NORAKSTS
Lieta Nr.A420465411
(A1580-12/3)

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā, 2012.gada 1.novembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese D.Suipe,

piedaloties pieteicējas SIA *„/Nosaukums/"* pārstāvēm *V.S.* un *I.R.*,
atbildētāja – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *A.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu SIA *„/Nosaukums/"* pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 15.februāra lēmuma Nr.22.4.6./10167 atzīšanu par prettiesisku daļā un atcelšanu daļā par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 12908,43, soda naudu Ls 5367,79, nokavējuma naudu Ls 2395,74, uzņēmuma ienākuma nodokli Ls 27418,74, soda naudu Ls 8225,62, nokavējuma naudu Ls 4482,96, kā arī par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli Ls 231361,27 un soda naudu Ls 75551,33.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvaldes (turpmāk – NKP) no 2010.gada 4.februāra līdz 27.septembrim veica SIA *„/Nosaukums/"* (turpmāk arī – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2008.gada janvāri –

2009.gada oktobri, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2008.gadu.

Audita rezultātā ar VID NKP Starptautisko darījumu kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores *Z.S.* 2010.gada 27.septembra lēmumu Nr.23.19/1207 (turpmāk arī – sākotnējais lēmums) komercsabiedrībai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN par 2008.gada februāri un 2009.gada augustu Ls 12 908,43, soda naudu Ls 5367,79 un nokavējuma naudu Ls 2395,74, UIN par 2008.gadu Ls 38 375, soda nauda Ls 11 512,5 un nokavējuma nauda Ls 6274,31, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 2008.gada martu – 2009.gada oktobri Ls 231 361,27 apmērā, kā arī aprēķināta soda nauda Ls 75 551,33.

[2] Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, SIA *„/Nosaukums/”* to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, lūdzot:

1) atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 12 908,43, soda naudu Ls 5367,79 un nokavējuma naudu Ls 2395,74, samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 231 361,27, kā arī aprēķināto soda naudu Ls 75 551,33, aprēķināto UIN Ls 27 418,74, soda naudu Ls 8225,62 un nokavējuma naudu Ls 4482,96;

2) atcelt sākotnējo lēmumu daļā par aprēķināto UIN Ls 10 956,26, soda naudu Ls 3286,88 un nokavējuma naudu Ls 1791,35;

3) samazināt SIA *„/Nosaukums/”* pēc pārbaudes papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN soda naudu par Ls 3431,53 un UIN soda naudu par Ls 4112,81.

[3] Izskatot SIA *„/Nosaukums/”* apstrīdēšanas iesniegumu, VID 2011.gada 15.februārī pieņēma lēmumu Nr.22.4.6/10167 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru nolemts:

1) atstāt negrozītu VID NKP Starptautisko darījumu kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores *Z.S.* 2010.gada 27.septembra lēmumu Nr.23.19/1207 daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 12 908,43, soda naudu Ls 5367,79 un nokavējuma naudu Ls 2395,74, samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 231 361,27, kā arī aprēķināto soda naudu Ls 75 551,33, aprēķināto UIN Ls 27 418,74, soda naudu Ls 8225,62 un nokavējuma naudu Ls 4482,96;

2) atcelt VID NKP Starptautisko darījumu kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores *Z.S.* 2010.gada 27.septembra lēmumu Nr.23.19/1207 daļā par aprēķināto UIN Ls 10 956,26, soda naudu Ls 3286,88 un nokavējuma naudu Ls 1791,35;

3) samazināt SIA *„/Nosaukums/”* pēc pārbaudes papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN soda naudu par Ls 3431,53 un UIN soda naudu par Ls 4112,81.

Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] VID no SIA *„/Nosaukums/”* sūdzības argumentiem konstatē, ka lietā pastāv strīds par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” nosacījumu piemērošanu SIA *„/Nosaukums/”* garantijas remonta pakalpojumiem, ko komercdarbība saņem no trešajām personām, realizējot *„/Nosaukums/”* grupas garantijas nodrošināšanas politiku.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.panta astoto daļu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2009.gada 31.decembrim) preču garantijas remonta kā pakalpojuma sniegšanas vieta ir garantijas devēja juridiskā adrese. Līdz ar to faktiskais garantijas sniedzējs

ir *„/Nosaukums/”* zīmola preču ražotājs un pieteicējas mātes uzņēmums *„/Nosaukums 2/”* Ltd. Savukārt SIA *„/Nosaukums/”* atbilstoši grupas politikai ir preču izplatītājs, kuram ir uzdots pārraudzīt garantijas pakalpojumu īstenošanu Baltijas tirgū.

