ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
JELGAVAS TIESU NAMS

Lieta Nr.A420545311
(A02886-12/31)

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Jelgavā, 2012.gada 22.novembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese S. Ozola,

piedaloties pieteicējas *„/Nosaukums/" OÜ* (līdz 31.10.2011. – sabiedrība ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"*) pārstāvēm *J.L.* un *S.T.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *T.S.*,

atklātā tiesas sēdē Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"* (turpmāk tekstā – pieteicēja) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 26.maija lēmuma Nr.22.4.6/37450 atcelšanu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (VID) ģenerāldirektora 2011.gada 26.maija lēmumu Nr.22.4.6/37450 (turpmāk – Lēmums), izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu :

- atstāts negrozīts VID Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 28.janvāra lēmums Nr.23.19/78 (turpmāk – sākotnējais lēmums);

- samazināta pieteicējai pēc pārbaudes papildu nomaksai budžetā aprēķinātā uzņēmumu ienākuma nodokļa soda nauda par Ls5553,80.

Lēmumā secināts, ka saskaņā ar likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, 12.panta otrās daļas 2.punktu un 26.panta pirmo

daļu un likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu un 32.panta pirmo un trešo daļu pieteicējai pamatoti uz aprēķinu pamata noteikta pieteicējas darījumu ar saistītiem uzņēmumiem tirgus vērtība 2008.gadā – Ls3772326,10, 2009.gadā – Ls3643621,76 un 2010.gadā – Ls2972325,41, palielināts apliekamais ienākums 2008.gadā par Ls105791, 2009.gadā par Ls135566 un 2010.gadā par Ls125826, kā arī pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis Ls15868, soda nauda Ls2380,20 un nokavējuma nauda Ls6402,74 un samazināti 2009.gadā zaudējumi par Ls135566 un 2010.gadā zaudējumi par Ls125826.

Lēmums pamatots ar turpmāk minēto.

[1.1] Lietā konstatēts, ka pieteicēja, veicot poligrāfijas palīgmateriālu piegādes saistītiem ārvalstu uzņēmumiem *,,/Nosaukums 2/" OÜ* un *,,/Nosaukums 3/" UAB*, piemērojusi kopējo uzcenojumu 1,72%. Pieteicējas amatpersona VID Nodokļu kontroles pārvaldei 2011.gada 17.janvāra paskaidrojumā paskaidrojusi, ka maksa par uzņēmumiem *,,/Nosaukums 2/" OÜ* un *,,/Nosaukums 3/" UAB* piegādātajām precēm tiek noteikta, pievienojot uzcenojumu 1,57% pie preču cenām un 10% noliktavas pakalpojumu maksai, t.i., kopējais uzcenojums ir 1,72% (1,57% + 0,15% (1,5 % x 10%). Tātad VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka pieteicēja preču piegādēm uzņēmumiem *,,/Nosaukums 2/" OÜ* un *,,/Nosaukums 3/" UAB* piemērojusi ievērojami zemāku uzcenojumu, nekā uzcenojums poligrāfijas palīgmateriālu piegādēm iekšzemes nesaistītajiem uzņēmumiem (materiālu piegādēm 2008.gadā – 14,07%, 2009.gadā – 15,88% un 2010.gadā – 17,66%, kā arī rezerves daļu piegādēm 2009.gadā – 28,22%).

[1.2] Konkrētajā lietā konstatēts, ka pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros veic pārdošanai paredzēto preču iegādes, to uzglabāšanu noliktavā un preču piegādes par atlīdzību trešajām personām – saistītiem ārvalstu uzņēmumiem un iekšzemes nesaistītiem uzņēmumiem, turklāt piegādātās preces ir identiskas, kā arī preču iegādes un uzglabāšanas faktiskie apstākļi ir identiski.

Līdz ar to VID ir pamats uzskatīt, ka pieteicējas saimnieciskās darbības joma kvalificējama kā tirdzniecība, savukārt, apstāklis, ka pieteicēja uzglabā pārdošanai paredzētās preces noliktavā, nodrošinot preču virzības pie pircēja procesu, nevar būt par pamatu pieteicējas darbības pielīdzināšanai noliktavas pakalpojumu sniedzēju darbībai.

[1.3] VID uzskata, ka pie apstākļiem, ka pieteicēja veic identisku preču piegādes saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem, ir pamats darījumu ar saistītiem uzņēmumiem vērtības atbilstības tirgus cenas noteikšanai piemērot Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 ,,Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk –

MK noteikumi Nr.556) 84.punktā noteikto salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi.

Tātad VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti veica transferta cenas aprēķinu, piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi atbilstoši MK noteikumu Nr.556 84.punktam.

[1.4] VID Nodokļu kontroles pārvalde veikusi pieteicējas darbības funkcionālo analīzi, lai izvērtētu atšķirības funkcijās un riskos, kas rodas, pārdodot preces saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem.

Pārbaudē noteikts, ka pieteicēja nekontrolētajos darījumos veic 10 funkcijas un uzņemas 5 riskus, savukārt, darījumos ar *„/Nosaukums 2/" OÜ* un *„/Nosaukums 3/" UAB* – 3 funkcijas un 2 riskus, ko norādījusi arī pieteicējas amatpersona 2011.gada 25.janvārī audita nobeiguma sarunas protokolā.

