**Nodokļa maksātāja līdzdarbošanās pienākums audita veikšanas laikā**

Nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus.

Proti, nodokļu maksātājam pašam ir laicīgi jādara zināmi nodokļu administrācijai visi nodokļu pārbaudē nozīmīgie apstākļi un pierādījumi. Ja nodokļu maksātājs bez attaisnota iemesla neinformē nodokļu administrāciju par jautājuma izšķiršanai būtiskiem apstākļiem, tam nav pamata sagaidīt, ka to atklāšana apstrīdēšanas procesā būs pamats jauna audita izvērtējuma veikšanai.

**Nodokļa maksātāja tiesības izvēlēties metodi cenu noteikšanai ar saistītajiem uzņēmumiem**

Gadījumā, ja nodokļu maksātājs norāda uz konkrētu metodi, kas izmantota, nosakot cenas darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem, nodokļu administrācijai ir pienākums respektēt šo izvēli un primāri pārbaudīt tieši nodokļu maksātāja izvēlētās metodes piemērotību. Veicot pārbaudi, nodokļu administrācijai ir tiesības arī atkāpties no šīs metodes, ja tiek atzīts, ka nodokļu maksātājs ir izvēlējies neatbilstošu metodi un ja tiek konstatēta piemērotāka metode, tomēr šādā gadījumā nodokļu administrācijai ir jāspēj skaidri norādīt, kas liecina par nepieciešamību piemērot citu metodi un kāpēc nodokļu maksātāja rīcība, izvēloties citu metodi, ir bijusi kļūdaina.

Ja nodokļu maksātājs uzstāj uz savas izvēlētās metodes piemērošanu un norāda, ka tam nav informācijas par salīdzināmiem datiem citas metodes izmantošanai, nodokļu administrācijai nav pienākuma šo pieņēmumu par katru cenu pārbaudīt un atrast salīdzināmus darījumus, ko nodokļu maksātājs varētu izmantot, atkāpjoties no paša iepriekš izvēlētās metodes.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 20.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420576312, SKA-314/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1220.A420576312.20.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A1220.A420576312.20.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Severstal Distribution” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.oktobra lēmuma Nr. 22.4.8/83937 atcelšanu, sakarā ar SIA „Severstal Distribution” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 31.jūlija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „Severstal Distribution” (iepriekšējais nosaukums – AS „Severstaļlat”) pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2009.gada janvāri–2010.gada jūliju un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2008. un 2009.gadu. Atzīstot, ka pieteicēja no saistītajiem uzņēmumiem iegādājusies metāla izstrādājumus par cenām, kas pārsniedz tirgus cenas, dienests citstarp samazināja pieteicējas 2009.gada zaudējumus. Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.oktobra lēmumu Nr. 22.4.8/83937.

Iebilstot pret minēto lēmumu, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2019.gada 31.jūlija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Pieteicējas nodokļu auditā dienests no 2010.gada 9.novembra līdz 2012.gada 27.janvārim piedalījās kopīgā starpvalstu pārbaudē ar Lietuvas nodokļu administrāciju, bet no 2011.gada 8.jūnija līdz 2013.gada 18.septembrim – ar Polijas nodokļu administrāciju. Tiesību normas nenoteic ierobežojošu termiņu nodokļa audita pabeigšanai šādā gadījumā. Tā kā sākotnējais lēmums auditā pieņemts 2012.gada 24.maijā, kad vēl turpinājās Latvijas un Polijas nodokļu kopīgā starpvalstu pārbaude, nav konstatējama nepamatota vilcināšanās no dienesta puses. Dienesta ierosinājums Polijas nodokļu administrācijai tapa 2011.gada jūnijā, nodokļu audita veikšana aptuveni gadu pēc starpvalstu pārbaudes uzsākšanas, ņemot vērā audita apjomus (ieskaitot arī pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas pārbaudi), nav uzskatāma par pārmērīgu. Ievērojot minēto, nav konstatējami procesuāli pārkāpumi saistībā ar pieteicējas kompleksā nodokļu audita veikšanas termiņiem.

[2.2] Lietā pārbaudāms, vai dienests pareizi noteica pieteicējai ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, piemērojot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.panta otrās daļas 3.punktā noteikto kārtību. Lietā ir strīds, vai pieteicēja no saistītiem uzņēmumiem iegādājusies preces par cenām, kas ir augstākas par tirgus cenām.

[2.3] Ņemot vērā Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr. 556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi” (turpmāk – noteikumi Nr. 556) 83., 87., 90., 93.punktu, kā arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dokumenta „Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām” (turpmāk – Vadlīnijas) 1.6.4. un 2.2.punktā norādīto, metodes preču tirgus cenas vai darījumu tirgus vērtības noteikšanai izvēlās, ņemot vērā konkrētos faktiskos apstākļus, nevis noteikto secību. Tas neatbrīvo iestādi no pienākuma pamatot, kāpēc izvēlētā metode un nevis cita metode ir piemērojama.

[2.4] Konkrētajā gadījumā atbilstoši pieteicējas izvēlei un tās transfertcenu dokumentācijā norādītajam, kā arī atbilstoši dienesta akceptam pieteicējas izvēlei bija piemērojama darījumu tīrās peļņas metode. Tieši pamatojoties uz pieteicējas rīcībā esošo informāciju par tās darījumiem, ir iespējams konstatēt, vai pieteicēja un tās saistītie uzņēmumi iesaistījušies identiskos vai gandrīz identiskos darījumos līdzīgos apstākļos ar nesaistītām pusēm un vai ir pieejami dati par darījumiem, kas identiski tās veiktajiem, starp nesaistītām pusēm. Pārliecinoši pierādījumi vai argumenti, kas liedz piemērot minēto metodi, nav konstatējami. Dienestam nav pamata izvēlēties kādu citu metodi, tostarp salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, kuras piemērošanai konstatēti šķēršļi. Pārsūdzētajā lēmumā pamatoti koriģēti atlases dati.

[2.5] Sākot ar sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumu, pieteicēja atsaucas uz to, ka tā faktiski izmantojusi salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, proti, katrā darījuma slēgšanas gadījumā izmantojusi *Steel Business Briefing* (turpmāk – SBB) datubāzi, kurā apkopota informācija par metāla cenām, kuras izmantojusi kā ārējās salīdzināmo nekontrolēto darījumu cenas. Dienests norāda, ka šī metode nav piemērojama, jo tajā nevar izmantot apkopotus (SBB) datus, bet ir vērtējams un salīdzināms katrs darījums, izvērtējot visus tā cenu ietekmējošos faktorus.

Ņemot vērā noteikumu Nr. 556 84. un 91.–92.punktā noteikto, atzīstams, ka dienesta pamatojums ir pietiekams un pareizs. Tas, ka pieteicēja izmantojusi SBB datubāzē apkopotos datus, neliecina par to, ka pieteicēja būtu vērtējusi un salīdzinājusi katru no savām iegādēm, ņemot vērā cenu ietekmējošos kritērijus. Interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.2panta piekto daļu un Vadlīniju 2.18.punktu, nav ielasāms, ka jēdziens „preču tirgus” būtu jāinterpretē paplašināti un arī datu bāzēs apkopotie (statistiskie) dati par darījumu cenām būtu uzskatāmi par preču tirgos veikto preču pirkšanas vai pārdošanas tirgus cenām. Statistikas dati nekādā veidā nav uzskatāmi par informāciju par konkrētas preces (produkta) tirgus cenu preču tirgū. Dienests pamatoti atzina, ka nav piemērojama salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, jo nav iespējams iegūt salīdzināmo darījumu raksturojošos datus. Tas, ka pieteicēja izmantojusi SBB datubāzē apkopotos datus, neliecina par to, ka pieteicēja būtu vērtējusi un salīdzinājusi katru no savām iegādēm, ņemot vērā kritērijus, kas ietekmē cenu.