[3.2] Izplatīšanas līguma Nr.GA2008/60 ietvaros noteiktā sadarbība par garantijas nodrošināšanu nav uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu likuma „Par pievienotas vērtības nodokli” izpratnē, bet ir izmaksu kompensācija.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr.933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (turpmāk – Noteikumi Nr.933) normu piemērošanas kārtība” 2.1.apakšpunktu likuma normas nepiemēro izdevumu kompensācijas maksai, kas nav atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Līdz ar to pieteicēja SIA *„/Nosaukums/”* nebija tiesīga no saistītā uzņēmuma saņemtās summas iekļaut PVN deklarācijās par 2008.gada februāri un decembri kā ar PVN 0% likmi apliekamus darījumus.

[3.3] SIA *„/Nosaukums/”* nebija tiesīga no remonta pakalpojumu veicējiem saņemtajos rēķinos norādīto PVN Ls 244 269,7 iekļaut deklarācijās kā priekšnodokli, jo minētie darījumi – sniegtie garantijas remonta pasākumi faktiski ir vērsti uz izplatīšana slīgumā Nr.GA2008/60 noteikto saistību izpildi pret *„/Nosaukums 2/”* Ltd., nevis saimnieciskās darbības nodrošināšanu, kas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē ir jebkura sistemātiska darbība par atlīdzību. Konkrētajā gadījumā veikto darbību rezultātā nemainās preces vērtība un saņemtie remonta pakalpojumi tieši neietekmē komercdarbības pamatdarbību – preču izplatīšanu. Tādējādi nav pamata minētos pakalpojumus saistīt ar PVN apliekamajiem darījumiem tikai tāpēc, ka pārdošanas cenā ir iekļauts garantijas nodrošinājums.

[3.4] VID ir pamatoti piemērojis izmaksu pieskaitīšanas metodi SIA *„/Nosaukums/”* sniegto mārketinga pakalpojumu darījuma tirgus cenas noteikšanai, izmantojot nesaistīto salīdzināmo uzņēmumu peļņas rādītāju par veiktajiem starpniecības pakalpojumiem. Tā kā SIA *„/Nosaukums/”* no sniegtajiem pakalpojumiem netieši gūst labumu arī savā saimnieciskajā darbībā, nosakot darījuma cenas atbilstību tirgus cenai, konkrētajā gadījumā jāizmanto atlasīto nesaistīto salīdzināmo uzņēmumu pirmās kvartiles līmeņa peļņas rādītāju, tas ir, 1,7%, nevis mediānu 2,76%, kā to noteikusi VID NKP.

Ņemot par pamatu audita rezultātā noteikto kopējo mārketinga izmaksu apmēru Ls 6 890 957, SIA *„/Nosaukums/”* sniegto pakalpojumu tirgus vērtība nosakāma Ls 7 008 103,27 (Ls 6 890 957 + 1,7%). Tādējādi SIA *„/Nosaukums/”* mātes uzņēmumam un saistītajiem uzņēmumiem sniegtā mārketinga pakalpojuma vērtība Ls 6 852 879,68 ir par Ls 155 223,59 (Ls 7 008 103,27 – Ls 6 852 879,68) zemāka par tirgus vērtību. Līdz ar to konstatējams, ka SIA *„/Nosaukums/”* ar UIN apliekamais ienākums 2008.gadā ir palielināms par Ls 182 791,59 (Ls 155 223,59 + neapstrīdēta summa Ls 27 568) un no tā aprēķināms UIN Ls 27 418,74 (15% no Ls 182 791,59), nevis Ls 38 375, kā to noteikusi VID NKP.

