

Cenas noteikšana darījumos ar saistītajām personām

Inita Apšeniece, SIA “Zvērinātu advokātu birojs “CersJurkāns””, zvērināta advokāte,
speciāli IFinances.lv

2021.gada nogalē Senāts pieņēma spriedumu lietā SKA-314/2021, kurā tika vērtēti nodokļu maksātāja līdzdarbošanās pienākumi audita laikā un tā tiesības izvēlēties metodi cenu noteikšanai ar saistītajiem uzņēmumiem. Aplūkojam spriedumā pieņemtās atziņas, kas ir svarīgas nodokļu maksātājiem!

Līdzdarbības princips

Līdzdarbības princips nodokļu tiesībās ir saistīts ar nodokļu maksātāja vispārīgajiem pienākumiem, kas ietverti likuma “Par nodokļiem un nodevām” (likums par NN) [15.panta](#) 1.daļas 4., 5., 6., 10., 11.punktā un [32.²pantā](#). Šie pienākumi ir dažādi, tāpat kā to izpildes vai neizpildes forma un iespējamās tiesiskās sekas.

Saskaņā ar likuma par NN [15.panta](#) 1.daļas 5.punktu *nodokļu maksātājam ir pienākums ziņot par visiem saviem ienākumiem un pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem viņu pieprasītos dokumentus.*

Tāpat likuma par NN [15.pantā](#) minēts pienākums iesniegt nodokļu administrācijai pieprasītos dokumentus, kuri izmantoti nodokļu aprēķināšanai u.c. Nodokļu maksātāju pienākumu precizē arī citas tiesību normas, kurās paredzēts, kādi tieši dokumenti ir jāsniedz nodokļu administrācijai noteiktos tiesiskos gadījumos.

Uzņēmuma līdzdarbība audita laikā

Spriedumā norādīts, ka nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Audits ir uzskatāms par piemērotāko brīdi līdzdarbības pienākuma izpildei. Nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un informācija ir pamats tālāko audita darbību veikšanai, kā arī noskaidrojamo apstākļu papildu izmeklēšanai.

Senāts norāda, ka savlaicīga nozīmīgas informācijas sniegšana ir nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks. Proti, nodokļu administrācija pareizu nodokļa saistību var noteikt tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir attiecīgās saistības pamatā. Lietas apstākļi vispilnīgāk ir pieejami un zināmi tieši nodokļu maksātājam, līdz ar to tam jābūt ieinteresētam laicīgi sniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus par visu nozīmīgo informāciju un pierādījumiem nodokļu pārbaudes ietvaros.

Minētajam jāpiekrīt, jo praksē ir situācijas, kad tieši laicīga izsmelšanas informācijas, kā arī pierādījumu sniegšana Valsts ieņēmumu dienestam (VID) ir noslēgusies ar nodokļu maksātājiem labvēlīgiem lēmumiem pašas iestādes ietvaros.

Laicīga nozīmīgas informācijas sniegšana ir nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks

Ja nodokļu administrācijas lēmums tomēr ir nelabvēlīgs, tad, apstrīdot audita rezultātā pieņemto lēmumu augstākā iestādē un pārsūdzot to tiesā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt papildu pierādījumus. Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa [spriedumā lietā 2006-28-01](#) norādīts, ka, iesniedzot papildu pierādījumus pēc audita noslēguma apstrīdēšanas procesā vai tiesā, nodokļu administrācijai vai tiesai jāskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība.

Lai arī administratīvā akta apstrīdēšana ir sākotnējās administratīvās lietas turpinājums (Administratīvā procesa likuma [76.panta](#) 3.daļa), tomēr tas nenozīmē audita turpināšanu. Pretējā gadījumā tiktu radīta situācija, ka nodokļu maksātājs nesadarbotos ar nodokļu administrāciju audita laikā, bet gan, novērtējot vienīgi nodokļu administrācijas pašas iegūto informāciju un lēmumā izdarītos secinājumus, izlemtu, kurus faktus tas ir ieinteresēts atklāt. Kā Senāts ir atzinis citu administratīvo lietu ietvaros, audita rezultātā pieņemtā lēmuma apstrīdēšanas procesā nodokļu maksātājs var iesniegt papildu pierādījumus tikai par tiem faktiem vai pierādījumiem, kuri jau tikuši iesniegti vai izskatīti audita ietvaros.

