

# TIESISKĀS NOTEIKTĪBAS PRINCIPA IETEKMES PALIELINĀŠANAS PERSPEKTĪVAS SAVSTARPĒJĀS SASKAŅOŠANAS PROCEDŪRĀS STARP KOMPETENTAJĀM IESTĀDĒM

---

## PROSPECTS FOR INCREASING THE IMPACT OF LEGAL CERTAINTY PRINCIPLE IN MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE BETWEEN COMPETENT AUTHORITIES

**Krists Ansons, *Mg. iur.***

### Summary

Mutual agreement procedures operate in an environment that is highly unpredictable to companies. Regulatory transfer pricing changes have a disrupting effect on elimination of double taxation.

The topic is particularly relevant today, as Latvia has agreed to try to comply with OECD, BEPS Action 14 Mutual agreement procedure minimum standards, and has implemented EU Council Directive 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union.

The purpose of this paper is to analyze the prospects for increasing the impact of legal certainty principle in mutual agreement procedure between competent authorities.

The results of the work expose the problems of mutual agreement procedures in Latvia and reveal that more work remains to be done to increase legal certainty in mutual agreement procedures of Latvia.

**Atslēgvārdi:** savstarpējās saskaņošanas procedūras, tiesiskā noteiktība, transfertcenas

**Keywords:** mutual agreement procedure, legal certainty, transfer pricing

### Ievads

Savstarpējās saskaņošanas procedūras (turpmāk – arī MAP) ir viens no pārnacionālajiem sadarbības instrumentiem, kas pieejams saskaņā ar Latvijas Republikas nodokļu tiesībām. Autors apskatīs tēmu transfertcenu savstarpējās saskaņošanas procedūru kontekstā. 1776. gadā nodokļu iekasēšanas politikā Ādams Smits izvirzīja četrus galvenos principus. Proporcionalitātes principu, efektivitātes, vienkāršības un paredzamības principu.<sup>1</sup> Ā. Smits uzskatīja, ka

---

<sup>1</sup> Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Available at: [https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf) 639 – 641.p [aplūkots 25.03.2017.].

neliela neskaidrība nodokļa maksāšanas laikā, nodokļa iekasēšanas manierē vai maksājamo daudzumā veicina nodokļu iekasētāja nekaunību un korumpētību.<sup>2</sup>

Arī mūsdienās vēl joprojām aktuālas Smita atziņas. Neskaidrība nodokļu iekasēšanas manierē rada patvaļas risku, kas ir viens no faktoriem, kurš demotivē vietējos saimnieciskās darbības veicējus, atgrūž investorus un starptautisko uzņēmumu grupas. Nodokļu tiesību jomā ar tiesību principu piemērošanu vien nepietiek, normatīvo aktu vakuumā kompetentās iestādes var pieņemt nodokļu maksātājiem neskaidras un nepieņemamas nostādes.

Līdz ar tehnoloģiju attīstību uzņēmumiem un personām saimnieciskās darbības un tās palīgdarbību veikšanas vieta vairs nav tik svarīga, piemēram, ar interneta izgudrošanu apmainīties ar liela apjoma informāciju ir vienkāršāk, var arī kontrolēt starptautiskās uzņēmumu grupas saimniecisko darbību no attāluma. Vienlaicīgi ir pieaugušas personu pārvietošanās iespējas, piemēram, piekļuve transportlīdzekļiem, bezvīzu režīmam un ES bezrobežu teritorijai. Šie apstākļi veicina starpvalstu nodokļu konkurenci. Nodokļu konkurences apstākļos valstu interesēs ir sadarboties un taisnīgi savstarpēji sadalīt nodokļu iekasēšanas tiesības, ņemot vērā starptautisko uzņēmumu intereses. Dubultā aplikšana ar nodokļiem būtiski kaitē uzņēmumiem un rada tiem zaudējumus vairāku miljonu eiro apmērā,<sup>3</sup> tomēr jāatzīst, ka nodokļu konvencijas var saturēt mehānismus, ko šie paši uzņēmumi var izmantot, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas.<sup>4</sup> Latvijas izpratnē dubultā aplikšana ar nodokļiem izceļas tikai tad, ja nodoklis jau ir samaksāts. Dubultā aplikšana ar nodokļiem īpaši aktuāla starptautisko uzņēmumu grupām, kas vēlas paplašināt savu darbību, dibinot saistītus uzņēmumus valstīs, ar kurām nav noslēgtas nodokļu konvencijas. Divas visbiežākās strīdu jautājumu situācijas, ko var risināt savstarpējās saskaņošanas procedūru ietvaros, ir 1) situācija, kur vienā valstī uzņēmuma peļņa ir aplikta ar uzņēmuma ienākuma nodokli (turpmāk – UIEN) un citā valstī ar iedzīvotāju ienākuma nodokli vai UIEN ir apliktas dividendes no šīs peļņas, 2) situācija, kur, uzņēmumam gūstot peļņu, vienu un to pašu peļņu aplik ar UIEN gan viena valsts, gan kāda cita valsts. Savstarpējās saskaņošanas procedūras ietvaros var risināt arī citas starptautisko nodokļu strīdu jautājumu lietas, piemēram, lietas par pastāvīgo pārstāvniecību izcelšanās kritērijiem.

