**Salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanā noskaidrojamie apstākļi**

Piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, primāri ir noskaidrojams, vai pārbaudāmais darījums starp saistītajiem uzņēmumiem ir salīdzināms ar darījumu starp neatkarīgajiem uzņēmumiem un vai ir identificējamas atšķirības, kas būtiski ietekmē salīdzināmības drošumu un ticamību. Ja šādas atšķirības ir identificējamas, nepieciešams veikt pielāgojumus, ja tas ir iespējams, lai tādējādi izslēgtu identificēto atšķirību būtisku ietekmi.

Piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, nepieciešams salīdzināt virkni darījumus raksturojošo elementu. Tiesību normās norādīts arī uz korekciju un matemātisku aprēķinu veikšanu, lai uzlabotu salīdzināšanas ticamību un izslēgtu salīdzināmajos darījumos konstatēto atšķirību būtisku ietekmi. Proti, ja salīdzināmības analīzes rezultātā salīdzināmajos darījumos tiek konstatētas atšķirības un to būtiska ietekme, ir nepieciešams veikt atbilstošas korekcijas vai matemātiskus aprēķinus.

**Tiesību iepazīties ar lietas materiāliem un izteikties par tiem ierobežošana**

Administratīvā procesa dalībniekiem tiesā ir no tiesību normām izrietošas tiesības iepazīties ar lietas materiāliem un izteikt par tiem savu viedokli. Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir uzsvērusi, ka procesa dalībniekiem ir jānodrošina iespēja iepazīties ar pierādījumiem, kā arī piemērotā formā un atbilstošā laikā sniegt viedokli par šiem pierādījumiem, to saturu un autentiskumu. Īpaša nozīme ir personu uzticībai taisnīgai tiesai, kas balstās arī uz pieņēmumu, ka personai tiek dota iespēja paust viedokli par katru lietas materiālos esošo dokumentu.

Vienlaikus Administratīvā procesa likuma 145.panta ceturtā daļa pieļauj ierobežot procesa dalībnieka tiesības iepazīties ar atsevišķiem lietas materiāliem, ja tam ir pamatots un likumā norādīts iemesls. Tas rada izņēmumu no Administratīvā procesa likuma 247.panta trešajā daļā noteiktā vispārīgā principa, kas paredz tiesas sprieduma pamatošanu vienīgi ar tādiem apstākļiem, par kuriem dalībniekiem bijusi iespēja izteikties. Tātad lietas dalībnieku tiesības iepazīties un izteikties par atsevišķiem lietas materiāliem nav absolūtas un var tikt ierobežotas likumā noteiktajos gadījumos.

NORAKSTS

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 21.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420275316; SKA-103/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1221.A420275316.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:1221.A420275316.12.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „RĪGAS DZIRNAVNIEKS” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 9.jūnija lēmuma Nr. 30.2-22.7/4061 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 19.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai AS „RĪGAS DZIRNAVNIEKS” veica uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par laika posmu no 2013.gada jūlija līdz 2014.gada jūnijam, pārbaudot arī transfertcenas atbilstību darījuma tirgus cenai. Atzīstot, ka pieteicēja no saistītajiem uzņēmumiem saņēmusi aizdevumus ar procentu likmēm, kas pārsniedz tirgus cenas, dienests koriģēja pieteicējas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamos ienākumus, kā rezultātā papildu nomaksai budžetā noteica uzņēmumu ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu, kā arī zaudējumu summas, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem. Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 9.jūnija lēmumu Nr. 30.2-22.7/4061.

Iebilstot pret minēto lēmumu, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 19.septembra spriedumu pieteikumu apmierināja un atcēla pārsūdzēto lēmumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Pieteicēja ar Lietuvas uzņēmumu UAB „Malinvest” 2013.gada 19.martā noslēdza aizdevuma līgumu, aizņemoties 5 797 874 *euro*, savukārt 2014.gada 28.martā pieteicēja aizdevuma līguma noslēdza ar UAB „Malsena Plius”, aizņemoties 3 350 000 *euro*. Pieteicēja un minētie uzņēmumi ir saistītie uzņēmumi. Abos gadījumos aizdevumiem piemērota sešu procentu likme gadā. Lietā ir strīds, vai šī procentu likme ir augstāka par šādu darījumu tirgus vērtību.

[2.2] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.2pantam, kas bija spēkā 2013. un 2014.gadā, pieteicējai bija pienākums pamatot darījuma cenas atbilstību tirgus cenai. Pieteicēja ir iesniegusi transfertcenas dokumentāciju, taču tā ir sagatavota pēc darījumiem – tikai audita laikā, tātad tā nebija pamats pieteicējas darījumu nosacījumu veidošanai. Līdz ar to šī dokumentācija ir izmantojama vienīgi kā pieteicējas paskaidrojumi, lai pamatotu pieteicējas rīcību darījumu slēgšanā.

[2.3] Gan pieteicēja, gan dienests ir piemērojis ārējo salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, kas ir paredzēta Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr. 556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr. 556) 84.punktā. Tā kā lietas dalībnieku starpā nav strīda par piemērojamo transfertcenas metodi, apgabaltiesai nav īpaši jāpamato šīs metodes izvēle.

[2.4] Publiski nav pieejamas ziņas par konkrētiem nefinanšu institūciju kreditēšanas darījumiem. Arī finanšu iestāžu darījumi ir konfidenciāla informācija. Attiecīgi veids, kā noskaidrot aptuveno darījumu saturu, ir statistikas pārskati. Abi lietas dalībnieki ir izmantojuši Latvijas Bankas publicētos statistikas datus. Centrālās statistikas pārvaldes dati salīdzinājumā ar Latvijas Bankas datiem ir pārāk vispārīgi, lai salīdzinātu darījumus. Tātad ir izmantojami Latvijas Bankas apkopotie dati.

