiesa, izskatot lietu pēc būtības, secināja, ka pieteicēja nav veikusi un neveic darbības, kas saistītas ar biedrības statūtos noteikto mērķu īstenošanu, turklāt no arodbiedrības „LABA” un SIA „Levada” saņemtie naudas līdzekļi nav uzskatāmi par biedru naudu un pieteicēja šos naudas līdzekļus izmantojusi saimnieciskās darbības veikšanai – aizdevumu, kuru rezultātā pieteicēja gūst ienākumus no procentiem, izsniegšanai.

Ņemot vērā minētos apstākļus, apgabaltiesa pārsūdzētajā spriedumā atzina, ka pieteicējas darbības, saņemot šos naudas līdzekļus un izsniedzot aizdevumus trešajām personām, ir vērstas uz peļņas gūšanu, nevis biedrības mērķu sasniegšanu. Tāpēc apgabaltiesa atzina par pamatotiem Valsts ieņēmumu dienesta secinājumus, ka pieteicējas no arodbiedrība „LABA” un SIA „Levada” saņemtie naudas maksājumi, kā arī procenti no šīs naudas aizdevuma darījumiem ir apliekami ar uzņēmumu ienākuma nodokli, jo attiecībā uz pieteicēju neizpildās likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā noteiktais izņēmums, kurā biedrībai nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav norādījusi konkrētus iebildumus par apgabaltiesas veikto faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējumu. Pieteicējas iebildumu pamatā ir apsvērumi, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktu, jo kļūdaini interpretējusi Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta regulējumu saistībā ar biedrības tiesībām veikt saimniecisko darbību.

Līdz ar to kasācijas tiesvedības ietvaros noskaidrojams, kādos apstākļos biedrība ir atbrīvota no pienākuma maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli saistībā ar biedrības veikto saimniecisko darbību.

[6] Biedrību un nodibinājumu likuma 2.pants noteic, ka biedrība ir brīvprātīga personu apvienība, kas nodibināta, lai sasniegtu statūtos noteikto mērķi, kam nav peļņas gūšanas rakstura. Kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, no minētās normas izriet, ka biedrības institūta būtisks elements ir tās darbības bezpeļņas mērķis.

Vienlaikus Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta pirmajā daļā paredzētas biedrības tiesības papilddarbības veidā veikt saimniecisko darbību, kas saistīta ar sava īpašuma uzturēšanu vai izmantošanu, kā arī veikt citu saimniecisko darbību, lai sasniegtu biedrības un nodibinājuma mērķus. Atbilstoši minētā panta otrajai daļai biedrības un nodibinājuma ienākumus drīkst izmantot vienīgi statūtos noteiktā mērķa sasniegšanai. Peļņu, kas gūta no biedrības un nodibinājuma veiktās saimnieciskās darbības, nedrīkst sadalīt starp biedrības biedriem vai nodibinājuma dibinātājiem.

No minētajām normām, kā pareizi secinājusi apgabaltiesa, izriet, ka vispārīgi biedrībai nav liegts papildus tās pamatdarbībai – biedrības statūtos noteikto mērķu īstenošanai – veikt arī saimniecisko darbību, ja vien šī saimnieciskā darbība ir saistīta ar biedrības īpašuma izmantošanu un uzturēšanu vai kā citādi vērsta uz biedrības statūtos noteikto mērķu sasniegšanu (proti, vērsta uz ienākumu gūšanu, kas tiek izmantoti biedrības mērķu sasniegšanai).

[7] Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktam biedrības un nodibinājumi nemaksā uzņēmumu ienākuma nodokli, ja to dibināšanas atklāts vai slēpts mērķis nav peļņas vai kapitāla pieauguma gūšana to biedriem.

No minētās normas, vērtējot to kopsakarā ar Biedrību un nodibinājumu likuma 7.pantā paredzētajām biedrības tiesībām veikt saimniecisko darbību, izriet, ka uzņēmumu ienākuma nodokli saistībā ar biedrības veikto saimniecisko darbību biedrībai nav jāmaksā tajos gadījumos, ja saimnieciskā darbība tiek veikta, lai veicinātu biedrības kā bezpeļņas organizācijas mērķu sasniegšanu. Šādos apstākļos saimnieciskā darbība un ar to saistīto ienākuma gūšana ir vērsta uz pilsoniski un sabiedriski nozīmīgu aktivitāšu īstenošanu, darbojoties biedrībā.

