Lietas Nr. A420583112
Lietas arhīva Nr. AA43-0111-16/15

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 3.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētājs M.Birzgalis,
tiesneses R.Paegle un V.Zommere,

piedaloties pieteicējas SIA „Liviko" pārstāvēm /pers. C/ un /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem /pers. E/ un /pers. F/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Liviko" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2012.gada 23.oktobra lēmuma Nr.22.4.6/85718 atcelšanu, sakarā ar SIA „Liviko" un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 21.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012.gada 23.aprīļa līdz 20.jūlijam veica SIA „Liviko" (turpmāk – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2010.gada janvāra līdz 2012.gada janvārim, akcīzes nodokļa auditu par laika periodu no 2010.gada janvāra līdz 2011.gada decembrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2010.gadu. Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu otrās kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 20.jūlija lēmumu Nr.23.26/920 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējai samazināti 2010.gada zaudējumi par Ls 3837 un samazināta zaudējumu summa, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem, sākot no 2011.gada 1.janvāra, par Ls 30 224.

Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam daļā par zaudējumu summas, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem, sākot no 2011.gada 1.janvāra, samazināšanu par Ls 30 188, pieteicēja to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram.

2012.gada 23.oktobrī dienesta ģenerāldirektore pieņēmusi lēmumu Nr.22.4.6/85718 (turpmāk – Lēmums), ar kuru atstājusi negrozītu Sākotnējo lēmumu, pamatojoties uz turpmāk minēto argumentāciju.

[1.1] Pieteicēja 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās iekļāvusi vadības pakalpojumu atlīdzību Ls 46 140,48 saskaņā ar saistītā Igaunijas uzņēmuma AS „Liviko" rēķiniem.

No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā iekļāvusi vadības pakalpojumu izmaksas par 12 mēnešiem. Savukārt auditam pieteicēja iesniegusi AS „Liviko" attaisnojuma dokumentus par kopējām komandējuma izmaksām saistībā ar 2010.gada vadības pakalpojumu sniegšanu par 12 dienām piecu mēnešu periodā (2010.gada februārī, jūlijā, augustā, septembrī un decembrī).

Pieteicējas un AS „Liviko" 2007.gada 3.oktobra līgums neparedz, ka katru mēnesi tiek veikts pakalpojumu uzskaitījums. Tātad Latvijas uzņēmumam jāprot izskaidrot dienestam vadības pakalpojumu atlīdzības sastāvu un aprēķināšanas kārtību.

Konkrētajā gadījumā par vadības pakalpojumiem tika noteikta fiksēta samaksa, kuras pamatojums ir sniegts pieteicējas valdes locekļa /pers. I/ 2012.gada 22.jūnija paskaidrojumā. Tātad puses (pieteicēja un AS „Liviko") vienojās par vadības atlīdzības sastāvdaļām. Igaunijas uzņēmums AS „Liviko" izsniedza rēķinus par vadības pakalpojumiem, bet lietas materiāli nesatur pierādījumus, ka šo pakalpojumu izmaksas 2010.gada janvārī, no marta līdz jūnijam, oktobrī un novembrī ir pamatotas.

Auditam iesniegtie attaisnojuma dokumenti nav pietiekami, lai pamatotu pieteicējas 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās iekļautās AS „Liviko" izrakstītajos rēķinos norādītās vadības pakalpojumu atlīdzības, kas ietver arī komandējuma izmaksas Ls 4321,87 apmērā (Ls 283,92 (dienas nauda par 12 dienām x Ls 23,66 (33,67 EUR x Ls 0,702804)) + Ls 3827,11 (ceļa (transporta) izdevumi, ieskaitot transporta amortizāciju par 7 braucieniem x Ls 546,73 ((725,66 EUR + 52,26 EUR) x Ls 0,702804) + Ls 210,84 (izdevumi par viesnīcu (naktsmītni) 6 naktīm x Ls 35,14 (50 EUR x Ls 0,702804)), saistību ar sabiedrības saimniecisko darbību.

Līdz ar to dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (turpmāk – UIN likums) 5.panta ceturto daļu un 4.panta pirmo daļu palielināja pieteicējas 2010.gada UIN deklarācijas 3.rindā norādīto ar saimniecisko darbību nesaistīto izdevumu summu par Ls 6483 (Ls 4321,87 x 1,5).

[1.2] Pieteicēja 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā ieņēmumos iekļāvusi Ls 455 730 par preču (alkoholisko dzērienu) piegādi Igaunijas uzņēmumam AS „Liviko" un Lietuvas uzņēmumam UAB „Liviko".

Lietā nav strīda, ka pieteicēja, AS „Liviko" un UAB „Liviko" ir atzīstami par saistītiem uzņēmumiem UIN likuma izpratnē.

Pieteicēja nav veikusi korekcijas 2010.gada UIN deklarācijā saskaņā ar UIN likuma 12.panta otrās daļas 2.punktu par darījumiem starp saistītajiem uzņēmumiem, tādējādi apliecinot, ka tiem ir piemērotas tirgus cenas.

SIA „Liviko", pārdodot identiskas preces saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem, salīdzināmos darījumos piemērojusi atšķirīgas darījumu cenas. Vairumā gadījumu preces saistītajiem uzņēmumiem tika pārdotas zem pašizmaksas.

[1.3] Konkrētajā gadījumā salīdzināmo nekontrolēto cenu metode nav piemērojama, jo 2010.gadā pieteicējas preču piegādi Eiropas Savienībā veica tikai saistītajiem uzņēmumiem AS „Liviko" un UAB „Liviko".

Saistītajiem uzņēmumiem ir jāpiemēro tādi paši noteikumi kā darījumos starp nesaistītajiem uzņēmumiem.

[1.4] Analizējot iespējamās atšķirības starp kontrolētiem un nekontrolētiem darījumiem, kas ietekmētu uzcenojuma lielumu, nav konstatējamas izdevumu funkcionālas atšķirības (ņemot vērā izmantotos līdzekļus un uzņemtos riskus), pārdodot preces tādā pašā realizācijas ķēdes stadijā gan saistītiem, gan nesaistītiem uzņēmumiem no akcīzes noliktavas uz akcīzes noliktavu (aprēķinātajam akcīzes nodoklim piemēro atlikto akcīzes nodokļa maksāšanu); no vairumtirdzniecības noliktavas izlaižot brīvam apgrozījumam. Nosakot kontrolēto un nekontrolēto darījumu salīdzināmību, konstatējams, ka tie ir salīdzināmi arī pēc biežuma (katru mēnesi) un rakstura (preču piegādes darījumu cikls).

Pieteicēja analizējamos darījumos ir iesaistīta alkoholisko dzērienu izplatīšanā savā vārdā un savā labā, un nav konstatējamas funkciju un risku būtiskas atšķirības, kas rodas, pārdodot preces saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem.

[1.5] Tā kā, izvedot preces no akcīzes noliktavas uz citu akcīzes noliktavu Latvijā nesaistītiem uzņēmumiem, preču pašizmaksā ir iekļauti dabas resursa nodokļa izdevumi, kas koriģēti, piegādājot preces saistītiem ārvalstu uzņēmumiem, tad dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti, aprēķinot pieteicējas peļņas normas rādītājus, samazināja nesaistītajiem uzņēmumiem pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, izvedot preces no akcīzes noliktavas uz citu akcīzes noliktavu, par dabas resursa nodokļa izmaksām Ls 561,74.

