Lieta Nr.A42728209
SKA–203/2012

S P R I E D U M S

Rīgā 2012.gada 27.janvārī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

senatore R.Vīduša
senators A.Guļāns
senatore V.Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Merks" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 13.februāra lēmuma Nr.19.1/3648 atcelšanu, sakarā ar SIA „Merks" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 1.novembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Merks" pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2006. un 2007.gadu, un tā rezultātā aprēķināja pievienotās vērtības nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu, uzņēmumu ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli. Citastarp Valsts ieņēmumu dienests atzina, ka nepamatoti atskaitīts priekšnodoklis par suvenīru iegādi (rēķins par Ls 72 797,28) un svinību rīkošanu (rēķini par Ls 19 968,35 un Ls 1770) un ka šie izdevumi nepamatoti iekļauti saimnieciskās darbības izdevumos, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli. Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot atcelt Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu šajā daļā.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 18.maija spriedumu pieteikumu noraidīja.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2011.gada 1.novembra spriedumu apmierināja pieteikumu daļā: atstāja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu negrozītu daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumu ar SIA „St.Brothers Brand Agency" (suvenīru izgatavošana un piegāde), bet atcēla daļā, kas attiecas uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Aģentūra Mūza". Tiesas spriedumā, atsaucoties arī uz Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietverto motivāciju, daļā par darījumu ar SIA „St.Brothers Brand Agency" norādīti tālāk minētie apsvērumi.

[3.1] Lai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam atskaitītu priekšnodokli, pievienotās vērtības nodoklim ir jābūt samaksātam par precēm un pakalpojumiem, kas nepieciešami apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[3.2] Atbilstoši 2006.gada 11.maija rēķinam SIA „St.Brothers Brand Agency" suvenīrus pieteicējai nosūtīja 2006.gada 10.maijā, neizrakstot pavadzīmi. No pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem nav iespējams gūt skaidru priekšstatu par suvenīru izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā un pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Pieteicēja norādījusi, ka suvenīrus nodeva realizācijai, lai tos izmantotu „Arēna Rīga" reklamēšanai, taču pavadzīmē norādītajā datumā pieteicēja nevarēja nodot suvenīrus realizācijai, jo tie, ņemot vērā rēķinā norādīto informāciju, vēl nebija pieteicējas rīcībā. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par tās organizētajiem reklāmas pasākumiem, lai popularizētu tirgū savu pakalpojumu („Arēna Rīga" iznomāšanu). Pieteicēja arī no citām sabiedrībām ir iepirkusi suvenīrus līdzīgā sortimentā, kuri 2006.gada 3.maijā tika nodoti realizācijai. Tā kā pieteicēja nav iesniegusi atbilstošus pierādījumus par SIA „St.Brothers Brand Agency" izgatavoto suvenīru izmantošanu tās darbības popularizēšanai un nav iesniegusi dokumentus par suvenīru izlietošanu, tad attiecībā uz tās izmaksām par suvenīriem (reklāmu) dienests pamatoti ir secinājis, ka nav iespējams izsekot minētā darījuma norisei, līdz ar to nav pamata šo suvenīru iegādes izmaksas saistīt ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[3.3] Tā kā nav pierādīta ieņēmumu gūšana no suvenīru realizācijas, kā arī šo suvenīru izmantošana pieteicējas reklāmai, kā rezultātā palielinās pieteicējas ieņēmumi, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti un atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5.panta ceturtās daļas nosacījumiem darījuma vērtību iekļāva pieteicējas ar saimniecisko darbību nesaistītajos izdevumos.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par pieteicējas darījumiem ar SIA „St.Brothers Brand Agency". Pieteicēja norāda tālāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, atzīstot, ka pieteicēja nav tiesīga atskaitīt priekšnodokli tikai tādēļ, ka preces (suvenīri) tika piegādātas bez pavadzīmes. Kā izriet no Ministru kabineta 2005.gada 27.decembra noteikumiem Nr.1038 „Noteikumi par pavadzīmēm ar Valsts ieņēmumu dienesta piešķirtiem numuriem", pavadzīme pati par sevi nav pievienotās vērtības nodokļa rēķins un tās nenoformēšana nevar būt pamats tiesību ierobežošanai. Pieteicējas darījums notika, pamatojoties uz SIA „St.Brothers Brand Agency" saņemtajiem un pienācīgi noformētajiem pievienotās vērtības nodokļa rēķiniem, kuri jau sākotnēji tika pievienoti lietas materiāliem.