VID Nodokļu kontroles pārvalde, izvērtējot uzņēmējdarbības principus saistībā ar palīgmateriālu piegādes darījumos veiktajām funkcijām, pamatoti secināja, ka pieteicējai jāuzņemas arī tirgus risks, jo pieprasījuma pēc iepirktajiem palīgmateriāliem samazināšanās gadījumā kristos pieteicējas apgrozījums un tādejādi samazinātos noliktavā glabāto iepirkto preču daudzums. Nosakot tirgus risku, tika vērtēts arī apstāklis, ka ekonomiskās krīzes rezultātā būtiski samazinājušies gūtie ienākumi no palīgmateriālu pārdošanas saistītiem uzņēmumiem.

[1.5] Pieteicēja ne VID Nodokļu kontroles pārvaldei, ne arī VID ģenerāldirektoram nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus un aprēķinus pārbaudē piemērotā koeficienta 33,33% (funkciju un risku proporcija 5/15 x 100%) apstrīdēšanai, līdz ar to VID ģenerāldirektoram nav pamata attiecīgi to pārskatīt.

Piemērojot MK noteikumu Nr.556 84.punktā norādīto salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, salīdzinātajos darījumos konstatēto funkciju un risku atšķirību ietekmes izslēgšanai piemērots koeficients 33,33% un samazināta transferta cena par to daļu, par kuru pieteicēja darījumos ar saistītiem uzņēmumiem uzņemas mazākus riskus un veic mazāk funkciju.

Tātad pārbaudē pamatoti uz aprēķinu pamata noteikta pieteicējas darījumu ar saistītiem uzņēmumiem tirgus vērtība 2008.gadā – Ls3772326,1, 2009.gadā –Ls3643621,76 un 2010.gadā – Ls2972325,41.

[1.6] Tā kā pieteicēja 2008.gadā guvusi ieņēmumus no poligrāfijas palīgmateriālu piegādēm saistītiem uzņēmumiem Ls3666534,78, 2009.gadā – Ls3508055,47 un 2010.gadā – Ls2846499,89, tad pārbaudē pamatoti noteikts, ka pieteicējas darījumu ar saistītiem uzņēmumiem (preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas) vērtība ir zemāka par tirgus vērtību 2008.gadā par Ls105791, 2009.gadā par Ls135566 un 2010.gadā par Ls125826.

Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2.punktu palielināja pieteicējas UIN deklarācijā uzrādīto apliekamo ienākumu 2008.gadā par Ls105791, 2009.gadā par Ls135566 un 2010.gadā par Ls125826.

[1.7] Tāpat VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmo daļu, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu, 29.panta otro daļu pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja UIN Ls15868, soda naudu Ls7934 un nokavējuma naudu Ls6402,74, kā arī samazināja 2009.gada zaudējumus par Ls135566 un 2010.gada zaudējumus par Ls125826.

[1.8] Ņemot vērā pieteicējas darbības, 30 dienu laikā no sākotnējā lēmuma saņemšanas iemaksājot budžetā nodokļa pamatparādu, nokavējuma naudu un soda naudu 15% apmērā no nodokļa pamatparāda, pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķinātā UIN soda nauda Ls7934 ir samazināta par Ls5553,80 (Ls7934 - Ls2380,20 (15% no Ls15868)).

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2011.gada 1.jūlijā saņemts pieteicējas pieteikums, kurā lūgts atcelt Lēmumu daļā, ar kuru nolemts:

- pieteicējas UIN deklarācijā par taksācijas periodu no 01.04.2007. - 31.03.2008. palielināts apliekamais ienākums Ls92165,93 apmērā un aprēķināts un noteikts pienākums iemaksāt budžetā UIN Ls13824,24, soda naudu Ls6912,12 un attiecīgo nokavējuma naudu;

- pieteicējas UIN deklarācijā par taksācijas periodu no 01.04.2008. - 31.03.2009. palielināts apliekamais ienākums Ls109706,42 apmērā;

- pieteicējas UIN deklarācijā par taksācijas periodu no 01.04.2009.- 31.03.2010. palielināts apliekamais ienākums Ls107534,27 apmērā.

Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas apliekamais ienākums par darījumu summu ar darījumu partneriem kopā Ls309405 apmērā palielināts nepamatoti, jo VID nepareizi interpretējis darījumu ar darījumu partneriem būtību. Nepareizas darījumu interpretācijas rezultātā VID nepareizi piemērojis transfertcenas noteikšanas metodiku un darījumiem ar darījumu partneriem piemērojis augstākas cenas par tirgus cenām.

[2.2] Transfertcenu noteikšanas nacionālo tiesību normu interpretācijai jāatbilst saistošajām starptautisko tiesību normām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

MK noteikumu 93.punktā paredzēts, ka, piemērojot šo noteikumu 84., 85., 86., 88. vai 89.punktā minētās darījuma tirgus vērtības noteikšanas metodes, var izmantot Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dokumentu

„Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām" (turpmāk – Vadlīnijas).

MK noteikumi Nr.556 izstrādāti, vadoties no Vadlīnijām, tāpēc, piemērojot tiesību normu vēsturisko un teleoloģisko interpretācijas metodes, MK noteikumi Nr.556 ir jāpiemēro, ievērojot Vadlīnijas.

[2.3] MK noteikumu Nr.556 84.punktā ir definēta salīdzināmo nekontrolēto cenu metode. Noteikumi nenorāda metodes, lai veiktu precīzas korekcijas.