[2.6] Lietā pieaicinātie lietpratēji – SIA „Ernst & Young Baltic” nodokļu konsultants [pers. A] un biedrības „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” deleģēts pārstāvis [pers. B] – sniedza viedokļus par tiesas uzdotajiem jautājumiem par transfertcenu metožu piemērošanas jautājumiem. No atzinumos norādītā izriet, ka pieteicējas kontrolētajiem darījumiem vispārīgi ir iespējams piemērot gan nekontrolēto cenu metodi, kuras piemērošana būtu prioritāra, ja ir pieejami salīdzināmi dati, gan darījumu tīrās peļņas metodi. Par salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanu lietpratēji uzsvēra, ka to ir iespējams piemērot tikai gadījumā, ja ir pieejami noteiktajiem kritērijiem atbilstoši salīdzināmi dati. Neviens no lietpratējiem nesniedza skaidru apgalvojumu, ka SBB datu bāzes dati konkrētajā gadījumā būtu izmantojami, piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi. Lietpratēji norādīja, ka komerciālo datu bāzes varētu būt izmantojamas, ja šie dati atbilst noteiktiem kritērijiem. Lietpratējiem nav ziņu par to, vai SBB datos tiek nošķirti saistīto uzņēmumu darījumu dati no nesaistīto uzņēmumu darījumu datiem. [pers. B] norādīja, ka minētajā datu bāzē šos datus nav iespējams nošķirt, tāpat kā nav iespējams nošķirt piedāvājumu un pieprasījumu datus no reālajām darījumu tirgus vērtībām.

Ievērojot minēto kopsakarā ar dienesta argumentiem par to, ka SBB datu bāzē ir apkopotā informācija (kas ietver arī saistīto komersantu informāciju) par piedāvājumiem, nevis konkrēta informācija par noteiktajā brīdī reāli notikušu nekontrolēto darījumu datiem, nav konstatējams, ka SBB dati būtu atzīstami par atbilstošiem un piemērojamiem datiem salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai. Turklāt no lietas apstākļiem izriet, ka pieteicēja 2009.gada kontrolēto darījumu tirgus darījumu vērtības noteikšanai nepiemēroja šādus datus, jo pierādījumus par to neiesniedza nodokļu auditam. Audita laikā pieteicēja nodokļu administrācijai arī konsekventi norādīja, ka tās kontrolēto darījumu vērtības noteikšanai pieteicēja izmanto darījumu tīrās peļņas metodi.

[2.7] Nav konstatējams, ka pieteicējai audita laikā pastāvēja laika ierobežojums transfertcenu dokumentācijas iesniegšanai dienestā un ka nekontrolēto cenu metode netika piemērota laika trūkuma dēļ. Lietā nav pierādījumu, ka dienests noteica pieteicējai kādu ierobežojošu termiņu dokumentācijas iesniegšanai. Ja pieteicēja SBB datus izmantoja jau 2009.gadā, pieteicējas rīcībā bija jābūt informācijai par SBB datiem nepieciešamajā apjomā.

[2.8] Nav pamatota pieteicējas norāde, ka dienests, vērtējot pieteicējas iegādāto preču cenas, savā pamatojumā balstījies uz SBB datu bāzē publicētajām cenām. Dienests atsaucās uz SBB informāciju jautājumā par pieteicējas apgrozījuma apjomiem 2008.gadā un salīdzinot pieteicējas vidējās iegādes cenas ar SBB publicētajām vidējām cenām. No šī salīdzinājuma nav konstatējams, ka minētajā informācijā būtu atspoguļotas ziņas par konkrētu darījumu tirgus cenām.

[2.9] Pieteicējas minētie apstākļi nevarēja būt iemesls tās 2009.gada zaudējumu apmēram, jo tie radās, iegādājoties no saistītiem uzņēmumiem preces par cenām, kas pārsniedz tirgus cenas.

[2.10] Atzīstams par pareizu pārsūdzētajā lēmumā ietvertais pamatojums pieteicējas veiktās salīdzināmo uzņēmumu un darījumu atlases koriģēšanai un dienesta izdarītajai atlasei, uz tās pamata noteiktajiem aprēķiniem. Dienests pamatoti salīdzināmo uzņēmumu atlasē piemērojis citus kritērijus nekā pieteicēja, norādot uz iemesliem, kāpēc, salīdzinot pieteicējas izvēlētos uzņēmumus, nav iegūstami objektīvi dati (citu preču tirdzniecība, cits ģeogrāfiskais reģions, nav izvēlēti nesaistīti neatkarīgi uzņēmumi, nav ievērota konsekvence uzņēmumu atlasē).

[2.11] Ievērojot minēto, dienests pamatoti konstatējis, ka pieteicējas preču iegādes daļa no kopējām uz tirdzniecības darījumiem attiecināmajām izmaksām 2009.gadā ir augstāka par tirgus vērtību, tā rezultātā pamatoti samazināti pieteicējas deklarētie zaudējumi. Pārsūdzētā lēmuma atcelšanai nav pamata.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.panta otrās daļas 3.punktu, noteikumu Nr. 556 83., 87. un 93.punktu, nonākot pie kļūdaina secinājuma, ka metodes nav jāizvēlas noteiktā prioritārā kārtībā.

[3.2] Tiesa pieļāvusi vairākus materiālo un procesuālo tiesību normu pārkāpumus, secinot, ka nav iespējams piemērot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi. Šīs metodes vajadzībām bija iespējams izmantot ārējos salīdzināmos datus, proti, SBB datubāzē pieejamos datus par metāla izstrādājumu cenām.

[3.3] Apstāklis, ka vēl pirms audita sagatavotajā transfertcenu dokumentācijā tika izvēlēta cita metode, neatbrīvo dienestu un tiesu no pienākuma patstāvīgi izvērtēt un pamatot, vai konkrētajā gadījumā nebija iespējams piemērot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi. Atsaucoties uz transfertcenu dokumentāciju kā pamatojumu darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanai, tiesa pārkāpa likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.panta pirmās daļas 1.punktu, Administratīvā procesa likuma 5., 9., 81.pantu un 148.panta otro daļu, kā arī Vadlīniju 4.16.punktu, kas piemērojams saskaņā ar noteikumu Nr. 556 93.punktu.

[3.4] Spriedumā kļūdaini interpretēta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.2panta piektā daļa un kļūdaini nav piemērots noteikumu Nr. 556 84. un 93.punkts saistībā ar Vadlīniju 2.18. un 9.156.punktiem, nonākot pie nepareiza secinājuma, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes vajadzībām nav iespējams izmantot komerciālās datubāzēs apkopotus datus, tostarp arī tieši SBB datus.