[4.2] Tiesa nepamatoti apšaubījusi darījuma faktisku norisi, savas šaubas pamatojot tikai ar formālām kļūdām rēķinā, tas ir, ar nepareizi norādītu darījuma datumu, un nav ņēmusi vērā pieteicējas paskaidrojumus. Pieteicējas gadījumā preču saņemšanu apstiprina tās izrakstītā pavadzīme, ar kuru preces tika nodotas SIA „Rīgas banketu serviss" pārdošanai, un SIA „St.Brothers Brand Agency" izrakstītā rēķina tāme. Tiesa arī nav vērtējusi, ka Valsts ieņēmumu dienests ir veicis SIA „St.Brothers Brand Agency" pretpārbaudi un nav guvis apstiprinājumu secinājumam par darījuma faktisku neesību. Tāpat nav vērtēts, ka pieteicēja dienestam uzrādīja preču paraugus.

[4.3] Minētais norāda arī, ka tiesa nav pienācīgi noskaidrojusi lietas apstākļus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 107.pantam.

[4.4] Tiesa nav ievērojusi Senāta un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru par pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesībām, vērtējot darījuma saistību ar pieteicējas saimniecisko darbību. Būtisks ir personas nodoms preci iegūt ar mērķi turpmāk izmantot saimnieciskajā darbībā. Apstāklis, ka vēlāk saimnieciskās darbības plāns kādu iemeslu dēļ netiek īstenots, pats par sevi nenozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas. Tiesa nav vērtējusi pieteicējas nodomu (kurš turklāt bija jāvērtē uz preces iegādes brīdi), bet aprobežojusies ar secinājumu, ka nav iespējams gūt skaidru priekšstatu par iegādāto suvenīru izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā un pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tiesa nav vērtējusi virkni apstākļu saistībā ar pieteicējas saimniecisko darbību, tās saistību ar „Arēnu Rīga", SIA „St.Brothers Brand Agency" darbību reklāmas pakalpojumu jomā, suvenīru piedāvājumu pārdošanā hokeja čempionāta publikai, SIA „St.Brothers Brand Agency" izrakstīto rēķinu saturu, to, ka daļa suvenīru tika pārdoti. Tāpat

jāņem vērā, ka daļa no suvenīriem (neizmantotie) tika izmantoti pieteicējai piederošās „Arēna Rīga" reklamēšanai, nenoformējot dokumentus par katra atsevišķa priekšmeta izmantošanu. Arī šajā jautājumā tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 107.pantu.

[4.5] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5.panta ceturto daļu un Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.566 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (turpmāk – noteikumi Nr.556) 54.punktu. Kā izriet no Reklāmas likuma 1.panta, lai izdevumus attiecinātu uz reklāmas izdevumiem, nav nepieciešams kaut kādas noteiktas formas paziņojums par reklāmas kampaņas esību. Arī darbinieku parādīšanās publiskā pasākumā, valkājot attiecīgu simboliku, ir reklāma. Piemērojot noteikumu Nr.556 54.punktu, nav nepieciešams pierādīt, ka reklāmas rezultātā pieteicējai palielinājās ienākumi, to neprasa arī likums. Noteikumu Nr.556 izpratnē svarīgs ir nolūks.

[5] Pieteicēja kasācijas sūdzībā lūgusi lietu izskatīt rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[6] Kā redzams no lietas materiāliem (*pieteicējas valdes locekļa papildu paskaidrojumi par nobeiguma sarunas protokolu, lietas 148.lapa*), pieteicēja jau audita laikā un vēlāk visā tiesas procesā ir norādījusi, ka no SIA „St.Brothers Brand Agency" saņemtie suvenīri visupirms bija paredzēti tirdzniecībai (tātad prece pati par sevi) 2006.gada Pasaules ledus hokeja čempionāta laikā, kurš tobrīd norisinājās pieteicējai piederošajā „Arēnā Rīga". Kā norādījusi pieteicēja, šādas suvenīru tirdzniecības tiesības tai bija garantētas jau ar 2005.gada 31.martā noslēgto nomas līgumu starp Latvijas Hokeja federāciju un SIA „2006.gada Pasaules čempionāta hokejā rīkošanas izpilddirekcija" (*lietas 87.lapa*). Senāta ieskatā, suvenīru tirdzniecība ir vispārzināma tirgus niša, un tā plaukst saistībā gan ar ievērojamiem publiskiem pasākumiem, gan citādā ziņā sabiedrības interesi iemantojušām lietām vai parādībām (populārām filmām un grāmatām un to varoņiem, mūzikas grupām u.c.). Ņemot vērā, ka lietā ir strīds, vai suvenīru iegāde bija saistīta ar pieteicējas saimniecisko darbību (gan pievienotās vērtības nodokļa, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa kontekstā), šis pieteicējas skaidrojums ir lietā būtisks. Proti, ja suvenīrus paredzēts tirgot kā preces, tā tieši būtu pieteicējas saimnieciskā darbība, un pieteicējai būtu tiesības pilnā apmērā atskaitīt priekšnodokli (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts) un iekļaut saimnieciskās