Lai noteiktu, vai nekontrolēts darījums ir salīdzināms, nepieciešams noteikt saistīta un nesaistīta darījumā iesaistītās funkcijas, uzņemtos riskus un iesaistītos aktīvus. VID ir mēģinājis izdarīt korekcijas, lai panāktu salīdzināmību, tomēr funkciju un risku proporcijas piemērošanas metode nav piemērojama, lai izdarītu precīzas korekcijas. Korekciju precizitāte ir sevišķi svarīga, ja tiek piemērota salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, kā aprakstīts Vadlīnijās.

VID, piemērojot aprakstīto atšķirību izslēgšanas metodi, ir izdarījis būtisku kļūdainu pieņēmumu, t.i., visas funkcijas, ko pieteicēja veic, un riski, ko tā uzņemas, ir vienlīdzīgi un tie pieteicējai izmaksā vienādu naudas apjomu. Tomēr praksē neviena funkcija un risks jebkuram uzņēmumam nevar izmaksāt vienādu naudas apjomu. Tāpēc VID izdarītais pieņēmums ir neatbilstošs.

VID nav pamatojis, kāpēc tas uzskata, ka visas funkcijas un riski ir vienlīdzīgi, kā arī nav sniedzis veikto korekciju izmantotās metodes piemērošanas pamatojumu. Šāda korekciju metode nav atrodama nedz Latvijas normatīvajos aktos, nedz Vadlīnijās. Līdz ar to šāda atšķirību izslēgšanas metode ir neprecīza, nepamatota un šajā gadījumā nav piemērojama.

Piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, ir jāspēj izdarīt precīzas korekcijas. Tā kā izskatāmajā gadījumā precīzas korekcijas nav iespējams veikt, nekontrolēto cenu metodi nevar pielietot cenu ar darījumu partneriem noteikšanā.

[2.4] Pieteicēja un darījumu partneri ir noslēguši līgumu par noliktavas pakalpojumu sniegšanu. Vadlīnijas norāda, ka jāvērtē ir ne tikai darījuma juridiskā forma, bet arī darījumu ekonomiskā būtība. Darījuma ekonomiskā būtība ir šāda: pieteicēja ir centrālās noliktavas pakalpojumu sniedzējs, kurš rīkojas darījumu partneru uzdevumā un, balstoties uz viņu veiktajām prognozēm, iepērk preces, uzglabā tās un nodrošina to turpmāku transportēšanu. Šajā gadījumā noliktava ir tikusi izveidota pieteicējas un darījumu partneru vajadzībām, lai samazinātu kopējās noliktavas izmaksas. Apstāklis, ka pieteicēja uztur noliktavu savas un darījumu partneru vajadzībām un veic palīgmateriālu komplektēšanu un nosūtīšanu darījumu partneru klientiem nenozīmē, ka pieteicēja tādejādi no darījumu funkciju viedokļa kļūst par preču izplatītāju

attiecībā pret darījumu partneriem. Šajā gadījumā VID vēlas patvaļīgi mainīt darījuma ekonomisko būtību, norādot, ka starp saistītiem uzņēmumiem notiek preču pārdošana, nevis pakalpojumu sniegšana, kā uzskata pieteicēja.

[2.5] Vadlīniju 7.2.punkts noteic, ka multinacionālu grupu uzņēmumiem pastāv iespēja vai nu iegādāties nepieciešamo pakalpojumu no nesaistītas puses no viena vai vairākiem grupas uzņēmumiem vai veikt pašiem.

Latvijas ģeogrāfiski visizdevīgākā novietojuma dēļ noliktavas funkcija tika centralizēta Latvijā. Ne pirms, ne pēc šādas struktūras izveidošanas, pieteicējai nebija nolūka kļūt par preču izplatītāju attiecībā pret darījumu partneriem. VID vēlme pārkvalificēt noliktavas pakalpojumus par preču piegādi ir pretrunā ar Vadlīniju normām.

[2.6] Vadlīniju 7.5.punkts noteic, ka, veicot transferta cenu analīzi darījumos starp saistītām pusēm, ir jāapskata divi jautājumi, pirmkārt, jānoskaidro, vai pakalpojums patiešām ticis sniegts, otrkārt, vai piemērotās cenas atbilst tirgus cenām. Lietā nav strīds par to, vai pieteicēja patiešām ir apkalpojusi noliktavu un vai darījumu partneri ir guvuši no tā labumu. Pieteicēja ir apkalpojusi noliktavu, tāpēc svarīgi ir noskaidrot, vai noteiktā cena atbilst tirgus cenai.

Ņemot vērā VID piemēroto metodi un noteiktās cenas preču iepirkšanai no tāda tālākpārdevēja, kas veic arī noliktavas funkciju, tas izmaksātu nesaistītam uzņēmumam vairāk nekā gadījumā, ja tiktu saņemti noliktavas pakalpojumi, ko pierāda pieteicējas veiktais pētījums. Nesaistīts uzņēmums izvēlēsies tam finansiāli izdevīgāko variantu. Līdz ar to arī saistītam uzņēmumam būtu jāizvēlas labākā no esošām opcijām. Gadījumā, ja pieteicēja piemērotu VID metodi, darījuma partneri nebūtu ieinteresēti un izvēlētos vai nu veidot paši savu noliktavu vai pirkt noliktavas pakalpojumus no trešajām pusēm, kas būtu finansiāli izdevīgāk. Tādejādi VID piemērotās transferta cenas nekādā gadījumā nevar uzskatīt par tirgus cenām.