Spriedumā kļūdaini secināts, ka SBB datubāze nav izmantojama salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes vajadzībām tādēļ, ka tajā var būt ietverta informācija arī par cenas piedāvājumiem. Savukārt secinājums, ka SBB datubāze ietver informāciju par darījumiem starp saistītiem uzņēmumiem, izdarīts, neievērojot Administratīvā procesa likuma 154.panta un 247.panta otrās daļas prasības. Ne noteikumi Nr. 556, ne Vadlīnijas neaizliedz izmantot datubāzi, kurā tiek ietverta arī informācija par cenu piedāvājumiem, kā arī lietā pieaicinātie eksperti ir atzinuši SBB datu izmantošanas iespējamību. Lielākā daļa no komerciālajām datubāzēm, kas tiek izmantotas metodes vajadzībām, ir balstītas uz līdzīgu informāciju, kā arī šis jautājums nemaz nav būtisks, jo pieteicējas piemērotās cenas iegādes darījumiem no saistītiem uzņēmumiem 2009.gadā bija vienādas ar SBB intervāla zemāko robežu vai pat vēl zemākas par to. Turklāt lietā nav pierādījumu par to, ka SBB datubāze ietvertu informāciju par darījumiem starp saistītiem uzņēmumiem.

[3.5] Noraidot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanu tādēļ, ka tās piemērošanai varētu būt nepieciešams veikt korekcijas, tiesa ir pārkāpusi noteikumu Nr. 556 84.2., 92.3.apakšpunktu un 93.punktu saistībā ar Vadlīniju 2.16.punktu.

[3.6] Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.pantu, kas novedis pie kļūdaina secinājuma, ka pieteicēja 2009.gadā cenu noteikšanai neizmantoja SBB datus. Turklāt tiesa arī kļūdaini interpretējusi noteikumu Nr. 556 84.punktu, uzskatot, ka apstāklis, ka uzņēmums cenu noteikšanai praksē ir izmantojis salīdzināmo cenu metodi, ir priekšnoteikums, nevis tikai papildu pamatojums šīs metodes piemērošanai auditā.

[3.7] Spriedumā kļūdaini atstāts bez ievērības pieteicējas arguments, ka tās piemērotās cenas atbilda arī Centrālās statistikas pārvaldes atspoguļotajām tirgus cenām, tādējādi neievērojot Administratīvā procesa likuma 151., 154.pantu un 251.panta piekto daļu.

[3.8] Spriedumā ir kļūdaini piemērots noteikumu Nr. 556 88.punkts, bet kļūdaini nav piemērots šo noteikumu 87. un 93.punkts. Darījumu tīrās peļņas metode piemērota kļūdaini, jo nav ņemts vērā pieteicējas zaudējumu ekonomiskais pamatojums. Nevērtējot, kādēļ pieteicējai 2009.gadā radās attiecīgie zaudējumi, tiesa ir pārkāpusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.2panta trešās daļas 1.punktu un devītās daļas 3.punktu, noteikumu Nr. 556 93.punktu un Administratīvā procesa likuma 251.panta piekto daļu.

[3.9] Tiesa nav pienācīgi motivējusi spriedumu, tādējādi rīkojoties pretēji Latvijas Republikas Satversmes 92.pantam, Administratīvā procesa likuma 154.pantam un 251.panta piektajai daļai.

[3.10] Tiesa ir nepareizi sapratusi Senāta 2017.gada 7.novembra spriedumā šajā lietā paustās atziņas, kā arī, nekonstatējot, ka dienests likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta ceturtajā daļā paredzētās pilnvaras ir izmantojis gadījumam, kuram tās nav paredzētas, kļūdaini nav piemērojusi labas pārvaldības, privātpersonas tiesību ievērošanas un godprātīgas tiesību izlietošanas principu.

[4] Dienests ir iesniedzis paskaidrojumus, norādot, ka kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā ir strīds par to, kāda metode preču tirgus cenas noteikšanai bija jāizmanto pieteicējas gadījumā.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir izvirzījusi vairākus iebildumus. Pirmkārt, pieteicēja uzskata, ka dienests ir pārkāpis procesuālo termiņu lēmuma pieņemšanai. Otrkārt, pieteicēja saskata kļūdas tirgus cenas noteikšanai paredzētās metodes izvēles procesā. Treškārt, pieteicēja iebilst pret secinājumiem par salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi un SBB datubāzē ietvertajiem datiem un uzskata, ka nav pamatoti tiesas secinājumi par darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanu.

Līdz ar to turpmāk kasācijas instances tiesa secīgi pievērsīsies šo jautājumu analīzei.

I

[6] Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa ir nepareizi sapratusi Senāta 2017.gada 7.novembra spriedumā šajā lietā paustās atziņas. Pieteicējas ieskatā no spriedumā paustā izriet, ka tiesas pienākums nebeidzas vienīgi ar pārbaudi par to, kurā datumā noslēgušās nodokļu kopīgās starpvalstu pārbaudes, bet gan ir nepieciešams veikt plašāku pārbaudi, ietverot arī vērtējumu par to, vai starpvalstu pārbaudes bija saistītas ar konkrēto nodokļu auditu, bija objektīvi nepieciešamas tā norisei un tādējādi varēja attaisnot pieteicējas audita termiņu – 450 dienas.

Tāpat pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka vajadzība padziļināti pārbaudīt starpvalstu pārbaužu nepieciešamību un pamatotību izriet arī no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta ceturtās daļas kopsakarā ar labas pārvaldības, privātpersonas tiesību ievērošanas un godprātīgas tiesību izlietošanas principu. Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa kļūdaini nav piemērojusi šīs normas, spriedumā nekonstatējot, ka Valsts ieņēmumu dienests likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta ceturtajā daļā paredzētās pilnvaras izmantojis gadījumam, kuram tās nav paredzētas.

[7] Senāta 2017.gada 17.novembra sprieduma šajā lietā 11.punktā, uz ko kasācijas sūdzībā atsaucas pieteicēja, ir sniegta atbilde uz konkrētu pieteicējas iebildumu, proti, to, ka dienests turpināja veikt auditu vēl četrus mēnešus pēc tam, kad nodokļu kopīgā starpvalstu pārbaude ar Lietuvu tika pabeigta. Senāts attiecīgi norādīja, ka, tā kā nodokļu pārbaudes ilguma ierobežojums nepastāv tieši tādēļ, ka tiek veikta nodokļu kopīga starpvalstu pārbaude, šāds izņēmums vairs nebūtu attaisnojams, kad kopīgā starpvalstu pārbaude ir noslēgusies. Senāts uzsvēra, ka, ievērojot labas pārvaldības principu un rūpējoties, lai netiktu pieļauts personas tiesību nesamērīgs ierobežojums, Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpieņem lēmums, lieki nevilcinoties, kad tas kļuvis iespējams, savukārt tiesas ziņā ir pārbaudīt, vai tas ticis ievērots konkrētajā gadījumā (*Senāta 2017.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-269/2017 (*[*ECLI:LV:AT:2017:1107.A420576312.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1107.A420576312.2.S)*) 11.punkts*).

Pretēji pieteicējas apgalvotajam no minētajām atziņām neizriet uzdevums apgabaltiesai, izskatot lietu no jauna, pārbaudīt ne tikai dienesta lēmuma pieņemšanas laicīgumu, bet arī starpvalstu pārbaudes nepieciešamību un saistību ar konkrēto nodokļu auditu. Tiesai lietas izskatīšanā primāri ir jāvadās no lietas dalībnieku paustajiem iebildumiem. Tādēļ, ja vien lietā nav strīda par šādiem apstākļiem, vai arī tiesa pati lietas izskatīšanas laikā nav konstatējusi pazīmes, kas liecina par nepamatotu rīcību, tiesai pēc savas iniciatīvas nav pienākuma padziļināti pārbaudīt absolūti visus apstākļus. Minētais nozīmē, ka tiesai nav arī pienākuma katrā gadījumā, kad Valsts ieņēmumu dienesta lēmums saistīts ar starpvalstu pārbaudi, pēc savas iniciatīvas padziļināti analizēt pārbaudes nepieciešamību un pamatotību.