[1.6] Var piekrist pieteicējai, ka sabiedrības bruto peļņas rentabilitātes rādītājs 15 % atbilst vidējam nozarē. Bet, aprēķinot bruto peļņas rentabilitātes rādītājus atsevišķi saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem, ņemot vērā pieteicējas 2010.gada preču pārdošanas ieņēmumus saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem no akcīzes noliktavas uz citu akcīzes noliktavu un no vairumtirdzniecības noliktavas, kā arī šo preču ražošanas izmaksas no akcīzes noliktavas uz citu akcīzes noliktavu un no vairumtirdzniecības noliktavas, konstatējams, ka tie ir atšķirīgi.

Konkrētajā gadījumā 2010.gadā pieteicējas bruto uzcenojums nesaistītajiem uzņēmumiem (16,42 %), pārdodot alkoholiskos dzērienus no vairumtirdzniecības noliktavas, gandrīz divas reizes pārsniedza bruto uzcenojumu saistītajiem uzņēmumiem (8,98 %).

Tādējādi dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka pieteicējas alkoholisko dzērienu tirgus cena darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem neatbilst tirgus cenai. Līdz ar to nesaistītiem uzņēmumiem piemērotais uzcenojums piemērojams arī saistītajiem uzņēmumiem.

[1.7] No UIN likuma 12.panta otrās daļas 2.punkta izriet, ja saistītam uzņēmumam preces tiek pārdotas zem tirgus vērtības, ar UIN apliekamais ienākums ir jāpalielina par darījuma vērtības un tirgus vērtības starpību.

Tātad, ņemot vērā pieteicējas uzcenojumu, pārdodot preces nesaistītiem uzņēmumiem 2010.gadā 5,41 % un 16,42 %, pārbaudē pamatoti uz aprēķinu pamata noteikta pieteicējas preču tirgus vērtība (cena), pārdodot tās saistītiem uzņēmumiem no akcīzes noliktavas uz citu akcīzes noliktavu, Ls 475 826 (saistītiem uzņēmumiem pārdoto preču izmaksas Ls 451 405 x 1,0541) un vērtība, pārdodot preces saistītiem uzņēmumiem no vairumtirdzniecības noliktavas, Ls 7482 (saistītiem uzņēmumiem pārdoto preču izmaksas Ls 6427 x 1,1642), kopā Ls 483 308 (Ls 475 826 + Ls 7482).

Pamatojoties uz UIN likuma 12.panta otrās daļas 2.punktu, auditā pamatoti noteikta ieņēmumu starpība, pārdodot preces no akcīzes noliktavas uz citu akcīzes noliktavu, Ls 27 100 (Ls 475 826 – Ls 448 726) un, pārdodot preces no vairumtirdzniecības noliktavas, Ls 478 (Ls 7482 – Ls 7004), kopā Ls 30 224 (Ls 27 100 + Ls 478) un par šo summu palielināta pieteicējas UIN deklarācijas 30.rinda „Darījumu vērtības starpība, kas radusies darījumos ar saistītiem uzņēmumiem".

Ņemot vērā auditā veiktās korekcijas pieteicējas 2010.gada UIN deklarācijā, dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti atbilstoši UIN likuma 4.panta pirmajai daļai palielināja sabiedrības UIN deklarācijās uzrādīto apliekamo ienākumu par Ls 34 061 (ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi Ls 6483 (Ls 4321,87 x 1,5) + darījumu vērtības starpība, kas radusies darījumos ar saistītiem uzņēmumiem, Ls 30 224) un noteica to Ls 30 224 (apliekamā ienākuma palielinājums Ls 34 061 – uzņēmuma deklarēto zaudējumu summa Ls 3837).

Atbilstoši UIN likuma 14.pantam pieteicējas pirmstaksācijas periodu zaudējumu summa Ls 460 440 tika segta ar 2010. gada apliekamo ienākumu Ls 30 224 un noteikta koriģēto zaudējumu summa, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem, Ls 430 216.

Tādējādi dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti samazināja pieteicējas 2010.gadā deklarēto zaudējumu summu par Ls 3837 un samazināja zaudējumu summu, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem, sākot no 2011.gada 1.janvāra, par Ls 30 224.

[2] 2012.gada 26.novembrī tiesā saņemts SIA „Liviko" pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Dienests kļūdaini pamatojies uz aprēķinu, par kuru puses (pieteicēja un AS „Liviko") nav vienojušās līgumā. Puses līgumā vienojās par kopējo fiksēto pakalpojumu maksu. Aprēķinu pieteicēja izmantoja, lai prognozētu aptuveno

ieguvumu no potenciāli saņemamiem pakalpojumiem.

Neviens normatīvais akts nesatur dienesta pieminētu prasību iekļaut līgumā ar fiksētu pakalpojuma mēneša maksu nosacījumus, pēc kādiem veidojas samaksas apmērs.

Ja līgumslēdzēji ir vienojušies par fiksētu maksu par pakalpojumu attiecībā uz laika periodu, tas nozīmē, ka līgums ir jāpilda, t.i., pasūtītājam jāmaksā noteiktā maksa, un tam nav tiesību vienpusēji samazināt maksu.

Dienests nepamatoti secina, ka lietas materiāli nesatur pierādījumus par pakalpojumu izmaksu 2010.gada janvārī, no marta līdz jūnijam, oktobrī un novembrī pamatotību. Pieteicējas 2012.gada 22.jūnija paskaidrojumos ir norādīts, ka līguma ietvaros AS „Liviko", izsniedzot galvojumu *Nordea Bank Finland Plc.*, ir panākusi bankas aizdevuma kredītprocenta samazinājumu par 0,8 procentpunktiem, kas no kopējās 2010.gadā izmantotās kredīta summas 2 700 000 EUR veido 21 600 EUR gadā, proti, 1800 EUR ik mēnesi.

Lai aprēķinātu ieguvumu no AS „Liviko" garantiju izmantošanas, ir jāizmanto AS „Eesti Krediidipank" Latvijas filiāles likme, jo AS „Liviko" garantijas izsniedza bez nodrošinājuma.

[2.2] Lēmums neatbilst tiesiskuma principam un patvaļas aizlieguma principam.

[2.3] Izstrādātās dokumentācijas nostādnes paredz cenu noteikšanas politikas pielietošanu arī turpmākajiem periodiem, kamēr neizmainīsies ekonomiskā situācija. Ņemot vērā, ka pētījumā izmantoti dati par ekonomiskās izaugsmes periodu Latvijā un kaimiņvalstīs, kad peļņas rādītāji varēja būt tikai augstāki nekā auditējamā periodā, nav pamata uzskatīt, ka transfertcenu noteikšanas dokumentācija nav izmantojama 2010.gadā. Ja pieteicējas 2010.gada peļņas rādītāji iekļaujas peļņas normas vidējos rādītājos par laika periodu no 2006.gada līdz 2008.gadam, kad vēl nebija ekonomiskās recesijas ietekmes, tas vēlreiz pierāda, ka pieteicēja 2010.gadā nepārdeva preces zem tirgus cenas.

Izmantotās cenu noteikšanas metodes pamatā ir pētījums, bet pētījumu var veikt tikai par noslēgtu periodu. Nav iespējams apkopot informāciju un izdarīt secinājumus par faktiem, kas vēl nav notikuši.