[2.7] Pieteicēja nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus un aprēķinus pārbaudē piemērotā koeficienta 33,33% apstrīdēšanai, jo šāda salīdzinošo nekontrolēto cenu metodes korekcija, izmantojot funkciju un risku proporciju koeficientu, nav sastopama ne ekonomiskajā teorijā, ne praksē, kā arī nav ekonomiski pamatota un tāpēc nav izmantojama. Līdz ar to nav nepieciešams iesniegt pierādījumus izmantotā koeficienta apstrīdēšanai. Salīdzinošo nekontrolēto cenu metodei ir īpaši svarīgi veikt precīzas korekcijas, ja tā tiek izmantota. Jebkura mazākā neprecizitāte var novest pie nepareizas tirgus cenas noteikšanas.

Tā kā pieteicēja neveic palīgmateriālu tālākpārdošanu darījumu partneriem, tad ne tik vien piemērotais koeficients 33,33%, bet arī VID piemērotā salīdzinošo nekontrolēto cenu metode nav piemērojama, jo tā

salīdzina saistītu uzņēmumu savstarpējā darījumā piemēroto cenu ar saistīta uzņēmuma un ar to nesaistīta komersanta salīdzināma darījuma cenu vai ar citu nesaistītu komersanta salīdzināma darījuma cenu salīdzināmos apstākļos. Pieteicēja neveic salīdzināmus darījumus ar nesaistītiem uzņēmumiem un darījumu partneriem, jo pietiekoši precīzas funkciju un risku korekcijas veikt nav iespējams. Tāpēc salīdzinošo nekontrolēto cenu metode nevarēja tikt piemērota.

[2.8] Pieteicēja pieteikumā norādījusi, ka tā piekrīt, ka apliekamais ienākums būtu palielināms par attiecīgajām summām – 2008.gadā par Ls13625,07, 2009.gadā par Ls25859,58 un 2010.gadā par Ls18291,73 (par izlīdzinošajiem maksājumiem).

[3] VID (turpmāk arī – iestāde) rakstveida paskaidrojumā par pieteikumu norāda, ka prasījumu neatzīst, uzskata pieteikumu par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā ietverto pamatojumu.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāves prasījumu uzturēja, norādot uz pieteikumā ietvertajiem argumentiem.

Iestādes pārstāve prasījumu neatzina, balstoties uz Lēmumā ietverto pamatojumu.

Lietā pieaicinātās personas (lietpratēji) *I.B.* un *S.Ļ.* sniedza viedokli par izskatāmo lietu, pamatojoties uz viņu sastādītajiem atzinumiem.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus un noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, atzīst, ka pieteikums ir apmierināms.

[6] Lietā nav strīds par to, ka auditējamā periodā pieteicēja veikusi darījumus ar saistītiem uzņēmumiem – ar *„/Nosaukums 2/" OÜ* (Igaunijā) un *„/Nosaukums 3/" UAB* (Lietuvā) (turpmāk kopā – Saistītie uzņēmumi) – saskaņā ar Noliktavas pakalpojuma līgumu (*lietas 1.sējuma 135.-138.lapa*) pieteicēja nodrošinājusi noliktavas pakalpojuma sniegšanu, ietverot tajā gan piegādi, izkraušanu, uzglabāšanu, pasūtījumu komplektēšanu, iepakošanu, izsūtīšanu, kā arī saistīto klientu apkalpošanu, administrēšanu (sk. līguma 1.punkts).

Tomēr, pēc VID ieskata, pieteicēja darījumos ar Saistītiem uzņēmumiem ir apvienojusi divus darījumus – gan piegādājusi preces (preču pārdošana), gan sniegusi pakalpojumus (noliktavas pakalpojumi) par tādu atlīdzību, ko VID nav atzinis par atbilstošu tirgus vērtībai, un saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2.punktu noteicis apliekamo ienākumu, palielinot peļņu, kuru veido preču (produkcijas, pakalpojumu) vērtību starpība

(starpības daļa), kas rodas, ja šīs preces (produkcija, pakalpojumi) par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdotas saistītiem uzņēmumiem.

Proti, VID secinājis, ka pieteicēja pārdodot identiskas preces gan saistītiem uzņēmumiem, gan nesaistītiem uzņēmumiem, salīdzināmos darījumos piemērojusi atšķirīgas darījumu cenas, bet iesniegtā transferta cenu dokumentācija nesniedz pietiekamu pamatojumu, ka piegādāto preču (palīgmateriālu) un sniegtā pakalpojuma vērtība ir atbilstoša tirgus vērtībai. Līdz ar to VID, lai noteiktu tirgus cenu, izmantojis MK noteikumos Nr.556 84.punktā minēto tirgus cenas noteikšanas metodi – salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, uzskatot, ka šīs metodes piemērošana atbilst darījumu būtībai un tai tiek dota priekšroka salīdzinājumā ar citām. Pamatojot minētās metodes piemērošanu, VID norādījis, ka to var piemērot salīdzināmiem darījumiem, ko konkrētajā gadījumā var konstatēt, salīdzot saistītu uzņēmumu darījumā piemēroto cenu ar saistīta uzņēmuma un nesaistīta uzņēmuma darījumā piemēto cenu salīdzināmos apstākļos (veicot pietiekami precīzas korekcijas).