## Par MAP regulējošajiem normatīvajiem aktiem un procedūras mērķi

Pirmais līgums par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu tika slēgts 1872. gadā starp Lielbritāniju un Šveici par mantojuma nodevām.<sup>5</sup> Vēsturiski dubultās aplikšanas novēršanas risinājumus globālā līmenī sāka attīstīt

<sup>2</sup> Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Available at: [https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf) 639 – 641.p [aplūkots 25.03.2017.].

<sup>3</sup> b.a. Double taxation pact put on ice as businesses cry foul. Available at: <https://www.theeastafrican.co.ke/business/Double-taxation-pact-put-on-ice-as-businesses-cry-foul-/2560-3897322-2yfji5/index.html> [aplūkots 05.01.2020.].

<sup>4</sup> b.a. Dutch double taxation treaties lead to huge revenue losses in developing countries. Available at: <https://www.somo.nl/dutch-double-taxation-treaties-lead-to-huge-revenue-losses-in-developing-countries/> [aplūkots 06.01.2020.].

<sup>5</sup> Jogarajan S. The Conclusion and Termination of the 'First' Double Taxation Treaty (October 1, 2012). British Tax Review, Vol. 3, 2012; University of Melbourne Legal Studies Research Paper, No. 604. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2154760> [aplūkots 06.01.2020.].

20. gadsimta sākumā. Pirmā starptautiskā organizācija, kas periodiski sāka attīstīt konvencijas modeli par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu, bija Tautu Savienība, kas pirmo konvencijas modeli sagatavoja 1926. gadā.<sup>6</sup> Tautu Savienība konvencijas modeli 1928. gadā iestrādāja pirmo koncepciju strīdu risināšanas mehānismiem, kas paredzēja, ka valstis var savā starpā vienoties par nodokļu konvencijas normu interpretāciju un piemērošanu un uzsākt MAP.<sup>7</sup> Tautu Savienības darbu pie MAP koncepcijas turpināja Eiropas Ekonomiskās sadarbības organizācija<sup>8</sup> (OEEC), kas 1961. gadā kļuva par Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizāciju (OECD).<sup>9</sup> Pašreiz savstarpējās saskaņošanas procedūras juridiskais pamats starptautiski izriet no OECD un ANO parauga balstītām starp valstīm slēgtajām nodokļu konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (turpmāk – nodokļu konvencijas). Daļu no šīm konvencijām, sākot ar 2019. gadu, modificē “Daudzpusējās konvencijas nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas novēršanas pasākumu ieviešanai attiecībā uz nodokļu konvencijām” (turpmāk – MLI). Eiropas Savienībai ir savi normatīvie akti, kas regulē MAP kopā ar nodokļu konvencijām un MLI: Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (turpmāk – arī arbitražas konvencija), kā arī ES direktīva (ES) 2017/1852 par nodokļu strīdu izšķiršanas mehānismiem. Latvija nesēn pārņēma ES direktīvu (ES) 2017/1852 Likumā par nodokļiem un nodevām. Šī direktīva ir piemērojama visās ES valstīs kopš 2019. gada 1. jūlija par dubultās aplikšanas ar nodokļiem u. c. strīdus jautājumiem saistībā ar ienākumiem, kas gūti pēc 2018. gada 1. janvāra (ieskaitot). Latvija ir noslēgusi nodokļu konvencijas ar visām ES dalībvalstīm, Latvijas nodokļu konvenciju kopskaits ir 61, kas kopā aptver 62 jurisdikcijas.<sup>10</sup> Citu normatīvo aktu, kas paredzētu MAP, nav, līdz ar to Latvijas nodokļu maksātājiem jārēķinās, ka MAP var slēgt tikai ar šīm 62 jurisdikcijām, pārējos MAP iesniegumus par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu neizskatīs. MAP regulējums katras noslēgtās konvencijas ietvarā var būtiski atšķirties, līdz ar to MAP procedūrai ar katru jurisdikciju var piemērot unikālu pieeju. Visas MAP procedūras vieno nodokļu konvenciju galvenais mērķis, dubultās nodokļu aplikšanas novēršana.<sup>11</sup> MAP procedūras ietvaros Latvijā izšķir transfertcenu, nodokļu rezidences, ieturējuma nodokļu un citus strīdus starp valstīm, kuri rodas, interpretējot un piemērojot nodokļu nolīgumus un konvencijas.