[2.4] Lēmuma pieņemšanā pārkāptas Administratīvā procesa likuma 62.panta pirmās daļas un 81.panta ceturtās daļas prasības.

[2.5] Pieteicējai veiktā audita pārskata 9.tabulā norādīta visu noliktavās (akcīzes un vairumtirdzniecības) esošo viena nosaukuma preces atlikumu vidējā cena, no kā nevar izdarīt secinājumus par pārdotās preces pašizmaksu, turklāt vairumtirdzniecības noliktavā esošās preces pašizmaksā iekļauta arī akcīzes nodokļa summa.

Līdz ar to dienests ir pamatojies uz nekorektiem datiem, izdarot secinājumu par to, ka pieteicēja pārdevusi preci saistītiem uzņēmumiem zem pašizmaksas, jo uzskatījusi vidējo statistisko noliktavas atlikumos esošo preču vērtību par preces pašizmaksu.

[2.6] Pieteicēja piekrīt, ka darījumu ar saistītajiem uzņēmumiem novērtēšanai jāizmanto izmaksu pieskaitīšanas metode. Pieteicēja nepiekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicējas darījumi ar saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem neatšķiras pēc pašizmaksas, proti, secinājumam, ka nav konstatējamas izdevumu funkcionālas atšķirības (ņemot vērā izmantotos līdzekļus un uzņemtos riskus).

Tirgus cenas noteikšanai nevar vienkārši vadīties pēc principa – gan saistītiem, gan nesaistītiem uzņēmumiem vienāds uzcenojums.

Lēmumā nav ņemts vērā apstāklis, ka darījumi var atšķirties arī pēc pieprasījuma. Nevar salīdzināt preču realizāciju UAB „Liviko" un AS „Liviko", kuras pašas ir ražotāja pilnvarotas pārstāves un darbojas vairumtirdzniecības līmenī, ar realizāciju klientiem Latvijas teritorijā, kas parasti ir mazumtirdzniecības veikali.

[2.7] Lēmumā kļūdaini interpretēts Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākumu nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.556) 86.punkts.

[2.8] Lēmums bija jāpieņem ne vēlāk kā 2012.gada 23.septembrī. Tā kā pieteicējas rīcībā nav informācijas par termiņa nokavējuma pamatojumu, pieteicējas ieskatā dienestam nebija tiesību mēnesi pēc likumā noteiktā termiņa pieņemt pieteicējai nelabvēlīgu lēmumu.

[3] Paskaidrojumā tiesai dienests norāda, ka neatzīst prasību, pamatojoties uz Lēmuma argumentāciju, un papildus paskaidro turpmāk minēto.

[3.1] Lai gan pieteicēja norāda, ka neviens normatīvais akts nesatur prasību iekļaut līgumā ar fiksētu maksu nosacījumus, pēc kādiem veidojas samaksas apmērs, tomēr normatīvajos aktos noteikta prasība, ka darījumam ar grāmatvedības dokumentiem jābūt pamatotam ne tikai pēc formas, bet arī pēc satura, un uzņēmumiem, kuri maksā saistītajam uzņēmumam atlīdzību par vadības pakalpojumiem, jāpamato piemērotās cenas atbilstība tirgus vērtībai, šo pakalpojumu nepieciešamība un fakts, ka tie patiešām ir saņemti. Lai konstatētu, vai izsniegtie rēķini atbilst faktiski notikušiem darījumiem, jāizvērtē tajos ietvertās informācijas patiesums, kā arī attaisnojuma dokumenti.

Audita laikā izvērtējot pieteicējas grāmatvedības dokumentus, 2007.gada 5.oktobra līguma nosacījumus, dienests pamatoti secinājis, ka lietas materiāli nesatur pierādījumus, ka vadības pakalpojumu izmaksas ir pamatotas.

[3.2] Pieteicēja dienestam ir iesniegusi transfertcenu dokumentāciju, kurā izmantoti nesaistītu uzņēmumu finanšu dati par laika periodu no 2006.gada līdz 2008.gadam, savukārt Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dokumenta „Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām" 2.33.apakšpunkts noteic, ka piegādātāja izmaksu uzcenojumu kontrolētajā darījumā vajadzētu noteikt, pamatojoties uz izmaksu uzcenojumu, kuru tas pats piegādātājs nopelna salīdzināmā nekontrolētā darījumā.

Ņemot vērā, ka pieteicēja 2010.gadā veikusi preču piegādi Eiropas Savienībā tikai saistītiem uzņēmumiem, dienests pamatoti secinājis, ka konkrētajā gadījumā piemērojama Noteikumu Nr.556 86.punktā noteiktā izmaksu pieskaitīšanas

metode, nevis pieteicējas piemērotā salīdzināmo nekontrolēto cenu metode.

[3.3] Termiņa nokavējums ietekmē nevis lietas iznākumu, bet gan pārsūdzības termiņu un kārtību. Līdz ar to konstatētais procesuālais pārkāpums pēc būtības nav ietekmējis administratīvā procesa iestādē rezultātu un nav atzīstams par būtisku procesuālu pārkāpumu, kas būtu par pamatu pārsūdzētā lēmuma atcelšanai.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 21.marta spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts daļā, ar kuru samazināti zaudējumi, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas gadiem, sākot ar 2011.gada 1.janvāri, par Ls 6483.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti palielināja pieteicējas ar saimniecisko darbību nesaistīto izdevumu summu par Ls 6483 saistībā ar AS „Liviko" pieteicējai sniegtajiem vadības pakalpojumiem un vai dienests pamatoti secinājis, ka pieteicēja pārdevusi preces saistītiem uzņēmumiem par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām.

[4.2] Saskaņā ar UIN likuma 4.panta pirmo daļu (*šeit un turpmāk normas redakcijā, kas bija spēkā laikā, par kuru veikts audits, ja nav atrunāts citādi*) nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir nodokļu maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms UIN aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību. Izdevumu vai izdevumu daļas summai, kura nav tieši saistīta ar maksātāja saimniecisko darbību, apliekamā ienākuma palielināšanai piemēro koeficientu 1,5.

UIN likuma 5.panta ceturtā daļa noteic: „Pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaitāmi [...] tādi izdevumi, kas ekonomiski nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību."

Saimnieciskās darbības jēdziens UIN likuma izpratnē definēts šā likuma 1.panta devītajā daļā, proti, tā ir darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību, pakalpojumu sniegšanu un cita veida darbību par atlīdzību.

[4.3] Lietā ir līgums investīciju projekta vadīšanai koncerna līmenī, kas noslēgts 2007.gada 3.oktobrī starp AS „Liviko" un SIA „L.I.O.N. & Ko" (pieteicējas vēsturiskais nosaukums). No līguma satura izriet, ka AS „Liviko" sniedz pieteicējai šādus pakalpojumus – veic saimnieciskās darbības stratēģisko plānošanu un vadīšanu, finanšu plānošanu un organizēšanu, pārdošanas stratēģijas izstrādāšanu. Pakalpojumu apjoms sīkāk uzskaitīts šā līguma pielikumā, kas datēts ar 2007.gada 5.oktobri. Saskaņā ar šā līguma 3.1.apakšpunktu pieteicēja maksā AS „Liviko" 5471 EUR mēnesī.