Tādējādi, ja nodokļu maksātājs kaut kādu iemeslu dēļ ir noklusējis kādus lietā būtiskus apstākļus, tam nav pamata sagaidīt, ka to atklāšana tikai tiesā būs pamats jaunam audita izvērtējumam. To caur konkrētas lietas prizmu apstiprina arī tālākās Senāta spriedumā ietvertās atziņas.

Tiesības izvēlēties cenas noteikšanas metodi

No [sprieduma lietā SKA-314/2021](#) secināms, ka nodokļa maksātājs pārsūdzēja VID 2012.gada 17.oktobra lēmumu. Tajā atzīts, ka nodokļu maksātājs esot iegādājies no saistītajiem uzņēmumiem metāla izstrādājumus par cenām, kas pārsniedz tirgus cenas.

Tā kā pārsūdzētais lēmums bija pieņemts jau 2012.gadā, bet tiesas process šajā lietā bija ildzis vairākus gadus, spriedumā ir vērtētas un piemērotas tās tiesību normas, kas bija spēkā pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā. Starp tām ir, piemēram, [Ministru Kabineta \(MK\) noteikumi Nr.556](#) “Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi”, kā arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dokuments “Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un

nodokļu administrācijām”. Tomēr daudzas spriedumā ietvertās atziņas ir aktuālas un piemērojamas arī šobrīd spēkā esošā tiesiskā regulējuma ietvaros.

Proti, 2018.gada 1.janvārī stājās spēkā gan jaunais [Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums](#), gan MK noteikumi Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi”, kuru [7.–19.punktā](#) noteiktas transfertcenu metodes, salīdzinošie faktori, aprakstīta to piemērošanas kārtība u.c. Tāpat šobrīd spēkā ir arī [MK noteikumi Nr.802](#) “Transfertcenu dokumentācija un kārtība, kādā noslēdzama nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas iepriekšēja vienošanās par tirgus cenas (vērtības) noteikšanu darījumam vai darījumu veidam”.

Sprieduma pamatā bija strīds par metodi, kuru vajadzēja izmantot konkrētās preces tirgus cenas noteikšanai – darījumu tīrās peļņas vai salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi. Spriedumā detalizētāk ir analizēta tieši salīdzināmo nekontrolēto cenu metode un ar tās piemērošanu un izvēli saistītie aspekti.

[Spriedumā](#) norādīts uz Senāta citās lietās iepriekš atzīto, ka tiesību normās nav prasīts, lai tirgus cenu noteikšanai paredzēto metožu izvēlē tiktu ievērota tāda secība, kāda bija norādīta [MK noteikumos Nr.556](#). Atsaucoties uz minētajām vadlīnijām, Senāts norādījis, ka transfertcenu noteikšanas metodes atlases mērķis vienmēr ir atrast vispiemērotāko metodi konkrētam gadījumam, apsverot katras metodes vājās un stiprās puses. Rezultātā Senāts atzinis, ka metožu izvēlē nav jāievēro konkrēta secība, jo katrā gadījumā jāatrod situācijai piemērotākā metode.

Jautājums par priekšrokas došanu kādai metodei aktualizējas tikai situācijā, ja vairākas no tām ir vienlīdz ticami piemērojamas. Kā konkrētās lietas ietvaros to bija atzinuši arī jomas lietpratēji, transfertcenu metodes izvēle lielā mērā ir atkarīga no pieejamās informācijas salīdzināmības pakāpes, un tas, vai, piemēram, jāizvēlas salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, ir atkarīgs no tā, vai uzņēmumam ir pieejama detalizēta salīdzināmā informācija par nekontrolēto darījumu nosacījumiem.

Turklāt Senāts atzinis, ka atbilstošas metodes izvēle vispirms ir nodokļu maksātāja pienākums, jo tam ir pieejami ekonomiskie dati, kā arī visprecīzākā informācija par savu darbību, nozari, uzņēmuma un saistīto uzņēmumu funkcijām, riskiem.