[2.5] Apgabaltiesa no Latvijas Bankas ieguva nedaudz precīzākas ziņas par banku sniegtajiem datiem, tomēr Latvijas Banka norādīja, ka šāda rakstura informācija ir konfidenciāla un tiesas spriešanas mērķiem nebūtu izmantojama. Līdz ar to apgabaltiesa šos datus kā tiešu pierādīšanas līdzekli neizmanto. Tāpēc vienīgā objektīvā salīdzināmā informācija par finanšu iestāžu darījumiem ar nefinanšu institūcijām ir Latvijas Bankas publicētie statistikas pārskati. Lietas dalībnieki objektīvi nevarēja saņemt precīzāku informāciju, kas būtu salīdzināma ar nefinanšu institūciju veiktiem kreditēšanas darījumiem. Līdz ar to lietā pārbaudāms, kuri Latvijas Bankas statistikas dati ir salīdzināmi ar pieteicējas transferta darījumiem.

[2.6] Latvijas Bankas apkopotā un publicētā „Monetāro finanšu iestāžu (MFI) procentu likmju statistika darījumos ar rezidentu nefinanšu sabiedrībām un mājsaimniecībām (21.tabula)” (turpmāk – Statistikas tabula) ir pieejama Latvijas Bankas interneta vietnē. Tajā nav atsevišķi izdalīti darījumi ar nemainīgu procentu likmi. Tomēr, ņemot vērā Latvijas Bankas skaidrojumu, atzīstams, ka darījumi ar nemainīgu procentu likmi visprecīzāk atbilst tādiem darījumiem, kuros mainīgā procentu likme netiek pārskatīta ilgāk par vienu gadu, t. i., Statistikas tabulā apkopotajām ziņām par citiem kredītiem, kuru apjoms pārsniedz vienu miljonu *euro*, procentu likmes darbības sākotnējā perioda dalījumā, mainīgā procentu likme ilgāk par gadu. Šos datus nodokļa aprēķināšanā izmantoja arī dienests.

[2.7] Ir vispārzināms, ka mainīgo likmi līzinga devēji izmanto, lai nepakļautu sevi vispārējā tirgus stāvokļa riskam, pārceļot šo risku uz klientu. Šajā ziņā ir konstatējama atšķirība starp pieteicējas darījumiem un Statistikas tabulā iekļautajiem darījumiem. Tomēr apstākļos, kad pieteicējas noslēgto līgumu termiņš nepārsniedz gadu līdz pusotram gadam, atšķirība, ka pieteicējas līgumi ir ar fiksēto likmi, bet statistika ir par darījumiem ar mainīgo likmi, nav tāda, kas varētu būtiski ietekmēt darījumu cenu, ja pieteicēja darījumus būtu veikusi neierobežotas konkurences apstākļos. Līdz ar to cenu salīdzināšanā vispārīgi ir izmantojami Latvijas Bankas statistikas dati par citiem kredītiem, kuru apjoms pārsniedz vienu miljonu *euro*, procentu likmes darbības sākotnējā perioda dalījumā, mainīgā procentu likme ilgāk par gadu. Pieteicējas piemērotā cenu noteikšanas kārtība nav pietiekami izsekojama. No pieteicējas transfertcenu dokumentācijas secināms, ka Latvijas Bankas dati tiek izmantoti tādā veidā, lai cenu aprēķins pēc iespējas pietuvinātos pieteicējas darījumu cenai. Nav saskatāms objektīvs pamats konkrēto Latvijas Bankas statistikas datu izmantošanai konkrēto darījumu salīdzināšanai, jo pieteicējas izmantotie statistikas dati acīmredzami ir pārāk atšķirīgi no pieteicējas darījumiem.

[2.8] Statistikas tabulā par citiem kredītiem (kuru apjoms pārsniedz vienu miljonu *euro*, procentu likmes darbības sākotnējā perioda dalījumā, mainīgā procentu likme ilgāk par gadu) pieteicējai darījumu slēgšanas laikā 2013.gada martā bija pieejamas ziņas par 2012.gada decembri, savukārt 2014.gada martā – par 2013.gada decembri. Līdz ar to dienests pamatoti pieteicējas darījumu novērtēšanā izmantojis ziņas par 2012.gada decembri un 2013.gada decembri. Statistikas tabulā, ievērojot iepriekš minētos darījumu parametrus, norādīts, ka 2012.gada decembrī procentu likme bija 3,71, savukārt 2013.gada decembrī – 4,32. Tās ir likmes, ko piemērojis dienests. Taču, ņemot vērā dienesta citā lietā sniegtos paskaidrojumus, kā arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dokumenta „Transferta cenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām” (turpmāk – Vadlīnijas) 1.35.punktu, nevienā gadījumā nepielāgoti nozares vidējie atskaišu dati paši par sevi nenodrošina nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošus apstākļus. Tāpēc Latvijas Bankas apkopotie statistikas dati cenu salīdzināšanai tiešā veidā nebūtu izmantojami.

[2.9] Ir vispārzināms, ka vidējie dati tiek aprēķināti no datiem, kur vai nu visi rādītāji ir praktiski vienādi, vai nu rādītāju amplitūda ir tāda, ka ar augstākiem rādītājiem izlīdzinās zemākie rādītāji. Arī likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 6.4panta pirmā daļa regulēja apliekamā ienākuma koriģēšanu par procentu maksājumiem. Tātad likumā bija iekļauts mehānisms, kas statistikas vidējos rādītājus pievirzīja nedaudz tuvāk to hipotētiskai augšējai robežai.

[2.10] Transfertcenu aprēķināšanas piemēros, kas pieejami interneta vietnē [www.transfertcenas.lv](http://www.transfertcenas.lv), salīdzināmās cenas noteikšanai tiek ņemta vērā cenu amplitūda, nevis šo cenu vidējais lielums.