[3.5] Konkrētajā gadījumā SIA *„/Nosaukums/”* papildu nomaksai budžetā aprēķinātā PVN soda nauda Ls 5367,79 apmērā saskaņā ar likuma ”Par nodokļiem un nodevām” 33.^{3} panta otro daļu ir samazināma par Ls 3431,53 un sūdzības izskatīšanas rezultātā koriģētā UIN soda nauda ir samazināma par Ls 4112,81.

Vienlaikus norādīts, ka likuma ”Par nodokļiem un nodevām” 33.^{3} panta tiesiskajā

regulējumā neietilpst soda nauda, kas aprēķināta saistībā ar nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo nodokli (nodokļa pārmaksa), vai citos gadījumos, kad nav noteikts pamatparāds. Konkrētajā gadījumā tā ir PVN soda nauda Ls 75 551,33 apmērā, kas aprēķināta par nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo PVN.

[4] 2011.gada 11.martā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atzīšanu par prettiesisku daļā un atcelšanu daļā.

Proti, atzīt par prettiesisku un atcelt pārsūdzēto lēmumu daļā, ar kuru nolemts atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināto PVN maksājumu Ls 12 908,43 apmērā, soda naudu Ls 5367,79 apmērā un nokavējuma naudu Ls 2395,74 apmērā, samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 231 361,27 apmērā, aprēķināto soda naudu Ls 75 551,33 apmērā, aprēķināto UIN Ls 27 418,74 apmērā, soda naudu Ls 8225,62 apmērā un nokavējuma naudu Ls 4482,96 apmērā; kā arī atcelt pārsūdzēto lēmumu daļā, ar kuru nolemts samazināt pieteicējai pēc pārbaudes papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN soda naudu par Ls 3431,53 un UIN soda naudu par Ls 4112,81.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Garantiju var sniegt ražotājs vai pārdevējs, tas ir, jebkurš preču piegādes ķēdē iesaistītais uzņēmums. Tādējādi paredzamā garantijas remonta vērtība tiek iekļauta pieteicējas noteiktajā preču pārdošanas cenā. Šī vērtība tiek aplikta ar PVN, tātad ir pamats uzskatīt, ka preces un pakalpojumi, ko pieteicēja kā preču pārdevējs iegādājas garantijas remontu veikšanai, tiek izmantoti ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tādējādi PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem preču garantijas darbu veikšanai, ir atskaitāms kā priekšnodoklis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.pantā noteiktajā kārtībā.

[4.2] Saskaņā ar starptautisko komercpraksi preču garantijas remontu izpilde tiek organizēta teritorijās, kurās preces ir pārdotas, nevis nosūtītas atpakaļ ražotājiem remontu veikšanai. Līdz ar to preces garantijas remonts ir jāveic Latvijā, nevis ražotāja mītnes zemē – Korejā, tāpēc sistēmiski un teleoloģiski interpretējot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normas un Patērētāju tiesību aizsardzības likuma normas par garantijas remontu un pakalpojuma sniegšanas vietu ir secināms, ka pakalpojuma faktiskā sniegšanas vieta ir Latvija.

Svarīga ir nevis pakalpojuma sniegšanas vieta, bet gan tas, ka tas ir pakalpojums, kas ir veikts pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros. Ja tas nav pakalpojums, tad neatkarīgi no tā sniegšanas vietas izdevumi nebūtu atskaitāmi nodokļu vajadzībām. Šajā sakarā VID rīkojās nekonsekventi, jo, ja VID uzskata, ka nav atskaitāms PVN, tad tam būtu jāveic arī korekcija šajos darījumos arī no UIN puses, taču tas netika darīts, kas papildus apstiprina to, ka VID nonāk pretrunā savai argumentācijai.

Situācijās, kas preču defektu apjoms pārsniedz pieļaujamo defektu normu, ir uzskatāms, ka par šo paaugstināto defektu normas apjomu pieteicēja sniedz papildus pakalpojumus uzņēmumam *„/Nosaukums 3/"* B.V., kurš šos papildus pakalpojumus pieteicējai apmaksā.

[4.3] Attiecībā uz VID pausto viedokli par garantijas remontu pakalpojumiem kā izmaksu kompensācijām pieteicēja atzīmē, ka šāda likuma „Par pievienotās vērtības nodokli"

normu interpretācija neatbilst ne Eiropas Savienības Padomes direktīvas 2006/112/EK par kopējo PVN sistēmu (turpmāk – PVN direktīva) normām, ne Eiropas Kopienu Tiesas praksei.

