Lietas Nr. A420529010
Lietas arhīva Nr. AA43-0160-14

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā **2014.gada 14.aprīlī**

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente Dz.Amerika,

tiesneses I.Meldere un R.Paegle

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz MSIA „Informācijas tehnoloģijas" (iepriekš SIA „TD Baltic") pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 15.decembra lēmuma Nr.22.4/25847 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 10.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Lielo nodokļu maksātāju pārvalde no 2009.gada 21.aprīļa līdz 5.augustam veica SIA „TD Baltic" (tagadējais nosaukums MSIA „Informācijas tehnoloģijas", turpmāk – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2006.gada jūliju – 2007.gada decembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2006. un 2007.gadu.

Ar pārvaldes 2009.gada 5.augusta lēmumu Nr.9.2/1930 (turpmāk – sākotnējais lēmums)pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts tostarp 2006. un 2007.gada UIN Ls 205 177,04, soda nauda Ls 102 588,52 un nokavējuma nauda Ls 45 861,16, kā arī noteikts 2007.gada UIN samazinājums Ls 1144,96 apmērā un aprēķināta soda nauda Ls 572,48.

Pieteicēja nodokļu uzrēķinu šajā daļā apstrīdēja.

[2] 2009.gada 15.decembrī VID ģenerāldirektora vietas izpildītāja ar lēmumu Nr.22.4/25847 (turpmāk – Lēmums) noraidīja pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu un sākotnējo lēmumu atstāja negrozītu.

Lēmums pamatots ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas galvenais darbības veids ir datortehnikas vairumtirdzniecība, ko tā īsteno, iegādājoties preci no saistītajiem ārvalstu uzņēmumiem – UAB „TD Baltic" (Lietuva) un AS „TD Baltic" (Igaunija) – un tālāk to pārdodot nesaistītiem uzņēmumiem. Veicot minēto funkciju, pieteicēja uzņēmās arī vairumtirgotāja riskus un ar tiem saistītas izmaksas, t.i., tiešās un uz vairumtirgotāja funkciju attiecināmās operatīvās izmaksas (administrācijas un pārējās uzņēmuma saimnieciskās darbības izmaksas). Šo faktu apliecina arī pati pieteicēja savā apstrīdēšanas iesniegumā, norādot, ka preču uzglabāšanas, kreditēšanas, garantijas u.c. pakalpojumi tiek centralizēti vienā no grupas uzņēmumiem un ar tiem saistītās izmaksas tiek sadalītas starp uzņēmumiem, pamatojoties uz katra dalībnieka realizācijas īpatsvaru kopējā grupas realizācijā. Tātad arī pieteicējai tiek izsniegti rēķini par šīm izmaksām, par ko pieteicēja arī norēķinās ar saistītajiem uzņēmumiem. Fakts, ka pieteicēja pilnībā sedz minētās saistīto uzņēmumu sadalītās izmaksas, norāda uz to, ka arī ar šīm funkcijām (preču uzglabāšana, transportēšana, garantijas u.c.) saistītie riski tiek pārnesti uz pieteicēju, par ko tai būtu jāsaņem atbilstošs atalgojums.

Tā kā pieteicējai tika pārbaudīti 2006. un 2007.gada preču iegādes, nevis piegādes darījumi, kas tika veikti ar saistītiem ārvalstu uzņēmumiem un par kuriem bija aizdomas, ka to cena neatbilst tirgus cenai, tad pamatoti piemērota Ministru kabineta 2000.gada 19.septembra noteikumu Nr.319 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.319) 62.2.apakšpunktā un Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.556) 83. un 85.punktā noteiktā tālākpārdošanas cenu metode pieteicējas darījumu ar saistītiem uzņēmumiem vērtības atbilstības tirgus cenas noteikšanai.

[2.2] Pieteicēja sašaurināti tulko Noteikumu Nr.556 85.punktu. Noteikumu Nr.556 85.1.apakšpunktā sniegtais konkrētās metodes definējums paredz dažāda līmeņa peļņas normu (t.i., gan bruto, gan operatīvās peļņas normas) izmantošanu tirgus cenu noteikšanai,

atkarībā no darījumu ietekmējošajiem faktoriem, pārbaudāmā uzņēmuma veiktām funkcijām un ar tām saistītiem riskiem.

