**Tirgus cenas principa piemērošana savstarpēji saistītiem uzņēmumiem**

Tirgus cenas princips, kas izriet no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.panta otrās daļas 2. punkta, ir nosacījums, ka saistīto uzņēmumu savstarpējiem darījumiem ir jāpiemēro tirgus cenas jeb cenas, kādas, veicot šādus darījumus, piemērotu savstarpēji nesaistīti uzņēmumi. Ja tirgus cena starp saistītiem uzņēmumiem netiek piemērota un prece vai pakalpojums tiek pārdots par cenu, kas ir zemāka par tirgus cenu, tad uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām apliekamais ienākums ir jāpārskata un tas jāpalielina par šo starpības daļu.

**Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas vadlīniju izmantošana**

Likumdevējs ir akceptējis, ka Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas „Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionālajiem komersantiem un nodokļu administrācijām”, kas apkopo Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dalībvalstu labo praksi transferta cenu noteikšanā, papildina normatīvajos aktos sniegto tirgus cenas noteikšanas metožu skaidrojumu un sniedz norādes, kas palīdz pēc iespējas precīzāk aprēķināt tirgus cenu. Līdz ar to, piemērojot tirgus cenas noteikšanas metodes, pēc iespējas jāņem vērā un jāizmanto minētajās vadlīnijās norādītais.

**Sniegtā pakalpojuma būtības noskaidrošana kā priekšnosacījums izmaksu pieskaitīšanas metodes piemērošanai**

1. Izmaksu pieskaitīšanas metodes būtība ir tirgus situācijai atbilstoša peļņas uzcenojuma piemērošana izmaksām, kādas pakalpojuma sniedzējam radušās sakarā ar pakalpojuma sniegšanu. Tas nozīmē, ka, piemērojot šo metodi, būtiski ir noskaidrot, kāda ir sniegto pakalpojumu būtība, proti, kādas tieši ir pakalpojuma sniedzēja uzņemtās saistības un ar pakalpojumu sniegšanu saistītās funkcijas. Tikai pienācīgi noskaidrojot šos apstākļus, var izdarīt konstatējumu par to, kas ir tās izmaksas, kurām atbilstoši izmaksu pieskaitīšanas metodei jāpiemēro uzcenojums.

2. Piemērojot izmaksu pieskaitīšanas metodi tādiem saistīto uzņēmumu starpā notikušiem darījumiem, kuru apstākļi liecina par starpniecību, ir īpaši būtiski noskaidrot, kāda ir sniegto pakalpojumu būtība (saistīto uzņēmumu starpā noslēgtā darījuma priekšmets, saistītā uzņēmuma – pakalpojuma sniedzēja uzņemtās saistības un ar pakalpojumu sniegšanu saistītās funkcijas), lai varētu izdarīt pamatotu secinājumu par to, vai saistītais uzņēmums pakalpojumu piegādē tiešām ir bijis iesaistīts tikai kā starpnieks.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 20.februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420465411, SKA-17/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0220.A420465411.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Ieva Višķere,

tiesnese Veronika Krūmiņa,

tiesnese Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Samsung Electronics Baltic” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 15.februāra lēmuma Nr. 22.4.6/10167 atcelšanu, sakarā ar SIA „Samsung Electronics Baltic” un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 2.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Samsung Electronics Baltic” ir Korejā reģistrētās korporācijas „Samsung Electronics Co. Ltd” (turpmāk – Ražotājs) meitas uzņēmums, kas nodibināts 2007.gada nogalē.

[2] 2008.gada 1.janvārī starp pieteicēju un Ražotāju tika noslēgts Izplatīšanas līgums Nr. GA2008/60, saskaņā ar kuru pieteicēja iecelta par Ražotāja un tā meitas uzņēmumu ražoto preču izplatītāju Baltijas valstīs (turpmāk – Izplatīšanas līgums). Secīgi pieteicēja 2008. un 2009.gadā veica saimniecisko darbību, Latvijas, Lietuvas un Igaunijas teritorijā izplatot saskaņā ar Izplatīšanas līgumu no Ražotāja saņemtās preces. Tāpat pieteicēja arī nodrošināja savu pārdoto preču garantijas apkalpošanu, šim nolūkam piesaistot pakalpojumu sniedzējus – komersantus, kas veica preču remontus (turpmāk – Remonta servisi).

Savukārt 2008.gada 2.janvārī pieteicēja noslēdza garantijas saistību pārņemšanas līgumu Nr. GA2008/38 (turpmāk – Garantijas saistību pārņemšanas līgums) ar māsas uzņēmumu Nīderlandes komersantu „Samsung Electronics Overseas B.V.” (turpmāk – Nīderlandes Samsung), kas bija Ražotāja preču izplatītājs Baltijas valstīs pirms pieteicējas. Saskaņā ar šo līgumu pieteicēja apņēmās nodrošināt preču garantijas pakalpojumus par tām precēm, kuras Baltijas tirgos 2005., 2006. un 2007.gadā bija pārdevis Nīderlandes Samsung, savukārt Nīderlandes Samsung apņēmās pieteicējai pārskaitīt vienreizēju maksājumu 4 369 550 USD pārņemto garantijas saistību izpildei. Pildot ar šo līgumu uzņemtās saistības, pieteicēja piesaistīja pakalpojumu sniedzējus – Remonta servisus.

[3] Atbilstoši Izplatīšanas līguma un 2008.gada 1.janvārī starp pieteicēju un Ražotāju noslēgtajam Mārketinga fonda līgumam Nr. M2007/7 (turpmāk – Mārketinga fonda līgums) pieteicēja 2008.gadā veica arī *Samsung* grupas mārketinga funkciju nodrošināšanas pasākumus. Proti, atbilstoši Ražotāja noteiktajai mārketinga stratēģijai pieteicēja piesaistīja mārketinga aģentūras kā mārketinga pakalpojumu sniedzējus. Šo aģentūru izsniegtajos rēķinos norādīto pakalpojumu maksu (par 2008.gada taksācijas periodu – 6 852 879,68 Ls) pieteicēja samaksāja, bet pēc tam par šo pašu summu izrakstīja rēķinus Ražotājam (vai citiem saistītajiem uzņēmumiem).

[4] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2008.gada janvāra līdz 2009.gada oktobrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2008.gadu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2011.gada 15.februāra lēmumu Nr. 22.4.6/10167 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru pieteicējai papildu iemaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, kā arī aprēķināts papildus maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis un ar to saistītā nokavējuma nauda un soda nauda.

Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka 2008. un 2009.gadā pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja nodokļa summas, kas norādītas Remonta servisu pieteicējai izrakstītajos rēķinos. Dienesta ieskatā, pieteicējai nebija šādu tiesību, jo attiecīgie darījumi nebija vērsti uz pieteicējas saimnieciskās darbības (ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu) nodrošināšanu. Dienests uzskata, ka pieteicēja konkrētos darījumus izmantoja, lai nodrošinātu garantijas pakalpojumu saistības pret Ražotāju un Nīderlandes Samsung, savukārt šīs attiecības, dienesta ieskatā, nav vērtējamas kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi, bet gan kā izmaksu kompensācijas darījumi, kas nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli. Pārsūdzētais lēmums šajā daļā pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.panta astoto daļu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu, Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr. 933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr. 933) 2.1.apakšpunktu un 194.punktu un Patērētāju tiesību aizsardzības likuma 16.panta pirmo un trešo daļu.

Attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka pieteicēja, nodrošinot grupas mārketinga funkcijas, ir rīkojusies kā starpnieks, kurš uzņemas nodrošināt saistītos uzņēmumus ar apakšuzņēmēju (mārketinga aģentūru) sniegtajiem pakalpojumiem. Dienests atzinis, ka, tā kā pieteicēja Ražotājam un citiem saistītajiem uzņēmumiem no nesaistītajām personām – mārketinga aģentūrām – saņemtos pakalpojumus nodeva tālāk bez uzcenojuma, secināms, ka pieteicēja saistītajiem uzņēmumiem sniedza pakalpojumus, kas ir zemāki par tirgus cenu, jo nesaistīts uzņēmējs šādiem starpniecības pakalpojumiem būtu pievienojis uzcenojumu, lai gūtu peļņu. Līdz ar to ir pamats koriģēt ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo pieteicējas ienākumu summu par starpību starp pieteicējas norādīto pakalpojumu vērtību un dienesta aprēķināto pakalpojumu tirgus vērtību. Nosakot sniegto pakalpojumu tirgus cenu, izmantojama izmaksu pieskaitīšanas metode. Ņemot vērā *Amadeus* datubāzē iegūstamo informāciju, aprēķināms, ka nesaistītu uzņēmumu operatīvo izmaksu jeb peļņu raksturojošais rādītājs ir intervālā no 1,7% līdz 4,05%. Tā kā pieteicēja no sniegtajiem pakalpojumiem gūst netiešu labumu savā saimnieciskajā darbībā, pieteicējas sniegto pakalpojumu tirgus cenas noteikšanai izmantojams rādītājs 1,7%. Līdz ar to pieteicējas saistītajiem uzņēmumiem sniegto pakalpojumu tirgus vērtība nosakāma, no mārketinga aģentūrām saņemto pakalpojumu vērtības (68 522 880 Ls) un audita ietvaros noteiktās pieteicējas starpniecības izmaksu (38 077 Ls) summai piemērojot peļņas rādītāju 1,7%.

[5] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

Pieteicēja norādīja, ka iebilst pārsūdzētajam lēmumam daļā par pievienotās vērtības nodokli, jo nepiekrīt, ka darījumi ar Remonta servisiem nav izmantoti pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Savukārt pārsūdzētajam lēmumam daļā par uzņēmumu ienākuma nodokli pieteicēja nepiekrīt, jo, pirmkārt, uzskata, ka dienests, atzīstot, ka pieteicēja starpniecības pakalpojumus ir sniegusi zem tirgus vērtības, nav ņēmis vērā, ka pieteicēja saņem ekonomisko labumu (pieteicējas saimnieciskā darbība iegūst no tā, ka *Samsung* zīmola preces tiek popularizētas) un tāpēc par starpniecības pakalpojumiem papildu peļņa nav nepieciešama. Otrkārt, pat ja atzītu, ka saistītajiem uzņēmumiem pieteicēja pakalpojumus tomēr sniegusi zem tirgus vērtības, jo par starpniecību nekādu maksu nav prasījusi, pieteicēja uzskata, ka peļņas procents būtu piemērojams tikai pieteicējas izmaksām par starpniecību, nevis vēl arī visai no mārketinga aģentūrām saņemto pakalpojumu vērtībai.

[6] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2015.gada 2.aprīļa spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja un pārsūdzēto lēmumu atzina par prettiesisku un atcēla daļā par pievienotās vērtības nodokli un ar to saistītajiem maksājumiem. Savukārt daļā par uzņēmumu ienākuma nodokli apgabaltiesa pārsūdzēto lēmumu atzina par pamatotu un pieteikumu noraidīja.

Apgabaltiesas spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[6.1] Lietā konstatējams, ka pieteicēja auditētajā periodā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā priekšnodokli uzrādīja pievienotās vērtības nodokli 244 269,70 Ls saskaņā ar apakšuzņēmēju – Remonta servisu – izsniegtajiem rēķiniem.

Lietā nav strīda par šādiem apstākļiem:

1) atbilstoši Izplatīšanas līgumam pieteicēja kopš 2008.gada 1.janvāra ir mātes uzņēmuma – Ražotāja – ražoto preču izplatītāja Baltijas valstīs, un auditētajā periodā pieteicēja veica saimniecisko darbību, izplatot Latvijas, Igaunijas un Lietuvas teritorijā saskaņā ar Izplatīšanas līgumu iepirktās preces;

2) preces no Ražotāja pieteicēja iegādājās par transferta cenu, kurā citstarp ņemta vērā standarta papildu izmaksu pozīcijā ietvertā standarta likme izmaksām par plānotajiem preču garantijas pakalpojumiem. Turklāt atbilstoši Izplatīšanas līgumam Ražotājam jāuzņemas garantijas pakalpojumu izmaksu kompensācija tādējādi, ka Ražotājam ir jāpaziņo pieteicējai garantijas pakalpojumu izmaksu likme, lai pieteicēja to varētu ņemt vērā, veidojot uzkrājumus garantiju nodrošināšanai. Gadījumā, ja pieteicējas atbilstoši norādītajai likmei veidotie uzkrājumi garantijas pakalpojumu nodrošināšanai nav pietiekami, pieteicēja var pieprasīt Ražotājam kompensēt pieteicējai pārmērīgās (neplānotās) garantiju remonta izmaksas. Pamatojoties uz minētajiem Izplatīšanas līguma nosacījumiem, pieteicēja 2008.gada 12.decembrī izrakstīja Ražotājam rēķinu Nr. 2008207 (garantijas atlīdzībām par 2008.gadā pārdotajām precēm) par 363 800 Ls (680 000 USD);

3) atbilstoši starp pieteicēju un Nīderlandes Samsung noslēgtajam Garantijas saistību pārņemšanas līgumam pieteicēja ar 2008.gadu apņēmās nodrošināt garantijas pakalpojumus par Nīderlandes Samsung Igaunijas, Latvijas un Lietuvas tirgiem 2005., 2006. un 2007.gadā piegādātājiem produktiem, savukārt Nīderlandes Samsung saskaņā ar pieteicējas 2008.gada 31.janvāra rēķinu Nr.2008001 pārskaitīja pieteicējai samaksu par minētajām garantijas saistībām 2 044 949,4 Ls (4 369 550 USD);

4) pieteicējas un Remonta servisu noslēgtie divpusējie līgumi paredz, ka Remonta servisi veic preču, kuru klāstu tiem norāda pieteicēja, pirmspārdošanas remontu, garantijas remontu, pēcgarantijas un īpašo remontu; garantija apzīmē pieteicējas garantijas saistības attiecībā uz preci klientu priekšā; pieteicēja piegādā Remonta servisiem oriģinālās detaļas remontu veikšanai, apgādā Remonta servisus ar nepieciešamo tehnisko dokumentāciju, organizē tehniskos seminārus un kursus Remonta servisu darbiniekiem;

5) atbilstoši minētajiem līgumiem Remonta servisi veica pieteicējas izplatīto un arī Nīderlandes Samsung 2005.–2007.gadā izplatīto preču garantijas remontus, par kuru veikšanu izrakstīja pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa rēķinus par sniegtajiem pakalpojumiem. Pieteicēja saskaņā ar šiem rēķiniem veikusi samaksu Remonta servisiem pilnā apmērā.

[6.2] Dienests, ņemot vērā, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 4.panta astotajai daļai par garantijas remonta kā pakalpojuma sniegšanas vietu uzskatāma garantijas devēja juridiskā adrese, kā arī to, ka dažos pieteicējas izplatīto preču garantijas talonos (kurus dienests nepievienoja audita lietas materiāliem) kā garantijas devējs bija norādīts Ražotājs, secināja, ka konkrētajā gadījumā pieteicējas izplatīto preču garantijas devējs ir Ražotājs, nevis pieteicēja. Secīgi dienests atzina, ka pieteicējas darbības saistībā ar garantijas pakalpojumu nodrošināšanu ir saistītas ar pieteicējas attiecībām ar Ražotāju un šīs attiecības ir aplūkojamas nevis kā pakalpojuma sniegšana, bet gan kā izmaksu kompensācija, jo Ražotājs faktiski kompensē garantijas remontu izdevumus ar transferta cenu politikas veidošanu un pārmērīgu remontu gadījumā – apmaksājot pārmērīgo remontu vērtību.

Apgabaltiesa šādu dienesta secinājumu turpmāk norādīto apsvērumu dēļ atzīst par kļūdainu.

[6.3] Atbilstoši Patērētāju tiesību aizsardzības likuma 16.panta pirmajai daļai par garantijas devēju preču pārdošanas gadījumā var būt kā ražotājs, tā arī pārdevējs. Savukārt speciālā tiesību norma, kas tieši noteic personu, kura ir atbildīga par garantijas nodrošināšanu, proti, minētā panta trešā daļa tieši noteic, ka gadījumā, ja ražotājs nav Latvijā reģistrēts nodokļu maksātājs, pārdevējs vai ražotāja pilnvarotais pārstāvis ir atbildīgs par ražotāja dotās garantijas nodrošināšanu. Šāds tiesiskais regulējums saskan ar mērķi nodrošināt patērētājam pienācīgu iespēju īstenot un aizsargāt savas likumīgās tiesības. Gan Patērētāju tiesību aizsardzības likums (28.panta otrā daļa), gan Eiropas Parlamenta un Padomes 1999.gada 25.maija direktīvas 1999/44/EK „Par dažiem patēriņa preču tirdzniecības aspektiem un saistītajām garantijām” 3.panta 3.punkts noteic, ka preces neatbilstība līguma noteikumiem novēršama saprātīgā termiņā, neradot neērtības patērētājam.