darbības izdevumos (likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmā daļa un 5.pants) .

[7] Apgabaltiesa atzinusi, ka suvenīru kā preču *per se* tirdzniecība nebija iespējama tā iemesla dēļ, ka tās tika piegādātas pieteicējai pēc tam, kad pieteicēja kādus suvenīrus nodeva tālāk citam komersantam, kas nodarbojas ar suvenīru tirdzniecību.

Taču tiesa vispār nav pievērsusies pieteicējas argumentam, ka nesakritība rēķinu datumos ir formāla preču piegādātāja kļūda. Senāta spriedumos ir atzīts, ka nodokļu nomaksā būtiski ir konstatēt patiesos darījuma apstākļus un ka nevar liegt (konkrētajā gadījumā) priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības formālu rēķina kļūdu dēļ, ja darījuma apstākļi ir konstatējami ar citiem pierādījumiem (*sk. Senāta 2008.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-9/2008 16.punktu, 2008.gada 8.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-11/2008 15.punktu, 2011.gada 7.novembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-873/2011 11.punktu, 2011.gada 29.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1066/11 11.punktu*). Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli Eiropas Savienības Tiesa ir uzsvērusi, ka darījumi ir jāvērtē pēc to objektīvajām pazīmēm – to prasa pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 8.maija sprieduma apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 „Ecotrade SpA" 63.punktu, 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā C-146/05 „Collée" 31.punktu*).

Šis arguments jo īpaši būtu jāpārbauda, ņemot vērā iepriekš aprakstīto plašāko kontekstu, kas pirmšķietami var liecināt, ka pieteicējas mērķis tiešām bija ienākumu gūšana no suvenīru tirdzniecības, kas varēja būt mērķtiecīga tikai čempionāta laikā. Šajā jautājumā tiesa atstājusi bez ievērības konkrētus pierādījumus – gan iepriekš norādīto nomas līgumu, gan reālu suvenīru esību (par ko lietā nav strīda), gan rēķinam pievienoto tāmi (*lietas 66.lapa*), kas dotu iespēju salīdzināt preču sortimentu, kas tika nodots realizācijai (*rēķins, lietas 90.lapa*).

Administratīvās rajona tiesas sprieduma 9.punktā, kam apgabaltiesa pievienojusies, attiecībā uz suvenīriem kā realizācijai nodotu preci ir norādīts: „Pieteicēja savos paskaidrojumos norādījusi, ka suvenīrus nodeva realizācijai SIA „Rīgas banketu serviss", lai tos izmantotu „Arēna Rīga" reklamēšanai. Tādējādi secināms, ka no suvenīru realizācijas nekādi ieņēmumi netika gūti." Senāts nesaskata, kā no pirmā teikuma loģiski varētu izrietēt otrais, vai arī vispārīgs secinājums, ka suvenīri nevarēja būt tirdzniecībai nodota prece. Lietā esošajā rēķinā, ar kuru preces piegādātas SIA „Rīgas banketu serviss", ir norādīta arī samaksas summa, tātad var pieņemt, ka pieteicēja nodeva preces tālākai tirdzniecībai, saņemot avansu vai galīgo samaksu, proti, gūstot vai paredzot gūt ieņēmumus.