Vienlaikus no minētās likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normas izriet, ka izņēmuma tiesības (tiesības nemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli saistībā ar saimnieciskās darbības rezultātā gūtu ienākumu) nav piemērojamas tādā gadījumā, ja konstatējams, ka biedrības dibināšanas atklāts vai slēpts mērķis ir nevis biedrības mērķu īstenošana, bet gan saimnieciskās darbības veikšana peļņas gūšanas nolūkā, jo šādā gadījumā biedrības darbības primārais mērķis ir komerciāla interese un saimnieciskās darbības veikšana ir instruments šīs intereses īstenošanai.

Tādējādi, lai konstatētu, vai biedrības saimnieciskās darbības ietvaros gūtie ienākumi apliekami ar uzņēmumu ienākumu nodokli, būtiski noskaidrot, kāds ir biedrības saimnieciskās darbības mērķis. Līdz ar to biedrības saimnieciskās darbības novērtējums ir nesaraujami saistīts ar biedrības kā bezpeļņas organizācijas pamatdarbības novērtējumu.

[8] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta pirmajā daļā noteiktās biedrības tiesības papilddarbības veidā veikt saimniecisko darbību nav uzlūkojamas tādējādi, ka vispirms biedrībai būtu jāveic pamatdarbība, savukārt tikai pēc tam tā varētu veikt papilddarbību. Pieteicēja kasācijas sūdzībā uzsvērusi, ka tās kā biedrības mērķi ir ambiciozi un tāpēc, lai īstenotu statūtos noteiktos mērķus, pieteicējai vispirms nepieciešams iegūt papildu kapitālu. Pieteicējas ieskatā, minētais liecina, ka saimnieciskā darbība kā papilddarbība šobrīd tiek veikta, lai nākotnē biedrība īstenotu pamatdarbību. Proti, pieteicēja uzskata, ka biedrībai ir pieļaujams vispirms veikt saimniecisko darbību, nemaksājot par to uzņēmumu ienākuma nodokli, un tad, kad tā rezultātā gūta pietiekami liela peļņa, pievērsties biedrības mērķu īstenošanai jeb biedrības pamatdarbībai.

Senāts atzīst, ka šāda Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta pirmās daļas un likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punkta interpretācija ir nepamatota un neatbilst biedrības institūta jēgai un būtībai. Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta pirmajā daļā lietotais vārds „papilddarbība” pats par sevi jau norāda uz to, ka biedrībām saimnieciskā darbība ir pieļaujama papildus pamatdarbībai – darbībai, kas vērsta uz biedrības mērķu īstenošanu. Tāpēc, lai atzītu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta kā papildu darbība, būtu nepieciešams konstatēt to, ka biedrība veic pamatdarbību. Pretējā gadījumā ir pamats pieņemt, ka tieši saimnieciskajai darbībai ir pamatdarbības raksturs.

Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta pirmajai daļai juridiskās personas, kas veic saimniecisko darbību, ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, proti, vispārīgais nosacījums ir tāds, ka saistībā ar veikto saimniecisko darbību uzņēmumu ienākuma nodoklis ir jāmaksā. Saimnieciskās darbības veicēji no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas tiek atbrīvoti tikai izņēmuma gadījumos, kuros likumdevējs kādu būtisku sabiedrības interešu nodrošināšanai ir uzskatījis par iespējamu šādu izņēmumu noteikt. Biedrības ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas tāpēc, ka biedrības tiek dibinātas, lai sasniegtu tādus mērķus, kam nav peļņas gūšanas rakstura, un biedrību darbība veicina demokrātiskas un pilsoniskas sabiedrības nostiprināšanu (Biedrību un nodibinājumu likuma 1.panta pirmā daļa un 2.panta pirmā daļa).