Saskaņā ar minētā līguma pielikumā noteikto pakalpojumi tiek sniegti, pamatojoties uz situācijas un konkrēta pakalpojuma nepieciešamības novērtējumu. AS „Liviko" nav tiesību uz papildu atalgojumu, ja konkrētajā mēnesī pakalpojumu izpildei AS „Liviko" patērējis vairāk laika nekā sākotnēji plānojis, aprēķinot pakalpojuma mēneša maksu.

Tiesa konstatēja, ka precīzs pakalpojumu, ko pieteicējai sniedz AS „Liviko", apjoms viena mēneša ietvaros nav konkretizēts. Tāpat līgumā nav atspoguļots, kā veidojas mēneša atlīdzības apmērs. No līguma satura arī neizriet AS „Liviko" pienākums nosūtīt savus darbiniekus komandējumos uz Latviju šajā līgumā noteikto pakalpojumu sniegšanai.

[4.4] Tiesa konstatēja, ka dienests, izvērtējot AS „Liviko" pieteicējai sniegto vadības pakalpojumu saturu, ir secinājis, ka pieteicēja šo pakalpojumu izmaksās ir iekļāvusi izdevumus, kas saistīti ar AS „Liviko" darbinieku norīkošanu komandējumos uz 24 dienām kalendārā gada laikā, proti, dienas naudu 24 dienām, braucienu izdevumus (ceļa izdevumus un transporta amortizāciju), maksu par viesnīcu 12 naktīm. Tā kā 2010.gadā saistībā ar vadības pakalpojumiem pieteicējai AS „Liviko" norīkoja komandējumos darbiniekus kopumā 12 dienas, savukārt janvārī, martā, aprīlī, maijā, jūnijā, oktobrī un novembrī komandējumi saistībā ar vadības pakalpojumiem nav bijuši, tad dienesta ieskatā pieteicēja nepamatoti iekļāvusi 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā AS „Liviko" izmaksātās atlīdzības daļu, kas ietver komandējuma izmaksas par 12 dienām – dienas nauda 12 dienām, braucienu izdevumi (ceļa izdevumi un transporta amortizācija), maksa par viesnīcu sešām naktīm. Aprēķinot šīs izmaksas, dienests vadījies pēc pašas pieteicējas veiktajiem aprēķiniem (piemēram, dienas nauda vienai dienai 33,67 EUR u.tml.).

Pieteicēja audita laikā paskaidrojusi dienestam, ka atlīdzības kārtība, nosakot fiksētu mēneša maksu, bijusi abpusēji izdevīga, jo ļauj ietaupīt uz administratīvo resursu rēķina, uzskaitot katru mēnesi ar pakalpojumu sniegšanu saistītos izdevumus un laiku. Turklāt pasūtītājam arī nav iespējams pārbaudīt, cik ilgā laikā izpildītājs veic, piemēram, noteiktu datu analīzi, un pieteicēja ir bijusi ieinteresēta pakalpojuma rezultātā, nevis procesā. Pieteicēja paskaidroja, ka sākotnējais mēneša atlīdzības apmēra aprēķins tika balstīts uz izdevumiem par divu dienu komandējuma naudu, transporta, administratīvajiem un sakaru izdevumiem, viesnīcu, 90 stundām darba. Pieteicēja norādījusi, ka šo aprēķinu tā izmantojusi, lai prognozētu ieguvumus no pakalpojumiem. Saskaņā ar pieteicējas veiktajiem aprēķiniem ieguvumi pat no atsevišķiem saņemtajiem pakalpojumiem 2010.gadā pārsniedza samaksātās atlīdzības apmēru.

[4.5] Lai atzītu, ka dienesta Lēmums šajā daļā ir pamatots, tiesa atzina, ka tai ir jāpārbauda dienesta secinājums, ka daļa no summām, ko pieteicēja maksājusi AS „Liviko" saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem, ekonomiski nav saistīta ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Dienesta apsvērumi galvenokārt pamatoti ar to, ka AS „Liviko" darbinieki nav bijuši norīkoti komandējumos 24 dienas, bet tikai 12 dienas 2010.gada laikā. Līdz ar to tiesa saprata dienesta uzskatu tādējādi, ka pieteicēja ir veikusi AS „Liviko" maksājumus, kas daļēji nav saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību (nav ekonomiski pamatoti).

Konkrētajā gadījumā tiesu nepārliecināja dienesta argumentācija. Kā jau tiesa atzīmēja iepriekš, saskaņā ar līgumu pakalpojumi pieteicējai tika sniegti, ja bija radusies nepieciešamība pēc kāda no pakalpojumiem, kas minēti līgumā. Tiesa uzskatīja, ka tas nozīmē, ka pakalpojumu apjoms katrā mēnesī var būt atšķirīgs. Līdz ar to arī komandējumi var netikt nozīmēti precīzi vienu reizi mēnesī ar divu dienu uzturēšanās ilgumu, bet pēc objektīvas vajadzības saņemt noteiktus pakalpojumus. Tiesa atzina, ka var piekrist tam, ja pieteicēja un AS „Liviko" būtu noslēgušas tādu vienošanos, kas prasītu

konsekventu sniegto pakalpojumu uzskaiti, būtu viegli izsekot darījumu gaitai un tas varētu kliedēt šaubas par to saistības ar pieteicējas saimniecisko darbību ekonomisko pamatojumu. Taču tikai apstāklis, ka AS „Liviko" 2010.gadā nosūtīja savus darbiniekus komandējumos pakalpojumu sniegšanai pieteicējai mazākā apjomā, nekā pieteicēja varētu sagaidīt, tiesas ieskatā pats par sevi nav pietiekošs, lai izdarītu kategorisku secinājumu, ka pieteicējas veiktie maksājumi par pakalpojumiem attiecināmi uz pieteicējas saimniecisko darbību tikai daļēji. Tiesa uzskatīja, ka pie pretēja secinājuma nodokļu administrācija varētu nonākt, piemēram, ja konkrēta mēneša griezumā tiktu konstatēts, ka AS „Liviko" faktiski nekādus no iepriekš minētajiem pakalpojumiem nav sniegusi vai arī tos ir sniegusi tādā apmērā, ko neapstrīdami varētu uzskatīt par formālu vai maznozīmīgu. Izskatāmajā gadījumā tiesa no dienesta argumentācijas šādus apstākļus nesaskatīja, proti, nav ticis apšaubīts pakalpojumu saņemšanas fakts, to nepieciešamība un noderīgums, bet pēc būtības konstatēts tikai tas, ka šo pakalpojumu apjoms katru mēnesi ir bijis atšķirīgs.

Tādējādi tiesa secināja, ka dienests nav pierādījis ar saimniecisko darbību tieši nesaistītu izdevumu esību maksājumos par AS „Liviko" sniegtajiem pakalpojumiem. Līdz ar to Lēmums ir atceļams daļā, ar kuru samazināti zaudējumi, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas gadiem, sākot ar 2011.gada 1.janvāri, par Ls 6483.

[4.6] Saskaņā ar UIN likuma 12.panta otrās daļas 2.punktu, nosakot apliekamo ienākumu, peļņu palielina par summu, kuru veido preču (produkcijas, pakalpojumu) vērtību starpība (starpības daļa), kas rodas, ja šīs preces par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdotas saistītiem ārvalstu uzņēmumiem.

Saskaņā ar UIN likuma 27.panta 6.punktu atsevišķu šā likuma normu piemērošanai Ministru kabinets cita starp nosaka darījuma patiesās vērtības noteikšanai izmantojamās metodes un kārtību, ja darījums noticis starp saistītiem uzņēmumiem.