Turklāt Noteikumu Nr.933 2.1.punkts precīzi noteic, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normas nepiemēro izdevumu kompensācijas maksai, kas nav atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

Pieteicēja uzskata, ka ražotāja (*„/Nosaukums 2/"* Ltd.) uzdevumā veiktie un ražotāja apmaksātie garantijas remonta darbi ir kvalificējami kā sniegtie pakalpojumi, kuri ir apliekami ar PVN.

Pieteicēja secina, ka pārsūdzētajā lēmumā nav ņemti vērā pieteicējas norādītie argumenti, nav norādīts, kā lēmumā minētās normas attiecas uz konkrēto gadījumu. Turklāt VID veica likuma interpretāciju vienpusēji un neveica lietderīgākās un taisnīgākās interpretācijas metodes izvēli.

[4.4] Visi darījumi, kuru veic pieteicēja, ir tikai ar nodokli apliekamie darījumi. Pieteicējas ieskatā, Noteikumu Nr.933 194.punkts, uz kuru atsaucoties, VID ir liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pēc būtības neatbilst ne PVN direktīvas izveidotās atskaitījumu sistēmas mērķim pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu, ne Eiropas Kopienu Tiesas judikatūrai. Ar PVN direktīvu izveidotās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda ir principā apliekama ar PVN.

[4.5] Pieteicēja uzskata, ka samaksātais PVN par precēm un pakalpojumiem preču garantijas pakalpojumu nodrošināšanai ir atskaitāms kā priekšnodoklis pilnā apjomā, līdz ar to nav nekāda pamata VID uzrēķinam.

Pieteicējas ieskatā, ja Latvijas uzņēmums, kas nodrošina preču garantijas remontus, dara to savas saimnieciskās darbības ietvaros, tam ir tiesības savā PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīt PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem garantijas pakalpojumu nodrošināšanai pie nosacījuma, ka ārvalstu preču ražotājs par preču garantijas remontiem, ko nodrošina Latvijas uzņēmums, izmaksas sedz bez PVN. Līdz ar to gadījumos, kad garantijas remonta izmaksas pārsniedz plānoto izmaksu apmēru, preču ražotājs atlīdzina radušās papildus garantijas remontu izmaksas. Nav atraujami skatāma preču pārdošana patērētājam un garantijas remontdarbu veikšana, jo šie abi darbības veidi Patērētāju tiesību aizsardzības likuma normu izpratnē sakrīt vienotā pārdevēja pienākumā.

[4.7] Pieteicēja uzskata, ka tirgus līmeņa atlīdzība, ko pieteicējai būtu jāsaņem 2008.gadā, jārēķina tirgus līmeņa operatīvo izmaksu uzcenojumu (tas ir 1,7%) pieskaitot pieteicējas izmaksām starpniecības pakalpojumu sniegšanu. 2008.gadā pieteicēja neveica atsevišķu mārketinga starpniecības pakalpojumu sniegšanas izdevumu uzskaiti. Tāpēc par pamatu tirgus atlīdzības aprēķinam var ņemt VID aprēķinātās administratīvās un pārdošanas izmaksas pēc pakalpojumu maksas īpatsvara kopējos ieņēmumos Ls 38 077,29 (kopējās izmaksas Ls 6 890 957,29 mīnus trešo pušu vārdā apmaksātie izdevumi Ls 6 852 880). Tā rezultātā pieteicējas negūtā tirgus līmeņa atlīdzība par saistītajām pusēm sniegtajiem

mārketinga starpniecības pakalpojumiem ir Ls 38 724,60 (38 077,29 × (1+1,7%)), nevis VID aprēķinātā atlīdzība.

Tādējādi būtu samazināms papildus aprēķinātais UIN no Ls 34 240 uz Ls 5809 (Ls 38 724,60 × 15%), soda nauda no Ls 10 272 uz Ls 871,30 (Ls 5809 * 15%) un kavējuma nauda no Ls 5598,24 uz Ls 949,72 (Ls 5809 * 327 dienas % 0,05 %), kopā Ls 7629,71.