Ņemot vērā, ka atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma ir izņēmums no vispārīgās kārtības, tiesību norma, kas paredz izņēmumu, ir piemērojama tādējādi, lai sasniegtais rezultāts atbilstu likumdevēja mērķim. Pieteicējas piedāvātā likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punkta normas piemērošana nav uzskatāma par tādu, kas ir vērsta uz iepriekš identificēto likumdevēja mērķi ar atbrīvojumu no nodokļa maksāšanas pienākuma veicināt demokrātiskas un pilsoniskas sabiedrības stiprināšanu, atbalstot biedrības, kas veic ar peļņas gūšanu nesaistītu darbību. Turklāt minētās tiesību normas piemērošana pieteicējas norādītajā veidā padarītu praktiski neiespējamu nodokļa administrēšanu biedrību gadījumos, jo jebkura persona, kura tiktu reģistrēta kā biedrība, varētu veikt saimniecisko darbību un gūt peļņu, bet nemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, atrunājoties, ka kaut kad nākotnē tā veiks ar peļņas gūšanu nesaistītu uz biedrības mērķu sasniegšanu vērstu darbību.

Līdz ar to apstākļos, kad nav konstatējams, ka pieteicēja īsteno biedrības pamatdarbību (proti, to, kādam mērķim saskaņā ar statūtiem biedrība ir dibināta), turklāt pieteicēja to arī faktiski nenoliedz, ir pamats pieņemt, ka par pieteicējas pamatdarbību faktiski uzskatāma tieši saimnieciskās darbības veikšana. Šādos apstākļos pieteicēja, kā to pareizi atzinusi apgabaltiesa, būtībā ir vērtējama kā biedrība, kas darbojas ar slēptu mērķi gūt peļņu, nevis kas darbojas ar mērķi sasniegt biedrības statūtos ar peļņas gūšanu nesaistītos mērķus. Pieteicējas norādītais, ka tā, iegūstot papildu līdzekļus, nākotnē plāno veikt arī darbības, kas vērstas uz statūtos noteikto mērķu sasniegšanu, šobrīd vērtējams vienīgi kā apgalvojums par pieteicējas darbības plāniem. Šāds vispārīgs apgalvojums par biedrības nākotnes plāniem nav pietiekams, lai konstatētu, ka šobrīd veikta saimnieciskā darbība patiešām ir saistīta ar biedrības mērķu sasniegšanu. Līdz ar to šāds apgalvojums nedod pamatu piemērot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā paredzēto atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā iebilst, ka Valsts ieņēmumu dienestam un attiecīgi arī apgabaltiesai bija jāpierāda, ka pieteicējas saimnieciskā darbība nav saistīta ar biedrības mērķu sasniegšanu, nevis pieteicējai jāpierāda, ka tā ir. Šajā sakarā norādāms, ka Valsts ieņēmumu dienests un apgabaltiesa ir norādījuši vairākus apstākļus, kurus vērtējot, ir nonākts pie secinājuma, ka pieteicēja saimniecisko darbību veic peļņas gūšanas nolūkā, nevis biedrības mērķu sasniegšanas nolūkā. Tostarp apgabaltiesa konstatējusi, ka pieteicēja vispār neīsteno biedrības pamatdarbību. Šādos apstākļos tieši pieteicējai pašai no savas puses ir jāgādā par pierādījumiem, kas apliecinātu pretējo. Pieteicējai kā biedrībai pašai vislabāk zināmas tās darbības, kuras tā veic savu kā biedrības mērķu sasniegšanai, tāpēc arī pašai pieteicējai būtu jāspēj pierādīt to, ka ienākumu gūšana ir saistīta ar biedrības mērķu sasniegšanu.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa, citstarp interpretējot Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta pirmo daļu, ir pamatoti secinājusi, ka konkrētajos apstākļos uz pieteicēju nav pamata attiecināt likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā paredzēto atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma.

[9] Pieteicēja kasācijas sūdzībā arī norāda, ka pamats konstatēt, ka uz biedrību nav attiecināms likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā paredzētais izņēmums no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma, būtu vienīgi tad, ja pieteicēja būtu pārkāpusi Biedrību un nodibinājumu likuma 7.panta otrajā daļā noteikto aizliegumu saimnieciskās darbības rezultātā gūto peļņu izmaksāt biedrības biedriem. Pieteicēja uzskata, ka, tā kā konkrētajā gadījumā nav konstatējami šādi apstākļi, arī pienākums pieteicējai maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli noteikts nepamatoti.