Pārbaudot apgabaltiesai pieejamos Latvijas Bankas statistikas datus par finanšu iestāžu sniegtajām ziņām, konstatējams, ka 2012.gada decembra vidējā procentu likme 3,71 veidojas no procentu amplitūdas no 1,3 līdz 6,79 procentiem, savukārt 2013.gada decembrī šī amplitūda bija no 2,9 līdz 7,8 procentiem, no kā izrēķināts vidējais rādītājs 4,32 procenti. Turklāt pamatā visi aizdevumi, kuru apmērs pārsniedz vienu miljonu *euro*, izsniegti ar nodrošinājumu. Lai gan šī informācija nav pieejama lietas dalībniekiem, apgabaltiesa vērtē, ka lietas dalībnieku rīcībā esošo Latvijas Bankas statistikas datu izmantošana tiešā veidā nav iespējama, jo no tās nav iespējams konstatēt salīdzināmo darījumu būtiskas detaļas.

[2.11] Dienestam, ņemot vērā Latvijas Bankas statistikas datus, bija jāveic matemātiski aprēķini un pieņemami precīzas finanšu datu korekcijas, lai izslēgtu salīdzināmajos darījumos konstatēto atšķirību būtisku ietekmi. Dienests šādus aprēķinus nav vecis, lai gan vispārīgi atzinis, ka par aizdevumiem, kas ir izsniegti ar nodrošinājumu, procentu likmes ir mazākas, kā arī zinot, ka mainīgās procentu likmes piemērošanā procentu maksājumu palielina EURIBOR procentu likmes. Līdz ar to dienests nepamatoti strīdus darījumiem piemērojis procentu likmes 3,71 un 4,32, tādējādi nepamatoti koriģējis arī apliekamo ienākumu. Taču, tā kā pieteicējas procentu likmes vispārīgi atbilst to aizdevumu procentu amplitūdai, kas izmantoti finanšu iestāžu izsniegtajiem kredītiem ar nodrošinājumu, nav pamata dienestam uzdot atkārtoti lemt par transfertcenu izvērtējumu.

[3] Dienests iesniedzis kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Apgabaltiesa nepareizi interpretējusi Vadlīniju 1.35.punktu, kas atbilst noteikumu Nr. 556 92.3.apakšpunktam, jo tas runā par nozares vidējiem ieņēmumiem. Izskatāmajā gadījumā netiek risināts jautājums par attiecīgās nozares vidējiem ieņēmumiem. Šajā lietā ir jānoskaidro strīdus darījumu cenas atbilstība tirgus cenai.

[3.2] Apgabaltiesa nav vērtējusi, vai nodrošinājuma neesība ir būtisks darījumu salīdzināmības apstāklis aizdevuma procentu likmes noteikšanā un cik lielā mērā tas ietekmē darījuma tirgus cenas noteikšanu pieteicējas darījumos ar saistītiem uzņēmumiem. No sprieduma izriet, ka apgabaltiesas rīcībā bija detalizētāka informācija, kura nebija pieejama lietas dalībniekiem un kas nav pievienota lietas materiāliem. Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka apgabaltiesas izmantotajos datos ir ziņas par aizdevumiem, kuri pamatā izsniegti ar nodrošinājumu. Šis formulējums liecina, ka apgabaltiesas rīcībā bija ziņas arī par aizdevumiem bez nodrošinājuma. Apgabaltiesa norādījusi, ka lietas dalībnieku rīcībā esošie Latvijas Bankas statistikas dati nav izmantojami, jo no tiem nav iespējams konstatēt salīdzināmo darījumu būtiskas detaļas. Taču apgabaltiesa nav norādījusi, kādas ir darījumu detaļas, izņemot nodrošinājumu, kas ir būtiskas salīdzināmo darījumu detaļām. Turklāt apgabaltiesa, atsaucoties uz dienesta paskaidrojumiem citā lietā, izdarījusi pieņēmumus, ka aizdevumiem ar nodrošinājumu ir zemākas procentu likmes. Šajā ziņā apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicējas mātes sabiedrība UAB „Malinvest” kontrolēja savas meitas sabiedrības – pieteicējas – īpašuma tiesības uz aktīviem, tādēļ nodrošinājuma izsniegšanai būtu maza nozīme mātes sabiedrībai kā aizdevējai. Tas nozīmē, ka apgabaltiesai bija jākonstatē, ka nodrošinājuma neesība neraksturo darījuma ekonomisko būtību un nodrošinājums nav būtisks salīdzināmības faktors.

[3.3] Tā vietā, lai piemērotu noteikumu Nr. 556 84., 91., 92. un 93.punktu, kā arī Vadlīniju 3.55.–3.62.punktu, apgabaltiesa atsaukusies uz interneta vietnē pieejamo informāciju par transfertcenām, kurā pat nav atspoguļots piemērs par salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes ietvaros cenu amplitūdas izmantošanu. No sprieduma izriet, ka apgabaltiesai bija zināma skaitļu virkne, ko apgabaltiesa nav izmantojusi dienesta piemēroto datu ticamības pārbaudīšanai.

[3.4] Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējas izmantotie dati transfertcenas pārbaudīšanai nav derīgi un pieteicējas statistikas aprēķins nav pareizs. Neskatoties uz to, tiesa atcēlusi dienesta lēmumu, tādējādi pēc būtības atzīstot pieteicējas aprēķinu, ko pati novērtējusi kā nepareizu.

[3.5] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa ir pārkāpusi noteikumu Nr. 556 84., 91., 92. un 93.punktu, Vadlīniju 1.35., 3.57.punktu, kā arī Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu un 154.panta pirmo daļu.

[4] Pieteicēja ir iesniegusi paskaidrojumus, norādot, ka kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējas un Lietuvas uzņēmumu transfertcenas atbilst tirgus cenai.