Ievērojot minēto tiesisko regulējumu, secināms, ka konkrētās lietas apstākļos preču garantijas sniedzējs attiecībā pret pieteicējas izplatīto preču pircējiem ir pieteicēja, kas kā Ražotāja pārstāvis izplatīja Baltijas valstīs Ražotāja ražotās preces. Pieteicēja arī ir tā, kas preču garantijas remontu nodrošināšanai ir noslēgusi divpusējus līgumus ar Remonta servisiem un nodrošina šo remontu iespējamību (piegādā oriģinālās detaļas, tehniskās instrukcijas, uzrauga garantijas apkopes procesu, pārbaudot servisu telpas un atbilstošu dokumentāciju). Tāpat pieteicēja ir tā, kura savā vārdā veic Remonta servisu veikto preču garantijas remontu apmaksu saskaņā ar Remonta servisu izrakstītājiem rēķiniem. Tas, ka tieši pieteicēja ir Ražotāja preču, kas izplatītas Baltijas valstu teritorijā, garantijas nodrošinātāja, izriet arī no Izplatīšanas līguma, kas paredz cenas noteikšanu, ievērojot prezumējamās pieteicējas standarta izmaksas saistībā ar garantijas remontiem, kā arī paredz, ka garantijas remontu nodrošina pieteicēja, bet par standarta izmaksu pārsniegumu pieteicēja ir tiesīga prasīt kompensāciju no Ražotāja. Tāpat arī no pieteicējas līgumiem ar Remonta servisiem tieši izriet, ka Remonta servisi nodrošina to preču remontu, par kuru garantiju klientu priekšā ir atbildīga pieteicēja. Arī tiesu praksē par personu, kura ir atbildīga par garantijas remontu nodrošināšanu tiek atzītas Latvijā reģistrētas personas, nevis ārzemju ražotājs, kurš nav reģistrēts Latvijā (sal. *Augstākās tiesas 2010.gada 10.februāra spriedumu lietā Nr. SKA-27/2010, 2010.gada 5.novembra spriedumu lietā Nr. SKA-380/2010*).

[6.4] Tāpat lietā noskaidrots, ka pieteicēja saskaņā ar līgumu ir Nīderlandes Samsung Baltijas valstu tirgos pārdoto preču garantijas nodrošināšanas saistību pārņēmēja. Tā kā pieteicēja Baltijas valstu teritorijā izplata Samsung zīmola preces, faktiski pārņemot šajā teritorijā Nīderlandes Samsung darbības veidu un turpinot izplatīt tās pašas preces, ko iepriekš izplatīja Nīderlandes Samsung, garantijas nodrošināšana 2005.–2007.gadā pārdotajām precēm ir nozīmīga un ietekmē arī pieteicējas turpmāko saimniecisko darbību. Ja 2005.–2007.gadā Baltijas valstu teritorijā pārdotām *Samsung* zīmola precēm netiktu nodrošināts garantijas remonts, šā zīmola preču popularitāte nenoliedzami kristos, un tas būtiski ietekmētu pieteicējas saimniecisko darbību, jo saprātīgs patērētājs, apstākļos, ja *Samsung* zīmola precēm netiek nodrošināts garantijas remonts (pat ja tās ir preces, kuras neizplatīja pieteicēja, bet kuras tika izplatītas pirms pieteicējas darbības uzsākšanas tajā pašā ģeogrāfiskajā teritorijā), turpmāk piesardzīgi izturētos pret šā zīmola precēm un izvēlētos produktu, kuram nav problēmu ar garantijas nodrošināšanu. Tādējādi arī pieteicējas Nīderlandes Samsung sniegtais pakalpojums par preču garantijas nodrošināšanu ir saistīts ar pieteicējas saimniecisko darbību – *Samsung* zīmola preču izplatīšanu Baltijas valstīs.

[6.5] Ievērojot minēto, abos gadījumos – gan pieteicējai pašai izplatot preces saskaņā ar Izplatīšanas līgumu, gan pieteicējai nodrošinot Nīderlandes Samsung iepriekš Baltijas valstu teritorijā pārdoto preču garantijas remontu, pieteicēja ir atzīstama par faktisko garantijas sniedzēju, proti, personu, kura nodrošina garantijas remontu precēm un kura ir atbildīga pircēju priekšā par garantijas saistību izpildi, un garantijas remontu nodrošināšana ir saistīta ar pieteicējas saimniecisko darbību – preču izplatīšanu.

[6.6] Dienests pārsūdzētajā lēmumā nav pamatojis, kāpēc pieteicējas un ar to nesaistīto personu – Remonta servisu – darījumi par preču garantijas remontu pakalpojumu sniegšanu nav atzīstami par apliekamiem darījumiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu izpratnē. Lēmumā nav pamatots, kādēļ pieteicējas un Remonta servisu darījumi par remonta pakalpojumu sniegšanu būtu atzīstami par darbībām, kas saistītas ar izdevumu kompensāciju maksu.

[6.7] Rezumējot minēto, secināms, ka pieteicējas un Remonta servisu starpā notika darījumi par atlīdzību likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē, darījumi tika veikti abu darījumu partneru saimnieciskās darbības ietvaros, abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti dienestā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, Remonta servisi par pieteicējai sniegto remonta pakalpojumu izrakstīja tiesību normām atbilstošus rēķinus un pieteicēja veica rēķinu apmaksu pilnā apmērā. Šādos apstākļos apgabaltiesa secina, ka dienests nepamatoti liedzis pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz Remonta servisu izrakstītajiem rēķiniem. Līdz ar to dienesta lēmums ir atceļams daļā par pievienotās vērtības nodokli (gan papildu iemaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, gan samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli, gan saistībā ar tiem aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu).

[6.8] Attiecībā uz pārsūdzēto lēmumu daļā par uzņēmumu ienākuma nodokli konstatējams, ka lietā nav strīda, ka auditētajā periodā pieteicēja no nesaistītajiem uzņēmumiem saņēma mārketinga pakalpojumus, veicot samaksu 6 852 879,68 Ls, un tālāk šos mārketinga pakalpojumus sniedza saistītajiem uzņēmumiem (*Samsung* grupas uzņēmumiem), izrakstot rēķinus un saņemot atlīdzību par kopējo summu 6 852 879,68 Ls. Pieteicēja neapstrīd, ka mārketinga darījumu gadījumā bija rīkojusies kā starpnieks starp nesaistītiem uzņēmumiem, kas sniedza mārketinga pakalpojumus pieteicējai, un starp saistītajiem uzņēmumiem, kuriem pieteicēja šos mārketinga pakalpojumus sniedza tālāk. Veicot minētos starpniecības darījumus, pieteicēja nebija piemērojusi par savu starpnieka darbību nekādu pakalpojuma uzcenojumu, jo pakalpojumus tālāk nodeva saistītajiem uzņēmumiem tādā pašā vērtībā, kādā tos saņēma no mārketinga aģentūrām. Ievērojot minētos apstākļus par pamatotu atzīstams dienesta secinājums, ka pieteicēja, sniedzot saistītajiem uzņēmumiem mārketinga pakalpojumus un neparedzot sev nekādu atlīdzību par šiem starpniecības darījumiem, ir veikusi darbības, kuras neatkarīgs uzņēmums nebūtu uzņēmies.

[6.9] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.panta otrās daļas 2.punkts attiecībā uz saistītiem uzņēmumiem paredz, ka, nosakot apliekamo ienākumu, peļņu palielina par summu, kuru veido pakalpojumu vērtību starpība (starpības daļa), kas rodas, ja šie pakalpojumi par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdoti saistītam uzņēmumam. Ņemot vērā minētā likuma piemērošanas kārtību noteicošo Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr. 556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi” (turpmāk –noteikumi Nr. 556) 83.–86.punkta normas, kā arī konkrēto mārketinga darījumu raksturojumu, atzīstams, ka dienests pareizi kā atbilstošāko metodi strīdus darījumu tirgus vērtības noteikšanai izvēlējies izmaksu pieskaitīšanas metodi.