Savstarpējās saskaņošanas procedūra kalpo, lai novērstu nodokļu konvencijām neatbilstošu aplikšanu ar nodokļiem, t. i., novērstu dubulto aplikšanu ar nodokļiem, novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, novērstu krāpniecību. MAP uzdevums nav veikt papildu nodokļu uzrēķinus. Līdz ar

<sup>6</sup> Vogel K. Double Tax Treaties and Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law 1986-01. Available at: <https://lawcat.berkeley.edu/record/1112555?ln=en> [aplūkots 07.01.2020.].

<sup>7</sup> Chetcuti J. Arbitration in International Tax Dispute Resolution. Available at: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm> [aplūkots 08.01.2020.].

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> b.a. Organisation for European Economic Co-operation. Available at: <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> [aplūkots 09.01.2020.].

<sup>10</sup> b.a. Latvijas Republikas konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu statuss. Pieejams: [https://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu\\_politika/nodoklu\\_konvencijas/divpusejo\\_konvenciju\\_statuss/](https://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/nodoklu_konvencijas/divpusejo_konvenciju_statuss/) [aplūkots 10.01.2020.].

<sup>11</sup> OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. Available at: [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) 9.p [aplūkots 11.01.2020.].

to MAP kalpo kā pārnacionāls rīks tiesiskās noteiktības principa veicināšanai starp divām valstīm (Latvijā daudzpusējais MAP starp vairākām valstīm nav pieejams).

Tiesiskās noteiktības princips ir vispārējais tiesību princips. Satversmes tiesa ir atzinusi vispārējos tiesību principus kā tiesību avotu, vispārējiem tiesību principiem ir augstāks juridiskais spēks nekā rakstītām tiesību normām, izņemot konstitucionālās normas.<sup>12</sup> Vispārējie tiesību principi nosaka tiesiskās sistēmas saturu un struktūru, uzliek juridiskus pienākumus un piešķir subjektīvas tiesības.<sup>13</sup> Tiesiskās noteiktības princips uzliek valstij pienākumu nodrošināt tiesisko attiecību noteiktību un stabilitāti, kā arī ievērot tiesiskās paļāvības principu, lai veicinātu indivīda uzticību valstij un likumam.<sup>14</sup> Tiesiskās noteiktības princips noteic, ka iestādei ir jāseko tās iedibinātajai praksei un jādarbojas konsekventi tādā veidā, kā tā ir darbojusies līdz šim līdzīgās situācijās, tādējādi sargājot privātpersonām radīto uzticību valstij un tiesībām.<sup>15</sup> Iestādei jāseko tās iedibinātai praksei neatkarīgi ne no tā, vai konkrētā privātpersona vispār zina par šādas iestādes prakses esamību, ne arī no tā, vai tā ir bijusi publicēta, jo iestādei jānodrošina vienlīdzīga attieksme gan pret tām privātpersonām, kuras ir uzzinājušas par iestādes praksi, gan pret tām privātpersonām, kuras par to nemaz nav zinājušas.<sup>16</sup>

MAP procesā pašreiz Latvijā, vērtējot no nodokļu maksātāja pozīcijas, ir tiesiskās noteiktības problēmas, process ir maz lietots, pieejamā informācija par procesu nerada pārliecību, ka procesa laikā, interpretējot nodokļu konvencijas, tiktu pilnvērtīgi novērsta dubultā aplikšana ar nodokļiem. Pašreiz Latvijā apjomīgākā dubultā aplikšana ar nodokļiem izceļas valstu veikto transfertcenu auditu rezultātā. Piemēram, vienā valstī tiek veikts nodokļa uzrēķins par uzņēmuma peļņu no starptautiskajiem darījumiem ar tā saistīto uzņēmumu, bet otrā valstī ar kredīta metodi vai atbrīvojuma metodi netiek samazināts nodokļu maksājums par koriģēto vietējo peļņu saistītajam uzņēmumam. Līdz ar to faktiski starptautisko uzņēmumu grupa samaksā UIEN par vienu un to pašu ienākumu divās valstīs. To dēvē par ekonomisko dubulto aplikšanu ar nodokļiem.