Tā kā pieteicēja bez vairumtirgotāja funkcijas nodrošināšanas uzņēmās segt arī saistīto uzņēmumu grupas centralizēti sadalītās uz sabiedrību attiecinātās izmaksas – administrācijas, pārdošanas un pārējās ar saimniecisko darbību saistītās izmaksas, kas būtiski ietekmē darījuma cenas noteikšanu, tad tirgus cenas noteikšanas analīzē tiek izmantota operatīvās peļņas norma. Šī pieteicējas rādītāja analīze salīdzinājumā ar nesaistīto vairumtirgotāju attiecīgā peļņas normas vidējā rādītāja analīzi norāda, ka pieteicējas 2006. un 2007.gada operatīvās pelņas normas rādītājs ir nesamērīgi mazs (2006.gadā (-) 0,41% un 2007.gadā (-) 0,05%) un tādējādi neatbilst tirgus cenas noteikšanai.

[2.3] Iestāde salīdzināmo nesaistīto uzņēmumu atlasi veica, ņemot vērā likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" un uz tā pamata izdoto Ministru kabineta noteikumu normās noteikto, tajā skaitā likuma 1.panta trešajā daļā sniegto saistīto uzņēmumu definīciju.

Pieteicēja nepiekrīt atbildētāja atlasītajam salīdzināmo uzņēmumu ģeogrāfiskajam kritērijam, uzskatot, ka Eiropas Savienības valstu tirgi nav vienlīdzīgi kaut vai tādēļ, ka tajos ir dažāds patērētāju skaits (Latvijā tas ir viens no mazākajiem rādītājiem), taču pati pieteicēja atlasei izvēlējās tirgu vēl plašāku un attālinātāku no Latvijas tirgus, t.i., visas ģeogrāfiskās Eiropas valstis (ieskaitot Austrumeiropas valstis, arī Krievijas Federāciju). Līdz ar to atbildētāja veiktā atlase konkrētajā gadījumā ir precīzāka un tuvāka Latvijas tirgum nekā pieteicējas veiktā, jo atbildētāja atlase ietver gan Latvijas, gan citus Eiropas Savienības zināmus uzņēmumus, kas strādā tādā pašā nozarē, kurā pieteicēja. Turklāt pieteicēja atlasīja uzņēmumus, kuros darbinieku skaits nepārsniedz 50 cilvēkus, taču atbildētājs orientējās uz uzņēmumiem, kuros strādājošo skaits ir no 20 līdz 30 cilvēkiem, kas atbilst pieteicējas auditējamajā periodā vidējam strādājošo skaitam (24 cilvēki). Papildus atbildētāja izvēlēto salīdzināmo uzņēmumu atlases kritēriju veidiem pieteicēja izmanto tādus rādītājus kā vidējo krājumu attiecību pret kopējiem aktīviem un pamatlīdzekļu attiecību pret kopējiem aktīviem. Konkrētajā gadījumā, neskatoties uz to, ka pieteicējai nav liels krājumu un pamatlīdzekļu daudzums, bet, ņemot vērā pieteicējas uzņēmumu grupas politiku un to, ka centralizēti veikto pakalpojumu izmaksas (tajā skaitā preču uzglabāšanas, garantijas u.c.) tiek sadalītas starp grupas uzņēmumiem un tiek attiecinātas arī uz pieteicēju, nav pamata salīdzināmo uzņēmumu atlasei izvēlēties uzņēmumus ar nelielu krājumu un pamatlīdzekļu daudzumu.

[2.4] Sākotnējā iestāde pamatoti saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.^{3}panta pirmo un trešo daļu pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja UIN par 2006. un 2007.gadu Ls 205 177,04, nokavējuma naudu Ls 45 861,16 un soda naudu Ls 102 488,52, kā arī samazināja deklarēto no budžeta atmaksājamo 2007.gada UIN par Ls 1144,96 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 572,48.

[3] 2010.gada 15.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā, kurā papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināts UIN un ar to saistītā nokavējuma un soda nauda. Pieteikumā norādīti turpmākie argumenti.

[3.1] Audita laikā atsevišķas spēkā esošās tiesību normas atbildētājs ir piemērojis nepareizi, turklāt sākotnējais lēmums daļēji balstīts uz spēkā neesošām tiesību normām. Līdz ar to atbildētājs ir pārkāpis Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 7.pantā nostiprināto tiesiskuma principu.

Proti, tā kā brīdī, kad tika sagatavoti pieteicējas gada pārskati un pieteicējas UIN deklarācijas par 2006. un 2007.gadu, Noteikumi Nr.319 nebija spēkā, attiecībā pret pieteicēju tie nebija jāpiemēro, un atbildētājs audita pārskatā nebija tiesīgs uz tiem atsaukties. Atbildētājam bija jāpiemēro Noteikumi Nr.556.