Tiesa kā uz būtisku norādījusi uz apstākli, ka pieteicēja arī no citām sabiedrībām (ne SIA „St.Brothers Brand Agency") ir iepirkusi suvenīrus līdzīgā sortimentā, kuri 2006.gada 3.maijā tika nodoti realizācijai SIA „Rīgas banketu serviss" (*sk. apgabaltiesas sprieduma 10.punktu*). Ciktāl to varētu izprast kā norādi uz to, ka realizācijai un reklāmai nodotie suvenīri bijuši citi, nevis šajā lietā apskatītie, tad, lai šādu apstākli varētu vērtēt, tam ir jābūt pietiekami noskaidrotam. Tiesa nav norādījusi ne uz vienu pierādījumu, ir tikai atsauce uz Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojumu, nav precizēts nedz preču sortiments, nedz cenas, no kā varētu sākt izdarīt tālākus secinājumus. Tātad šis apgalvojums kā nepierādīts nevar būt pamats apšaubīt pieteicējas argumentu, ka suvenīri kā preces tika nodoti realizācijai ar mērķi gūt ieņēmumus.

Tādējādi apgabaltiesa nav pietiekami noskaidrojusi lietā būtiskos apstākļus (Administratīvā procesa likuma 103.panta otrā daļa), nav novērtējusi lietā būtiskus pierādījumus (Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā un trešā daļa), kā arī spriedumā nav sniegusi atbildi uz būtisku pieteicējas argumentu.

Ņemot vērā iepriekš minētos trūkumus, spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

[8] Tā kā tiesa nav nonākusi līdz secinājumam, ka pieteicējai bija nodoms suvenīrus izmantot kā preces, tad likumsakarīgi iztrūkst arī izvērsts vērtējums, vai lietā būtisks ir nodoms veikt saimniecisko darbību vai arī rezultāts. Administratīvā rajona tiesa sprieduma 9. un arī 10.punktā ir uzsvērusi apstākli, ka pieteicēja nav guvusi ieņēmumus, no kā varētu domāt, ka tiesa par būtisku uzskatījusi faktisko preču realizācijas rezultātu.

Ciktāl suvenīri paši par sevi ir preces, pieteicēja pamatoti norāda uz Eiropas Savienības Tiesas un tai atbilstošo Senāta judikatūru, kurā attiecībā uz tiesībām aprēķināt pievienotās vērtības nodokli (atskaitīt priekšnodokli) par būtisku ir atzīts nodokļu maksātāja nodoms iegādātās preces vai saņemtos pakalpojumus izmantot ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Eiropas Savienības Tiesa 1985.gada 14.februāra spriedumā lietā Nr.268/83 *Rompelman* atzina, ka jēdziens „saimnieciskā darbība" ir jāinterpretē plaši un ka tas ietver arī sagatavošanās darbus apliekamo darījumu veikšanai. Minētajā lietā par sagatavošanās darbiem tika atzīta vēl neuzbūvētu, saimnieciskās darbības veikšanai paredzētu namu iegāde. Savukārt 1996.gada 29.februāra spriedumā lietā Nr.C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)* Tiesa secināja, ka ar jēdzienu „saimnieciskā darbība" saprotama arī iecerētās aktivitātes izdevīguma

izpēte. Konkrētajā lietā uzņēmums bija iecerējis izveidot ūdens destilācijas rūpnīcu, kas pārveidotu sālsūdeni dzeramajā ūdenī. Uzņēmums uzdeva veikt projekta izpēti, par pakalpojumu atskaitot priekšnodokli. Taču, tā kā izpēte norādīja uz vairākiem projekta trūkumiem, uzņēmums atteicās no rūpnīcas izveides un tika nodots likvidācijai. Kā atzina Eiropas Savienības Tiesa, šādos gadījumos, kaut arī iecerētā aktivitāte nav bijusi pamats turpmākiem apliekamajiem darījumiem, nodokļu administrācija nedrīkst atprasīt atmaksāto priekšnodokli. Tiesības atprasīt atmaksāto priekšnodokli nodokļu administrācijai ir tikai gadījumā, ja tiesības atskaitīt priekšnodokli iegūtas negodīgā ceļā. Uz šādu interpretāciju attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām norādījis arī Senāts (*sk. 2008.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-46/2008 12.-13.punktu, 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr.SKA-52/2010 8.-9.punktu*).

Līdz ar to, atkāroti izskatot lietu, apgabaltiesai būtu jāpievērš uzmanība arī pieteicējas sākotnējam mērķim, iegādājoties suvenīrus, ja šāda iegāde tiek konstatēta. Kā redzams no lietas materiāliem, pieteicēja atkārtoti norādījusi uz to, ka sākotnējais mērķis bija tieši suvenīru realizācija, taču vēlāk šis projekts izrādījās finansiāla neveiksme.