Audita laikā veikts pētījums saskaņā ar *Bureau van Dijk* datu bāzē *Amadeus* (*https://amadeus.bvdinfo.com*) esošo informāciju. Pārbaudot dienesta veikto ekonomisko analīzi, secināms, ka dienests ir ņēmis vērā nepieciešamos faktorus – darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas, ar tām saistītos riskus, izmantotos aktīvus un citus darījumu cenu ietekmējošus faktorus, analīzē tika atlasīti neatkarīgi, aktīvi uzņēmumi pēc noteiktiem parametriem. Ekonomiskās analīzes rezultātā tika iegūts nesaistīto uzņēmumu operatīvo izmaksu uzcenojuma intervāls no 1,7% līdz 4,05%. Līdz ar to pieteicējas veikto mārketinga pakalpojumu starpniecības darījumu tirgus vērtības noteikšanai pamatoti izmantots uzcenojuma rādītājs 1,7%. Apgabaltiesa konstatē, ka dienests pieteicējas saistītajiem uzņēmumiem sniegto mārketinga pakalpojumu tirgus cenu noteica, atbilstoši piemērojot noteikumu Nr. 556 86.punktā minēto metodi, ka arī sniegto pakalpojumu tirgus cenas aprēķinu veica atbilstoši izvēlētajai metodei. Dienesta veiktais uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķins ir pareizs, par pamatu pamatoti ņemtas audita rezultātā noteiktās kopējās mārketinga izmaksas 6 890 957 Ls, kas ietver arī izmaksas, kas pieteicējai radās, apmaksājot mārketinga pakalpojumus nesaistītajiem uzņēmumiem.

[6.10] Pieteicēja norāda, ka noteikumi Nr. 556 paredz, 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 Vadlīniju 7.36.punktu, tirgus operatīvo izmaksu uzcenojumu 1,7% jāpiemēro tikai pieteicējas kā starpnieka izmaksām, kas radušās saistībā ar starpniecības pakalpojumu veikšanu, nevis visa pakalpojuma izmaksām.

Minētais pieteicējas arguments nav pamatots. Dienests ņēma vērā pieteicējas izmaksas starpniecības pakalpojumu sniegšanā. Nav konstatējams no tiesību normām izrietošs pamats pieteicējas norādītā aprēķina veida izmantošanai, atsevišķi izdalot tikai starpniecības pakalpojuma daļu. Pieteicēja atsaucas uz Vadlīnijām, un nav strīda, ka atbilstoši noteikumu Nr. 556 93.punktam, piemērojot 86.punktā minēto darījuma tirgus vērtības (produkta tirgus cenas) noteikšanas metodes, var izmantot Vadlīnijas. Tomēr pieteicējas minētais Vadlīniju punkts noteic, ka, iespējams, šādos gadījumos rokas attāluma principu (saistīto uzņēmumu darījumi, „draugu” darījumi) var neattiecināt uz pakalpojumu kā tādu, bet tikai uz starpniecības izmaksām. Tādējādi Vadlīnijas paredz tikai iespējamību, kas jāvērtē katrā konkrētajā gadījumā, nevis noteic to imperatīvi. Pieteicējas darījumu gadījumā dienesta noteiktais operatīvo izmaksu uzcenojums 1,7% pieteicējas mārketinga starpniecības pakalpojumiem bija pamatots un atbilstošs.

[7] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteicējas pieteikums noraidīts. Pieteicējas kasācijas sūdzība, citstarp atsaucoties uz auditorkompāniju „KPMG Baltics” un „PricewaterhouseCoopers” sniegto skaidrojumu par Vadlīniju piemērošanu, pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[7.1] Atbilstoši noteikumu Nr. 556 86.punktā paredzētajai izmaksu pieskaitīšanas metodei darījuma tirgus vērtība tiek noteikta, piegādātāja izmaksām par pakalpojuma piegādi saistītam uzņēmumam pieskaitot atbilstošu izmaksu uzcenojumu, kādu piegādātājs piemērotu salīdzināmā darījumā ar nesaistītu komersantu, ņemot vērā darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas. Vienlaikus Vadlīniju 7.36.punkts noteic, ka gadījumā, ja saistītais uzņēmums pakalpojuma sniegšanā rīkojas tikai kā aģents (starpnieks), tad izmaksu pieskaitīšanas metodes piemērošanā ir svarīgi, lai peļņas uzcenojums atbilstu aģenta funkciju veikšanai, nevis paša pakalpojuma nodrošināšanai. Tāpēc tādā gadījumā varētu būtu nepareizi noteikt tirgus līmeņa cenu ar peļņas uzcenojumu pakalpojuma izmaksām, nevis tikai aģenta funkciju izmaksām.

[7.2] Tiesa spriedumā nav norādījusi pamatojumu, kādēļ par pareizu atzīstama dienesta rīcība, konkrētajā gadījumā peļņas uzcenojumu piemērojot mārketinga pakalpojumu kopējām izmaksām (gan mārketinga aģentūru sniegto pakalpojumu vērtībai, gan pieteicējas starpniecības pakalpojumu izmaksām). Tiesa ir atzinusi, ka Vadlīniju 7.36.punkts paredz, ka var būt gadījumi, kad izmaksu pieskaitīšanas metodes ietvaros starpniecības pakalpojumu tirgus vērtības noteikšanai ir adekvāti peļņas procentu piemērot tikai starpniecības izmaksām, nevis starpniecības rezultātā piegādātā pakalpojuma vērtībai, un tas ir jāvērtē katrā konkrētā gadījumā. Tomēr tālāk tiesa spriedumā nav analizējusi konkrēto gadījumu un nav argumentējusi, kāpēc konkrētajā gadījumā būtu pamatoti peļņas uzcenojumu piemērot ne tikai starpniecības izmaksām, bet visām ar piegādāto pakalpojumu saistītajām izmaksām kopumā. Tādējādi tiesa arī nonākusi pretrunās, jo, no vienas puses, ir atzinusi, ka pieteicēja veica starpniecības pakalpojumus, bet, no otras puses, atzinusi, ka uzcenojums piemērojams ne tikai izmaksām, kas saistītas ar starpniecības pakalpojumu nodrošināšanu, bet arī mārketinga pakalpojumu vērtībai.

[8] Dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteicējas pieteikums apmierināts. Dienesta kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[8.1] Apgabaltiesa pieļāva materiālo un procesuālo normu pārkāpumus, proti, nepareizi novērtēja lietas faktiskos apstākļus un piemēroja tiesību normas, kuras, ņemot vērā konkrētās lietas specifiskos apstākļus, nevajadzēja piemērot. Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus un izdarot secinājumus, nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā noteikto un līdz ar to arī nepareizi piemēroja materiālo tiesību normas. Tas noveda pie nepareiza sprieduma.

[8.2] Izvērtējot pieteicējas un Ražotāja starpā noslēgto Izplatīšanas līgumu un pieteicējas un Nīderlandes starpā noslēgto Garantijas saistību pārņemšanas līgumu, secināms, ka faktiski preču garantijas remontu pakalpojumu sniedzēji ir Ražotājs un Nīderlandes Samsung, bet pieteicēja ir minēto pakalpojumu nodrošinātāja, kurai pašai nerodas izmaksas no minēto pakalpojumu sniegšanas, jo tās pieteicējai kompensē Ražotājs un Nīderlandes Samsung. Šādos apstākļos pieteicējas darbība garantijas pakalpojumu nodrošināšanā nav uzskatāma par Ražotājam vai Nīderlandes Samsung sniegtu pakalpojumu, un izmaksas, kas saistītas ar garantijas pakalpojumu sniegšanu un kas pieteicējai tiek kompensētas no Ražotāja un Nīderlandes Samsung puses, atbilstoši noteikumu Nr. 933 2.1.apakšpunktam un 194.punktam ir atzīstamas par izdevumu kompensācijas maksu, kam nepiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normas.