[8] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda argumentus par starpvalstu pārbaudes nepamatotu veikšanu, tomēr no kasācijas sūdzības neizriet, ka pieteicēja šos argumentus būtu norādījusi jau iepriekš, kad lieta tika skatīta pēc būtības, un tādējādi apgabaltiesai būtu bijis pienākums pārbaudīt šādu argumentu. Jāņem vērā, ka Senāts nepārbauda pierādījumus un neizskata lietu pēc būtības, tādēļ neveic šādu argumentu un Valsts ieņēmumu dienesta rīcības vai pieņemto lēmumu pareizības izvērtēšanu.

[9] Ievērojot minēto, kasācijas sūdzībā norādītie apstākļi nerada pamatu uzskatīt, ka apgabaltiesa būtu nepareizi interpretējusi Senāta atziņas.

[10] Papildus atzīmējams, ka, uzsākot starpvalstu pārbaudi, nodokļu administrācija nevar zināt, kāda informācija ir pieejama citu valstu nodokļu administrācijām un kā noritēs un noslēgsies pārbaude. Tādēļ tas vien, ka starpvalstu pārbaudes rezultātā nav iegūta informācija, kas pamato nelabvēlīga lēmuma pieņemšanu nodokļu maksātājam, neliecina, ka starpvalstu pārbaudei nebija pamata un nepieciešamības.

[11] Rezumējot minēto, atzīstams, ka kasācijas sūdzības iebildumi nerada šaubas par apgabaltiesas secinājuma par procesuālā termiņa ievērošanu pareizību.

II

[12] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, kas bija spēkā līdz 2017.gada 31.decembrim, 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 (*Senāta 2016.gada 26.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-284/2016 (A420529010) 8.punkts*).

[13] Izskatāmajā lietā ir strīds par divu metožu, proti, darījumu tīrās peļņas metodes un salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanu. Pieteicēja kasācijas sūdzībā uzsver, ka metožu piemērošanā ir paredzēta konkrēta secība un salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai ir dodama priekšroka. Pieteicējas ieskatā tas izriet no noteikumu Nr. 556 83. un 87.punkta un Vadlīniju 2.3.punkta, ekspertu teiktā, kā arī pašu metožu būtības.

[14] Atbilstoši likumā noteiktajam deleģējumam Ministru kabinets ar noteikumiem Nr. 556 ir noteicis metodoloģiju, kādā izvērtējamas preču darījuma cenas un tirgus cenas.

Noteikumu Nr. 556 83.punkts paredz: lai noteiktu likuma 12.panta otrās daļas 2., 3. un 4.punktā minētās preču (produkcijas, pakalpojumu) tirgus cenas vai darījuma tirgus vērtību, piemēro vienu no šo noteikumu 84., 85. vai 86.punktā minētajām metodēm. Atbilstoši 87.punktam, ja šo noteikumu 84., 85. vai 86.punktā minētās metodes nav pietiekamas, lai noteiktu preces (produkta, pakalpojuma) tirgus cenu vai darījuma tirgus vērtību, var izmantot šo noteikumu 88. vai 89.punktā minēto metodi. Noteikumu 90.punkts paredz, ka šo noteikumu 84., 85., 86., 88. vai 89.punktā minēto darījuma tirgus vērtības vai preces (produkta, pakalpojuma) tirgus cenas noteikšanas metodi izvēlas atkarībā no darījuma veida un saistīto uzņēmumu funkcijām, ar tām saistītajiem riskiem, izmantotajiem aktīviem un citiem darījuma vērtību ietekmējošiem faktoriem.

Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka tiesību normas neprasa, lai tirgus cenu noteikšanai paredzēto metožu izvēlē tiktu ievērota tāda secība, kādā tās norādītās noteikumos Nr. 556 (piemēram, *Senāta 2014.gada 22.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-813/2014 (A420529010) 7.punkts, 2016.gada 29.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-121/2016 (A420545311) 9.punkts,*). Minētā atziņa attiecas uz visām noteikumos Nr. 556 noteiktajām metodēm, nevis tikai uz šo noteikumu 84., 85. un 86.punktā minētajām metodēm, kā to kļūdaini uzskata pieteicēja. Tas izriet arī no Vadlīniju 2.2.punkta (*šeit un turpmāk Vadlīnijas 2010.gada redakcijā, kas bija spēkā sākotnējā un pārsūdzētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pieņemšanas laikā*), saskaņā ar kuru transfertcenu noteikšanas metodes atlases mērķis vienmēr ir atrast vispiemērotāko metodi konkrētam gadījumam, tostarp apsverot katras metodes vājās un stiprās puses. Minētajā punktā arī uzsvērts, ka neviena no metodēm nav piemērojama visās situācijās, kā arī nav nepieciešams pierādīt, ka konkrēta metode nav atbilstīga noteiktos apstākļos.

Ievērojot minēto, atzīstams, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošana nevar būt pašmērķīga. Tā ir jāpiemēro tad, kad no visām citām metodēm konkrētajos apstākļos tā var sniegt precīzāko tirgus cenas atspoguļojumu (sal. *Senāta 2016.gada 29.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-121/2016 (A420545311) 9.punkts*).

Līdz ar to metožu izvēlē nav jāievēro konkrēta secība, katrā gadījumā ir jāatrod tam piemērotākā metode. Jautājums par priekšrokas došanu kādai metodei aktualizējas tikai situācijā, ja vairākas metodes ir vienlīdz ticami piemērojamas.

Minētais, nevis pretējais, kā to uzskata pieteicēja, izriet arī no lietā saņemto lietpratēju viedokļiem. [pers. A] viedoklī norādīts, ka transfertcenu metodes izvēle lielā mērā ir atkarīga no pieejamās informācijas salīdzināmības pakāpes un tas, vai salīdzināmo nekontrolēto cenu metodei dodama priekšroka, ir atkarīgs no tā, vai uzņēmumam ir pieejama detalizēta salīdzināmā informācija par nekontrolēto darījumu nosacījumiem. Arī biedrības „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” pārstāvis [pers. B] ir norādījis, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai ir dodama priekšroka tad, ja ir pieejami salīdzināmi dati.

Tādējādi nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodei vienmēr ir dodama priekšroka pār citām metodēm.

[15] Izskatāmajā lietā darījumu tīrās peļņas metodi kā piemērojamo metodi tirgus cenas noteikšanai sākotnēji savā transfertcenu dokumentācijā, kas iesniegta audita laikā, ir norādījusi pieteicēja, vienlaikus minot, ka tai nav pieejami dati salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes izmantošanai. Pieteicēja šo viedokli uzturēja audita laikā, un dienests to akceptēja. Tomēr apstrīdēšanas procesā pieteicēja mainīja savu viedokli, uzstājot uz SBB datubāzē ietverto datu kā ārējo salīdzināmo datu piemērotību salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai. Dienests pārsūdzētajā lēmumā vērtēja apstrīdēšanas iesniegumā paustos pieteicējas argumentus un atzina, ka SBB datubāzē ietvertie dati nav salīdzināmi, rezultātā pieturoties pie sākotnēji izmantotās tīrās peļņas metodes.

Viens no lietā esošajiem strīdiem ir, vai dienestam pēc savas iniciatīvas jau sākotnēji auditā, kā arī tiesai tiesvedības laikā bija jāpārbauda, vai pastāv priekšnoteikumi salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai iepretim pašas pieteicējas transfertcenu dokumentācijā norādītajai metodei.