Tiesa konstatē, ka lietā pastāv strīds par to, vai iestāde pamatoti un pareizi uz aprēķinu pamata noteikusi pieteicējai uzņēmumu ienākuma nodokļu parādu – apliekamo ienākumu par pieteikumā minētajiem taksācijas periodiem.

[7] VID iebildumi, galvenokārt, saistīti ar to, ka, veicot pieteicējas darījumu funkcionālo analīzi, lai izvērtētu atšķirības funkcijām un riskiem, kas rodas pārdodot preces Saistītiem uzņēmumiem un nesaistītiem uzņēmumiem, piemērotais peļņas normas apmērs 1,72% (piemērotais tirdzniecības uzcenojums) atbilst pieteicējas uzņemtajām funkcijām un riskiem, veicot preču pārdošanu Saistītiem uzņēmumiem. Proti, VID, uzskatot, ka pieteicēja salīdzināmos apstākļos pārdod identiskas preces un sniedz attiecīgu pakalpojumu, analizējis pieteicējas veikto galveno funkciju un risku analīzi, ko tā uzņēmusies ar Saistītiem uzņēmumiem un nesaistītiem uzņēmumiem. Tā rezultātā (piemērojot matemātisku proporciju) VID secinājis, ka pieteicēja Saistītiem uzņēmumiem piegādā preces un sniedz pakalpojumu par vērtību, kas ir zemāka par darījumu tirgus cenu un attiecīgi veicis korekcijas UIN apliekamā ienākuma noteikšanā.

Savukārt, pieteicēja norāda, ka vispirms VID ir nepareizi interpretējis darījuma būtību ar Saistītiem uzņēmumiem, kā rezultātā nepareizi piemērojis transferta cenas noteikšanas metodiku, lai noteiktu darījumiem ar Saistītiem uzņēmumiem tirgus cenu.

[8] Tiesa konstatē, ka vispirms nepieciešams izvērtēt, vai pārsūdzētajā Lēmumā (tā pārsūdzētajā daļā) ir pienācīgi pamatots, kāpēc konkrētajā gadījumā pieteicējas darījumi ar Saistītiem uzņēmumiem kvalificējami kā tirdzniecība, nevis noliktavas pakalpojuma sniegšana.

VID savu secinājumu par to, ka pieteicējas darījumi ar Saistītiem uzņēmumiem uzskatāmi par preču pārdošanu (tirdzniecību), pamatojis ar to, ka saskaņā ar Noliktavas pakalpojuma līgumu pieteicējas sniegtie pakalpojumi Saistītiem uzņēmumiem ietver preču piegādi, izkraušanu, iekraušanu, uzglabāšanu, pasūtījumu komplektēšanu, iepakošanu un izsūtīšanu. Kā arī tāpēc, ka gan Saistītiem uzņēmumiem, gan nesaistītiem uzņēmumiem piegādātās preces ir identiskas, kā arī preču iegādes un uzglabāšanas apstākļi ir identiski. Savukārt, apstāklis, ka pieteicēja uzglabā pārdošanai paredzētās preces noliktavā, nodrošinot preču virzības pie pircēja procesu, nevar būt par pamatu pieteicējas darbības pielīdzināšanai noliktavas pakalpojumu sniedzēju darbībai.

[9] Kā norādīts lietā pieaicināto personu atzinumos (*lietas 2.sējuma 79.-81.lapa un 83.-89.lapa*), ko tiesas sēdē apliecināja pieaicinātās personas, pieteicēja attiecībās ar Saistītiem uzņēmumiem pēc ekonomiskās būtības nav uzskatāma par preču pārdevēju, bet gan par noliktavas pakalpojumu sniedzēju, jo tā neveic preču pārdošanu (funkcija) un neuzņemas ar to saistītos riskus. Tas, ka šīs identiskās preces tiek uzglabātas vienā un tajā pašā noliktavā, vienādos apstākļos, neliecina par būtiskāko preču pārdevēja funkciju – preču pārdošana ietver tādas darbības kā tirgus izpēte, tirgus stratēģijas izstrāde, potenciālo klientu piesaiste, attiecību uzturēšana, vienošanās par piegādes nosacījumiem un citas darbības, kas vērstas uz preču noieta veicināšanu (mārketings). Rezultātā preču pārdevējs arī uzņemas riskus un izmaksas, kas saistīti ar visām šīm funkcijām un ir tiesīgs saņemt atlīdzību, kuras apmērs ir atkarīgs no preču pārdošanas rezultātiem. Turpretī pieteicējas darījumos ar Saistītiem uzņēmumiem iztrūkst iepriekš minētās ar preču pārdošanu saistītās funkcijas un riski, kas ļautu kvalificēt pieteicēju kā preču pārdevēju.

Proti, lietpratēji, atsaucoties uz Vadlīnijās noteiktajiem principiem, norāda, ka darījumu starp saistītiem uzņēmumiem nosacījumu salīdzināšana ar nosacījumiem darījumā starp nesaistītiem uzņēmumiem nozīmē, ka abiem šo darījumu ekonomiski svarīgajiem faktoriem ir jābūt pietiekami līdzīgiem (salīdzināmiem), - jāvērtē, vai neviena no atšķirībām saistīto pušu un nesaistīto pušu darījumos, kas tiek salīdzināti, nevar būtiski ietekmēt darījumu tirgus līmeņa cenas vai peļņas elementa apmēru un vai iespējams veikt saprātīgi precīzas korekcijas, lai novērstu atšķirību ietekmi uz darījuma cenu vai peļņas elementu.