[4.8] Pieteicēja no pārsūdzētā lēmuma nevar saprast, kāpēc attiecībā uz viņu izdots konkrēta satura administratīvais akts, jo pārsūdzētā lēmuma rezolutīvajā daļā pirmais un trešais punkts ir savstarpēji pretrunīgi, neatbilstoši formālai loģikai – nav saprotams kā var atstāt vienlaikus gan negrozītu nodokļu uzrēķinu, gan samazināt to, nepaskaidrojot, no kā veidojas, kā ir rēķināms šis samazinājums. Pieteicēja uzskata, ka pamatojuma trūkums pārsūdzētajā lēmumā ir būtisks procesuāls pārkāpums.

[5] 2011.gada 28.aprīlī tiesā saņemts VID rakstveida paskaidrojums, kurā atbildētājs norādījis, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms. Ņemot vērā, ka pieteikumā ietverti tie paši argumenti, kas bija norādīti apstrīdēšanas iesniegumā, paskaidrojumā norādīts, ka VID par pieteikumā norādītajiem argumentiem un iebildēm savu pamatojumu un pierādījumus jau ir norādījis gan pārsūdzētajā lēmumā, gan sākotnējā lēmumā, kā arī audita pārskatā un savu viedokli nav mainījis.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāves uzturēja prasījumu uz pieteikumā norādīto argumentu pamata.

Atbildētāja pārstāvis prasījumu neatzina saskaņā ar iepriekš minēto argumentāciju.

Motīvu daļa

[7] Tiesa, uzklausījusi procesa dalībniekus, izvērtējusi pieteicējas un atbildētāja rakstveidā iesniegtos argumentus, lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, atzīst, ka pieteikums ir noraidāms.

[8] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrā daļa noteic, ka ar PVN apliekamie darījumi ir preču piegāde par atlīdzību, arī pašpatēriņš, kā arī pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, arī pašpatēriņš. Kā izriet no minētā likuma 10.panta pirmās daļas 1.punkta, ar PVN apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē.

Šā likuma 18.pants noteic ar PVN apliekamos darījumus Eiropas Savienības teritorijā.

Kā izriet no Noteikumu Nr.933 2.1.punkta, likuma normas nepiemēro izdevumu kompensāciju maksai, kas nav atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

Minēto noteikumu 194.punkts noteic, ka, piemērojot likuma 10.panta pirmās daļas 1.punktu, kā priekšnodoklis nav atskaitāms nodoklis par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem tādu darījumu nodrošināšanai, kas nav ar nodokli apliekami darījumi vai

saistīti ar valsts pārvaldes (izpildvaras) funkciju vai uzdevumu veikšanu, vai tādu darbību nodrošināšanai, kam likuma normas nav piemērojamas.

Konkrētajā lietā VID auditēja pieteicējas darījumus ar mātes uzņēmumu *„/Nosaukums 2/"* Ltd. (turpmāk – *„/Nosaukums 2/"*) kā ražotāju un pieteicēju kā izplatītāju par garantijas servisa izmaksu kompensāciju un *„/Nosaukums 2/"* meitas uzņēmumu Nīderlandē *„/Nosaukums 3/"* B.V. par saistību pārņemšanu Latvijā par garantijas remonta nodrošināšanu tā pārdotajām precēm Latvijā.

VID konstatēja, ka saskaņā ar 2008.gada 1.janvāra izplatīšanas līgumu Nr.GA2008/60 starp pieteicēju un *„/Nosaukums 2/"* garantijas sniedzējs ir *„/Nosaukums 2/"* kā ražotājs un pieteicēja nav uzņēmusies nekādas garantijas saistības. *„/Nosaukums 2/"* izveidoja uzkrājumu garantijas remontu kompensācijai ar naudas ieskaitījumu palīdzību. Tas nozīmē, ka pieteicēja iepērk no *„/Nosaukums 2/"* preces par zemāku cenu un garantijas remontu veica apakšuzņēmēji, kas arī izrakstīja rēķinus par izpildītajiem garantijas remontu darbiem. Attiecīgo summu pieteicēja norakstīja no uzkrājumiem, bet nodokļu rēķinos atskaitīja kā priekšnodokli. 2008.gada 12.decembrī izrakstīts rēķins Nr.2008207 par 2008.gadā pārdoto preču garantijas izmaksu kompensāciju un uzrādīja PVN deklarācijā kā ar PVN 0% likmi apliekamo darījumu.