[3.2] Saskaņā ar Noteikumu Nr.556 83.punktu tirgus cenu noteikšanā ir jāizmanto konkrēta metode. Atbilstoši Noteikumu Nr.556 90.punktam tirgus vērtības noteikšanas metodes izvēle atbildētājam bija jāpamato ar darījuma veidu, saistīto uzņēmumu veiktajām funkcijām, riskiem, pieteicējas izmantotajiem aktīviem un citiem darījumu ietekmējošajiem faktoriem.

Sākotnējā lēmumā ir norādīts, ka darījuma vērtības (cenas) atbilstības tirgus vērtībai (cenas) noteikšanai ir tikusi izmantota tālākpārdošanas cenu metode, jo saskaņā ar Noteikumu Nr.556 85.2.apakšpunktu šo metodi piemēro tālākpārdevēja preču iegādes darījumiem, ja tālākpārdevējs pārdod preci tālāk nesaistītai personai, ievērojami nepalielinot preces vērtību un saglabājot tās identitāti.

Iestāde nav pamatojusi, kāpēc nav izmantojamas citas metodes. Pieteicējas ieskatā atbildētājam bija jāpielieto izmaksu pieskaitīšanas metode. Minētais pamatojams ar to, ka darījumos, kuros UAB „TD Baltic" un AS „TD Baltic" piegādā preces pieteicējai, cenu veidoja divas izmaksu sastāvdaļas, kuras ir radušās nekontrolētos darījumos. UAB „TD Baltic" un AS „TD Baltic" nav piemērojušas uzcenojumu ne preču vērtībai, ne arī pieskaitāmajām izmaksām.

Audita laikā pieteicēja informēja atbildētāju par to, ka preces no saistītajiem ārvalstu uzņēmumiem tiek iepirktas par tirgus cenām bez iekšēja grupas uzņēmumu uzcenojuma, un norādīja uz to, ka tālākpārdošanas cenu metode ir tikai viena no Noteikumos Nr.556 noteiktajām, kas, ievērojot faktiskos apstākļus, nav izmantojama, lai noteiktu darījuma tirgus vērtību.

[3.3] Attiecībā pret pieteicēju atbildētājs nepareizi ir piemērojis tālākpārdošanas cenu metodi, proti, nepamatoti aprēķinos ir izmantojis operatīvās peļņas normu, nevis bruto peļņas normu.

[3.4] Atbildētājs ir nepareizi novērtējis pieteicējas saimnieciskās darbības funkcijas un ar tām saistītos riskus.

Saskaņā ar „TD Baltic" grupas politiku katrs no uzņēmumiem veic mārketinga un pārdošanas funkciju savā rezidences valstī, turpretim atsevišķas funkcijas ir centralizētas kādā no uzņēmumiem un tiek nodrošinātas uzņēmumiem pakalpojumu veidā. Ņemot vēra to, ka pieteicēja neveic preču uzglabāšanu un transportēšanu, tā neuzņemas krājumu risku.

Tā kā no uzņēmējdarbības funkcijām pieteicēja veic mārketinga un ierobežotā apjomā pārdošanas funkciju, no uzņēmējdarbības riskiem pieteicēja uzņemas nedrošo parādu risku un daļēji cenu svārstību risku. Pārējās funkcijas un riskus, kuri ir saistīti ar preču tirdzniecību – iepirkuma, transportēšanas, uzglabāšanas un administratīvās funkcijas, kā arī ar tiem saistītos tirgus, krājumu un

kredītriskus uzņemas UAB „TD Baltic" un AS „TD Baltic", līdz ar to pieteicējas uzņēmējdarbības modelis atbilst ierobežota riska izplatītāja modelim.

[3.5] Atbildētāja veiktā salīdzināmo uzņēmumu atlase ir pretrunā ar Noteikumiem Nr.556 un izmantoto Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dokumentu „Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām" (turpmāk – Vadlīnijas). Proti, izvēloties salīdzināmos uzņēmumus, atbildētājs nav veicis funkcionālo analīzi. Tādi aspekti kā tirgus īpatnības (tirgus apjoms, kas ir cieši saistīts ar pieteicējas biznesu), aktīvu struktūra, citu nozaru ienākumu un izdevumu īpatsvars, administrācijas struktūra, mārketinga politika, kredītpolitika u.tml. vispār nav ņemti vērā. Vēl jo vairāk – atlasē no Amadeus datubāzes salīdzināšanai izmantoti 26-30 uzņēmumi (2006. un 2007.gads), kas darbojas Eiropas Savienības valstīs. Eiropas Savienības valstu tirgi nebūt nav vienlīdzīgi kaut vai tā iemesla dēļ, ka tajos ir dažāds patērētāju skaits (Latvijā ir viens no mazākajiem rādītājiem), savukārt piegādātāji nosaka savas atlaides, par pamatu ņemot noieta tirgu, ko nevar salīdzināt valstīs ar 40 miljoniem (Francija vai Apvienotā Karaliste) un 2,3 miljoniem (Latvija) patērētāju skaitu.