[16] Attiecībā uz transfertcenu noteikšanu Senāts ir atzinis, ka atbilstošas metodes izvēle vispirms ir nodokļu maksātāja pienākums, jo nodokļu maksātājam ir pieejama visprecīzākā informācija par savu darbību, nozares informācija, informācija par uzņēmuma un saistīto uzņēmumu funkcijām, riskiem, pieejami ekonomiskie dati. Lai pamatotu tirgus cenas noteikšanu starp saistītajiem uzņēmumiem, nodokļu maksātājs var izstrādāt un vadīties no cenas noteikšanas metodoloģijas (ar 2013.gada 1.janvāri šādas metodoloģijas vajadzība atsevišķiem uzņēmumiem ir tiešā tekstā noteikta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.2pantā) (*Senāta 2016.gada 8.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-514/2016 (A420619111) 9.punkts*).

Līdz ar to gadījumā, ja nodokļu maksātājs norāda uz konkrētu metodi, kas izmantota, nosakot cenas darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem, dienestam ir pienākums respektēt šo izvēli un primāri pārbaudīt tieši nodokļu maksātāja izvēlētās metodes piemērotību. Veicot pārbaudi, dienestam ir tiesības arī atkāpties no šīs metodes, ja tiek atzīts, ka nodokļu maksātājs ir izvēlējies neatbilstošu metodi un ja tiek konstatēta piemērotāka metode, tomēr šādā gadījumā dienestam ir jāspēj skaidri norādīt, kas liecina par nepieciešamību piemērot citu metodi un kāpēc nodokļu maksātāja rīcība, izvēloties citu metodi, ir bijusi kļūdaina. Turklāt, ja nodokļu maksātājs uzstāj uz savas izvēlētās metodes piemērošanu un norāda, ka tam nav informācijas par salīdzināmiem datiem citas metodes izmantošanai, dienestam nav pienākuma šo pieņēmumu par katru cenu pārbaudīt un atrast salīdzināmus darījumus, ko nodokļu maksātājs varētu izmantot, atkāpjoties no paša iepriekš izvēlētās metodes.

[17] Nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus. Tiesiska pienākuma veidā nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākums ietverts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 5., 6., 10., 11.punktā un 32.2pantā.

Līdzdarbības pienākuma izpildei vispiemērotākais brīdis ir audita norises laiks. Nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un sniegtā informācija nodokļu administrācijai ir pamats tālāko audita darbību veikšanai, noskaidrojamo apstākļu papildu izmeklēšanai. Savlaicīga informācijas sniegšana ir paša nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks. Apstrīdot audita rezultātā pieņemto lēmumu augstākā iestādē un pārsūdzot to tiesā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt papildu pierādījumus. Arī iesniedzot papildu pierādījumus pēc audita noslēguma apstrīdēšanas procesā vai tiesā, nodokļu maksātājam ir jāskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība. Lai arī administratīvā akta apstrīdēšana ir sākotnējās administratīvās lietas turpinājums, tomēr tas nenozīmē audita turpināšanu. Tāpēc audita rezultātu apstrīdēšanas procesā ar papildu pierādījumu iesniegšanu nevar pilnīgi aizstāt audita procedūru. Pretējā gadījumā tiktu radīta situācija, ka nodokļu maksātājs nesadarbotos ar nodokļu administrāciju audita laikā, bet gan, novērtējot vienīgi nodokļu administrācijas pašas iegūto informāciju un izdarītos secinājumus audita rezultātā pieņemtajā lēmumā, izlemtu, kurus faktus tas ir ieinteresēts atklāt. Audita rezultātā pieņemtā lēmuma apstrīdēšanas procesā nodokļu maksātājs var iesniegt papildu pierādījumus par tiem faktiem vai pierādījumiem, kuri jau tikuši iesniegti vai izskatīti audita ietvaros (*Senāta 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-801/2015 (A420633411) 13. un 14.punkts, 2016.gada 13.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-637/2016 (A420633411) 6.punkts, 2017.gada 7.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-86/2017 (A420559711) 3.punkts*).

Ievērojot minēto, nodokļu maksātājam ir laicīgi jādara zināmi nodokļu administrācijai visi nodokļu pārbaudē nozīmīgie apstākļi un pierādījumi. Ja nodokļu maksātājs kādu iemeslu dēļ noklusē kādus jautājuma izšķiršanai būtiskus apstākļus, viņam nav pamata sagaidīt, ka to atklāšana apstrīdēšanas procesa laikā būs pamats jauna audita izvērtējuma veikšanai.

Tiesa ir vērtējusi pieteicējas norādīto iemeslu, kāpēc pieteicēja jau audita laikā neizvirzīja argumentu par salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanu un SBB datubāzes izmantošanu. Proti, pieteicēja apgalvoja, ka tai audita laikā pastāvēja laika ierobežojums transfertcenu dokumentācijas iesniegšanai un tādēļ laika trūkuma dēļ netika piemērota salīdzināmo nekontrolēto cenu metode. Tomēr apgabaltiesa, novērtējot lietā noskaidrotos apstākļus un iegūtos pierādījumus, nekonstatēja, ka pieteicējai audita laikā pastāvēja šāds laika ierobežojums. Tāpat apgabaltiesa norādīja: ja reiz pieteicēja atbilstoši tās apgalvotajam SBB datus cenas noteikšanai izmantoja jau 2009.gadā, pieteicējas rīcībā bija jābūt informācijai par SBB datiem nepieciešamajā apjomā.

Senāts, pārbaudot apgabaltiesas spriedumu kopsakarā ar kasācijas sūdzības argumentiem un Administratīvā procesa likuma normām, kas noteic prasības lietas apstākļu un pierādījumu pārbaudei un novērtēšanai, pārkāpumus apgabaltiesas rīcībā nesaskata, apgabaltiesas secinājumi ir loģiski un saskanīgi. Par pretējo neliecina arī pieteicējas apgalvojums, ka tā pārbaudāmajā laikā katru nedēļu izsūtīja darbiniekiem aktuālo informāciju par SBB datubāzē norādītajām cenām. Šāda informācija liecina par darbinieku informēšanu par tendencēm tirgū, tomēr tā pati par sevi nav pietiekama, lai pamatotu konkrētas transfertcenas noteikšanu, tāpēc šis pieteicējas apgalvojums pats par sevi neliecina, ka pieteicēja ir veikusi individuālu katra darījuma salīdzinājumu un cenu noteikusi atbilstoši salīdzināmo nekontrolēto cenu metodei. Turklāt, izvirzot minēto apgalvojumu, pieteicēja nonāk pretrunā ar citiem saviem argumentiem par darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanu un šķēršļiem, kāpēc netika piemērota salīdzināmo nekontrolēto cenu metode.

[18] Papildus minētajam pieteicēja kasācijas sūdzībā, atsaucoties uz Senāta prakses piemēriem, uzsver, ka svarīgi, vai nodokļu maksātājs savus iebildumus pret izvēlēto metodi un tās piemērošanu būtu izteicis vismaz apstrīdēšanas stadijā.