Lai pārbaudītu saistīto uzņēmumu starpā noslēgto darījumu vērtības atbilstību tirgus vērtībai, normatīvajos aktos ir paredzētas vairākas metodes. Lietas dalībnieku starpā ir vienprātība, ka izskatāmajā gadījumā ir piemērojama noteikumu Nr. 556 (zaudēja spēku 2018.gada 1.janvārī) 84.punktā paredzētā salīdzināmo nekontrolēto cenu metode un ir izmantojami ārējie salīdzināmie dati – Latvijas Bankas apkopotie statistikas dati. Arī apgabaltiesa tam ir piekritusi. Tomēr lietas dalībnieku starpā ir strīds par šo datu izmantošanas veidu.

[6] Lietas dalībnieki ir izmantojuši Statistikas tabulu (pieejama: *https://www.bank.lv/statistika/procentu-likmju-statistikas-raditaji/videjas-svertas-procentu-likmes*).

Dienests atzinis, ka ir jāizmanto Statistikas tabulā apkopotās ziņas par citiem kredītiem, kuru apjoms pārsniedz vienu miljonu *euro*, procentu likmes darbības sākotnējā perioda dalījumā, mainīgā procentu likme ilgāk par gadu. Atbilstoši Statistikas tabulai strīdus darījumu laikā 2013.gada 19.martā bija pieejamas ziņas par finanšu iestāžu darījumiem 2012.gada decembrī, savukārt 2014.gada 28.martā – par darījumiem 2013.gada decembrī. 2012.gada decembrī vidējā procentu likme bija 3,71, savukārt 2013.gada decembrī – 4,32 procenti. Ievērojot minēto, dienests atzinis, ka pieteicējas darījumiem piemērotā sešu procentu likme neatbilst tirgus vērtībai, tāpēc strīdus darījumiem piemērojis minētās Statistikas tabulā norādītās procentu likmes un atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, kas bija spēkā līdz 2018.gada 1.janvārim, 12.panta otrās daļas 3. un 4.punktam koriģējis pieteicējas apliekamo ienākumu.

Savukārt pieteicēja, lai pamatotu, ka tās darījumu cenas atbilst tirgus cenām, ir pārrēķinājusi Statistikas tabulā esošos datus, kā rezultātā noteikusi vidējos aritmētiskos lielumus no Statistikas tabulā jau aprēķinātajām vidējām svērtām procentu likmēm dažādu darījumu kopām – aizdevumiem, kas nepārsniedz 0,25 miljonus *euro*, aizdevumiem ar apjomu no 0,25 miljona līdz vienam miljonam *euro*, aizdevumiem, kas pārsniedz vienu miljonu *euro*. Tā rezultātā pieteicēja nonākusi pie procentu likmju amplitūdas. Ņemot vērā, ka strīdus darījumiem piemērotā sešu procentu likme iekļaujas pieteicējas aprēķinātajā amplitūdā, pieteicējas ieskatā nav pamata apstrīdēt strīdus darījumu cenas atbilstību tirgus cenai.

Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējas izmantotie statistikas dati acīmredzami ir pārāk atšķirīgi no pieteicējas darījumiem un pieteicējas piemērotā cenu noteikšanas kārtība nav pietiekami izsekojama, lai katrai trešajai personai būtu iespēja identificēt salīdzināmos darījumus un tos novērtēt. Apgabaltiesa secinājusi, ka cenu salīdzināšanā vispārīgi ir izmantojami Latvijas Bankas statistikas dati par citiem kredītiem, kuru apjoms pārsniedz vienu miljonu *euro*, procentu likmes darbības sākotnējā perioda dalījumā, mainīgā procentu likme ilgāk par gadu. Tieši šādus salīdzināmos datus ir izmantojis arī dienests. Tāpat apgabaltiesa piekritusi dienestam, ka pieteicējas darījumu novērtēšanā ir izmantojami dati par 2012.gada decembri un 2013.gada decembri. Vienlaikus apgabaltiesa atzinusi, ka nav izmantojamas dienesta iepriekš norādītās procentu likmes. Apgabaltiesa ir izmantojusi pašas no Latvijas Bankas iegūtos datus, kā rezultātā secinājusi, ka pieteicējas aizdevuma darījumu procentu likmes iekļaujas apgabaltiesas izmantoto procentu likmju diapazonā. Līdz ar to apgabaltiesa atzinusi, ka strīdus darījumu cena atbilst tirgus cenai.

Dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka informācija, ar ko pamatoti tiesas secinājumi, nebija pieejama ne dienestam, ne pieteicējai, līdz ar to tiesa, atceļot pārsūdzēto lēmumu, ir vērtējusi detalizētākus datus, par kuru ietekmi uz dienesta veiktajiem nodokļa aprēķiniem dienests nevar izteikties.

[7] Senāts no lietas materiāliem konstatē, ka apgabaltiesa Latvijas Bankai ir pieprasījusi iesniegt monetāro finanšu iestāžu datus, kuri izmantoti Latvijas Bankas apkopotajā statistikā par nefinanšu sabiedrībām izsniegto kredītu procentu likmēm (jaunajiem darījumiem) ailē (ar apakšailēm) „Citi kredīti, kuru apjoms pārsniedz 1 milj. *euro*, procentu likmes darbības sākotnējā perioda dalījumā” par 2012.gada decembri, par 2013. un 2014.gada mēnešiem, par kuriem informācija statistikā iekļauta 2014.gada 27.martā. Latvijas Banka ir iesniegusi šos datus, taču lietas materiālos tie nav atrodami. No lietas materiāliem izriet, ka Latvijas Bankas iesniegtos datus apgabaltiesa pēc sprieduma sastādīšanas ir nosūtījusi atpakaļ Latvijas Bankai.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka tiesa pēc savas iniciatīvas no Latvijas Bankas iegūtos datus neizmantos kā tiešu pierādīšanas līdzekli. Tomēr apgabaltiesa izšķirošo secinājumu, pret ko iebilst kasators, ir izdarījusi un pieteikumu apmierinājusi tieši uz šo pierādījumu pamata.