[8.3] Apgabaltiesa spriedumā kļūdaini norādījusi, ka pārsūdzētajā lēmumā nav pamatots, kāpēc pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem nebūtu uzskatāmi par ar pievienotās vērtības nodokli apliekamiem darījumiem. Lietā nav strīda, ka pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem ir pakalpojuma darījumi, kas apliekami ar pievienotās vērtības nodokli. Strīds ir par to, vai pieteicēja šos darījumus izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[8.4] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta, kā arī Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūras izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par tādiem darījumiem, kas tiek izmantoti ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai. Dienests uzskata, ka pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem bija vērsti uz saistību ar Ražotāju un Nīderlandes Samsung nodrošināšanu, savukārt pieteicējas attiecības ar Ražotāju un Nīderlandes Samsung nav vērtējamas kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi, bet gan kā izmaksu kompensācija. Lietā nav strīda, ka pieteicēja no šiem darījumiem neguva peļņu.

Līdz ar to pieteicēja darījumus ar Remonta servisiem neizmantoja ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai (saimnieciskās darbības veikšanai), tāpēc pieteicējai nav tiesību saistībā ar tiem atskaitīt priekšnodokli.

[9] Pieteicēja par dienesta kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumu, norādot, ka kasācijas sūdzība nav pamatota. Tostarp pieteicēja uzsvēra, ka dienests nav pamatojis un pierādījis, ka pieteicējai pašai nerodas nekādas izmaksas saistībā ar garantijas pakalpojumu sniegšanu, kā arī bez jebkādiem pierādījumiem ir apgalvojis, ka pieteicēja no darījuma ar Nīderlandes Samsung neguva peļņu. Pieteicēja uzsvēra, ka dienests šajā lietā vispār nav skaidrojis, vai pieteicēja darījuma ar Nīderlandes Samsung rezultātā guva peļņu vai cieta zaudējumus.

Dienests iesniedza paskaidrojumu par pieteicējas kasāciju, norādot, ka tā ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

**I**

[10] Pieteicēja ir iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kas attiecas uz pieteicējai aprēķinātajiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumiem. Pieteicēja kasācijas sūdzībā iebilst pret apgabaltiesas atzīto, ka konkrētajā gadījumā atbilstoši izmaksu pieskaitīšanas metodei strīdus pakalpojumu tirgus vērtība nosakāma, peļņas uzcenojumu piemērojot mārketinga pakalpojumu un pieteicējas starpniecības pakalpojumu kopējām izmaksām, nevis tikai starpniecības pakalpojumu izmaksām. Pieteicēja uzsvērusi, ka apgabaltiesa savu secinājumu nav pamatojusi.

Augstākā tiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ pieteicējas kasācijas sūdzību atzīst par pamatotu.

[11] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.panta otrās daļas 2.punktu, nosakot ar uzņēmumu ienākuma nodokli 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 vai saistītiem uzņēmumiem, kas ar nodokļa maksātāju veido uzņēmumu grupu.

No minētās tiesību normas izriet tirgus cenas princips, proti, nosacījums, ka saistīto uzņēmumu savstarpējiem darījumiem ir jāpiemēro tirgus cenas jeb cenas, kādas, veicot šādus darījumus, piemērotu savstarpēji nesaistīti uzņēmumi. Ja tirgus cena starp saistītiem uzņēmumiem netiek piemērota un prece vai pakalpojums tiek pārdots par cenu, kas ir zemāka par tirgus cenu, tad uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām apliekamais ienākums ir jāpārskata un tas jāpalielina par šo starpības daļu (*Augstākās tiesas 2016.gada 26.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-284/2016 (A420529010) 8.punkts*).

Tādējādi nodokļu administrācijas iestādei, veicot pārbaudi par nodokļu maksātāja aprēķināto uzņēmumu ienākuma nodokli, šādos gadījumos vispirms jāpārbauda, vai darījumi starp saistītajiem uzņēmumiem atbilda tirgus cenai. Ja preces vai pakalpojumi piegādāti zem tirgus cenas, iestādei jāaprēķina starpība starp tirgus cenu un saistīto uzņēmumu noteikto cenu un par šo starpību attiecīgi jākoriģē ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamais nodokļu maksātāja ienākums.

[12] Izskatāmajā lietā iestāde un tiesa ir atzinušas, ka pieteicēja saistītajiem uzņēmumiem ir piegādājusi pakalpojumus zem tirgus vērtības, jo no mārketinga aģentūrām saņemtos pakalpojumus nodevusi tālāk saistītajiem uzņēmumiem bez uzcenojuma.

Pieteicēja pieteikumā un apelācijas sūdzībā šim secinājumam ir iebildusi, norādot, ka arī pati no konkrētajiem darījumiem gūst ekonomisko labumu (pieteicējas kā *Samsung* preču izplatītājas saimnieciskā darbība iegūst no tā, ka *Samsung* zīmola preces tiek popularizētas) un šāda ekonomiskā labuma dēļ arī nesaistīti uzņēmumi varētu izvēlēties starpniecības pakalpojumus sniegt bez uzcenojuma. Lai arī apgabaltiesa savā spriedumā šim pieteicējas argumentam nav pievērsusies, kasācijas sūdzībā pieteicēja konkrēto iebildumu vairs neizvirza, līdz ar to Augstākā tiesa, izskatot pieteicējas kasācijas sūdzību, pieņem, ka pieteicēja vairs neiebilst, ka strīdus pakalpojumus ir sniegusi zem tirgus cenas. Turklāt no lietā konstatētajiem apstākļiem secināms, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā būtībā savus starpniecības pakalpojumus sniegusi zem pašizmaksas, jo vispār nav prasījusi samaksu par veiktajām starpniecības darbībām, lai arī nav strīda, ka vismaz administratīva rakstura izmaksas saistībā ar starpniecības pakalpojumu nodrošināšanu pieteicējai ir bijušas.

[13] Pārsūdzētajā lēmumā atzīts, ka strīdus darījumu tirgus cenas noteikšanai izmantojama noteikumu Nr. 556 86.punktā paredzētā izmaksu pieskaitīšanas metode. Ņemot vērā pieejamo informāciju par nesaistītu uzņēmumu starpniecības pakalpojumu operatīvajām izmaksām, dienests konstatējis, ka peļņu raksturojošais rādītājs ir intervālā no 1,7% līdz 4,05%. Ievērojot, ka pieteicēja no strīdus pakalpojumiem arī gūst ekonomisku labumu, dienests atzinis, ka pieteicējas sniegto pakalpojumu tirgus cenas noteikšanai izmantojama zemākā likme – 1,7%. Apgabaltiesa minēto dienesta nostāju atzinusi par pareizu.

Arī pieteicēja šajā lietā neiebilst pret dienesta izvēlēto tirgus cenas noteikšanas metodi, kā arī neizvirza iebildumus pret dienesta noteikto peļņas uzcenojuma likmi – 1,7%, līdz ar to par šiem jautājumiem lietā strīda nav. Tomēr pieteicēja iebilst pret to, ka konkrētais peļņas uzcenojums tiek piemērots ne tikai pieteicējas izmaksām par starpniecības pakalpojumu nodrošināšanu, bet arī no mārketinga aģentūrām saņemto mārketinga pakalpojumu vērtībai.

[14] Saskaņā ar noteikumu Nr. 556 86.punktu izmaksu pieskaitīšanas metode ir 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. Metodi piemēro preču (produktu) piegādātāja (ražotāja) vai pakalpojumu sniedzēja darījumiem, ja attiecīgajos darījumu priekšmetos nav ieguldīts nozīmīgs un unikāls nemateriālais īpašums.

Minētā metode ir balstīta uz vispārzināmu ekonomiskās darbības principu, ka jebkuras saimnieciskās darbības mērķis ir peļņas gūšana, tāpēc pakalpojumu sniegšana, ja vien nepastāv kādi īpaši apstākļi, nenotiek par pašizmaksu, bet gan pakalpojuma cenā tiek ierēķinātas gan pakalpojuma sniedzēja izmaksas, gan plānotā peļņa.