Tomēr minētajiem iebildumiem nav izšķirošas nozīmes, jo dienests pārsūdzētajā lēmumā ir izvērtējis pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā minēto informāciju par SBB datu un salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanu un ir norādījis pretargumentus. To ir pārbaudījusi un vērtējusi arī tiesa. Lai gan pieteicējas kasācijas sūdzībā paustie iebildumi liek noprast, ka ne dienests, ne tiesa, neskatoties uz pieteicējas argumentiem, nav vērtējuši salīdzināmo nekontrolēto cenu piemērošanas iespēju, tomēr apgabaltiesas sprieduma saturs norāda uz pretējo, proti, gan dienests pārsūdzētajā lēmumā, gan tiesa spriedumā ir vērtējusi pieteicējas argumentus par SBB datu bāzes salīdzināmību un piemērotību, atzīstot, ka šie dati nav izmantojami salīdzināmo nekontrolēto cenu metodē. Līdz ar to attiecīgie pieteicējas argumenti ir vērtēti, bet pieteicēja nepiekrīt šim vērtējumam pēc būtības. Taču nepiekrišana un atšķirīgs viedoklis vien nevar būt pamats tiesas secinājumu apšaubīšanai.

[19] Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir atsaukusies uz Vadlīniju 4.16.punktu, kas citstarp paredz, ka, tā kā transfertcenu noteikšana var radīt grūtības gan nodokļu maksātājiem, gan nodokļu administrācijām, būtu atbilstīgi rīkoties īpaši piesardzīgi un transfertcenu noteikšanas gadījuma vērtēšanas gaitā atturēties no paļaušanās uz pierādīšanas pienākumu, kā arī nodokļu administrācijai ir jābūt gatavai izrādīt labo gribu, parādot, ka tas, kā tā ir noteikusi transfertcenas, atbilst nesaistīto pušu principam arī tad, ja pierādīšanas pienākums attiecas uz nodokļu maksātāju.

Minētais liecina, ka jautājumā par transfertcenu noteikšanu kādas puses pierādīšanas pienākumam nevajadzētu būt attaisnojumam otrai pusei paļauties uz to un neveikt patstāvīgu izvērtējumu. Tomēr ne kasācijas sūdzībā, ne apgabaltiesas spriedumā minētie apstākļi nenorāda uz šādu paļaušanos. Pieteicējas viedoklis, ka dienestam jau audita laikā bija pietiekams informācijas apjoms, lai apšaubītu darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanu, ir pieteicējas subjektīvs situācijas novērtējums.

[20] Apkopojot minēto, Senāts atzīst, ka metožu izvēlē nav ievērojama noteikta secība, bet katrā gadījumā izmantojama tam piemērotākā metode, balstoties uz individuālo gadījumu raksturojošajiem apstākļiem. Turklāt metodes izvēle vispirms ir nodokļu maksātāja pienākums, savukārt nodokļu administrācijai nodokļu pārbaudes laikā nepieciešams pēc iespējas respektēt šo izvēli.

III

[21] Atbilstoši noteikumu Nr. 556 84.1.apakšpunktam salīdzināmo nekontrolēto cenu metode ir metode, 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. Atbilstoši 84.2.apakšpunktam metodi piemēro, 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.

No minētā izriet, ka metodes piemērošanai ir būtiski noskaidrot datus par salīdzināmiem nekontrolētiem darījumiem.

[22] Likums nenosaka kādus ierobežojumus konkrētu datu avotu veidu izmantošanai. Līdz ar to pieteicēja kasācijas sūdzībā pamatoti uzver, ka arī datubāzēs ietvertā informācija vai apkopotie dati var tikt izmantoti par datu avotu salīdzināmo datu iegūšanai. Vienlaikus arī šādā gadījumā (tāpat kā jebkuru citu datu gadījumā) ir jāizpilda likumā izvirzītie kritēriji datu atzīšanai par salīdzināmiem. Ne jebkādi dati, kas ir apkopoti datubāzē, ir atzīstami par salīdzināmiem.

Arī šobrīd spēkā esošajos Ministru kabineta 2017.gada 14.novembra noteikumos Nr. 677 „Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” ir ietverta iespēja izmatot apkopotu publiski pieejamu informāciju, tomēr tikai gadījumā, ja tā ir pietiekami salīdzināma. Proti, 13.1.apakšpunkts paredz, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes ietvaros salīdzina saistītu personu savstarpēji veiktajā darījumā piemēroto cenu ar, ja tas ir pietiekami salīdzināmi, apkopotu publiski pieejamu informāciju par salīdzināmu nesaistītu personu veiktu darījumu cenām un citiem cenu ietekmējošiem faktoriem salīdzināmos apstākļos. Lai gan šāda norma nebija spēkā ne strīdus darījumu veikšanas, ne dienesta lēmumu pieņemšanas laikā, tomēr arī šajā laikā nepastāvēja tiesiski šķēršļi apkopoto datu izmantošanai.

Ievērojot minēto, tiesa ir nepamatoti secinājusi, ka apkopotie dati nevar tikt izmantoti, piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi. Vienlaikus, kā jau norādīts, arī tiem ir jābūt pietiekami salīdzināmiem un jāatbilst likumā ietvertajiem kritērijiem, jo īpaši paturot prātā, ka šāda veida datu apkopojumi lielākoties netiek veidoti transfertcenu noteikšanas vajadzībām.

[23] Noteikumu Nr. 556 91.punkts paredz: lai noteiktu salīdzināmus darījumus vai salīdzināmus saimnieciskās darbības veicējus, nosaka 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 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). 92.1.apakšpunkts precizē, kas ir salīdzināmas pamatfunkcijas, bet 92.2.apakšpunkts – kas ir salīdzināmie riski. Savukārt 92.3.apakšpunkts noteic, ka 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).

Salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes ietvaros salīdzina kontrolētu darījumu ar līdzīgu nekontrolētu darījumu, lai nodrošinātu tiešas cenas, par kādu puses būtu varējušas vienoties, aplēses, ja tās būtu izmantojušas tirgus alternatīvu kontrolētam darījumam. Taču metode kļūst par mazāk uzticamu aizstājēju darījumiem nesaistīto pušu apstākļos gadījumā, ja nav salīdzināmi visi nekontrolēta darījuma raksturlielumi, kuri būtiski ietekmē cenas, kādas tiek piemērotas starp neatkarīgiem uzņēmumiem. Minētās metodes pielietošana ir ierobežota, jo praktiski ir grūti atrast nekontrolētu darījumu, kura atšķirības no saistīto uzņēmumu darījuma neietekmētu cenu. Jebkura mazākā neprecizitāte var novest pie nepareizas tirgus cenas noteikšanas (sal. *Senāta 2016.gada 29.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-121/2016 (A420545311) 10.punkts*).

No minētā secināms, ka transfertcenas noteikšanā ir būtiska ne tikai līdzīgas preces vai pakalpojuma cenas tirgū, bet arī vairāki citi apstākļi. Lai identificētu salīdzināmus saimnieciskās darbības veicējus un darījumus, ir jāapsver plašs konkrēto gadījumu raksturojošo apstākļu klāsts un jānoskaidro, vai nepastāv kādas būtiskas cenu ietekmējošas atšķirības. Tādējādi salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanā ir būtiska pēc iespējas precīzāka salīdzināmā darījuma raksturojošo apstākļu noskaidrošana.

[24] Apgabaltiesas spriedumā citstarp norādīts, ka SBB datubāze nav izmantojama salīdzināmo nekontrolēto cenu metodei, jo tajā apkopotie dati ietver informāciju par saistītajiem komersantiem un piedāvājumiem.

Salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai ir būtiski noskaidrot datus par salīdzināmiem nekontrolētiem darījumiem. Līdz ar to salīdzināmajiem darījumiem ir jābūt notikušiem starp neatkarīgiem (nesaistītiem) komersantiem. Turklāt tas, ka darījums ir noticis starp saistītiem uzņēmumiem, pats par sevi ir apstāklis, kam var būt būtiska ietekme uz cenu. Savukārt piedāvājuma gadījumā vēl nav zināma ne otra darījuma puse, ne visi nosacījumi, kas būs ietverti galīgajā darījuma versijā, turklāt piedāvājums var arī nerezultēties noslēgtā darījumā. Līdz ar to šie apstākļi ievērojami apgrūtina vai pat padara neiespējamu darījumu salīdzināšanu.