Saskaņā ar Noteikumu Nr.556 83.punktu, lai noteiktu UIN likuma 12.panta otrās daļas 2.punktā minētās preču (produkcijas, pakalpojumu) tirgus cenas, piemēro vienu no šo noteikumu 84., 85. vai 86.punktā minētajām metodēm. Šo noteikumu 86.pantā noteikta izmaksu pieskaitīšanas metode.

Tiesa konstatēja, ka lietā nav strīda par to, ka izskatāmajā gadījumā bija piemērojama tieši izmaksu pieskaitīšanas metode, taču pieteicēja norādījusi, ka dienests šo metodi izmantojis kļūdaini.

[4.7] Noteikumu Nr.556 86.punkts nosaka:

„Izmaksu pieskaitīšanas metode: metodes būtība – metode, ar kuru darījuma tirgus cena tiek noteikta piegādātāja pārdotās produkcijas vai sniegto pakalpojumu izmaksām par produkta (pakalpojuma) piegādi saistītam uzņēmumam, pieskaitot atbilstošu izmaksu uzcenojumu, kādu piegādātājs piemērotu salīdzināmā darījumā ar nesaistītu komersantu, ņemot vērā darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas, ar tām saistītos riskus, izmantotos aktīvus un citus darījumu cenu ietekmējošus faktorus (izmaksu pieskaitīšanas metodes piemērs šo noteikumu 8.pielikuma 3.punktā); metodi piemēro preču (produktu) piegādātāja (ražotāja) vai pakalpojumu sniedzēja darījumiem, ja attiecīgajos darījumu priekšmetos nav ieguldīts nozīmīgs un unikāls nemateriālais īpašums."

No citētās tiesību normas izriet, ka izmaksu uzcenojumu var veidot: 1) darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas; 2) ar tām saistītie riski; 3) izmantotie aktīvi; 4) citi darījumu cenu ietekmējoši faktori.

[4.8] Izskatāmajā gadījumā dienests konstatējis, ka pieteicējas bruto peļņas rentabilitātes rādītājs 15 % atbilst vidējam nozarē. Vienlaikus, ņemot vērā, ka 2010.gadā pieteicējas bruto uzcenojums nesaistītiem uzņēmumiem (16,42 %), pārdodot alkoholiskos dzērienus no vairumtirdzniecības noliktavas, gandrīz divas reizes pārsniedza bruto uzcenojumu saistītiem uzņēmumiem (8,98 %), dienests secinājis, ka pieteicējas alkoholisko dzērienu tirgus cena darījumos ar saistītiem uzņēmumiem neatbilda tirgus cenai. Dienesta ieskatā pieteicējai darījumos ar saistītiem uzņēmumiem bija jāpiemēro tāds pats uzcenojums kā nesaistītiem uzņēmumiem.

Pieteicēja norādījusi uz izdevumu funkcionālām atšķirībām, kuru dēļ visiem uzņēmumiem nav piemērojams vienāds uzcenojums. Pieteicēja norādījusi uz to, ka nesaistītiem uzņēmumiem, kas parasti ir mazumtirdzniecības veikali, preces tiek piegādātas ar pieteicējas transportu, bet saistītie uzņēmumi paši uzņēmušies visas ar preces transportēšanu saistītās rūpes. Pārdodot preci saistītiem uzņēmumiem, pieteicējai nerodas preces atgriešanas risks, klientu nemaksāšanas risks, neveidojas reklāmas un mārketinga izmaksas, nav jāsagatavo pudeļu marķējumi, nav jālīmē akcīzes markas, turklāt preču komplektācija ir vieglāka salīdzinoši ar piegādi nesaistītiem uzņēmumiem, jo atsevišķi pasūtījumi var tikt komplektēti pat pa vienai pudelei no noteiktiem preču nosaukumiem.

[4.9] Tiesa uzskatīja, ka dienests ir pietiekami pamatojis savu secinājumu, ka pieteicējas darījumi ar saistītajiem uzņēmumiem ir notikuši zem tirgus vērtības. Turpretim pieteicējas argumentācija par pretējo tiesai nešķita pārliecinoša. Tiesa šādu ieskatu pamatoja ar turpmāk minēto.

Kā jau iepriekš norādīts, pieteicēja atšķirīgo izmaksu uzcenojumu skaidrojusi ar to, ka izmaksu uzcenojumu darījumos ar nesaistītiem uzņēmumiem veidojušas tādas darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas un ar tām saistītie riski, kas nepiemita darījumiem ar saistītajiem uzņēmumiem. No pieteicējas pieteikuma tiesa secina, ka transportēšanas izmaksas precēm sastāda no Ls 0,09 līdz Ls 0,15 par vienu vienību (pudeli). Savukārt no pieteicējas 2012.gada 17.augusta iesnieguma dienestam, ar kuru apstrīdēts Sākotnējais lēmums, secināms, ka izmaksu uzcenojumā darījumos ar nesaistītajiem uzņēmumiem iekļaujamais preču saņēmēja maksātnespējas risks 2010.gadā bijis novērtēts kā 0,45 %, bet preču atgriešanas risks 3,44 %, turklāt darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem šādi riski nepastāvēja.

Lai pārliecinātos par pieteicējas apsvērumu pamatotību, tiesa izdarīja aprēķinus, vadoties no audita pārskata 9.tabulā (*audita pārskata 29.lpp.*) norādītajiem datiem. Piemēram, alkoholisko dzērienu ar kodu Nr.001-143 pieteicēja iepirka no piegādātāja par Ls 2,18, pārdeva saistītiem uzņēmumiem par Ls 2,35, bet nesaistītiem – par Ls 4,99 (tai skaitā akcīzes nodoklis Ls 1,78 un dabas resursu nodoklis Ls 0,05). Aprēķinot iespējamo izmaksu uzcenojumu šim produktam no preces pārdošanas cenas nesaistītajam uzņēmumam, no pārdošanas cenas Ls 4,99 nesaistītajiem uzņēmumiem atskaitāms akcīzes

nodoklis Ls 1,78, dabas resursu nodoklis Ls 0,05, transporta izdevumi Ls 0,15, pasūtītāja maksātnespējas risks Ls 0,01 (0,45 % no Ls 2,18), preču atgriešanas risks Ls 0,07 (3,44 % no Ls 2,18). Tādējādi bez iespējamā izmaksu uzcenojuma šā produkta pārdošanas cena nesaistītajam uzņēmumam varētu būt Ls 2,93. Jāatzīmē, ka pieteicēja nav norādījusi tādu funkciju kā reklāmas izcenojumu un preču apstrādes (pārbaudes, marķēšanas) izmaksu uzcenojumu apmēru, taču, pat ja pieņemtu, ka tie katrs sastāda 5 % (5 % no Ls 2,18 = Ls 0,11), tad pat pie šāda turpmāka aprēķina (Ls 2,93 – Ls 0,11 x 2 = Ls 2,71) ir redzams, ka pārdošanas cena saistītiem uzņēmumiem un nesaistītiem uzņēmumiem ir krasi atšķirīga (Ls 2,35 – saistītiem uzņēmumiem un Ls 2,71 – nesaistītiem uzņēmumiem). Pie tāda paša secinājuma var nonākt, izdarot līdzīgus aprēķinus arī pēc citām audita pārskata 9.tabulas pozīcijām.