VID konstatēja, ka saskaņā ar 2008.gada 31.janvāra rēķinu Nr.2008001 pieteicēja saņēma no *„/Nosaukums 3/"* B.V. Ls 2044949,4, ko attiecināja uz uzkrājumu veidošanu, kā arī PVN deklarācijā uzrādīja PVN 0% likumi.

VID secināja, ka ražotāja dotās garantijas nodrošināšana nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu un izmaksas par garantijas pakalpojumu nodrošināšanu ir izmaksu kompensācija, uz kuru neattiecas noteikumi par priekšnodokļa atskaitīšanu. Proti, pieteicējas veikto darījumu rezultātā nav radīta jauna ar PVN apliekamā vērtība un neveidojas ar UIN apliekamais ienākums. Tādējādi 2008.gada 31.janvāra rēķinā Nr.2008001 un 2008.gada 12.decembra rēķinā Nr.2008207 uzrādītās summas nav iekļaujamas PVN deklarācijās ar PVN 0% likmi un pieteicējai nav tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Pieteicējas ieskatā tā iepērk no *„/Nosaukums 2/"* kā ražotāja preces, kuras cenā iekļauti pieļaujamo defektu atklāšanas remontdarbu izdevumi. Pieteicēja garantijas remontu veic par saviem līdzekļiem, ja paredzēti papildus darbi, kas nebija iekļauti preces cenā, *„/Nosaukums 2/"* to vērtību atmaksā. Saskaņā ar Patērētāju tiesību aizsardzības likuma noteikumiem garantiju var sniegt kā ražotājs, tā izplatītājs. Potenciālā garantijas remontu izmaksu cena tiek iekļauta preces pārdošanas cenā un šī vērtība tiek aplikta ar PVN, jo garantijas tiek izmantotas tālāko darījumu nodrošināšanai un pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Pieteicēja norāda, ka garantijas remonti tiek veikti valstīs, kurās prece tiek pārdota, nevis sūtīta atpakaļ ražotājam. Tādējādi preces izplatītājs vienojas ar faktisko garantijas remontu sniedzējiem par garantijas remonta veikšanu. Tādējādi konkrētajā lietā garantijas remonta kā pakalpojuma sniegšanas vieta ir Latvija.

Izvērtējot minēto, tiesa secina, ka *„/Nosaukums 2/"* kā preču ražotājs ir uzņēmies garantijas saistības par preču kvalitāti, ko Latvijā izplata pieteicēja. Pieteicējai uzdots pārraudzīt garantijas pakalpojumu īstenošanu, slēdzot līgumus ar apakšuzņēmējiem, kas reāli

veic garantijas remontu. Kā izriet no lietas materiāliem, pieteicēja kā izplatītājs pārdod preci ar zemāku uzcenojumu un tai ir līdzekļi, kurus novirzīt uzkrājumu veidošanai garantijas remontu pakalpojumu vajadzībām. *„/Nosaukums 2/"* naudas ieskaitījumu garantijas remontu kompensācijai par pārmērīgām remontu izmaksām veic, izmantojot *„/Nosaukums/"* grupas uzņēmumu *„/Nosaukums 3/"* B.V. Nīderlandē. Saņemtās naudas summas nav iekļautas pieteicējas ieņēmumos, bet ar tām dzēsti izdevumi par garantijas remonta pakalpojumiem ar trešajām personām, remontdarbnīcām. Pieteicēja nav garantijas remontu pakalpojumu sniedzēja. Remontdarbnīcas izraksta rēķinus, iekļaujot tajā PVN, bet pieteicēja nepamatoti PVN deklarācijās norādījusi PVN 0% likmi.

Tādējādi tiesa secina, ka VID pamatoti atzina, ka *„/Nosaukums 2/"* kā ražotāja dotās garantijas nodrošināšana nav pakalpojumu sniegšana likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē, bet ir izmaksu kompensācija, par ko nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

[9] Pieteicēja atsaucas uz Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 79.panta (c) apakšpunktu par izmaksu atmaksu un norāda, ka citu dalībvalstu nodokļu maksātājiem ir tiesības atgūt PVN par starpniecības darījumiem un saskatāma netiešā diskriminācija uzņēmumiem, kas Latvijā atvēruši meitas sabiedrības.