Vienlaikus jāpatur prātā, ka metožu piemērošanas mērķis ir pēc iespējas precīzāk noteikt vērtību, par kādu nesaistītas puses salīdzināmā darījumā būtu varējušas vienoties. Tādēļ gan nodokļu maksātājam, gan dienestam ir jābūt pietiekami elastīgiem metožu piemērošanā un nav jānoraida kādi, iespējams, noderīgi dati formālu iemeslu dēļ. Kā to uzsvēruši arī lietā pieaicinātie lietpratēji, nevar izslēgt, ka atsevišķos gadījumos arī šādi dati var palīdzēt tirgus cenas noteikšanai, jo īpaši, piemēram, kopsakarā ar informāciju par konkrētiem salīdzināmiem nesaistītiem darījumiem vai gadījumos, kad tirgus dalībnieki (tostarp pati pieteicēja) praksē plaši izmanto konkrētā datubāzē ietverto informāciju cenu noteikšanai nekontrolētos darījumos. Tomēr tas ir veicams tikai atsevišķos gadījumos, kad šāda rīcība var veicināt tirgus vērtības precīzāku noteikšanu, kā arī vēlreiz uzsverams, ka arī šādā gadījumā ir jāspēj konstatēt datu salīdzināmību.

Līdz ar to minētie apstākļi paši par sevi var nebūt pamats kādā datubāzē ietverto datu noraidīšanai. Tāpat kritiski vērtējama apgabaltiesas pieeja secinājumus par SBB datubāzē ietverto saturu izdarīt, balstoties tikai uz dienesta un lietpratēju norādīto, bet tiešā veidā neiepazīstoties ar SBB datubāzes metodiku vai kādu citu avotu, kas tiešā veidā liecinātu par SBB datubāzē ietverto datu saturu.

Tomēr, ņemot vērā iepriekš konstatēto, ka pieteicēja nav laicīgi audita laikā informējusi par šādu pierādījumu izvērtēšanas nepieciešamību, ne dienestam apstrīdēšanas procesā, ne tiesai tiesvedības procesā nebija pamata veikt auditam raksturīgas darbības, no jauna izvērtējot visus pieteicējas apstrīdētos darījumus šo pierādījumu gaismā citas metodes piemērošanas ietvaros. Turklāt tieši pieteicējai primāri ir jāpierāda SBB datubāzē atspoguļoto datu salīdzināmība, tomēr arī pati pieteicēja nav norādījusi uz konkrētiem pierādījumiem, kas liecinātu, ka SBB datubāzē apkopotajos datos netiek ietverta šāda informācija.

Ievērojot minēto, iepriekš norādītajiem apgabaltiesas secinājumiem, kurus Senāts atzīst par nepareiziem, nav izšķirošas ietekmes uz lietas iznākumu.

[25] Pieteicēja kasācijas sūdzībā uztur viedokli, ka vispārīga darījumā noteiktās cenas atbilstība SBB datubāzē norādītajam cenu diapazonam par konkrētā veida produktu pati par sevi ir pietiekama, lai atzītu atbilstību tirgus cenai. Senāts šādam viedoklim nepiekrīt.

Noteikumu Nr. 556 84., 91.punktā un 92.3.1. un 92.3.2.apakšpunktā ir skaidri norādīts uz korekciju un matemātisko aprēķinu nepieciešamību, konstatējot salīdzināmo datu būtiskas atšķirības un to būtisku ietekmi. Norādījumi par to, kā ir veicama salīdzināmo datu atšķirību novēršana, citstarp ir sniegti Vadlīniju 3.57.punktā, kur teikts: var gadīties, ka, lai gan tiek pieliktas visas pūles, lai izslēgtu punktus, kuru salīdzināmības līmenis ir mazāks, rezultāts tomēr ir virkne skaitļu, attiecībā uz kuriem tiek uzskatīts, ka, ņemot vērā procesu, kas izmantots, atlasot salīdzināmos, un pieejamo informāciju par salīdzināmajiem ierobežojumiem, joprojām saglabājas noteikti salīdzināmības defekti, kurus nevar apzināt un/vai kvantificēt, un tāpēc tie nav koriģēti. Šādos gadījumos, ja diapazonā ir ietverts liels skaits apsvērumu, analīzes ticamību uzlabot varētu palīdzēt statistikas rīks, kurā tiek ņemta vērā centrālā tendence, lai sašaurinātu diapazonu (piemēram, līdz starpkvartiļu diapazonam vai citām percentilēm).

Tātad Vadlīnijās ir apsvērti tie gadījumi, kad analīze noslēdzas ar virkni skaitļu. Šādos gadījumos ir izmantojami dažādi statistikas rīki, lai pēc iespējas sašaurinātu diapazonu.

Lasot minēto to savstarpējā kopsakarā, secināms, ka, lai arī noteikumi Nr. 556 neizskaidro, kā ir veicamas korekcijas un matemātiskie aprēķini, taču ir skaidrs, ka atbilstoši šīm tiesību normām darījumā noteiktās cenas atbilstība izmantotajā datubāzē norādītajam cenu diapazonam par konkrētā veida produktu pati par sevi nav pietiekama, lai atzītu pārbaudāmās cenas atbilstību tirgus cenai. Iepriekš minētajās noteikumu Nr. 556 84., 91. un 92.punkta normās ir norādīta virkne būtisku darījumu salīdzināmības faktoru. Tas nozīmē, ka katra darījuma, kas veikts ar saistītu uzņēmumu, gadījumā ir jāveic detalizēta tā salīdzināšana ar izmantojamajiem datiem, norādot uz līdzīgiem un atšķirīgiem apstākļiem un nepieciešamības gadījumā koriģējot datus. Turklāt jāņem vērā, ka detalizēta informācija par katru no darījumiem, to noteikumiem, kā arī puses raksturojošajiem apstākļiem ir tieši pašai pieteicējai, tādēļ dienestam šādu analīzi var būt apgrūtinoši vai pat neiespējami veikt.

[26] Papildus, vērtējot pieteicējas argumentu par lietpratēju atsevišķu secinājumu saistošo spēku, Senāts secina, ka lietpratēji ir snieguši vispārīgu viedokli, nevis faktisku vai tiesisku novērtējumu konkrētajā administratīvajā lietā. Šāds lietpratēja viedoklis nevar pamatot faktu noskaidrošanu, apstiprināšanu vai noraidīšanu. Tieši tiesai ir jānovērtē fakti un pierādījumi. Lietpratēja viedoklis var tiesai tikai palīdzēt izdarīt savu galīgo secinājumu. Līdz ar to pieteicēja nepamatoti uzskata, ka no tiesas secinājuma atšķirīgs lietpratēja viedoklis liecina par pretrunām spriedumā.

Atzīmējams arī, ka atsevišķas neprecizitātes tiesas spriedumā pašas par sevi nav pamats sprieduma atcelšanai. Lai gan spriedumā vienviet ir norādīts, ka pieteicēja faktiski izmantojusi tālākpārdošanas cenu metodi, tomēr tālāk šī doma spriedumā nav turpināta un izvērtējums šīs metodes kontekstā nav veikts. Minētais norāda, ka, atsaucoties uz tālākpārdošanas cenu metodi, tiesa ir pieļāvusi pārrakstīšanās kļūdu, kas neietekmē sprieduma pareizību pēc būtības.