Saskaņā ar funkcionālās analīzes rezultātiem pieteicēja darbojas kā ierobežota riska izplatītājs, kuram saskaņā ar finanšu pārskatiem ir ļoti zems krājumu īpatsvars kopējos aktīvos (zem 1%), kā arī ļoti zems pamatlīdzekļu īpatsvars kopējos aktīvos (zem 1%). Izmantojot Amadeus datubāzi (2009.gada septembra versiju), pieteicēja veica atbildētāja atlasīto uzņēmumu analīzi un konstatēja, ka visiem atlasītajiem uzņēmumiem krājumu un pamatlīdzekļu īpatsvars ir stipri augstāks, kā rezultātā tie nav salīdzināmi ar pieteicēju.

Bruto peļņas uzcenojums datoru vairumtirgotājiem, kuru aktīvu struktūra atbilst pieteicējai, atrodas robežās no 1,51% līdz 7,94%, ar mediānu 4,16% - 2006.gadā, un 1,25% līdz 8,37%, ar mediānu 3,06% - 2007.gadā. Tādējādi pieteicējas kopējās bruto peļņas normas 2006.gadā 3,37% un 2007.gadā 2,95% atbilst tirgus vērtībai.

[3.6] Fakts, ka pieteicēja sedz ar preču uzglabāšanu un transportēšanu saistītās izmaksas, nenorāda to, ka uz pieteicēju tiek pārnesti ar preču uzglabāšanu un transportēšanu saistītie riski. Konkrētajā gadījumā preču transportēšanu un uzglabāšanu kā pakalpojumu pieteicējai sniedz UAB „TD Baltic", kas arī uzņemas ar to saistītos riskus.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 10.aprīļa spriedumu pieteikums apmierināts, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[4.1] Pieteicējas saimnieciskā darbība auditētajā periodā bija saistīta ar datortehnikas vairumtirdzniecību. Preci pieteicējai piegādāja tās saistītie uzņēmumi – UAB „TD Baltic" un AS „TD Baltic", kuri to savukārt iepirka no nesaistītiem vairumtirgotājiem (ražotājiem).

[4.2] Tiesa izvērtējusi, vai Lēmums satur pienācīgu pamatojumu saistībā ar metožu izvēli un to piemērošanu.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 11.punkta (*šeit un turpmāk tiesību normas norādītas redakcijā, kāda bija spēkā Lēmuma pieņemšanas laikā, ja vien nav atrunāts citādi*), likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 3.punkta, Noteikumu Nr.556 84.-86. un 90.punkta izsecināms, ka saistīto uzņēmumu darījumu tirgus vērtības noteikšanai likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 3.punkta prasību ievērošanas nodrošināšanai var tikt izmantota gan salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, gan tālākpārdošanas cenu metode, gan izmaksu pieskaitīšanas metode, turklāt precīzāka rezultāta iegūšanai šīs metodes var tikt kombinētas, pamatojot attiecīgās metodes piemērotību vai nepiemērotību konkrētajam gadījumam. Pietiekams pamatojums ir būtisks tajos gadījumos, kad ar nodokli apliekamā ienākuma apmēra noteikšanai tiek izmantotas darījuma vērtības aprēķināšanas metodes, netiek faktiski konstatēts, kāds tieši bijis attiecīgā uzņēmuma ienākums, bet gan tiek uz aprēķinu pamata pieņemts, kādam tam būtu bijis jābūt. Nepamatojot izmantotās metodes priekšrocību salīdzinājumā ar pārējām iespējamajām metodēm, ir pamats uzskatīt, ka iestāde pieļauj patvaļas aizlieguma principa pārkāpumu un pamatojuma trūkums ir pietiekams pamats pārsūdzētā lēmuma atcelšanai.