[9] Apgabaltiesa ir vērtējusi arī otru suvenīru izmantošanas mērķi – izmantošanu pieteicējas saimnieciskās darbības reklāmai. Arī šajā daļā Senāts neatrod pietiekami pilnīgas atbildes uz pieteicējas argumentiem.

Administratīvā rajona tiesa sprieduma 10.punktā, kam pievienojusies arī apgabaltiesa, secinājusi, ka izdevumi par suvenīru iegādi nebija iekļaujami ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos (uzņēmumu ienākuma nodokļa kontekstā) un par tiem nebija atskaitāms priekšnodoklis kā par darījumu, kas nodrošina ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos ienākumus, jo:

1) nav pierādīta reklāmas kampaņas esība,
2) nav pierādīts, ka konkrēto reklāmas pasākumu rezultātā palielinājās pieteicējas neto apgrozījums.

Apgabaltiesa vispārīgi norādījusi, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par suvenīru izmantošanu tās darbības popularizēšanai un nav iesniegusi dokumentus par suvenīru izlietošanu.

[10] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts neprecizē kritērijus, pēc kādiem būtu nošķiramas preces un pakalpojumi, kas nodrošina nodokļu maksātāja ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos darījumus.

Priekšnodoklis ir atskaitāms, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa, savukārt šīs izmaksas varētu tikt iekļautas attiecīgo preču vai pakalpojumu pārdošanas cenā. Tādējādi būtisks kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir tieša un tūlītēja saikne starp saņemto pakalpojumu (iegādāto preci) un apliekamo darījumu jeb starp atskaitāmo priekšnodokli un samaksāto (samaksājamo) nodokli. Jēdziens *tieša un tūlītēja saikne* nav definējams vispārīgi, bet tās konstatējums ir atkarīgs no konkrētiem apstākļiem (*sk. Senāta 2011.gada 21.marta sprieduma lietā Nr.SKA-9/2011 9.punktu, Senāta 2011.gada 31.marta sprieduma lietā Nr.SKA-149/2011 9.punktu*).

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta septītā daļa (redakcija darījuma veikšanas brīdī) paredzēja, ka no budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 40 procenti no nodokļa par reprezentācijas nolūkiem iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar publisku konferenču, pieņemšanu un maltīšu rīkošanu, kā arī apliekamo personu reprezentējošu priekšmetu izgatavošanu. Šī norma precizē priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības konkrēti attiecībā uz reprezentācijas nolūkiem iegādātām precēm, neprasot pierādīt nedz konkrētu reklāmas kampaņu norisi, nedz reklāmas konkrētus rezultātus (to konkrētu atspoguļojumu ieņēmumos no saimnieciskās darbības), un tas arī ir saprotami, ņemot vērā, ka reprezentācija var notikt arī ārpus kampaņām un parasti vispār nebūs iespējams līdz konkrētu ieņēmumu izmaiņu līmenim pierādīt cēloņsakarību starp ieņēmumu izmaiņām un iepriekš veiktu vispārīgu komersanta, tā uzņēmuma vai konkrēta pakalpojuma vai preces reprezentāciju. Turklāt apgabaltiesa tieši tā ir piemērojusi šo normu attiecībā uz pakalpojumiem un precēm, ko pieteicēja iegādājās 10 gadu jubilejas svinību pasākuma rīkošanai.

Izvērtējot lietas apstākļus un pieteicējas argumentus, apgabaltiesai, atkārtoti izskatot lietu, ir jānoskaidro visi lietā būtiskie apstākļi, kas liecina par pieteicējas mērķi ar suvenīriem reklamēt savu uzņēmumu, pakalpojumu vai veikt vispārīgus reprezentācijas pasākumus, paturot prātā, ka formālu kritēriju noteikšana (reklāmas kampaņas esība, katra konkrēta suvenīra izmantošanas uzskaite) atkarībā no konkrētās lietas apstākļiem var neatbilst tirgus realitātei.

[11] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5.pants noteic izdevumus, kas uzskatāmi par ar saimniecisko darbību tieši nesaistītiem izdevumiem. Pants ietver vairāku konkrētāku

izdevumu veidu uzskaitījumu, bet panta ceturtās daļas noslēgums ļauj arī jebkurus citus pantā neuzskaitītus izdevumus novērtēt pēc to ekonomiskās saistības ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

Apgabaltiesa šīs normas piemērošanu ir veikusi, no noteikumu Nr.556 54.punkta secinot, ka pieteicējas iegādāto suvenīru kā reklāmas priekšmetu izmantošana nav tāda veida, kas ļautu tos attiecināt uz pieteicējas saimniecisko darbību.