Izvērtējot kādas ekonomiski būtiski funkcijas veic pieteicēja kā preču pārdevēja ar nesaistītiem uzņēmumiem un kādas kā noliktavas pakalpojuma sniedzēja ar Saistītiem uzņēmumiem, lietpratēji konstatējuši, ka pieteicēja neveic pārdošanas un mārketinga aktivitātes Igaunijas un Lietuvas tirgos, kas norāda uz to, ka tā neuzņemas pārdošanas funkciju un tāpēc nedarbojas kā preču izplatītājs šajos tirgos. Tāpat, izvērtējot būtiskās atšķirības risku sadalījumā, pieteicēja neuzņemas preču pārdošanas tirgus risku Igaunijas vai Lietuvas tirgū; pieteicēja piegādā preces Saistītiem uzņēmumiem par tādu pašu cenu, par kādu

tā to ir iegādājusies, pieskaitot papildu maksu par preču pasūtīšanu un uzglabāšanu. Līdz ar to, tas, ka pieteicēja neuzņemas izplatīšanas uzņēmumiem raksturīgo un svarīgo pārdošanas funkciju un preču pārdošanas tirgus risku, norāda uz to, ka pieteicēja darījumos ar Saistītiem uzņēmumiem nav pielīdzināma preču izplatītājam/pārdēvējam.

Atzinumā secināts, ka tas, ka pieteicējas darījumos ar Saistītiem uzņēmumiem novērojamas dažu funkciju un risku atšķirības (no klasiska noliktavu pakalpojuma sniedzēja) – preču iegāde (preču pasūtījumu noformēšana un veikšana) klienta vajadzībām savā vārdā (nekļūstot par preču īpašnieku), noliktavas uzskaites vai krājumu risks, tomēr neliecina, ka šāds darījums nav veikts par tirgus cenām. Vadlīnijās noteikts, ka nodokļu administrācijai, vērtējot darījumu cenu atbilstību tirgus cenām, jāvērtē noslēgtā līguma būtība, – konkrētajā gadījumā – preču iepirkuma organizēšanas funkcija kā centralizētās preču noliktavas pakalpojums un cik lielas ir šīs funkcijas īstenošanas izmaksas, salīdzinot ar centralizētās preču uzglabāšanas pakalpojumu izmaksām. Ja iepirkumu organizēšanas funkcijas nodrošināšanas izmaksas ir salīdzinoši nelielas, tad atbilstošāk būtu uzskatīt, ka šī funkcija ir pakārtota vai veido daļu no centralizētās noliktavas funkcijas, un tās izmaksas iekļaujamas kopējās noliktavas aktivitāšu izmaksās.

Turklāt, atzinumā norādīts, ka preču vai pakalpojuma īpašība ir tikai viens no pieciem salīdzināmības faktoriem, uz ko norādīts gan Vadlīnijās, gan MK noteikumu Nr.556 91.-92.punktā. Jāvērtē ir pieci faktori, kas ietekmē salīdzināmību: 1) darījuma (preču vai pakalpojuma) īpašības, 2) funkcionālā analīze (funkcijas, ko puses veic, un riski, ko tās uzņemas, kā arī aktīvi, kuros tās iegulda), 3) līgumiskie nosacījumi, 4) ekonomiskie apstākļi (tirgus situācija, konkurence) un 5) biznesa stratēģija.

No iepriekš minētā atzinumā secināts, ka funkciju sadalījums pieteicējas darījumos ar nesaistītiem uzņēmumiem un Saistītiem uzņēmumiem ir būtiskas atšķirības, kas norāda, ka šie darījumi nav savstarpēji pietiekami salīdzināmi. VID veicis tikai darījumu (preču) īpašību un funkciju un risku salīdzināšanu, bet nav veicis ne līgumisko nosacījumu izvērtēšanu, ne biznesa stratēģijas salīdzināmību darījumos starp nesaistītiem uzņēmumiem un Saistītiem uzņēmumiem. Turklāt, veicot funkcionālo analīzi, konstatējams, ka ir pārāk daudz atšķirību pieteicējas preču piegādes darījumos ar nesaistītiem uzņēmumiem un Saistītiem uzņēmumiem, lai viennozīmīgi secinātu, ka piegādes Saistītiem uzņēmumiem pēc būtības uzskatāmas par preču pārdošanu.

[10] Tiesa, ņemot vērā iepriekš minēto, novērtējot lietpratēju atzinumos izteiktās atziņas, konstatē, ka VID Lēmumā ietvertais pamatojums pieteicējas darījumos veikto funkciju un ar tām saistīto risku un darījumu priekšmetu salīdzinājumam nav pietiekams, lai piemērotu (izvēlētos) kādu no MK noteikumos Nr.556 paredzētajām darījuma vērtības noteikšanas metodēm.