Šajā sakarā norādāmi divi apsvērumi.

Pirmkārt, kā minēts iepriekš, noteikumi Nr. 556 darījumu cenas pārbaudei paredz vairākas metodes. Senāts jau iepriekš 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 (*Senāta 2016.gada 8.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-514/2016 (A420619111) 9.punkts*). Tātad, ja nodokļu maksātājs norāda uz konkrētu metodi, kas izmantota, nosakot cenas darījumos ar saistītajiem uzņēmumiem, dienestam ir jārespektē šī izvēle un primāri jāpārbauda tieši nodokļu maksātāja izvēlētās metodes piemērotība. 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. Minētais ir attiecināms arī uz informāciju, kuru nodokļu maksātājs, piemērojot konkrēto metodi, izmanto darījumu vērtības (cenas) salīdzināšanai un pamatošanai.

Pieteicēja, piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, lai pamatotu savu darījumu vērtības atbilstību tirgus vērtībai, ir izmantojusi tādu informāciju, kas pieteicējai bija pieejama darījumu veikšanas un darījumu vērtības salīdzināšanas brīdī. Dienests ir akceptējis šīs informācijas izmantošanu, vienlaikus uzskatot, ka pieteicējas rīcība, izmantojot konkrēto informāciju, ir kļūdaina, tāpēc ir labojis šo kļūdu, norādot, kāds dienesta ieskatā ir pareizais šīs informācijas izmantošanas veids. Arī tiesa ir secinājusi, ka dienestam bija jāveic matemātiskie aprēķini un finanšu datu korekcijas, ko dienests tiesas ieskatā nav darījis. Ievērojot minēto, nav saprotams, kāpēc šādos apstākļos darījumu vērtības salīdzināšanai tiesa ir izmantojusi nevis pieteicējas un dienesta izmantoto informāciju, nepieciešamības gadījumā to koriģējot, bet gan tādu informāciju, ko tiesa ieguvusi tiesvedības laikā un kas nebija un nevarēja būt pieejama pieteicējai strīdus darījumu veikšanas un darījumu vērtības salīdzināšanas brīdī un dienestam pārbaudes laikā.

Otrkārt, no dienesta kasācijas sūdzības argumentācijas izriet, ka dienests pēc būtības neiebilst, ka izskatāmajā gadījumā varētu izmantot tiesas iegūtos pierādījumus. Arī pieteicējas paskaidrojumos šādi iebildumi nav norādīti. Vienlaikus dienests pārmet tiesai, ka lietas dalībniekiem netika nodrošināta iespēja iepazīties un izteikties par tiesas spriedumu pamatojošiem pierādījumiem.

Senāts atgādina, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 14.1pantā nostiprinātajam procesuālā taisnīguma principam tiesai ir jādod procesa dalībniekiem pienācīga iespēja izteikt savu viedokli. Likuma 145.panta pirmā daļa paredz virkni administratīvā procesa dalībnieka tiesību, tostarp piedalīties pierādījumu pārbaudīšanā, pieteikt lūgumus, izteikt savus apsvērumus un argumentus, sniegt paskaidrojumus. Atbilstoši 245.pantam tiesa, iztiesājot administratīvo lietu rakstveida procesā, ievēro administratīvās lietas tiesvedības principus un procesa dalībnieku procesuālās tiesības, ciktāl to pieļauj rakstveida procesa būtība. Savukārt 247.panta otrā daļa noteic, ka tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma 153.pantu nav nepieciešams pierādīt. Atbilstoši šā panta trešajai daļai tiesa spriedumu drīkst pamatot tikai ar tādiem apstākļiem, par kuriem administratīvā procesa dalībniekiem ir bijusi iespēja mutvārdos vai rakstveidā izteikt savu viedokli.

Tātad minētajās tiesību normās ir nostiprinātas lietas dalībnieku tiesības iepazīties ar lietas materiāliem un izteikt par tiem savu viedokli. Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa uzsvērusi, ka procesa dalībniekiem ir jānodrošina iespēja iepazīties ar pierādījumiem, kā arī piemērotā formā un atbilstošā laikā sniegt viedokli par šiem pierādījumiem, to saturu un autentiskumu. Īpaša nozīme ir personu uzticībai taisnīgai tiesai, kas balstās arī uz pieņēmumu, ka personai tiek dota iespēja paust viedokli par katru lietas materiālos esošo dokumentu. Tā ir daļa no Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta 1.punkta tiesībām uz taisnīgu tiesu (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2021.gada 4.februāra sprieduma Valentīnas Vorotņikovas pieteikumā pret Latviju, iesnieguma Nr. 68188/13, 21.punkts*).

Vienlaikus Administratīvā procesa likuma 145.panta ceturtā daļa pieļauj ierobežot procesa dalībnieka tiesības iepazīties ar atsevišķiem lietas materiāliem, ja tam ir pamatots un likumā norādīts iemesls. Minētais rada izņēmumu no Administratīvā procesa likuma 247.panta trešajā daļā noteiktā vispārīgā principa, kas paredz tiesas sprieduma pamatošanu vienīgi ar tādiem apstākļiem, par kuriem dalībniekiem bijusi iespēja izteikties (sal. *Senāta 2015.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-160/2015 (A420447811) 11.punkts*).

Tātad lietas dalībnieku tiesības iepazīties un izteikties par atsevišķiem lietas materiāliem nav absolūtas un var tikt ierobežotas likumā noteiktajos gadījumos.