Pārbaudot Lēmumu, kā arī sākotnējo lēmumu un audita pārskatu, tiesa secinājusi, ka iestāde vispār nav argumentējusi, kāpēc konkrētajā gadījumā Noteikumu Nr.556 84.punktā paredzētā metode nav izmantojama, bet tā vietā izmantojama 85.punktā paredzētā tālākpārdošanas cenu metode. Pie konkrētās lietas apstākļiem nav pamata uzskatīt, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metode pieteicējas gadījumā acīmredzami būtu nepiemērota, jo uzņēmumu grupas uzņēmumi ir veikuši gan iekšējus darījumus, gan darījumus ar nesaistītām personām.

Tiesa noraidījusi tiesas sēdē atbildētāja pārstāvja pausto viedokli, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metode pieteicējas gadījumā neesot piemērojama, jo pieteicēja preces iepirkusi no saistītajiem uzņēmumiem, tāpēc pastāvot iespēja, ka līdz ar to pieteicējas iegādāto preču cena bijusi kontrolēta, nevis nekontrolēta. Tiesas ieskatā šāds vispārējs pieņēmums nevar aizstāt pamatojumu, kam bija jābūt norādītam Lēmumā, un tas ir diskutējams pēc būtības.

Tiesa atzinusi, ka Lēmumā trūkst pamatojuma metodes izvēlei un tas pats par sevi ir pietiekams iemesls Lēmuma atcelšanai.

[4.3] Tiesas ieskatā izskatāmajā lietā ir objektīvs pamats uzskatīt, ka iestāde izmantoto tālākpārdošanas cenu metodi ir piemērojusi nepareizi.

Iestāde aprēķinā ir izmantojusi operatīvo peļņu, nevis bruto peļņu (kas ir atšķirīgi lielumi – operatīvā peļņa vienmēr būs mazāka nekā bruto peļņa). Savukārt noteikumu Nr.556 85.1.apakšpunkts tiešā tekstā noteic, ka šī metode pamatojas uz cenu, par kādu preces (produktus), kas iegādātas no saistīta uzņēmuma, tiek pārdotas tālāk nesaistītam komersantam, un šo cenu samazina par bruto peļņu. Līdz ar to tiesa nav piekritusi iestādei, ka, lai arī tiesību normā ir tiešā tekstā lietots jēdziens „bruto peļņa", norma būtībā pieļaujot gan bruto, gan operatīvās peļņas normas izmantošanu tirgus cenu noteikšanai.

Tiesa par nepieņemamu atzinusi arī atbildētāja pārstāvja tiesas sēdē norādīto, ka ir pieļaujams izmantot arī operatīvo peļņu, jo tādējādi iegūtais rezultāts esot precīzāks. Tiesas ieskatā, ja jau likumdevējs ir izvēlējies izmantojamās metodes reglamentēt tiesību normās, tad iestāde nevar patvaļīgi atkāpties no tiesību normās tieši noteiktā.

Līdz ar to iestāde ir nepareizi piemērojusi tālākpārdošanas cenu metodi, kas secīgi noved pie tā, ka iestādes veiktie aprēķini ir nepareizi un tātad arī šo aprēķinu rezultātā koriģētais pieteicējas ar nodokli apliekamā ienākuma apmērs ticis noteikts nepareizi.

[4.4] Tā kā pieteikums ir apmierināms, procesa dalībnieku parējos argumentus nav nepieciešams vērtēt.

[5] Atbildētājs tiesas spriedumu pārsūdzēja un apelācijas sūdzību pamatoja ar šādiem argumentiem.

[5.1] Tā kā pieteicēja no saistītajiem uzņēmumiem ir iegādājusies preci par cenu, kas ir augstāka nekā tirgus cena, tad pieteicējas norādītā ar saistīto uzņēmumu veikto darījumu vērtība neatspoguļo patieso cenu, par kādu pieteicēja ir iepirkusi preces no saistītajiem uzņēmumiem.

Tiesa neņēma vērā apstākli, ka pieteicēja pretēji likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantā paredzētajam nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākumam nav sniegusi paskaidrojumus un ticamus pierādījumus par iemesliem, kādēļ pieteicēja iepirka preces caur saistītu uzņēmumu (UAB „TD Baltic"), nevis tieši no ražotāja (nesaistīta vairumtirgotāja), ņemot vērā papildus izmaksas saistībā ar preču transportēšanu starp saistītajiem uzņēmumiem un grāmatvedības dokumentu noformēšanu.

Līdz ar to, lai pārbaudītu pieteicējas darījumu ar saistītajiem uzņēmumiem vērtības atbilstību tirgus vērtībai, iestāde pamatoti izmantoja tālākpārdošanas cenu metodi, jo pieteicēja pamatā iegādājās preces no saistītajiem uzņēmumiem un tālāk pārdeva nesaistītiem uzņēmumiem.