MK noteikumu Nr.91.punkts noteic, ka, piemērojot preču (produktu, pakalpojumu) tirgus cenas vai, lai noteiktu salīdzināmus darījumus vai salīdzināmus saimnieciskās darbības veicējus, nosaka 1) saistītā uzņēmuma darījumā vai darījumu virknē veikto funkciju un ar tām saistīto risku salīdzināmību ar attiecīgajā komercdarbības nozarē un līdzīgā ģeogrāfiskajā tirgū esošā neatkarīgā saimnieciskās darbības veicēja līdzīgos darījumos veiktajām funkcijām un ar tām saistītajiem riskiem un izmantotajiem aktīviem, kā arī citus darījumu cenu ietekmējošus faktorus (91.1.apakšpunkts) un 2) darījuma priekšmeta salīdzināmību, tas ir, saistīta uzņēmuma piegādāto vai iegādāto preču (produktu) vai sniegto vai saņemto pakalpojumu salīdzinājumu ar nesaistītu komersantu attiecīgo darījumu priekšmetu (91.2.apakšpunkts).

Turklāt, no MK noteikumu Nr.556 92.punkta izriet, lai piemērotu kādu no šajos noteikumos minētu darījuma tirgus vērtības vai preces (produkta, pakalpojuma) tirgus cenas noteikšanas metodi, ir jākonstatē virkne kritēriju (faktoru), kas ietekmē salīdzināmību, cita starp par salīdzināmo darījumu vai komersantu izvēlas, ja ir spēkā vismaz viens no šādiem nosacījumiem: neviena atšķirība (ja tāda ir) starp salīdzināmiem darījumiem vai starp komersantiem, kas veic šos darījumus, nevar būtiski ietekmēt cenu neierobežotas konkurences apstākļos (92.3.1.apakšpunkts) vai var veikt matemātiskus aprēķinus un pieņemami precīzas finanšu datu korekcijas, lai izslēgtu šādu salīdzināmajos darījumos konstatēto atšķirību būtisku ietekmi (92.3.2.apakšpunkts).

Tātad, lai piemērotu MK noteikumu Nr.556 91.-92.punktā noteiktos kritērijus, iestādei bija nepieciešams novērtēt, vai pieteicējas darījumi ar Saistītiem uzņēmumiem un nesaistītiem uzņēmumiem ir salīdzināmi darījumi – vai ir salīdzināmas veiktās funkcijas un uzņemtie riski, kā arī citi darījumu cenu ietekmējoši faktori, un vai salīdzināmi ir darījuma priekšmeti – vai pieteicējas sniegtie pakalpojumi Saistītiem uzņēmumiem salīdzināmi ar piegādāto preču darījumiem nesaistītiem uzņēmumiem.

Kā izriet no lietpratēju atzinumos paustā viedokļa, tad VID veiktais izvērtējums nav pietiekams un viennozīmīgs, lai pieteicējas darījumu priekšmetu ar Saistītiem uzņēmumiem no noliktavas pakalpojuma sniegšanas pārkvalificētu par preču pārdošanu, jo analizētās funkcijas un riski ir būtiski atšķirīgas. Līdz ar to, VID nepamatoti nesalīdzināmiem darījumiem veicis matemātiskus aprēķinus, kā rezultātā nevar izslēgt šādos darījumos konstatēto atšķirību būtisku ietekmi.

Uz minēto norādīts arī pieaicināto personu (lietpratēju) atzinumos. Un konkrēti, pamatojoties uz Vadlīnijās rekomendēto, lietpratēji norādījuši, lai noteiktu saistīto un nesaistīto darījumu salīdzināmību un veiktu atbilstošas korekcijas tirgus cenas principa īstenošanai, ir nepieciešams salīdzināt darījumu atribūtus, kas ietekmētu nosacījumus nesaistītu pušu starpā veiktā darījumā (iepriekš norādītie pieci faktori); svarīga ir tieši funkciju ekonomiskā būtība, nevis to skaits. Vadlīnijas nerekomendē matemātisku korekciju veikšanu, balstoties uz funkciju un risku skaitu, bet iesaka veikt kvalitatīvo izvērtējumu

visiem darījumu ietekmējošiem faktoriem, ņemot vērā to ekonomisko būtību un nozīmi konkrētajā darījumā.

Turklāt atzinumā norādīts, ka VID kā nodokļu administrācijai audita veikšanas laikā bija pieejama jau Vadlīniju aktualizētā redakcija, kurā bija atspoguļota labākā prakse, kāda jāpiemēro darījumu salīdzināmības korekcijas jautājumos – kas noteic, ka šādas korekcijas vajadzētu piemērot tikai vienīgi tad, ja tās uzlabo rezultātu ticamību. Pieteicējas darījumos ar Saistītiem uzņēmumiem un nesaistītiem uzņēmumiem ir vairākas atšķirības tās veiktajās funkcijās un uzņemtajos riskos, kur funkcijas un riski ir uzskatāmi par svarīgiem salīdzināmības faktoriem, un nepieciešamība veikt korekcijas par visām atšķirīgajām funkcijām un riskiem (10 no 15) norāda, ka darījumi ir pārāk atšķirīgi, lai varētu izmantot korekcijas šo atšķirību novēršanai.

Tādējādi tiesa atzīst, ka VID nepamatoti un nepareizi veicis matemātiskos aprēķinus, izmantojot tikai abu veidu darījumos veikto funkciju un risku skaitlisko proporciju, turklāt kā iepriekš konstatēts [9] – nesalīdzināmiem darījumiem.