Latvijas Banka, iesniedzot tiesas pieprasītos pierādījumus, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 145.panta ceturto daļu, ir lūgusi noteikt ierobežojumu lietas dalībniekiem iepazīties ar iesniegto materiālu attiecīgo daļu un pēc tiesas galīgā nolēmuma spēkā stāšanās pieprasītos datus atdot Latvijas Bankai vai iznīcināt. Tātad, ja tiesa secinātu un pamatotu, ka izskatāmajā lietā transfertcenu pārbaudei ir izmantojamas pēc tiesas iniciatīvas iegūtās ziņas un, konstatējot likumā noteiktos gadījumus, Latvijas Bankas iesniegtajiem pierādījumiem noteiktu ierobežotas pieejamības statusu, lietas dalībniekiem nebūtu pamata pārmest tiesai, ka nav nodrošinātas viņu procesuālās tiesības iepazīties ar atsevišķiem lietas materiāliem. Taču tiesa nav pieņēmusi lēmumu par ierobežotas pieejamības statusa noteikšanu Latvijas Bankas iesniegtajiem datiem, jo, kā jau minēts, tiesa tos lietas materiāliem nav pievienojusi.

Šādu apstākļu kopumā apgabaltiesas rīcība atzīstama par neatbilstošu Administratīvā procesa likuma 247.panta otrajai un trešajai daļai. Turklāt, tā kā pierādījumi, kas kā izšķiroši izmantoti tiesas sprieduma pamatošanai, lietas materiāliem nav pievienoti, arī Senātam nav iespējas pārbaudīt, vai apgabaltiesa tos ir novērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām. Vienlaikus jāpiekrīt dienestam, ka apgabaltiesas spriedumā lietotie formulējumi dod pamatu secinājumam, ka minētās tiesību normas prasības nav ievērotas (par to turpmākajos punktos).

Minētie pārkāpumi ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai un lietas nosūtīšanai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai. Vienlaikus, ievērojot procesuālās ekonomijas principu, Senāts atzīst par nepieciešamu atbildēt uz kasācijas sūdzības argumentiem, kas attiecas uz transfertcenas jautājumiem pēc būtības.

[8] Apgabaltiesa atzinusi, ka Latvijas Bankas apkopotie statistikas dati cenu salīdzināšanai tiešā veidā nav izmantojami.

Dienesta nostāja šajā jautājumā nav viennozīmīga, jo, no vienas puses, dienests norāda, ka šāds apgabaltiesas secinājums ir kļūdains, no otras puses, dienests pārmet apgabaltiesai, ka tā nav rīkojusies atbilstošā veidā, lai tiktu nodrošināta nepieciešamo korekciju veikšana, pielāgojot Latvijas Bankas datus, lai tie varētu tikt izmantoti izskatāmajā gadījumā. Līdz ar to, vērtējot ar transfertcenu saistītos jautājumus, izskatāmajā gadījumā primāri noskaidrojams, vai Latvijas Bankas statistikas datu izmantošanai ir nepieciešama to korekcija.

[9] Apgabaltiesa secinājumu, ka Latvijas Bankas statistikas dati nav izmantojami tiešā veidā, ir pamatojusi ar Vadlīniju 1.35.punktu, savukārt dienests uzskata, ka no Vadlīniju 1.35.punkta šāds secinājums neizriet, jo tas runā par nozares vidējiem ieņēmumiem, savukārt izskatāmajā gadījumā runa ir vidējām cenām.

Vadlīniju 1.35.punkts iekļauts sadaļā, kas skaidro ar salīdzināmības analīzi saistītos apstākļus. 1.35.punktā norādīts, ka visas metodes, kurās piemēro nesaistītu pušu darījuma principu, var saistīt ar koncepciju, ka neatkarīgi uzņēmumi izskata tiem pieejamos variantus un, tos savā starpā salīdzinot, tie ņem vērā jebkādas atšķirības variantu starpā, kas būtiski ietekmē darījumu vērtību. Tādēļ salīdzināmās nekontrolētās cenas metodē salīdzina kontrolētu darījumu ar līdzīgu nekontrolētu darījumu, lai sniegtu novērtējumu cenai, par kādu puses būtu vienojošās, ja tās tiešā veidā meklētu tirgus alternatīvu kontrolētajam darījumam. Tomēr šāda metode kļūst mazāk uzticams aizstājējs nesaistītu pušu darījumiem, ja nav salīdzināmas visas pazīmes šādiem nekontrolētiem darījumiem, kuri būtiski ietekmē cenu, kāda tiek maksāta neatkarīgu uzņēmumu starpā. 1.35.punktā norādīts, ka līdzīgā veidā tālāk pārdošanas cenas un izmaksu plus metodēs salīdzina bruto peļņas normu, kas gūta kontrolētā darījumā, ar bruto peļņas normām, kas gūtas līdzīgos nekontrolētos darījumos. Šāds salīdzinājums sniedz novērtējumu bruto peļņas normai, kādu viena no pusēm būtu guvusi, ja tā būtu pildījusi tādas pašas funkcijas neatkarīgiem uzņēmumiem, un tādēļ tā sniedz novērtējumu samaksai, kādu šī puse būtu pieprasījusi un kādu otra puse būtu vēlējusies maksāt atbilstoši nesaistītu pušu darījumu principam. 1.35.punktā arī norādīts, ka citas Vadlīnijās aplūkotās metodes ir balstītas uz tīrās peļņas rādītāju salīdzinājumiem neatkarīgo un saistīto uzņēmumu starpā kā līdzekļiem, lai novērtētu peļņu, kādu viens vai katrs no saistītajiem uzņēmumiem varētu gūt, ja tie veiktu darījumus tikai ar neatkarīgiem uzņēmumiem, un tādēļ samaksu, ko šādi uzņēmumi būtu pieprasījuši atbilstoši nesaistītu pušu darījumu principam, lai kompensētu resursus, ko tie izmantojuši kontrolētā darījumā. Rezultātā Vadlīniju 1.35.punktā norādīts: kad pastāv atšķirības salīdzināmo situāciju starpā, kuras varētu būtiski ietekmēt salīdzinājumu, ir jāveic iespējamie salīdzināmības pielāgojumi, lai uzlabotu salīdzināmības drošumu. Tādēļ nevienā gadījumā nepielāgoti nozares vidējie atskaišu dati paši par sevi nenodrošina nesaistītu pušu darījumu principam atbilstošus apstākļus.