Tāpēc konkrētās metodes būtība ir tirgus situācijai atbilstoša peļņas uzcenojuma piemērošana izmaksām, kādas pakalpojuma sniedzējam radušās sakarā ar pakalpojuma sniegšanu. Tas nozīmē, ka, piemērojot šo metodi, būtiski ir noskaidrot, kāda ir sniegto pakalpojumu būtība, proti, kādas tieši ir pakalpojuma sniedzēja uzņemtās saistības un ar pakalpojumu sniegšanu saistītās funkcijas. Tikai pienācīgi noskaidrojot šos apstākļus, var izdarīt konstatējumu par to, kas ir tās izmaksas, kurām atbilstoši izmaksu pieskaitīšanas metodei jāpiemēro uzcenojums.

[15] Noteikumu Nr. 556 93.punkts paredz, ka, piemērojot šajos noteikumos paredzētās tirgus cenas noteikšanas metodes, var izmantot Vadlīnijas. Tādējādi likumdevējs ir akceptējis, ka Vadlīnijas, kas apkopo Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (*OECD*) dalībvalstu labo praksi transferta cenu noteikšanā, papildina šajos noteikumos sniegto metožu skaidrojumu un sniedz norādes, kas palīdz pēc iespējas precīzāk aprēķināt tirgus cenu.

Līdz ar to Augstākā tiesa atzīst, ka, aprēķinot tirgus cenu saskaņā ar noteikumos Nr. 556 paredzētajām metodēm, pēc iespējas jāņem vērā un jāizmanto Vadlīnijās norādītais.

[16] Apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi, ka pieteicējas sniegtie strīdus pakalpojumi ir starpniecības pakalpojumi. To zināmā mērā atzinusi arī iestāde, par ko liecina tas, ka piemērojamā peļņas uzcenojuma likmes noteikšanai dienests ir ņēmis vērā informāciju par uzņēmumiem, kas sniedz starpniecības pakalpojumus.

Šādos apstākļos Augstākā tiesa atzīst, ka pieteicēja pamatoti atsaucas uz Vadlīniju 7.36.punktu, jo šajā punktā ir sniegts skaidrojums izmaksu metodes piemērošanai attiecībā uz tādiem saistīto uzņēmumu darījumiem, kas raksturojami kā starpniecības pakalpojumi. Proti, minētajā punktā (*redakcijā, kas bija spēkā audita lēmuma pieņemšanas un pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā*) noteikts, ka gadījumā, ja saistītais uzņēmums pakalpojumu sniegšanā ir iesaistīts tikai kā aģents vai starpnieks, tad izmaksu pieskaitīšanas metodes piemērošanā ir būtiski, lai ienesīgums jeb peļņas uzcenojums atbilstu aģenta funkciju veikšanai, nevis pašu pakalpojumu (to, kuru piegādi starpnieks organizē) sniegšanai. Šādā gadījumā varētu būt nepareizi darījuma tirgus cenu noteikt, piemērojot peļņas uzcenojumu pakalpojumu izmaksām, bet drīzāk tas būtu piemērojams pašām aģenta funkciju izmaksām (*Augstākā tiesa izmanto pieteicējas nodrošinātos Vadlīniju 7.36.punkta tulkojumus, jo, pārbaudot Vadlīniju pieejamo tekstu oriģinālvalodā (angļu valodā) (*[*http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/special-considerations-for-intra-group-services\_tpg-2010-10-en*](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/special-considerations-for-intra-group-services_tpg-2010-10-en)*), Augstākā tiesa pieteicējas nodrošinātajos tulkojumos nesaskata kļūdas, turklāt arī otrs procesa dalībnieks nav izteicis iebildumus par pieteicējas nodrošināto tulkojumu pareizību*).

[17] Ievērojot minēto, Augstākā tiesa secina, ka atbilstoši Vadlīnijām gadījumos, kad saistītais uzņēmums pakalpojuma piegādē būtībā ir veicis tikai un vienīgi starpnieka funkciju, tad saistīto uzņēmumu darījuma tirgus vērtību ir adekvātāk noteikt, peļņas uzcenojumu piemērojot tikai tai summai, ko veido starpniecības pakalpojuma nodrošināšanas izmaksas, nevis arī tai summai, kas atbilst starpniecības rezultātā piegādātā pakalpojuma cenai.

Tas savukārt nozīmē, ka, piemērojot izmaksu pieskaitīšanas metodi tādiem saistīto uzņēmumu starpā notikušiem darījumiem, kuru apstākļi liecina par starpniecību, ir īpaši būtiski noskaidrot, kāda ir sniegto pakalpojumu būtība (saistīto uzņēmumu starpā noslēgtā darījuma priekšmets, saistītā uzņēmuma – pakalpojuma sniedzēja uzņemtās saistības un ar pakalpojumu sniegšanu saistītās funkcijas), lai varētu izdarīt pamatotu secinājumu par to, vai saistītais uzņēmums pakalpojumu piegādē tiešām ir bijis iesaistīts *tikai* kā starpnieks.

[18] Apgabaltiesa spriedumā ir atspoguļojusi pieteicējas iebildumu, ka atbilstoši Vadlīniju 7.36.punktam tirgus operatīvo izmaksu uzcenojumu 1,7% būtu jāpiemēro tikai pieteicējas kā starpnieka izdevumiem, kas radušies saistībā ar starpniecības pakalpojumu nodrošināšanu, nevis vēl starpniecības rezultātā piegādāto mārketinga aģentūru pakalpojumu vērtībai.

Apgabaltiesa ir noraidījusi šo pieteicējas iebildumu kā nepamatotu, atsaucoties uz sprieduma 16.punkta otrajā rindkopā norādīto. Savukārt sprieduma 16.punkta otrajā rindkopā apgabaltiesa konstatē, ka, aprēķinot mārketinga starpniecības pakalpojumu vērtību, dienests izmaksās pamatoti ieskaitījis arī 6 852 880 Ls, ko pieteicēja samaksāja par mārketinga pakalpojumiem nesaistītajiem uzņēmumiem (proti, mārketinga aģentūru sniegto pakalpojumu vērtību). Vienlaikus apgabaltiesa vispār nav norādījusi apsvērumus, kuru dēļ tā nonāk pie šāda secinājuma. Apgabaltiesas spriedumā nav strīdus darījumu apstākļu analīzes, no kuras varētu secināt, ka apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā ir darbojusies ne tikai kā starpnieks, bet būtībā arī kā mārketinga pakalpojumu sniedzējs.

Turklāt apgabaltiesa ir norādījusi, ka Vadlīniju 7.36.punkts paredz iespējamību peļņas uzcenojumu piemērot tikai starpniecības izmaksām, un tas „jāvērtē katrā konkrētajā gadījumā”. Tomēr pēc tam apgabaltiesa nav sniegusi konkrētā gadījuma apstākļu izvērtējumu, kas būtu pamatā secinājumam, ka izskatāmajā lietā ir pamats uzcenojumu piemērot ne tikai starpniecības izmaksām. Apgabaltiesa norādījusi vien to, ka pieteicējas darījumiem dienesta noteiktais operatīvo izmaksu uzcenojums 1,7% pieteicējas mārketinga starpniecības pakalpojumiem bija pamatots un atbilstošs. Tomēr šī norāde nesniedz atbildi uz jautājumu, kāpēc konkrētajā gadījumā dienesta likme būtu piemērojama ne tikai starpniecības izmaksām, bet arī starpniecības rezultātā piegādāto pakalpojumu vērtībai, turklāt par uzcenojuma likmi, kā jau Augstākā tiesa norādīja iepriekš, pieteicēja vispār nestrīdas.

[19] Ievērojot minēto, atzīstams, ka apgabaltiesa būtībā nav norādījusi pamatojumu tam, kāpēc konkrētajā gadījumā nav piemērojams Vadlīniju 7.36.punkts, proti, kāpēc pamatota ir dienesta nostāja, ka peļņas uzcenojums piemērojams summai, ko veido gan pieteicējas izmaksas par starpniecības nodrošināšanu, gan starpniecības rezultātā piegādāto pakalpojumu vērtība. Tas nozīmē, ka lietā nav novērtēti lietas izšķiršanai būtiski apstākļi, un apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir atceļams.