[5.2] Teleoloģiski interpretējot Noteikumu Nr.556 85.1.apakšpunktu, secināms, ka norma pieļauj gan bruto, gan operatīvās peļņas normas izmantošanu tirgus cenas noteikšanai, piemērojot tālākpārdošanas cenu metodi, jo operatīvās peļņas normas aprēķinā atkarībā no darījumu ietekmējošiem faktoriem tiek ņemtas vērā arī saistīto uzņēmumu centralizēti sadalītās uz pieteicēju attiecinātās izmaksas, kas būtiski ietekmē darījumu cenas noteikšanu, ņemot vērā apstākli, ka pieteicējas izmaksas galvenokārt veido izdevumi par preču iegādi no saistītajiem uzņēmumiem.

[5.3] Lai arī pieteicēja preces iegādājās no saistītā uzņēmuma, nevis no mātes uzņēmuma, tomēr cenas bija iespējams kontrolēt no mātes uzņēmuma puses, līdz ar to šajā lietā pastāv iespēja, ka pieteicējas iegādāto preču cenas bija kontrolētas.

Tādējādi, pretēji spriedumā minētajam, attiecībā uz pieteicēju nav piemērojama salīdzināmo nekontrolēto cenu metode. Tāpēc iestādei nebija nepieciešams papildus pamatot, kādēļ šajā lietā nav izmantojama Noteikumu Nr.556 84.punktā vai 86.punktā paredzētā metode.

[5.4] Iestāde nesaskata pamatojuma un patvaļas aizlieguma principa pārkāpumus tās rīcībā.

[6] Pieteicēja sniegusi šādus paskaidrojumus par apelācijas sūdzību.

[6.1] Fakts, ka pieteicējas gūtā bruto peļņas daļa nav pietiekoša, lai segtu visas tās izmaksas, kas pieteicējai radušās saistībā ar preču tālākpārdošanu, pats par sevi nav pietiekams, lai izdarītu secinājumu, ka preču iegādes vērtība pārsniedz to tirgus vērtību.

[6.2] Pretēji apelācijas sūdzības 1.punkta 4.rindkopā norādītajam pieteicēja gan VID audita laikā, gan arī tiesas sēdē ir sniegusi paskaidrojumus par iemesliem, kādēļ pieteicēja iepirka preces ar saistītā uzņēmuma UAB „TD Baltic" starpniecību, nevis tieši no ražotāja.

Preču iepirkšanas funkcija bija centralizēta un to veica UAB „TD Baltic", un centralizācijas iemesli ir divi. Pirmkārt, „TD Baltic" grupa izplata atpazīstamu pasaules mēroga ražotāju (tādu kā Hewlett Packard) preces, šie ražotāji piegādā preces tikai klientiem, kuriem ir augsts apgrozījums, reputācija un kuri atbilst citiem ražotāju izvirzītajiem kritērijiem. Pieteicējai kā atsevišķam uzņēmumam nebūtu iespēju patstāvīgi noslēgt līgumu ar ražotājiem, jo tā neatbilst ražotāju noteiktajiem kritērijiem. „TD Baltic" grupa izveidojās 2004.gadā, atdaloties no multinacionālas datortehnikas izplatītāju grupas – Tech Data, reorganizācijas rezultātā UAB „TD Baltic" paturēja noslēgtos preču iepirkuma līgumus ar ražotājiem.

Otrkārt, iepirkuma funkciju centralizācija ļauj ietaupīt izmaksas un iegādāties preces par zemākām cenām. Šāda centralizācija ir plaši praktizēts biznesa modelis.

[6.3] VID nepamatoti piemēroja tālākpārdošanas metodi, jo Noteikumu Nr.556 84.-89.punktos noteiktās metodes piemērojamas secīgi. Tātad vispirms bija jāapsver salīdzināmās nekontrolētās cenu metodes piemērošana. Vadlīnijas nosaka, ka nodokļu administrācijai, veicot kontrolēta darījuma pārbaudi, jābalstās uz darījumiem, kuri tiek veikti starp saistītajiem uzņēmumiem, šo darījumu struktūru un jāizmanto metodes, kuras ir piemērojis nodokļu maksātājs tiktāl, ciktāl tās atbilst metodēm, kuras ir aprakstītas II un III sadaļā.