Šajā sakarā Senāts uzsver, ka likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā noteiktā pazīme, kuru konstatējot biedrība nav atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma, ir biedrības dibināšanas atklāts vai slēpts mērķis peļņas vai kapitāla pieauguma gūšanai to biedriem. Tātad minētā norma paredz, ka biedrība nav atbrīvojama no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas ienākuma tajos gadījumos, ja ir konstatējams, ka tā veic saimniecisko darbību peļņas gūšanas vai kapitāla pieauguma nolūkā. Tam, kas šādos apstākļos (proti, kad biedrības saimnieciskās darbības pamatā ir komerciālas, nevis ar biedrības mērķu īstenošanu saistītas intereses) faktiski notiek ar iegūto peļņu, likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punkta piemērošanas ietvaros ir otršķirīga nozīme. Šāda pieeja atbilst arī minētās tiesību normas mērķim – atbrīvot no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma biedrību saistībā ar tiem ienākumiem, kuru gūšanas mērķis ir biedrības kā bezpeļņas organizācijas mērķu īstenošana. Konstatējot, ka saimnieciskā darbība netiek veikta minētajā nolūkā, zūd arī leģitīms pamats biedrību saistībā ar šādas darbības veikšanu gūtajiem ienākumiem atbrīvot no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma. Turklāt peļņas izmaksa biedrības biedriem nav vienīgais veids kā peļņas gūšana var dot labumu biedrības un to biedru komerciālajām interesēm; gūto peļņu iespējams ieguldīt arī saimnieciskās darbības iespēju paplašināšanai, tādējādi nodrošinot vēl lielākas peļņas gūšanas iespējas nākotnē.

Ņemot vērā minēto, būtu nepamatoti uzskatīt, ka biedrībai liedzams izmantot likuma „Par uzņēmumu ienākumu nodokli” 2.panta otrās daļas 6.punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa maksāšanas pienākuma tikai tad, ja ir konstatējams, ka biedrības saimnieciskās darbības rezultātā gūtā peļņa ir faktiski izmaksāta tās biedriem. Tas radītu gan plašas minētajā normā nostiprināto tiesību negodprātīgas izmantošanas iespējas, gan veicinātu biedrību institūta izmantošanu nepamatotu nodokļu priekšrocību gūšanai komercdarbības vidē.

[10] Pieteicēja kasācijas sūdzībā paudusi arī vispārīgus iebildumus par to, ka Valsts ieņēmumu dienests, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli, nepareizi piemērojis likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 4.panta pirmo daļu. Pieteicēja arī uzsver, ka dienests aizdevuma summas patvaļīgi ir uzskatījis par pieteicējas zaudējumiem, lai arī pieteicējas gada pārskatā tās nav iekļautas kā zaudējumi, bet pievienotas biedrības aktīviem.

Senāts secina, ka pieteicēja minētos iebildumus tādā pašā formā, kādā tie norādīti kasācijas sūdzībā, paudusi arī apelācijas sūdzībā. Apgabaltiesa spriedumā uz tiem ir sniegusi atbildi. Tostarp apgabaltiesa ir atzinusi, ka no lietas neizriet, ka dienests būtu koriģējis pieteicējas zaudējumus, kā arī, ņemot vērā, ka pieteicēja nav iesniegusi grāmatvedības attaisnojuma dokumentus, aprēķinot pieteicējas gūtos ienākumus, dienests pamatojies uz netiešo aprēķinu metodi. Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav argumentējusi, kāpēc uzskata apgabaltiesas spriedumā izdarītos secinājumus par kļūdainiem, vienīgi atkārtojusi apelācijas sūdzībā norādīto. Šādos apstākļos minētie iebildumi nav uzskatāmi par iebildumiem pret apgabaltiesas pieļautiem procesuālo vai materiālo normu pārkāpumiem.

[11] Apkopojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda:**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 20.aprīļa spriedumu, bet biedrības „Latvijas arodbiedrību apvienība „LABA”” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.