Izskatot lietu atkārtoti, apgabaltiesai, pārbaudot strīdus darījumu apstākļus, pieteicējas uzņemtās saistības un atbildību un pakalpojumu sniegšanas ietvaros veiktās funkcijas, jānovērtē, vai konkrētajā gadījumā ir pamats uzskatīt, ka strīdus darījumu būtība bija mārketinga pakalpojumu sniegšana, proti, vai pieteicēja pati bija uzskatāma par mārketinga pakalpojumu sniedzēju (piesaistot apakšuzņēmējus), vai arī pieteicēja tikai sniedza starpniecības pakalpojumus mārketinga pakalpojumu nodrošināšanā. Turklāt, Augstākās tiesa ieskatā, dienesta norādītais apstāklis, proti, tas, ka pieteicēja pati savā vārdā noslēdza līgumus ar mārketinga aģentūrām, pats par sevi nav pietiekams, lai secinātu, ka pieteicēja uzskatāma ne tikai par starpnieku, bet būtībā par mārketinga pakalpojumu sniedzēju.

**II**

[20] Izskatāmajā lietā daļā, par kuru iesniegta dienesta kasācijas sūdzība, ir strīds par to, vai dienests pamatoti ar pārsūdzēto lēmumu liedzis pieteicējai veikt pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumus par darījumiem ar Remonta servisiem.

[21] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 9.punkta „a” apakšpunkts un 10.panta pirmās daļas 1.punkts (*redakcijā, kas bija spēkā laikā, par kuru veikts audits šajā lietā*) noteic, ka viens no obligātajiem priekšnosacījumiem pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanai ir tas, ka darījumi, par kuriem nodoklis tiek atskaitīts, ir izmantoti nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai (ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu preču vai pakalpojumu nodrošināšanai).

[22] Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, var uzskatīt, ka darījums tiek izmantots saimnieciskās darbības nodrošināšanai tad, ja ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne starp pakalpojumu, par kuru nodoklis tiek atskaitīts, un darījumu (darījumiem), kura nodrošināšanai pakalpojums saņemts (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā I/S Fini H v. Skatteministeriet, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 23.,2 5., 31.punkts, 2005.gada 26.maija sprieduma lietā Kretztechnik AG v Finanzamt Linz, C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 35.punkts)*. Jēdziens *tieša un tūlītēja saikne* nav definējams vispārīgi, jo šādas saiknes konstatējums ir atkarīgs no konkrētiem apstākļiem. Turklāt jāņem vērā, ka nepieciešamā saiknevar tikt konstatēta arī ar iepriekš veiktiem darījumiem (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2000.gada 8.jūnija sprieduma lietā Commissioners of Customs & Excise and Midland Bank plc, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 25.punkts, 2005.gada 3.marta sprieduma lietā I/S Fini H v Skatteministeriet, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 22.*–*35.punkts*). Tāpat jāņem vērā, ka saimnieciskā darbība pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izpratnē nesastāv no vienas darbības, bet tā var sastāvēt no secīgu darbību kopuma (*Eiropas Savienības Tiesas 1985.gada 14.februāra sprieduma lietā* *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën,* *C-268/83, ECLI:EU:C:1985:74 22.punkts, 2005.gada 3.marta sprieduma lietā I/S Fini H v Skatteministeriet, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 20., 21.punkts*).

Tādējādi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem darījumiem, kuru nodrošināšanai veikts darījums, par kuru nodokļu maksātājs vēlas atskaitīt priekšnodokli, nav jānotiek kādā stingri noteiktā laika posmā, bet tiesai, izvērtējot individuāli konkrēto gadījumu, ir jāpārbauda, vai ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem darījumiem. Vispārīgi par šādu saikni liecina tas, ka pakalpojuma iegādes izdevumi veido daļu no cenas nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības darījumos, kas pamato tiesības veikt atskaitījumu (*Augstākās tiesas 2011.gada 21.marta sprieduma lietā Nr. SKA-9/2011 (A42451307) 9.punkts*).

[23] Izskatāmajā lietā pārsūdzētais lēmums pamatots ar dienesta secinājumu, ka pieteicēja no Remonta servisiem saņemtos pakalpojumus nav izmantojusi saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Proti, dienesta ieskatā, pieteicēja šos pakalpojumus ir izmantojusi, lai izpildītu savas saistības garantijas pakalpojumu nodrošināšanā pret Ražotāju un Nīderlandes Samsung, savukārt šīs attiecības vērtējamas kā izdevumu kompensācijas attiecības, kas nav apliekamas ar pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi dienests uzskata, ka pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem bija vērsti uz ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamu darbību nodrošināšanu.

[24] Attiecībā uz tiem pieteicējas darījumiem ar Remonta servisiem, kuru ietvaros nodrošināti pieteicējas izplatīto preču garantijas remonti, apgabaltiesa dienesta secinājumus atzinusi par kļūdainiem, norādot, ka ir konstatējama pieteicējas darījumu ar Remonta servisiem tieša saikne ar pieteicējas saimniecisko darbību – *Samsung* zīmola preču izplatīšanu.

Augstākā tiesa šajā jautājumā piekrīt apgabaltiesai. Dienests kļūdaini strīdus darījumus saista tikai un vienīgi ar pieteicējas attiecībām ar Ražotāju, ignorējot pieteicējas saistības ar klientiem (preču pircējiem).

Kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, apstākļos, kad pieteicējas izplatīto preču ražotājs ir Korejas komersants, atbilstoši tolaik spēkā esošajam Patērētāju tiesību aizsardzības likuma regulējumam par ražotāja dotās garantijas nodrošināšanu pircēja priekšā atbildīgs ir preces pārdevējs vai ražotāja pilnvarotais pārstāvis (16.panta trešā daļa). Pārdevēja atbildību par preču defektu novēršanu paredz arī minētā likuma 28.panta normas. Turklāt, kā apgabaltiesa secinājusi, pārbaudot lietā gūtos pierādījumus, ir pamats uzskatīt, ka atbildību par preču garantijas pakalpojumu nodrošināšanu pieteicēja pircēju priekšā uzņēmusies līgumos par preču pārdošanu. Līdz ar to tas vien, ka garantijas talonos kā garantijas devējs tiek norādīts Ražotājs (kā to apgalvojis dienests), nenozīmē, ka pieteicējai kā izplatītājam klientu priekšā nav patstāvīga pienākuma nodrošināt preču garantijas pakalpojumus.

Turklāt pieteicēja pamatoti norāda, ka lietā noskaidrotie fakti par cenu veidošanu ļauj secināt, ka pieteicēja prognozējamos izdevumus par preču garantijas pakalpojumu nodrošināšanu ņem vērā, nosakot cenu, par kādu prece tiek pārdota pieteicējas klientiem. Kā jau minēts, nav izslēgts, ka darījums, par kuru tiek atskaitīts nodoklis, ir vērsts uz jau notikušu darījumu nodrošināšanu. Situācija, kad pārdevējs pārdod pircējiem preces, cenā ierēķinot arī iespējamos garantijas pakalpojumu izdevumus un uzņemoties nodrošināt preču garantijas remontu, ir uzskatāms piemērs, kad vēlāk notikuši darījumi (pārdevēja darījumi ar garantijas remonta nodrošinātājiem) ir vērsti uz preču pārdošanas darījumu nodrošināšanu.

Ievērojot minēto, Augstākā tiesa atzīst, ka garantijas remontu nodrošināšana konkrētajā gadījumā bija nesaraujami saistīta ar pieteicējas īstenoto preču izplatīšanu un tātad pieteicējas no Remonta servisiem saņemtie pakalpojumi bija vērsti uz pieteicējas saimniecisko darbību – preču izplatīšanu. Šādos apstākļos tas, ka pieteicējai atbilstoši Izplatīšanas līgumam bija pienākums garantijas izdevumu segšanai veidot uzkrājumus un pieteicēja to darīja, novirzot uzkrājumos daļu no klientiem saņemtās maksas atbilstoši Ražotāja noteiktajai garantijas izmaksu likmei, kā arī tas, ka šī garantijas izmaksu likme tiek ņemta vērā transferta cenā un tad, ja pieteicējas veidotie uzkrājumi ir nepietiekami, Ražotājs starpību kompensē, nav pietiekams iemesls, lai secinātu, ka garantijas pakalpojumu nodrošināšana nav vērsta uz pieteicējas attiecībām ar klientiem, bet tikai uz pieteicējas attiecībām ar Ražotāju. Tādējādi pieteicējas tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar Remonta servisiem konstatēšanai nav nozīmes, vai ar pievienotās vērtības nodokli apliekams pieteicējas darījums ar Ražotāju par garantijas izdevumu pārsnieguma kompensēšanu. Proti, nav izšķiroši, vai dienests pieteicējas attiecības ar Ražotāju šajā ziņā pamatoti vērtē kā izdevumu kompensāciju. Jebkurā gadījumā ir atzīstams, ka attiecīgie pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem bija vērsti arī uz pieteicējas izplatīšanas darījumu nodrošināšanu.