Pamatojoties uz to, kā tika strukturēti darījumi starp pieteicēju un UAB „TD Baltic", pieteicēja attiecībā uz preču piegādes darījumu piemēroja salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, savukārt attiecībā uz saņemtajiem pakalpojumiem piemēroja izmaksu pieskaitīšanas metodi bez uzcenojuma.

VID nebija tiesību piemērot tālākpārdošanas metodi, kas neatbilst pieteicējas darījuma struktūrai un piemērotajām metodēm.

[6.4] VID nepareizi piemērojis tālākpārdošanas metodi un ir kļūdījies, secinot, ka Noteikumu Nr.556 85.1.apakšpunkts pieļauj gan bruto, gan operatīvās peļņas normu. No minētajā normā iekļautās metodes definīcijas nepārprotami izriet, ka metode pieļauj tikai bruto peļņas normas analīzi, un uz to norāda arī darījuma tīrās peļņas metodes definīcija šo noteikumu 88.1.apakšpunktā. Tā kā bruto un neto peļņas rādītāju analīze ir noteikta dažādās metodēs, līdz ar to nav pamata paplašināti tulkot Noteikumu Nr.556 85.punktā aprakstīto tālākpārdošanas metodi, attiecinot to uz operatīvās peļņas rādītāju.

[6.5] VID pauž nepareizu viedokli apelācijas sūdzības 1.punkta 7.rindkopā par operatīvās peļņas normas izmantošanas iemesliem.

Uz pieteicēju attiecinātās izmaksas ir iekļautas postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas" un tās ietekmē bruto peļņas līmeni, jo bruto peļņa ir „Neto apgrozījums" mīnus „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas". Līdz ar to pieteicējas bruto peļņas rezultāts ietver arī UAB „TD Baltic" centralizēti sadalītās uz pieteicēju attiecinātās izmaksas. Pat gadījumā, ja tālākpārdošanas metode būtu jāpiemēro, VID bija jāanalizē pieteicējas bruto peļņas rezultāts, nevis operatīvās peļņas rezultāts.

[7] Saskaņā ar APL 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir apmierināms.

[9] Apgabaltiesa, pārbaudot pirmās instances tiesas spriedumu, atzīst, ka tiktāl, ciktāl turpmāk nav norādīts pretējais, pirmās instances tiesa pareizi konstatējusi lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus un izdarījusi pareizus secinājumus, tāpēc apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas sprieduma motivācijai, un atkārtoti tos pašus argumentus nenorāda.

Tajā pašā laikā apgabaltiesa nepiekrīt pirmās instances tiesas apsvērumiem par to, ka šajā lietā piemērojamās tiesību normās noteiktās metodes atbilstoši Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) sniegtajai tiesību normu interpretācijai būtu jāpiemēro secīgi, un tādējādi, ka atbildētājam vispirms bija jānovērtē, vai šajā gadījumā nav piemērojama salīdzināmo nekontrolēto cenu metode (pirmā pēc kārtas).

Lietās, uz kurām atsaukusies pirmās instances tiesa (*Augstākās tiesas 2005.gada 28.jūnija spriedums lietā Nr.SKA-194, 2006.gada 2.maija spriedums lietā Nr.SKA-146 un 2008.gada 23.decembra spriedums lietā Nr.SKA-631*), Augstākā tiesa ir gramatiski interpretējusi Ministru kabineta 2001.gada 14.augusta noteikumu Nr.374 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 6.punktu, kas tieši noteic, ka preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas tirgus vērtību nosaka, secīgi izmantojot vai kombinējot normā norādītās metodes.

Savukārt šajā lietā piemērojamā tiesību norma – noteikumu Nr.556 83.punkts – noteic, ka, lai noteiktu likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2., 3. un 4.punktā minētās preču tirgus cenas vai darījumu tirgus vērtību, piemēro vienu no šo noteikumu 84., 85. vai 86.punktā minētajām metodēm. Savukārt minēto noteikumu 90.punkts atļauj metodes kombinēt.

Tātad šīs normas nenoteic, ka metodes būtu piemērojamas noteiktā secībā. Arī Vadlīniju (tās atļauj piemērot noteikumu Nr.556 93.punkts) 2.2.punkts neparedz šādu kārtību, bet gan noteic, ka konkrētajam gadījumam ir jāizvēlas vispiemērotākā metode, tostarp jāapsver katras metodes vājās un stiprās puses, jānoskaidro, vai ir pieejama uzticama informācija, lai varētu piemērot konkrēto metodi, u.c. Arī noteikumu Nr.556 90.punkts paredz, ka metodi izvēlas atkarībā no darījuma veida un saistīto uzņēmumu veiktajām funkcijām, ar tām saistītajiem riskiem, izmantotajiem aktīviem un citiem darījuma vērtību ietekmējošiem faktoriem.