Dubulto aplikšanu ar nodokļiem MAP procedūrā var novērst ja:

- a) valsts, kas veic auditu, atkāpjas no savas pozīcijas (rezultātā valsts, kas veic auditu, zaudē iekasēto nodokli, valsts, kurā neveica auditu, nosargā savu nodokli);
- b) otra valsts, kurā neveica auditu, piekāpjas valstij, kas veica auditu (valsts, kas veic auditu, nosargā savu nodokli, valsts, kas neveica auditu, zaudē iekasēto nodokli);

<sup>12</sup> Ziemele I. Satversmes tiesas loma konstitucionālo principu aizsardzībā un piemērošanā. Jurista Vārds, 21.11.2017., Nr. 48 (1002), 21. lpp. [aplūkots 20.03.2020.].

<sup>13</sup> Rezevska D. Referāta "Tiesiskās drošības un paļāvības princips – būtiski tiesiskas valsts principa elementi" tēzes. Pieejams: [http://blogi.lu.lv/tzpi/files/2016/09/REZEVSKA\\_D\\_TEZES.pdf](http://blogi.lu.lv/tzpi/files/2016/09/REZEVSKA_D_TEZES.pdf) [aplūkots 20.03.2020.].

<sup>14</sup> Satversmes tiesas 25.10.2004. spriedums lietā Nr. 2004-03-01 "Par likuma "Par valsts pensijām" 30. panta piektās un sestās daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. un 91. pantam", 9.2. punkts. Latvijas Vēstnesis, 26.10.2004., Nr. 169.

<sup>15</sup> Rezevska D. Referāta "Tiesiskās drošības un paļāvības princips – būtiski tiesiskas valsts principa elementi" tēzes. Pieejams: [http://blogi.lu.lv/tzpi/files/2016/09/REZEVSKA\\_D\\_TEZES.pdf](http://blogi.lu.lv/tzpi/files/2016/09/REZEVSKA_D_TEZES.pdf) [aplūkots 20.03.2020.].

<sup>16</sup> Ibid.

- c) vienošanās rezultātā abas valstis vienojas, kādā apmērā katra zaudē iekasēto nodokli.

Procedūras rezultātā dubultā aplikšana ar nodokli ne vienmēr tiek novērsta, ja kompetentās iestādes nespēj vienoties par taisnīgu iekasēšanas tiesību sadali, jāņem vērā, ka MAP procedūra neiejaucas valstu suverenitātē par nodokļu jautājumu regulēšanu. Procedūrai jāaizsargā nodokļu maksātāja tiesības tikt apliktam ar nodokļiem saskaņā ar nolīgumiem un konvencijām un jānovērš tādu nodokļu uzlikšanu, kas neatbilst nolīgumiem un konvencijām. Līdz ar to savstarpējās saskaņošanas procedūrai nevajadzētu kalpot kā valstu instrumentam nodokļu ienākumu nosargāšanai, tā ir jāveido kā nodokļu maksātāju instruments taisnīgas nodokļu iekasēšanas nodrošināšanai.

OECD vēl joprojām strādā pie MAP pilnveides. Viens no OECD darba kārtības punktiem ir BEPS 14. ziņojuma "strīdu risināšanas efektivizācija"<sup>17</sup> papildināšana un tā ieviešana praksē, kas sevī ietver valstu īstenoto MAP pārbaudes, rekomendāciju izvirzīšanu un labākās prakses piemēru ieteikšanu, lai saskaņotu MAP procedūras minimālos standartus, kas padarītu MAP skaidrāku un pieejamāku nodokļu maksātājiem globālā līmenī. BEPS 14. ziņojums "strīdu risināšanas efektivizācija" tiecas saskaņot valstu MAP režīmus ar OECD nodokļu konvenciju modeli, OECD FTA MAP foruma dalībvalstu saskaņotajiem minimālajiem standartiem un OECD FTA MAP foruma saskaņoto labāko praksi. Jāatzīst, ka nedz standarti, labākā prakse un nodokļu konvencijas modelis nav juridiski saistoši līdz brīdim, kamēr to atziņas tiek ieviestas valstu noslēgtajās nodokļu konvencijās un citos normatīvajos aktos.