[25] Apgabaltiesa atzinusi, ka arī tie pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem, kuru ietvaros nodrošināti Nīderlandes Samsung 2005., 2006. un 2007.gadā Baltijas tirgos izplatīto preču remonti, ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību – *Samsung* zīmola preču izplatīšanu. Šādu secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka garantijas nodrošināšana 2005. –2007.gadā pārdotajām precēm, kaut arī attiecīgās preces neizplatīja pieteicēja un tās tika izplatītas pirms pieteicējas darbības uzsākšanas, ir nozīmīga un ietekmē arī pieteicējas turpmāko saimniecisko darbību, jo gadījumā, ja šīm precēm netiktu nodrošināti pienācīgi garantijas pakalpojumi, to pircēji nākotnē vairs neizvēlētos *Samsung* zīmola produktus.

Augstākā tiesa par pareizu atzīst apgabaltiesas secinājumu, ka arī šie pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem ir vērsti uz pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu. Tomēr, Augstākās tiesas ieskatā, saikne ar pieteicējas saimniecisko darbību primāri saskatāma nevis tāpēc, ka šie darījumi būtu vērsti uz pieteicējas saimniecisko darbību – preču izplatīšanu, bet gan tāpēc, ka šie darījumi ir vērsti uz pieteicējas saimniecisko darbību – pakalpojuma sniegšanu Nīderlandes Samsung. Apgabaltiesas norādītā sasaiste ar pieteicējas pašas darījumiem preču izplatīšanā, Augstākās tiesas ieskatā, ir netieša, nevis tieša un tūlītēja.

Neskatoties uz to, Augstākā tiesa secina, ka minētā apgabaltiesas kļūda nav novedusi pie nepareiza rezultāta. Apgabaltiesa pati spriedumā ir norādījusi, ka pieteicēja atbilstoši Garantijas saistību pārņemšanas līgumam sniedza Nīderlandes Samsung pakalpojumu, savukārt pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem tika izmantoti, lai šo pakalpojumu nodrošinātu (*apgabaltiesas sprieduma 12.2.punkta pirmā rindkopa un 15.lapas pirmā rindkopa*). Augstākā tiesa piekrīt apgabaltiesai, ka minētais darījums, ar kuru par līgumā nolīgto samaksu pieteicēja apņēmās Nīderlandes Samsung vietā nodrošināt garantijas pakalpojumus tām precēm, kuras Nīderlandes Samsung bija pārdevis Baltijas valstu tirgos pirms pieteicējas, ir vērtējams kā pakalpojuma sniegšana. Savukārt atbilstoši tolaik spēkā esošā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta otrās daļas 2.punktam pakalpojuma sniegšana par atlīdzību bija ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums.

Noteikumu Nr. 933 2.1.apakšpunkts, uz kuru atsaucies dienests, noteic, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normas nepiemēro izdevumu kompensāciju maksai, kas nav atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. No minētās tiesību normas izriet, ka par izdevumu kompensācijas maksu var atzīt tādu maksājumu, kas tiek samaksāts, lai segtu faktiskās izmaksas, kādas konkrētai personai radušās, maksātāja uzdevumā veicot kādas konkrētas darbības (piemēram, klients advokātam kompensē advokāta samaksāto valsts nodevu par klienta vārdā iesniegtu prasības pieteikumu tiesā, darba devējs darbiniekam kompensē izdevumus par komandējumu, kurā darba devējs darbinieku nosūtījis u.tml.).

Izskatāmajā gadījumā dienests nav norādījis apstākļus, kas liecina, ka Nīderlandes Samsung pieteicējai avansā samaksātais maksājums atbilst izmaksām, kādas pieteicējai faktiski radās, nodrošinot garantijas pakalpojumus Nīderlandes Samsung izplatīto preču garantijas remontus. Dienests pats audita pārskatā ir norādījis, ka Garantijas saistību pārņemšanas līgumā noteiktā maksa, par kuru pieteicēja apņēmās nodrošināt garantijas pakalpojumu sniegšanu, noteikta, balstoties uz pieņēmumu par to, kādas izmaksas pieteicējai varētu būt (proti, ņemot vērā plānotās izmaksas). Līgums neparedz, ka gadījumā, ja izmaksas tomēr būtu lielākas kā līgumā paredzētā maksa, Nīderlandes Samsung pieteicējai kompensēs starpību. Tas nozīmē, ka faktiski konkrētā darījuma ietvaros pieteicēja uzņēmās zināmu risku, jo pastāvēja gan iespējamība, ka faktiskie izdevumi nebūs tik lieli kā Nīderlandes Samsung samaksātā summa un līdz ar to pieteicēja gūs peļņu, gan iespējamība, ka izdevumi faktiski būs lielāki un tādējādi pieteicēja cietīs zaudējumus. Tādējādi konkrētajā gadījumā Nīderlandes Samsung pieteicējai pārskaitītā maksa nebija faktisko izdevumu kompensācija, bet gan maksa, par kuru pieteicēja bija gatava uzņemties risku un sniegt garantijas pakalpojumus.

Līdz ar to dienesta kasācijas sūdzībā norādītais, ka apgabaltiesai konkrētajā lietā vajadzēja atzīt, ka pieteicējas darījums ar Nīderlandes Samsung atbilstoši noteikumu Nr. 933 2.1.apakšpunktam vērtējams kā izdevumu kompensācija, nav pamatots. Apgabaltiesas secinājums, ka pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem, kas tika izmantoti, lai nodrošinātu pieteicējas saskaņā ar Garantijas saistību pārņemšanas līgumu uzņemtās saistības, ir izmantoti pieteicējas saimnieciskās darbības jeb ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ir pareizs.

[26] Apgabaltiesas spriedumā dienestam pārmests, ka pārsūdzētajā lēmumā nav pamatots, kāpēc pieteicējas un Remonta servisu darījumi par preču garantijas remontu pakalpojumu sniegšanu nebūtu atzīstami par apliekamiem darījumiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu izpratnē. Augstākā tiesa piekrīt dienesta kasācijas sūdzībā norādītajam, ka šis apgabaltiesas pārmetums ir nepamatots. Gan no audita pārskata, gan no pārsūdzētā lēmuma skaidri izriet, ka dienests par darījumiem, kas nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, uzskata nevis pieteicējas darījumus ar Remonta servisiem, bet gan pieteicējas darījumus ar Ražotāju un Nīderlandes Samsung. Tāpēc pārsūdzētajā lēmumā pašsaprotami nav argumentēts, kāpēc darījumi ar Remonta servisiem nebūtu apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, jo dienests nav apšaubījis, ka pieteicējas darījumi ar Remonta servisiem ir ar apliekamie darījumi. Tomēr šī apgabaltiesas kļūda pēc būtības nav ietekmējusi apgabaltiesas sprieduma rezultātu. Galveno strīdus jautājumu, proti, to, vai pieteicēja darījumus ar Remonta servisiem izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, apgabaltiesa ir izspriedusi pareizi.

[27] Rezumējot minēto, Augstākā tiesa atzīst, ka dienesta kasācijas sūdzība ir nepamatota un pārsūdzētais apgabaltiesas spriedums daļā par pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem ir atstājams negrozīts.

**III**

[28] Apkopojot minēto, pārsūdzētais apgabaltiesas spriedums atceļams daļā, kurā pieteicējas pieteikums noraidīts, savukārt pārējā daļā spriedums atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas pirmās daļas 1. un 2.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 2.aprīļa spriedumu daļā, kas attiecas uz pieteicējai SIA „Samsung Electronics Baltic” aprēķināto uzņēmumu ienākuma nodokļa parādu un ar to saistītajiem maksājumiem, un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai;

pārējā daļā atstāt spriedumu negrozītu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasāciju noraidīt;

atmaksāt SIA „Samsung Electronics Baltic” par kasācijas sūdzību iemaksāto drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.