Tiesa arī norādīja, ka pieteicējas norāde uz audita pārskata 9.tabulā dienesta atsevišķām kļūdaini noteiktajām preču iepirkumu cenām nevar mainīt iepriekš secināto, ka pārdošanas cena saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem bijusi krasi atšķirīga, jo pie iepriekš veiktajiem aprēķiniem iepirkuma cena netika ņemta vērā, proti, tika salīdzināta tikai pārdošanas cena saistītiem uzņēmumiem un pārdošanas cena nesaistītiem uzņēmumiem bez iespējamā izmaksu uzcenojuma.

Līdz ar to tiesa nonāca pie secinājuma, ka dienests ir pamatoti atzinis, ka pieteicējas darījumi ar saistītiem uzņēmumiem ir notikuši zem tirgus vērtības, tādēļ tiesa atzina par tiesisku un pamatotu Lēmumu daļā, ar kuru nolemts samazināt zaudējumu summu, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas gadiem, sākot ar 2011.gada 1.janvāri, saistībā ar pieteicējas preču piegādes darījumiem ar saistītiem uzņēmumiem.

[4.10] Pieteicēja arī norādījusi uz dienesta pieļautu procesuālu pārkāpumu, nokavējot Lēmuma pieņemšanas termiņu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturto daļu dienests izskata iesniegumu un pieņem lēmumu viena mēneša laikā no iesnieguma saņemšanas dienas; finanšu ministram ir tiesības pagarināt minētā iesnieguma izskatīšanas laiku par diviem mēnešiem.

Pieteicējas Sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegums saņemts dienestā 2012.gada 23.augustā. Dienesta Lēmums pieņemts 2012.gada 23.oktobrī.

Tiesa nekonstatēja, ka pieteicējas iesnieguma izskatīšanas laiks ir bijis pagarināts, tādējādi konstatējams, ka dienests ir nokavējis Lēmuma pieņemšanas laiku par vienu mēnesi, līdz ar to tiesa atzina, ka dienests ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu.

[4.11] Judikatūrā ir atzīts, ka procesuālais pārkāpums ir jāvērtē no tā ietekmes uz galīgo lēmumu. Procesuālu pārkāpumu dēļ administratīvais akts ir atceļams tikai tad, ja attiecīgais procesuālais pārkāpums ietekmē administratīvo aktu pēc būtības, tas ir, ja iespējama cēloņsakarība starp procesuālās normas pārkāpumu un procesa rezultātu.

Izskatāmajā gadījumā tiesa konstatēja, ka dienests ir nokavējis Lēmuma pieņemšanas laiku par vienu mēnesi, taču tajā pašā laikā nav arī pārkāpis likumā noteikto maksimālo termiņu iestādes galīgā lēmuma pieņemšanai, kas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtajai daļai ir trīs mēneši. Tiesa uzskatīja, ka, ņemot vērā audita lietas materiālu lielo apjomu un sarežģītību, dienestam principā bija objektīvs pamats izmantot tiesības lūgt finanšu ministram pagarināt pieteicējas apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņu.

Novērtējot dienesta pieļauto procesuālā termiņa pārkāpumu, tiesa nekonstatēja, ka tas būtu ietekmējis Lēmuma saturu. Līdz ar to tiesa nevērtēja dienesta pieļauto procesuālo pārkāpumu kā būtisku.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 21.marta spriedumu daļā, ar kuru Lēmums atstāts negrozīts, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Dienests, analizējot pieteicējas darījumos ar saistītām personām piemēroto cenu, ir vadījies pēc izmaksu pieskaitīšanas metodes, un par metodes izvēli pušu starpā strīda nav.

Strīds pušu starpā ir par to, vai dienests pamatoti secinājis, ka preču pārdošana mazumtirdzniecības uzņēmumiem Latvijā un saistītiem uzņēmumiem Lietuvā un Igaunijā ir salīdzināmi darījumi, kas būtiski neatšķiras pēc pieteicējas funkcijām un riskiem darījumā, un vai tādējādi, nosakot tirgus cenu, abos gadījumos ir piemērojams vienāds uzcenojums.

[5.2] Noteikumu Nr.556 91.punkts paredz, ka, lai noteiktu salīdzināmus darījumus, ir jāņem vērā darījumu priekšmeta salīdzināmība un darījumu cenu ietekmējošie faktori.

[5.3] Tiesa nav devusi vērtējumu, vai dienests ir pienācīgi izvērtējis pieteicējas funkcijas un riskus, kā rezultātā apliekamais ienākums palielināts, neveicot aprēķinus un korekcijas, lai izslēgtu uz cenu ietekmējošo faktoru ietekmi, tomēr sprieduma 11.punktā analizē un veic savus aprēķinus par to, kāda ietekme uz tirgus cenu ir pieteicējas norādītajiem atšķirīgajiem riskiem un funkcijām darījumos ar saistītām un nesaistītām personām, piemēram, transportēšanai, reklāmai, preču apstrādei, kā arī debitoru maksātnespējas un preču atgriešanas riskiem.

Tādējādi tiesa ir atzinusi, ka atšķirības starp funkcijām un riskiem darījumos starp saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem šajā gadījumā pastāv, jo no sprieduma motivācijas secināms, ka, ja tiesa aprēķinu rezultātā būtu ieguvusi cenu, kas pietuvināta saistītam uzņēmumam faktiski piemērotai cenai, tad dienesta lēmums pārsūdzētajā daļā būtu atcelts. Pretējā gadījumā (ja nepastāv būtiskas atšķirības, kas var ietekmēt preču cenu) tiesai nebūtu jēgas veikt jebkādus aprēķinus.

[5.4] Ja atšķirības, kas būtiski ietekmē darījuma cenu, pastāv, tad saskaņā ar Noteikumu Nr.556 92.3.2.apakšpunktu šādi darījumi var tikt izmantoti kā salīdzināmi tikai pie nosacījuma, ka tiek veiktas pieņemami precīzas finanšu datu korekcijas, lai izslēgtu konstatēto būtisko ietekmi.

[5.5] Pieteicēja uzskata, ka, izlemjot lietu, ir jāņem vērā tikai tie apsvērumi, ko dienests norādījis lēmumā. Dienests nav veicis salīdzināmo darījumu cenas aprēķinus un korekcijas.

Tiesas sprieduma 15.punktā izdarīti aprēķini un salīdzinātas preču pārdošanas cenas, kas norādītas audita pārskata 9.tabulas ailēs „Piegādes saistītiem uzņēmumiem" un „Piegādes nesaistītiem uzņēmumiem no vairumtirdzniecības

noliktavas". Pieteicēja uzskata, ka šādus datus izmantot nevar, jo saistītiem uzņēmumiem prece tiek pārdota no akcīzes noliktavas, nevis no vairumtirdzniecības noliktavas. Akcīzes un vairumtirdzniecības noliktavās preces iziet dažādas apstrādes procedūras, un tādēļ preču salīdzināšanas cenas nav salīdzināmas.

Šādu pieeju izmantojis arī dienests audita pārskatā veiktajos aprēķinos, proti, audita pārskata esošajā 10.tabulā, ka darījumi ar saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem salīdzināmi atkarībā no noliktavas, no kuras veikta preču pārdošana. Izņēmums iepriekš minētajam ir tikai divu preču pozīciju – 002-772 un 002-785 gadījumā. Tās ir vienīgās preces, kas 2010.gadā tika pārdotas saistītiem uzņēmumiem no vairumtirdzniecības noliktavas.