[11] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa, pamatojoties uz turpmāk norādīto, secina, ka konkrētajā gadījumā pieteicējas darījumu ar Saistīto uzņēmumiem tirgus vērtības noteikšanai VID nav izmantojis pareizo MK noteikumos Nr.556 paredzēto metodi. Proti, tiesa atzīst, ka MK noteikumu Nr.556 84.punktā minētās salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes izmantošana ir pilnībā nepiemērota iepriekš konstatētajos apstākļos, kas ir būtisks procesuāls pārkāpums, kas ietekmējis VID pieņemtā Lēmuma prettiesiskumu kopumā.

MK noteikumu Nr.556 84.punkts noteic, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes būtība ir tāda, kuras ietvaros salīdzina saistītu uzņēmumu savstarpējā darījumā piemēroto cenu ar saistīta uzņēmuma un ar to nesaistīta komersanta salīdzināma darījuma cenu vai ar citu nesaistītu komersanta salīdzināma darījuma cenu salīdzināmos apstākļos; savukārt, metodes piemērošana atbilst tam, ja tiek veikti darījumi ar precēm vai pakalpojumiem, kuru cenas ir salīdzināmas ar nesaistītu komersantu darījumu cenām, vai ja ir iespējams veikt pietiekami precīzas korekcijas, lai izslēgtu darījumu atšķirību būtisku ietekmi uz darījuma vērtību vai preces, produkta vai pakalpojuma cenu.

Kā to pamatoti konstatējuši arī lietā pieaicinātās personas (lietpratēji) savos atzinumos, VID ne tikai nav izvēlējies (pamatojis) pareizo metodi (nav salīdzināmi apstākļi), bet izvēlēto metodi – salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi piemērojis nepareizi. Tas ir, nepamatoti salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes ietvaros veiktajiem aprēķiniem ir izmantojis bruto peļņas uzcenojumu (bruto peļņa / preču iegādes izmaksas), nevis salīdzinājis darījumos piemērotās cenas (sk. audita pārskata 13.tabula – *lietas 1.sējuma 56.lapa*).

Vienlaikus MK noteikumu Nr.556 90.punkts noteic, ka darījuma tirgus vērtības vai preces (produkta, pakalpojuma) tirgus cenas noteikšanas metodi izvēlas atkarībā no darījuma veida un saistīto uzņēmumu veiktajām funkcijām, ar tām saistītajiem riskiem, izmantotajiem aktīviem un citiem darījuma vērtību ietekmējošiem faktoriem. Lai precīzāk noteiktu likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2., 3. un 4.punktā minētās preču (produkcijas, pakalpojumu) tirgus cenas vai darījuma tirgus vērtību, šo noteikumu 84., 85., 86., 88. vai 89.punktā minētās darījuma tirgus vērtības vai preces (produkta, pakalpojuma) tirgus cenas noteikšanas metodes var kombinēt.

Tiesa, vērtējot kopsakarā MK noteikumu Nr.556 84., 90. un 91.-92.punktā (sk. iepriekš [10]) ietvertās normas, atzīst, ka šādā gadījumā, pamatojoties uz tiesu prakses atziņām, ne tikai pamatojuma trūkums saistībā ar metožu izvēli, bet arī nepareizas metodes izmantošana pati par sevi ir pietiekams pamats VID lēmuma atcelšanai *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta 2005.gada 28.jūnija sprieduma SKA-194/2005 9.3.punktu, 2006.gada 2.maija sprieduma SKA-146/2006 11.punktu un 2008.gada 23.decembra sprieduma SKA-631 19.punktu).*

Līdz ar to tiesa secina, ka iestāde ir nepareizi piemērojusi salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, kā rezultātā iestādes veiktie aprēķini pieteicējas darījuma ar Saistītiem uzņēmumiem tirgus vērtības noteikšanai ir nepareizi, – tātad arī šo aprēķinu rezultātā koriģētais pieteicējas ar uzņēmuma ienākumu nodokli apliekamā ienākuma apmērs noteikts nepareizi.

[12] Pastāvot šādiem lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa uzskata, ka pieteicējas pieteikums ir apmierināms un Lēmums tā pārsūdzētājā daļā ir atceļams. Vienlaikus tiesa uzskata, ka citu procesa dalībnieku argumentu (par transferta cenu metodika un salīdzināmo uzņēmumu atlasi) vērtēšana nav nepieciešama.

[13] Ņemot vērā, ka tiesa pieteikumu atzīst par pamatotu un apmierināmu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, atbildētājam uzliekams pienākums atmaksāt pieteicējai viņas samaksāto valsts nodevu 20 latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu un 253.panta pirmo daļu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"* (no 01.11.2011. *„/Nosaukums/" OŪ*) pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 26.maija lēmumu Nr.22.4.6/37450 daļā, ar kuru papildu nomaksai budžetā par 2008.gadu

aprēķināts uzņēmuma ienākuma nodoklis Ls15868, soda nauda (nesamazinātajā apmērā) un nokavējuma nauda; samazināti 2009.gada zaudējumi Ls135566 un 2010.gada zaudējumi Ls125826 apmērā.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu sabiedrībai ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/”* (no 01.11.2011. *„/Nosaukums/” OŪ*) tās samaksāto valsts nodevu Ls20 (divdesmit) apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā.

Tiesnese S.Ozola