Informācija jāsniedz savlaicīgi

Izskatītajā lietā nodokļu maksātājs nodokļu administrācijā iesniegtajā transfertcenu dokumentācijā kā piemērojamo metodi tirgus cenas noteikšanai sākotnēji bija norādījis darījumu tīrās peļņas metodi. Šis viedoklis bija uzturēts audita laikā, un dienests to bija akceptējis. Tomēr apstrīdēšanas procesā nodokļu maksātājs bija mainījis savu viedokli, uzstājot uz SBB (*steel business briefing*) datubāzē ietverto datu atbilstību salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai.

Ievērojot minēto, lietas izskatīšanas rezultātā Senāts atzina, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs norāda uz konkrētu metodi, kas izmantota, nosakot cenas darījumos ar

saistītajiem uzņēmumiem, VID ir pienākums respektēt šo izvēli un primāri pārbaudīt tieši nodokļu maksātāja izvēlētajās metodes piemērotību. Vienlaikus, veicot pārbaudi, dienestam ir tiesības arī atkāpties no attiecīgās metodes, ja tiek atzīts, ka nodokļu maksātāja izvēlēta metode ir neatbilstoša, un, ja tiek konstatēta piemērotāka metode, VID ir jāspēj skaidri norādīt, kas liecina par nepieciešamību piemērot citu metodi un kāpēc nodokļu maksātāja rīcība, izvēloties citu metodi, bijusi kļūdaina.

Tirgus cenas noteikšanas metožu piemērošanas mērķis ir pēc iespējas precīzāk noteikt vērtību, par kādu nesaistītas puses salīdzināmā darījumā būtu varējušas vienoties

Turklāt, ja nodokļu maksātājs uzstāj uz savas izvēlētajās metodes piemērošanu un norāda, ka tam nav informācijas par salīdzināmiem datiem citas metodes izmantošanai, dienestam nav pienākuma šo pieņemumu par katru cenu pārbaudīt un atrast salīdzināmus darījumus, ko nodokļu maksātājs varētu izmantot, atkāpjoties no paša iepriekš izvēlētajās metodes.

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

Senāts arī norādījis, ka tirgus cenas noteikšanas metožu piemērošanas mērķis ir pēc iespējas precīzāk noteikt vērtību, par kādu nesaistītas puses salīdzināmā darījumā būtu varējušas vienoties. Tādēļ gan nodokļu maksātājam, gan VID ir jābūt pietiekami elastīgiem metožu piemērošanā un nav jānoraida kādi, iespējams, noderīgi dati formālu iemeslu dēļ.

Savukārt saistībā ar to, ka nodokļu maksātājs sākotnēji nodokļu administrācijā iesniegtajā transfertcenu dokumentācijā kā piemērojamo metodi preces tirgus cenas noteikšanai bija norādījis darījumu tīrās peļņas metodi, nevis vēlāk tiesvedības ietvaros akcentēto nekontrolēto cenu metodi, Senāts atzina, ka nodokļu maksātājs konkrētajā situācijā nav laicīgi audita laikā informējis VID par noteiktu pierādījumu izvērtēšanas nepieciešamību (citas metodes piemērošanai tirgus cenas noteikšanai).

Līdz ar to ne dienestam apstrīdēšanas procesā, ne tiesai tiesvedības procesā nebija pamata veikt auditam raksturīgas darbības, no jauna izvērtējot visus pieteicējas apstrīdētos darījumus citas metodes piemērošanas ietvaros.

Senāta spriedumā paustās atziņas tiesību jautājumā par piemērojamo metodi preces tirgus cenas noteikšanai apstiprina, ka nodokļu maksātājam atbilstoši līdzdarbības principam ir laicīgi jāsniedz nodokļu administrācijai audita lietā būtiskā informācija un pierādījumi, jo paša nodokļu maksātāja interesēs, lai:

- audita laikā varētu tiktu izvērtēti visi lietā nozīmīgie jautājumi;
- gadījumā, ja audits tomēr noslēdzas ar nodokļu maksātājam nelabvēlīgu lēmumu, neveidotos situācija, ka vēlāk lietā būtisks jautājums netiek vērtēts pietiekamā apjomā laicīgas nodokļu maksātāja tiesību neizlietošanas vai tiesisko pienākumu neizpildes dēļ.