[6] Dienests iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 21.marta spriedumu daļā, ar kuru pieteikums tika apmierināts.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[6.1] Tiesa ir pamatoti atzinusi, ka pakalpojumu sniegšanas fakts no dienesta puses netiek apšaubīts, bet tiek apšaubīts pakalpojumu apjoms, jo pieteicēja nevar norādīt pamatojumu rēķinu apmaksai pie apstākļiem, kad pakalpojumu apmērs būtiski atšķiras no līgumā paredzēto darbu apjoma un samaksas apmēra.

Atbilstoši SIA „Liviko" valdes locekļa /pers. I/ 2012.gada 22.jūnija paskaidrojumam par vadības pakalpojumiem tiek maksāta fiksēta ikmēneša maksa, un atlīdzība netiek kalkulēta katru mēnesi, jo faktiskā izpildītāja uzdevums un laika uzskaites administrēšana abām pusēm prasītu lielus resursus. Līgums neparedz iespēju palielināt un samazināt fiksēto pakalpojumu maksu. /pers. I/ norādījis, ka līgums neparedzēja atlīdzības izmaiņas atkarībā no izpildītāja patērētā laika, faktiskajiem izdevumiem un izpildītā darba apjoma, bet paskaidrojumos minēto aprēķinu (tai skaitā par komandējumu izdevumiem) SIA „Liviko" izmantoja, lai novērtētu plānoto pakalpojumu vērtību.

[6.2] Pieteicējas un AS „Liviko" 2007.gada 3.oktobra līgumā ir paredzēta fiksēta maksa par vadības pakalpojumiem 5471 *euro* mēnesī (3.1.apakšpunkts). Līguma 2007.gada 5.oktobra pielikumā noteikts, ka izpildītājam nav tiesību uz papildu atalgojumu, kas nav norādīts līgumā, arī gadījumos, kad konkrētajā mēnesī pakalpojumu izpildei ir patērēts vairāk laika nekā izpildītājs plānojis, kad aprēķinājis maksu par pakalpojumiem, kas norādīts līguma 3.1.apakšpunktā.

Lai pamatotu maksājumu par vadības pakalpojumu sniegšanu saistībā ar konkrētā uzņēmuma saimniecisko darbību un to, ka darījumos ir noteiktas cenas pēc neatkarīgu uzņēmumu darījuma principa, ir nepieciešama informācija, grāmatvedības prasībām atbilstoši attaisnojuma dokumenti, kā arī jābūt līgumam, kurā definēti pakalpojumi, to sniegšanas kārtība, kā arī apmaksas nosacījumi, ieskaitot nosacījumus, pēc kādiem veidojas samaksas apmērs.

AS „Liviko" un pieteicējas līgums neparedz, ka katru mēnesi tiek veikts pakalpojumu uzskaitījums. Tātad Latvijas uzņēmumam jāprot izskaidrot dienestam vadības pakalpojumu atlīdzības sastāvs un aprēķināšanas kārtība. AS „Liviko" izsniedza rēķinus par vadības pakalpojumiem, bet lietas materiāli nesatur pierādījumus, ka šo pakalpojumu izmaksas 2010.gada janvārī, martā – jūnijā, oktobrī un novembrī ir pamatotas.

[7] 2014.gada 9.jūnijā Administratīvajā apgabaltiesā saņemti dienesta rakstveida paskaidrojumi par pieteicējas apelācijas sūdzību, kuros norādīts, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāves apelācijas sūdzību un pieteikumu uzturēja uz rakstveidā norādītajiem argumentiem, dienesta apelācijas sūdzību neatzina.

Dienesta pārstāvji iestādes apelācijas sūdzību uzturēja uz rakstveidā norādītajiem argumentiem, pieteicējas apelācijas sūdzību neatzina un lūdza pieteikumu noraidīt.

Motīvu daļa

[9] Uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus un pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienesta apelācijas sūdzība ir pamatota, pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums daļā par iestādes pieļauto procesuālo pārkāpumu, kā arī par pieteicējas darījumiem saistībā ar pieteicējas preču piegādes darījumiem ar saistītajiem uzņēmumiem ir pareizs un pietiekams, pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi visus būtiskos lietas apstākļus, spriedumā analizējusi pierādījumus un sniegusi tiem pareizu juridisko novērtējumu, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances spriedumā izteiktajai motivācijai, atkārtoti to nenorādot.

Vienlaikus apgabaltiesa turpmāk minēto argumentu dēļ nepiekrīt pirmās instances tiesas viedoklim, ka Lēmums būtu atceļams daļā par AS „Liviko" pieteicējai sniegtajiem vadības pakalpojumiem, jo dienests nav pierādījis ar saimniecisko darbību tieši nesaistītu izdevumu esību maksājumos par AS „Liviko" sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai.

[11] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas un AS „Liviko" 2007.gada 3.oktobra Līguma investīciju projekta vadīšanai

koncerna līmenī 3.1.apakšpunktā ir paredzēta fiksēta maksa par vadības pakalpojumiem 5471 *euro* mēnesī, savukārt minētā līguma 2007.gada 5.oktobra pielikumā noteikts, ka izpildītājam nav tiesību uz papildu atalgojumu, kas nav norādīts līgumā, arī gadījumos, kad konkrētajā mēnesī pakalpojumu izpildei ir patērēts vairāk laika nekā izpildītājs plānojis, kad aprēķinājis maksu par pakalpojumiem, kas norādīts līguma 3.1.apakšpunktā.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst par pamatotu dienesta apelācijas sūdzības argumentu, ka, lai pieteicēja varētu pamatot maksājumus par vadības pakalpojumu sniegšanu saistībā ar konkrētā uzņēmuma saimniecisko darbību, ir nepieciešama informācija, proti, grāmatvedības prasībām atbilstoši attaisnojuma dokumenti, lai iestāde un tiesa varētu pārliecināties, ka minētie pakalpojumi patiešām ir sniegti atbilstoši minētā līguma un tā pielikuma nosacījumiem, turklāt tieši saistībā ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Kā to pamatoti norādījusi pirmās instances tiesa, AS „Liviko" un pieteicējas līgums neparedz AS „Liviko" pieteicējai sniegto pakalpojumu uzskaiti, tomēr minētais, apgabaltiesas ieskatā, nenozīmē to, ka tādēļ pieteicējai nebūtu jāpilda likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantā noteiktās prasības un nebūtu jāiesniedz dienestam nepieciešamie dokumenti pārbaudes veikšanai. Turklāt pieteicējai bija pienākums pamatot un izskaidrot saņemto vadības pakalpojumu būtību.

Izskatāmajā gadījumā AS „Liviko" izsniedza rēķinus par vadības pakalpojumiem, bet lietas materiāli nesatur pierādījumus tam, ka šo pakalpojumu izmaksas 2010.gada janvārī, martā – jūnijā, oktobrī un novembrī būtu pamatotas.

Pieteicēja ir norādījusi, ka saistībā ar vadības līgumu ir saņēmusi pakalpojumus no AS „Liviko" šādos veidos: telefoniski, e-pasta formā, tiekoties klātienē, veicot darbus neklātienē.