Tiesa norāda, ka minētā tiesību norma neattiecas uz konkrēto gadījumu, jo, kā secināts iepriekš, pieteicēja nav garantijas pakalpojuma sniedzējs. Līdz ar to, nav pamatota arī pieteicējas atsauce uz Eiropas Savienības tiesas judikatūru.

[10] Vienlaikus tiesa konstatē, ka pieteicējas pārstāvji tiesas sēdē atsaucās un iesniedza tiesai VID ģenerāldirektora 2012.gada 8.marta lēmumu Nr.22.4.6/20196, kurā atcelts zemākas iestādes lēmums par audita rezultātiem daļā par papildus aprēķināto PVN. Izvērtējot minēto lēmumu, tiesa secina, ka zemākas iestādes lēmums atcelts dēļ procesuālām nepilnībām. Proti, VID ģenerāldirektors konstatēja, ka nav pietiekamas informācijas par to, ka SIA *„/Nosaukums 4/"* būtu pieprasījusi garantijas izmaksu kompensāciju no ražotāja vai piegādātāja, kā arī zemāka iestāde nav vērtējusi auditējamā periodā iegrāmatoto uzkrājumu palielinājumu un samazinājumu, ko konkrētajā lietā tiesa nekonstatē. Tādējādi tiesa secina, ka minētā lieta nav salīdzināma ar konkrēto gadījumu.

[11] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 2.punkts noteic, ka, nosakot apliekamo ienākumu, peļņu palielina par summu, 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 ārvalstu uzņēmumiem, saistītam uzņēmumam, kas ar nodokļa maksātāju veido vienu šā likuma 14.[1] pantā noteikto uzņēmumu grupu, un komercsabiedrībām vai kooperatīvajām sabiedrībām, kuras ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa vai kuras izmanto citos Latvijas Republikas likumos noteiktās uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaides, vai ja šīs preces (produkcija, pakalpojumi) par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdotas ar uzņēmumu saistītām personām.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma „Par

uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.556) 83.punktu, lai noteiktu likuma 12.panta otrās daļas 2.punktā minētās preču (produkcijas, pakalpojumu) tirgus cenas vai darījuma tirgus vērtību, piemēro vienu no šo noteikumu 86.punktā minētajām metodēm.

Minēto noteikumu 86.punkts raksturo izmaksu pieskaitīšanas metodi - 86.1. 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); 86.2. metodi piemēro preču (produktu) piegādātāja (ražotāja) vai pakalpojumu sniedzēja darījumiem, ja attiecīgajos darījumu priekšmetos nav ieguldīts nozīmīgs un unikāls nemateriālais īpašums.

Konkrētajā lietā VID auditā konstatē, ka pieteicēja sniegusi pakalpojumus Ls 6852879,68 apmērā mātes uzņēmumam *„/Nosaukums 2/"* un citiem ārvalstīs esošiem *„/Nosaukums/"* grupas uzņēmumiem, nodrošinot mārketinga funkcijas. Kā izriet no lietas apstākļiem, pieteicēja veica gan mārketinga, gan starpniecības pakalpojumus, un tās grāmatvedības dokumenti nesniedz informāciju par sniegto pakalpojumu cenas atbilstību tirgus vērtībai. Tādējādi mārketinga izmaksu apmērs nosakāms Ls 6852879,68 + 1,7% - tas ir Ls 7008103,27, kas ir par Ls 155223,59 zemāka par tirgus vērtību.

Pieteicēja daļēji piekrīt VID, ka atsevišķa mārketinga pakalpojumu sniegšanas izdevumu uzskaite nav veikta un peļņas uzcenojumu jārēķina no izdevumiem par starpniecības pakalpojumiem. Pieteicēja izmantoja trešo personu pakalpojumus. Pieteicēja nepiekrīt, ka sniegto pakalpojumu cena neatbilst tirgus vērtībai. Noteikumu Nr.556 94.punkts noteic, ka nodokļu maksātāji var izmantot Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas „Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionālajiem komersantiem un nodokļu administrācijām" (turpmāk – Vadlīnijas), lai noteiktu tirgus cenas saistīto pušu darījumos. Pieteicējas ieskatā, piemērojot Vadlīnijas, tirgus operatīvo izmaksu uzcenojumam 1,7% jāpieskaita pieteicējas izmaksas par starpniecības pakalpojumu sniegšanu. Tādējādi atlīdzība sastāda Ls 38724,60, kas rezultātā samazina papildus aprēķināto UIN, kā arī kavējuma naudu.