Tas nozīmē, ka metodes, nosakot preču tirgus cenas vai darījumu tirgus vērtību, izvēlās, ņemot vērā konkrētos faktiskos apstākļus, nevis noteiktā secībā. Līdz ar to Augstākās tiesas secinājumus minētajās lietās attiecībā par to, ka metodes jāizvēlas secīgi, nevar attiecināt uz šajā lietā piemērojamām normām.

Tomēr iepriekš minētais neatbrīvo iestādi no pienākuma pamatot, kāpēc piemērota konkrētā metode, un nevis cita metode.

Augstākā tiesa līdzīgā lietā ir atzinusi, ka tiesvedības uzdevums ir pārbaudīt nevis VID izvēlētās metodes un secinājumu pareizību, bet gan, vai VID bija pamats apšaubīt pieteicējas pētījumu un uz tā pamata veiktās darbības (*2013.gada 18.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-29/2013 12.punkts*).

Secīgi no minētā apgabaltiesa secina, ka VID visupirms ir jāpamato, kāpēc pieteicējas izvēlētā metode šajā gadījumā nav piemērojama, un tad jāpamato, kāpēc VID izvēlētā metode ir vispiemērotākā šim gadījumam.

Apgabaltiesa ne audita pārskatā, ne pieņemtajos lēmumos nekonstatē, ka atbildētājs vispār būtu identificējis, kādu metodi ir piemērojusi pati pieteicēja. Secīgi nav arī argumentu, kāpēc pieteicējas izvēlētā metode ir nepareiza.

Savukārt Lēmumā ir atsauce uz pieteicējas argumentu, ka pieteicējas ieskatā šajā lietā būtu piemērojama izmaksu pieskaitīšanas metode (tādējādi var izdarīt secinājumu, ka pieteicēja šādu metodi ir izmantojusi, kas apstiprinās pirmās instances tiesas sēdē), nevis tālākpārdošanas metode. Argumentējot, kāpēc izmaksu pieskaitīšanas metode nav piemērojama, atbildētājs Lēmumā norāda, ka šī metode izmantojama preču piegādes, nevis iegādes darījumiem.

Apgabaltiesa uzskata, ka šis arguments nav pietiekošs, lai pamatotu, kāpēc izmaksu pieskaitīšanas metode nav piemērojama. No noteikumu Nr.556 85.punkta (nosaka tālākpārdošanas cenu metodi) un 86.punkta (nosaka izmaksu pieskaitīšanas metodi) būtības izriet, ka preču piegāde vai iegāde nav noteicošais kritērijs, kas šīs darījumu metodes atšķir vienu no otras.

Taču, lai arī atbildētājs nav argumentēti pamatojis, kāpēc pieteicēja nevarēja izmantot izmaksu pieskaitīšanas metodi, apgabaltiesa

atzīst, ka šajā konkrētajā lietā tam vairs nav tik būtiskas nozīmes, tā kā atbildētājs tālākpārdošanas cenas metodi ir piemērojis nepareizi, proti, izmantojot operatīvās peļņas rādītājus, nevis bruto peļņu, kā tas ir tieši noteikts normā (noteikumu Nr.556 85.1.apakšpunkts), kādēļ Lēmums būtu atceļams arī tad, ja atbildētājs būtu pamatojis, kāpēc nav piemērojama pieteicējas izmantotā metode.

Apgabaltiesa atbildētāja apelācijas sūdzībā nesaskata tādus argumentus, kas atspēkotu pirmās instances tiesas spriedumā norādītos apsvērumus (šeit atreferēti [4.3] punktā).

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt MSIA „Informācijas tehnoloģijas" pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 15.decembra lēmumu Nr.22.4/25847 daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto uzņēmumu ienākuma nodokli Ls 205 177,04, soda naudu Ls 102 588,52 un nokavējuma naudu Ls 45 861,16, kā arī samazināto uzņēmumu ienākuma nodokli Ls 1144,96 apmērā un aprēķināto soda naudu Ls 572,48 apmērā.

Uzlikt pienākumu atbildētājai Latvijas Republikai atlīdzināt MSIA „Informācijas tehnoloģijas" par pieteikumu samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro*.

Spriedumu viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente Dz.Amerika
I.Meldere

Tiesneses

R.Paegle