Izvērtējot pieteicējas iesniegto e-pasta saraksti ar AS „Liviko", apgabaltiesa nekonstatē, ka no minētās sarakstes izrietētu, ka mātes uzņēmums sniegtu pieteicējai vadības līgumā pielīgtos pakalpojumus (stratēģisko vadību, finanšu vadību vai tirgzinības un mārketinga pakalpojumus), jo no minētās sarakstes izriet, ka abi uzņēmumi savstarpēji apmainās ar informāciju par aizdevuma atmaksāšanu, par informācijas precizēšanu u.tml.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāves norādīja, ka vadības pakalpojumi ir sniegti, izmantojot arī *Skype* iespējas.

Apgabaltiesa uzskata, ka pakalpojuma sniegšanu šādā veidā nevar pilnībā izslēgt, tomēr, kā tas izriet no pieteicējas valdes locekļa /pers. I/ sniegtajiem paskaidrojumiem, pieteicēja minētos vadības pakalpojumus esot saņēmusi, galvenokārt sūtot pieteicējas darbiniekus uz mātes uzņēmumu Igaunijā, jo tieši tur ir bijuši visi nepieciešamie priekšnoteikumi (speciālisti, materiālā bāze).

Ievērojot minēto, apgabaltiesa uzskata, ka vadības pakalpojumu sniegšana, izmantojot telefona sakarus un e-pastu, nav pierādīta.

Pieteicēja ir norādījusi, ka AS „Liviko" ir sniegusi vadības pakalpojumus, galvojot apdrošinātājiem, ka, piemēram, pieteicēja izpildīs visus no apdrošināšanas līguma esošos noteikumus.

Izvērtējot lietā esošos galvojumus, apgabaltiesa secina, ka minētie dokumenti (izņemot vienu) neattiecas uz strīdus periodu, turklāt, ņemot vērā AS „Liviko" un pieteicējas juridiskās attiecības, apgabaltiesa uzskata, ka galvojuma došana, ņemot vērā, ka mātes uzņēmums galvo par meitas uzņēmuma saistību izpildi, nebūtu saistāms ar vadības līguma izpildi, jo minētā galvojuma došana tiešā veidā neattiecas uz finanšu vadību, turklāt šāda galvojuma došanai nav nepieciešama speciāla līguma slēgšana.

Atbilstoši UIN likuma 1.panta devītajai daļai saimnieciskā darbība ir darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību, pakalpojumu sniegšanu un cita veida darbību par atlīdzību.

Gada pārskatu likuma 25.panta pirmās daļas 8.punktā noteikts, ka uzņēmuma saimnieciskie darījumi jāiegrāmato un jāatspoguļo gada pārskatā, ņemot vērā to ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

UIN likuma 5.panta ceturtā daļa noteic, ka pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaitāmi arī ziedojumi vai dāvinājumi citām personām, galvojuma summas, kuras nodokļa maksātājam kā galviniekam ir jāizmaksā saskaņā ar galvojuma līgumu, atskaitījumi no peļņas, apgrozījuma vai cita bāzes lieluma, kurus nodokļa maksātājs veic pēc savas iniciatīvas, pēc tā īpašnieka rīkojuma vai saskaņā ar likumiem, un tādi izdevumi, kas ekonomiski nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

No minētajā tiesību normām izriet, ka darījumiem jābūt pamatotiem ar grāmatvedības dokumentiem ne tikai pēc formas, bet arī pēc ekonomiskās būtības.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst par pamatotu dienesta viedokli, ka pieteicējai, kura maksā saistītajam uzņēmumam atlīdzību par vadības pakalpojumiem, ir jāpamato pakalpojuma cenas atbilstība tirgus vērtībai, šo pakalpojumu nepieciešamība, kā arī fakts, ka šie pakalpojumi ir patiešām saņemti.

Tā kā konkrētajā gadījumā pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu, ka vadības pakalpojumu izmaksas ir pamatotas, apgabaltiesa atzīst, ka dienests ir pamatoti palielinājis pieteicējas 2010.gada UIN deklarācijas 3.rindā norādīto ar saimniecisko darbību nesaistīto izdevumu summu par Ls 6483.

[12] Izvērtējot pieteicējas apelācijas sūdzības argumentus, apgabaltiesa atzīst, ka tie nav pamatoti.

Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas argumentiem, ka dienests nav vērtējis pieteicējas norādītos apstākļus, kas veidojuši pieteicējas piemērotās cenas darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem, proti, transportēšanas, reklāmas, preču apstrādes, preču atgriešanas riskus u.c. faktorus, jo minētais neatbilst patiesībai. Apgabaltiesa konstatē, ka dienesta Lēmumā (*skat. Lēmuma 20.-24.lpp.*) minētie faktori ir izvērtēti. Dienests ir pamatoti atzinis, ka pieteicēja darbojas kā patstāvīgs preču izplatītājs, iepērk preces un pārdod tās tālāk savā vārdā, uztur noliktavas un uzņemas visus uzņēmējdarbības riskus. Pieteicēja gan saistītajiem, gan nesaistītajiem uzņēmumiem pārdod alkoholiskos dzērienus tādā pašā laikā un vietā. Turklāt, analizējot iespējamās atšķirības starp kontrolētiem un nekontrolētiem darījumiem, kas varētu ietekmēt uzcenojuma lielumu,

dienests atzinis, ka nav konstatējamas izdevumu funkcionālās atšķirības (ņemot vērā izmantotos līdzekļus un uzņemtos riskus), pārdodot preces tādā pašā realizācijas ķēdes stadijā gan saistītiem, gan nesaistītiem uzņēmumiem no akcīzes noliktavas uz akcīzes noliktavu (aprēķinātajam akcīzes nodoklim piemēro atlikto akcīzes nodokļa maksāšanu); no vairumtirdzniecības noliktavas izlaižot brīvam apgrozījumam. Nosakot kontrolēto un nekontrolēto darījumu salīdzināmību, dienests konstatēja, ka tie ir salīdzināmi arī pēc biežuma (katru mēnesi) un rakstura (preču piegādes darījumu cikls).

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa nekonstatē, ka dienests, vērtējot, vai pieteicēja ir piemērojusi atbilstošu izmaksu uzcenojumu darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem, nebūtu ievērojis Noteikumu Nr.556 86.punktā noteikto, ka ir jāņem vērā darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas, ar tām saistītie riski, izmantotie aktīvi un citi darījumu cenu ietekmējošie faktori.

Tā kā konkrētajā gadījumā dienests secināja, ka pieteicējas alkoholisko dzērienu cenas darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem neatbilst tirgus cenai (un atsevišķos gadījumos šī cena ir pat zemāka par pašizmaksu), dienests pamatoti atzina, ka nesaistītajiem uzņēmumiem piemērotais uzcenojums ir piemērojams arī saistītajiem uzņēmumiem.

Līdz ar to, pamatojoties uz UIN likuma 12.panta otrās daļas 2.punktu, dienests pamatoti secināja, ka pieteicējai UIN apliekamais ienākums ir jāpalielina par darījuma vērtības un tirgus vērtības starpību.

[13] Ievērojot iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu ir noraidāms.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots daļēji.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.pantu un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt SIA „Liviko" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 23.oktobra lēmuma Nr.22.4.6/85718 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētājs *(paraksts)* M.Birzgalis

Tiesneses *(paraksts)* R.Paegle

(paraksts) V.Zommere