No minētā tiesa secina, ka pieteicēja neiebilst pret VID piemēroto izmaksu piemērošanas metodi, bet norāda, ka VID nepamatoti neņēma vērā Vadlīnijas. Tiesa norāda, ka saskaņā ar normatīvo regulējumu Vadlīniju piemērošana ir VID rīcības brīvība. Tiesa konstatē, ka VID nav norādījis pamatojumu, kādēļ konkrētajā lietā nebūtu jāpiemēro Vadlīnijas tirgus cenas noteikšanā. Tomēr tiesa minēto neatzīst par būtisku procesuālu pārkāpumu, jo VID pamatojis izmaksu piemērošanas metodes izmantošanu un tiesa atzīst to par pietiekamu. Proti, audita laikā veikts pētījums saskaņā ar Amadeus datu bāzē esošo informāciju par starpnieku pakalpojumiem no dažādām valstīm, kuru apgrozījums ir līdzīgs. Atlases rezultāti atspoguļoti audita pārskatā un pamatojoties uz to noteikts peļņas rādītājs 1,7%.

Tādējādi tiesa secina, ka VID pamatoti aprēķināja budžetā iemaksājamo UIN.

[12] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteica, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs (tiesību norma, kas bija spēkā audita laikā).

Saskaņā ar minētā panta otro daļu, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta ne vairāk kā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 30 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas (tiesību norma, kas bija spēkā audita laikā).

Minētā panta trešā daļa noteica, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas (tiesību norma, kas bija spēkā audita laikā).

Kā izriet no minētā likuma $32.^3$ panta pirmās daļas, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nepamatoti palielinājis no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru (no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums), nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru, kā arī aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja iekasē soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs (tiesību norma, kas bija spēkā audita laikā).

Saskaņā ar šā panta otro daļu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 30 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Kā izriet no šā panta trešās daļas, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra (tiesību norma, kas bija spēkā audita laikā).

Minētā likuma $33.^3$ panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona vai tās pilnvarota amatpersona pieņem lēmumu samazināt nodokļu maksātājiem nodokļu revīzijas (audita) rezultātā uzlikto (aprēķināto) soda naudu šajā pantā noteiktajā apmērā, ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts

nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda (tiesību norma audita laikā).

Izvērtējot VID noteiktās soda naudas, tiesa secina, ka tās aprēķinātas tiesiski.

[13] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda — no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Pārbaudot matemātiski nokavējuma naudu aprēķinu, tiesa secina, ka tās noteiktas pamatoti. Proti, UIN taksācijas periods ir 2008.gads, aprēķina periods no 2009.gada 14.marta līdz audita uzsākšanai 2010.gada 3.februārī. PVN nokavējuma nauda aprēķināta par taksācijas periodu 2008.gada februāris – aprēķina periods no 2008.gada 18.marta līdz audita uzsākšanai, 2009.gada augusts – aprēķina periods no 2009.gada 16.septembra līdz audita uzsākšanai.

[14] Ņemot vērā šajā spriedumā minēto, tiesa secina, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda:

noraidīt SIA *„/Nosaukums/"* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 15.februāra lēmuma Nr.22.4.6./10167 atzīšanu par prettiesisku daļā un atcelšanu daļā par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 12908,43, soda naudu Ls 5367,79, nokavējuma naudu Ls 2395,74, uzņēmuma ienākuma nodokli Ls 27418,74, soda naudu Ls 8225,62, nokavējuma naudu Ls 4482,96, kā arī par samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli Ls 231361,27 un soda naudu Ls 75551,33.

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

Tiesnese *(paraksts)* D.Suipe

NORAKSTS PAREIZS

Administratīvās rajona tiesas tiesnese D.Suipe

Rīgā, 2012.gada 1.novembrī