Kā redzams, Vadlīniju 1.35.punkts runā par vairākām transfertcenu metodēm un uzsver nepieciešamību, pirmkārt, salīdzināt salīdzināmās situācijas un ņemt vērā atšķirības, kas var būtiski ietekmēt salīdzinājumu, otrkārt, uzlabot salīdzināmības drošumu, veicot iespējamos pielāgojumus. Tātad, piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, primāri ir noskaidrojams, vai pārbaudāmais darījums starp saistītajiem uzņēmumiem ir salīdzināms ar darījumu starp neatkarīgajiem uzņēmumiem un vai ir identificējamas atšķirības, kas būtiski ietekmē salīdzināmības drošumu un ticamību. Ja šādas atšķirības ir identificējamas, nepieciešams veikt pielāgojumus, ja tas ir iespējams, lai tādējādi izslēgtu identificēto atšķirību būtisku ietekmi.

[10] Tas izriet arī no turpmāk norādītā.

Proti, saskaņā ar noteikumu Nr. 556 84.punktu 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 (84.1.apakšpunkts). Šo 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 (84.2.apakšpunkts).

Tātad arī noteikumos Nr. 556 norādīts, ka salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanai darījumiem starp saistītajiem uzņēmumiem un darījumiem starp neatkarīgajiem uzņēmumiem ir jābūt salīdzināmiem.

Noteikumu Nr. 556 91.punkts noteic: piemērojot preču (produktu, pakalpojumu) tirgus cenas vai darījuma vērtības noteikšanas metodes, lai noteiktu salīdzināmus darījumus, 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), 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).

Minētajā tiesību normā ir noteikti vairāki salīdzināmības faktori, tostarp ir paredzēta risku salīdzināmība.

Noteikumu 92.2.apakšpunkts noteic, ka salīdzināmie riski atkarībā no veiktajām funkcijām var būt tirgus riski, kreditoru un debitoru riski, zaudējumu riski, kas saistīti ar preču krājumu uzglabāšanu, valūtas svārstību riski un zaudējumu riski, kas saistīti ar ražošanas iekārtu nolietošanos vai neveiksmīgu ieguldījumu konkrētā produkta pētniecības un attīstības projektā, apdrošināšanas un garantiju riski un citi riski.

Noteikumu 92.3.1. un 92.3.2.apakšpunkts noteic, ka, piemērojot citstarp salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, 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; var veikt matemātiskus aprēķinus un pieņemami precīzas finanšu datu korekcijas, lai izslēgtu šādu salīdzināmajos darījumos konstatēto atšķirību būtisku ietekmi.

No minētajām tiesību normām, pirmkārt, izriet, ka ir jāveic uzņēmuma funkciju un ar to saistīto risku, izmantoto aktīvu un darījuma priekšmeta, kā arī citu darījuma cenu ietekmējošo faktoru salīdzināmā analīze. Atbilstoši Vadlīnijām par cenu ietekmējošiem faktoriem uzskatāmi arī līgumiskie nosacījumi, ekonomiskie apstākļi un biznesa stratēģija (1.33.–1.63.punkts). Tas nozīmē, ka, piemērojot salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, nepieciešams salīdzināt virkni darījumus raksturojošo elementu. Otrkārt, minētajās tiesību normās norādīts uz korekciju un matemātisku aprēķinu veikšanu, lai uzlabotu salīdzināšanas ticamību un izslēgtu salīdzināmajos darījumos konstatēto atšķirību būtisku ietekmi.

Tas nozīmē, ja salīdzināmības analīzes rezultātā salīdzināmajos darījumos tiek konstatētas atšķirības un to būtiska ietekme, ir nepieciešams veikt atbilstošas korekcijas vai matemātiskus aprēķinus. Tātad, ja salīdzināmības analīzes rezultātā tiek konstatētas būtiskas atšķirības starp pieteicējas darījumiem un darījumiem, par kuriem informācija ir apkopota Latvijas Bankas statistikas datos, kā arī šo atšķirību būtiska ietekme, ir veicama datu korekcija, nevis to tieša izmantošana.

[11] Kā jau minēts, noteikumu Nr. 556 92.2.apakšpunkts norāda uz nepieciešamību salīdzināt arī riskus. Šajā tiesību normā pieminēti vairāki salīdzināmie riski, tostarp garantiju riski. Tātad, vērtējot salīdzināmos aizdevuma darījumus, nozīme varbūt arī nodrošinājuma esībai.

Ņemot vērā apgabaltiesas sprieduma argumentāciju kopumā, var secināt, ka apgabaltiesas ieskatā ar nodrošinājumu saistītajiem jautājumiem izskatāmajā gadījumā ir nozīme. Tai pašā laikā, kā to pamatoti norāda dienests, apgabaltiesa nav pamatojusi un izskaidrojusi, cik lielā mērā nodrošinājuma esība vai neesība ietekmē darījuma tirgus cenas noteikšanu pieteicējas darījumos ar saistītiem uzņēmumiem. Apgabaltiesa ir atsaukusies tikai uz dienesta citā lietā sniegtajiem paskaidrojumiem. Tomēr apgabaltiesas spriedumā iztrūkst šajā lietā salīdzināmo darījumu vērtējums, saistīts ar nodrošinājuma apstākļiem. Šajā ziņā arī jāpiekrīt dienestam, ka gadījumā, ja apgabaltiesa uzskatīja, ka nodrošinājuma esībai vai neesībai ir būtiska ietekme, tai bija jāņem vērā, ka pieteicējas saistītais uzņēmums kontrolē pieteicējas īpašuma tiesības uz aktīviem. Tas var būt apstāklis, kas ir ņemams vērā, lai noskaidrotu, vai attiecīgajam salīdzināmības faktoram ir būtiska ietekme.