54.punkts paredz: „Nodokļu maksātāja izdevumus par priekšmetiem, kuri satur komersanta preču zīmi, attiecina uz reklāmas izdevumiem, ja nodokļu maksātājs, reklamējot kādu konkrētu preci, reklāmas kampaņas ietvaros reklamējamai precei pievieno kādu piemērotu priekšmetu ar attiecīgo preču zīmi, lai veicinātu pieprasījumu pēc preces. Ja reklamējamās preces vērtība ir līdz 50 latiem, tad reklāmas priekšmeta (ar attiecīgo preču zīmi) vērtība nedrīkst pārsniegt reklamējamās preces vērtību. Ja reklamējamās preces vērtība pārsniedz 50 latu, tad, lai uzskatītu pievienoto priekšmetu (ar attiecīgo preču zīmi) par reklāmas priekšmetu, izvērtē tā vērtības samērīgumu pret reklamējamo preci un ekonomisko labumu no priekšmeta (ar attiecīgo preču zīmi) pievienošanas precei reklāmas kampaņas ietvaros. Par nodokļu maksātāja reprezentācijas izdevumiem uzskata nodokļu maksātāja izdevumus par mazvērtīgiem reprezentācijas priekšmetiem, kuri satur komersanta preču zīmi un tiek izplatīti tieši nesaistīti ar konkrētas preces reklāmas kampaņu un reklamējamo preci, lai popularizētu komersantu un tā preču zīmi.”

54.punkts aptver divus atšķirīgus gadījumus, no kuriem tiesa ir citējusi un piemērojusi tikai pirmo – tādu reklāmas priekšmetu izmantošanu, ko reklāmas kampaņas ietvaros pievieno reklamējamai precei, lai veicinātu pieprasījumu pēc preces. Nav šaubu, ka tā pēc būtības nav pieteicējas situācija – tā nepārdod preci, kuras vērtība ir zem vai virs 50 latiem un kurai līdzi samērojamā vērtībā varētu tikt pievienots reklāmas priekšmets ar preču zīmi. Senāta ieskatā, vērtējot izdevumu par reklāmas priekšmetiem attiecināšanu uz saimniecisko darbību, likums ir piemērojams, ņemot vērā realitāti tirgū, un nav pamata aprobežoties ar Ministru kabineta precīzi definētiem iespējamās (un tātad pieļaujamās) reklāmas veidiem, ja tirgus realitāte uzrāda citus reklāmas veidus (tostarp jaunus, tirgū nebijušus) un tie pēc būtības var būt lietderīgi preču un pakalpojumu pieprasījuma veicināšanā. Tirgus nav konstants – ekonomikas likumsakarības ir tādas, ka gan precēm un pakalpojumiem, gan to pieprasījuma veicināšanai tiek meklēti jauni veidi. Pieteicēja pamatoti norāda uz Reklāmas likuma 1.pantā ietverto reklāmas jēdziena skaidrojumu, kas paver plašas interpretācijas iespējas. Tādējādi Ministru kabineta noteikumi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 104.panta pirmajai daļai var būt

kritiski vērtējami, ja tie pēc būtības ierobežo no likuma izrietošās uzņēmuma iespējas iekļaut saimnieciskās darbības izdevumos tādus reklāmas izdevumus, kuri ir pēc būtības saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību.

Tāpat būtu noskaidrojams, vai veids, kādā pieteicēja izmantoja suvenīrus, neatbilst reprezentācijai, kura ir norādīta 54.punkta pēdējā teikumā.

[12] Apgabaltiesa (pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma 10.punktam) ir paudusi, ka nav izprotams, kā daļa priekšmetu (piemēram, sieviešu un vīriešu apakšveļa) ar „Arēna Rīga" logo varētu reklamēt konkrēto objektu (arēnu) vai pieteicēju. Senāts vērš tiesas uzmanību, ka šajā ziņā jāatgriežas pie pieteicējas skaidrojuma, ka visupirms suvenīri bija paredzēti tirdzniecībai hokeja čempionāta laikā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 1.novembra spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 13.februāra lēmums Nr.19.1/3648 daļā, kas attiecas uz SIA „Merks" darījumiem ar SIA „St.Brothers Brand Agency", un lietu šajā daļā nosūtīt jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Senatore R.Vīduša

Senators A.Guļāns

Senatore V.Kakste