[27] Minētie iemesli kopumā liecina, ka apgabaltiesas secinājumi par apkopoto datu un arī SBB datubāzes izmatošanas iespēju ir pārsteidzīgi, tomēr minētais nerada pamatu sprieduma atcelšanai konkrētajā gadījumā.

[28] Pieteicēja, iebilstot pret tiesas secinājumiem, saistītiem ar darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanu, kasācijas sūdzībā un papildu paskaidrojumos norāda uz 2008. un 2009.gadu attiecināmos grāmatvedības datus un skaidro, kā tie ir vērtējami un kādi secinājumi no tiem izriet. Pamatojoties uz šiem datiem, pieteicēja arī norāda, ka dienesta paskaidrojumos par kasācijas sūdzību atspoguļotie dati un izdarītie secinājumi nav pareizi. Taču, kā pareizi norāda pati pieteicēja, lietas apstākļu un pierādījumu pārbaude un vērtēšana nav kasācijas instances tiesas kompetencē, tāpēc uz apstākļu un pierādījumu pārvērtēšanu vērstie argumenti kasācijas instances tiesā nav pieļaujami. Pieteicējas apgalvojumi, ka dienests ir sagrozījis pieteicējas grāmatvedības datus, nepamato apgabaltiesas sprieduma nepareizību, jo konkrētie dati apgabaltiesas spriedumā nav izmantoti un apgabaltiesas secinājumi ar tiem nav pamatoti. Turklāt, pārmetot apgabaltiesai, ka tā nav vērtējusi attiecīgos pieteicējas grāmatvedības datus, pieteicējai jāpamato, ka tieši šie dati ir izšķiroši strīda atrisināšanai un ka tos neņemot vērā, tiek ietekmēts lietas iznākums. Taču šāda pamatojuma kasācijas sūdzībā nav. Vienlaikus jāuzsver jau norādītais, ka darījumu tīrās peļņas metodi izvēlējās pati pieteicēja, nesaskatot objektīvus šķēršļus šīs metodes piemērošanai. Līdz ar to kasācijas sūdzības argumenti, kas vērsti uz lietas apstākļu un pierādījumu pārvērtēšanu, faktiski atspoguļo pieteicējas centienus jebkādā veidā panākt, ka darījumu tīrās peļņas metode izskatāmajā gadījumā nav piemērojama. Papildus, atbildot uz pieteicējas norādi, ka dienests kasācijas tiesvedībā ir izvirzījis iepriekš neminētus argumentus, norādāms, ka dienests paskaidrojumos ir atbildējis uz kasācijas sūdzības argumentiem. Tādējādi iepriekš neminēti argumenti sākotnēji ir izskanējuši no pieteicējas. Turklāt, tā kā darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanas gadījumā ir apsverama virkne faktoru un primāri tas jādara un jāpamato nodokļu maksātājam, tad ir nevietā pieteicējas arguments, ka dienesta lēmuma pamatojums nav izvērsts un skrupulozi argumentēts attiecībā uz absolūti visiem faktoriem, jo īpaši apstākļos, kad pieteicēja sākotnēji nav iebildusi pret atsevišķu faktoru izvērtējumu pēc būtības.

[29] Pieteicēja, uzskatot, ka izskatāmajā gadījumā ir izmantojama salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, nevis darījumu tīrās peļņas metode, kasācijas sūdzībā uzsver, ka darījumu tīrās peļņas metode kā vienīgā metode nevar tikt izmantota nozares straujas lejupslīdes apstākļos. Pieteicējas ieskatā tiesa nav norādījusi apsvērumus, kādēļ pieteicējas konsekventi sniegtie skaidrojumi par zaudējumu ekonomisko pamatojumu nav loģiski vai atbilstoši lietā konstatētajiem apstākļiem.

Senāts piekrīt pieteicējai, ka, apsverot darījumu tīrās peļņas metodes izmantošanas iespējamību un izvērtējot datu salīdzināmību, nozīme piešķirama plašam apstākļu lokam, tostarp ekonomiskajai situācijai nozarē. Nav šaubu, ka ekonomiskā lejupslīde ietekmē uzņēmumu darbību un cenu līmeni, attiecīgi ietekmējot arī nozari pārstāvošo uzņēmumu salīdzināmību. Tomēr jāņem vērā, ka pieteicēja, sākotnēji izvēloties darījumu tīrās peļņas metodi kā piemērojamo metodi, nav uzskatījusi šo apstākli par izšķirošu. Savukārt kasācijas sūdzībā šajā sakarā paužot iebildumus, pieteicēja ir norādījusi vispārīgus apgalvojumus, nepamatojot konkrētas atšķirības ekonomiskajā situācijā nozarē, līdz ar to tie nav pārbaudāmi.

[30] Pieteicēja uzskata, ka izskatāmajā gadījumā izšķiroša nozīme ir apstāklim, ka visas strīdus preces tālāk pārdotas ar peļņu. Senāts tam nepiekrīt.

Iegādājoties preces virs tirgus cenas, pieteicējai palielinājās izdevumi preču iegādei. Iegādājoties preces par tirgus cenu, šādi papildu izdevumi nebūtu radušies. Pat ja šīs preces ir izdevies tālāk pārdot ar peļņu, gadījumā, ja tās būtu iegādātas par tirgus cenu, peļņa būtu lielāka sakarā ar iegādes izdevumu samazinājumu. Tādēļ pats par sevi apstāklis, ka preču tālākas pārdošanas rezultātā ir izdevies gūt peļņu, nav iemesls, lai nekonstatētu zaudējumu rašanos saistībā ar preču iepirkšanu no saistītajiem uzņēmumiem virs tirgus cenas.

[31] Visbeidzot, kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa ir pārkāpusi pamatojuma principu, jo tiesas spriedums ir pretrunīgs, argumentācija ir pavirša un nepilnīga.

Var piekrist, ka atsevišķos gadījumos ir grūti uztverama apgabaltiesas doma, pievienojoties atsevišķiem pirmās instances tiesas secinājumiem un papildus norādot savus argumentus. Tāpat var piekrist, ka, izvērtējot dažus pieteicējas argumentus, apgabaltiesas sprieduma argumentācija nav īpaši izvērsta. Taču būtiskie pieteicējas argumenti apgabaltiesas spriedumā ir izvērtēti, uz tiem ir sniegtas atbildes un no apgabaltiesas sprieduma kopumā ir saprotams, kāpēc tiesa nonākusi pie konkrētiem secinājumiem. To apstiprina arī kasācijas sūdzības argumentācija, pieteicējai skaidri norādot, kādiem tieši tiesas argumentiem un secinājumiem pieteicēja nepiekrīt. Tas vien, ka tiesa atsevišķu secinājumu izdarīšanai ir ņēmusi vērā lietpratēju viedokli, un tiesas secinājumi saskan ar lietpratēju redzējumu, savukārt citos gadījumos tiesas un lietpratēju secinājumi ir atšķirīgi, nenozīmē, ka tiesas spriedums ir pretrunīgs. Līdz ar to apgabaltiesas sprieduma atcelšanu nepamato kasācijas sūdzībā norādītās tiesību normas.

[32] Ņemot vērā minēto, pieteicējas kasācijas sūdzība atzīstama par nepamatotu un noraidāmu.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 31.jūlija spriedumu, bet SIA „Severstal Distribution” kasācijas sūdzības noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

 (pa

raksts) (paraksts) (paraksts)