Turklāt, kā izriet no dienesta lēmuma, dienests, identificējot salīdzināmības faktorus, norādījis, ka izskatāmajā lietā par salīdzināmiem darījumiem tiek uzskatīti aizdevumi, kas izsniegti bez nodrošinājuma. Audita pārskata 48.lappusē norādīts, ka Statistikas tabulā ir atrodama informācija par kredītiem, kuri izsniegti ar un bez nodrošinājuma. Tiesa nav pārbaudījusi un vērtējusi, vai dati par kredītiem ar nodrošinājumu un bez nodrošinājuma lietas dalībnieku izmantotajā Statistikas tabulā ir norādīti atsevišķi. Tāpat apgabaltiesas spriedumā nav sniegts nekāds novērtējums Latvijas Bankas pārstāvju pirmās instances tiesas sēdē sniegtajam izskaidrojumam par Statistikas tabulā apkopotajiem datiem. Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka Latvijas Bankas datos, kas iegūti pēc apgabaltiesas iniciatīvas, apkopotas ziņas par kredītiem, kas pamatā ir izsniegti ar nodrošinājumu. Taču no apgabaltiesas sprieduma nav saprotams, vai apgabaltiesas rīcībā bija ziņas arī par kredītiem bez nodrošinājuma.

Vienlaikus ir būtiski norādīt, ka pieteicēja nav iebildusi pret dienesta noteikto salīdzināmības faktoru – aizdevumi bez nodrošinājuma. No dienesta lēmuma var noprast, ka arī pieteicēja ir izmantojusi tieši šādu salīdzināmības faktoru, jo strīdus aizdevumi tika izsniegti bez nodrošinājuma. Ievērojot minēto un atbilstoša izskaidrojuma neesību apgabaltiesas spriedumā, nav saprotams, kāpēc apgabaltiesa ir atzinusi, ka izskatāmajā lietā kā salīdzināmības faktors ir izmantojami aizdevumu darījumi ar nodrošinājumu.

Šādu apstākļu kopumā Senāts piekrīt dienestam, ka apgabaltiesa nav ievērojusi noteikumu Nr. 556 84.punktu, kā arī, piešķirot nozīmi nodrošinājuma faktam, ir tikai atsaukusies uz dienesta citā lietā sniegtajiem paskaidrojumiem, bet pretēji Administratīvā procesa likuma 154.pantam nav noskaidrojusi ar nodrošinājumu saistītos apstākļus izskatāmajā lietā, kā arī nav izskaidrojusi, kāpēc ir izmantojusi datus par darījumiem ar nodrošinājumu, ja strīdus aizdevumi izsniegti bez nodrošinājuma.

[12] Apgabaltiesa, atzīstot, ka dienesta norādītās procentu likmes nav piemērojamas un arī pieteicējas aprēķini ir nepareizi, secinājusi, ka minētais tomēr nenozīmē, ka dienestam būtu jāveic citi aprēķini. Šādu secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka pieteicējas darījumu procentu likmes iekļaujas to procentu likmju diapazonā, kuras izmantojusi apgabaltiesa, pamatojoties uz pašas iegūtajiem datiem. Apgabaltiesa norādījusi, ka salīdzināmās cenas noteikšanai tiek ņemta vērā cenu amplitūda, nevis šo cenu vidējais lielums. Šādu apgalvojumu apgabaltiesa pamatojusi vienīgi ar atsauci uz transfertcenu pakalpojumu un nodokļu konsultāciju biroja viedokli interneta vietnē [www.transfertcenas.lv](http://www.transfertcenas.lv), nenorādot jebkādas šādu apgalvojumu pamatojošas tiesību normas un argumentus.

Senāts turpmāk norādīto apstākļu dēļ minētajam apgalvojumam nepiekrīt.

Kā tika norādīts jau iepriekš, noteikumu Nr. 556 84., 91.punkts un 92.3.1. un 92.3.2.apakšpunkts runā par korekciju un matemātisko aprēķinu nepieciešamību, konstatējot salīdzināmo datu būtiskas atšķirības un to būtisku ietekmi. Pielāgojumu nepieciešamība ir uzsvērta arī Vadlīniju 1.35.punktā.

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 minētās tiesību normas 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.

Līdz ar to pats par sevi apgabaltiesas norādītais apstāklis, ka pieteicējas un tās saistīto uzņēmumu darījumos piemērotās procentu likmes iekļaujas apgabaltiesas izmantoto procentu likmju diapazonā, nedod pamatu nešaubīgam apgalvojamam, ka pieteicējas darījumu cenas atbilst tirgus cenām un ka nav nepieciešama atbilstošo korekciju veikšana.

Turklāt apgabaltiesa ir tikai atsaukusies uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 6.4panta pirmo daļu, kas auditējamajā periodā regulēja apliekamā ienākuma koriģēšanu par procentu maksājumiem. Taču apgabaltiesa nav skaidrojusi, vai minētā tiesību norma ir piemērojama arī izskatāmajā gadījumā. Arī dienests kasācijas sūdzībā nav norādījis nevienu argumentu par šīs tiesību normas piemērošanu un attiecināšanu uz šajā lietā risināmo strīdu. Tāpēc, izskatot lietu pēc būtības, ja tiks secināts, ka Latvijas Bankas apkopoto statistikas datu izmantošanai ir nepieciešama to pielāgošana, ir noskaidrojams arī tas, vai atbilstošas korekcijas nav veicamas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 6.4panta pirmajā daļā paredzētajā kārtībā.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 19.septembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

(pa