## **Globālā līmeņa tiesiskās noteiktības problēmas MAP procedūrā**

Autora ieskatā tiesiskās noteiktības principa problēmas jāapskata divās dažādās MAP procedūras stadijās: MAP uzsākšanas stadijā un procedūras norises stadijā. MAP uzsākšanas stadijas un procedūras norises problēmas ir jāatrisina, jo pašreizējā situācijā MAP procedūras ietvaros no sākuma līdz galam nodokļu maksātājs ir kā nolaupīts ķīlnieks. Šādu apgalvojumu var izteikt, analizējot MAP regulējošo normatīvo aktu liberālo pieeju termiņiem un ievērojot to, ka nodokļu maksātājs visas procedūras laikā cieš no dubultās aplikšanas ar nodokļiem. Tomēr pēdējos gados OECD un ES darbības rezultātā MAP piemēro arvien biežāk.<sup>18</sup> Dubultā uzņēmumu ienākuma aplikšana ar nodokļiem var būt paralizējoša pat starptautisko uzņēmumu darbībai. Saskaņā ar OECD MAP statistiku MAP procedūras transfertcenu lietās tiek risinātas ļoti ilgi, piemēram, 2018. gadā pabeigtās strīdu jautājumu lietas vidēji tika risinātas 33 mēnešus.<sup>19</sup> Jāņem vērā, ka statistikā nav iekļauts laiks, kas patērēts līdz strīdu jautājumu lietas ierosināšanai. Procedūras uzsākšanas laiku labākajā gadījumā var sākt

<sup>17</sup> OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Available at: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>. [aplūkots 12.01.2020.].

<sup>18</sup> Morris E. From best endeavours to binding arbitration: Eliminating double taxation. Available at: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7mxxp48msjv4/from-best-endeavours-to-binding-arbitration-eliminating-double-taxation> [aplūkots 15.01.2020.].

<sup>19</sup> OECD. Mutual Agreement Procedure Statistics for 2018. Available at: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> [aplūkots 13.01.2020.].

skaitīt tikai nedēļu no paziņojuma par MAP pieteikuma saņemšanu, bet sliktākajā gadījumā MAP var neuzsākt arī gadiem.<sup>20</sup> Bieži vien nodokļu maksātāja iesniegumu nepieņem pirmajā reizē un pieprasa papildu informāciju, procesu neuzsāk, kamēr kompetentā iestāde nav saņēmusi tai nepieciešamo informāciju. Tās kompetentās iestādes, kas atrodas Eiropas Savienībā, saņemot ES rezidenta MAP pieteikumu, jaunās direktīvas ietvaros tās akceptē vai noraida sešu mēnešu laikā pēc tā saņemšanas, tomēr arī šajā gadījumā procedūras uzsākšanas process var ievilkties, jo kompetentās iestādes var vairākkārtīgi pieprasīt papildu informāciju. Pēc prasītās informācijas iesniegšanas nodokļu maksātājs var atkal gaidīt līdz pat sešiem mēnešiem, līdz MAP, iespējams, tiks uzsākta. Savstarpējās procedūras uzsākšanas un pabeigšanas novilcināšanu, administratīvo šķēršļu izvirzīšanu var vērtēt kā atteikšanos nodrošināt taisnīgumu. ES rezidentiem ir priekšrocības, jo jaunajā direktīvā ir norādīti dokumenti, kas nodokļu maksātājam ir jāiesniedz. Tomēr direktīva neizskauž tiesisko nenoteiktību, pēc iesniegtā lūguma pieņemšanas nodokļu maksātājam procedūras ietvaros līdz tās iznākumam vairs nav lomas, kompetentās iestādes tam var nesniegt informāciju par procedūras norisi un sagaidāmo rezultātu, līdz ar to tam ir jāgaida, līdz kompetentās iestādes vienosies par MAP atrisinājumu, kas Eiropas Savienībā var ilgt pat trīs gadus, kopš kompetentā iestāde saņēmusi visu nepieciešamo informāciju no nodokļu maksātāja. Veicot MAP ar valstīm ārpus ES, lielākajā daļā nodokļu konvencijās nav noteikts lietu izskatīšanas laiks, OECD FTA MAP foruma juridiski nesaistošajos minimālajos standartos, nešķirojot MAP lietu kategorijas, noteikts, ka MAP strīdu jautājumu lietas jācenšas atrisināt divu gadu laikā, ievērojot transfertcenu MAP strīdu jautājumu lietu sarežģītību (transfercenu dokumentācijas analīzes laiks, salīdzinošās atlasas izveides laiks, pozīciju papīru sagatavošanas laiks, informācijas apmaiņas laiks). Transfertcenu kategoriju lietu vidējā sarežģītības pakāpe ir augstāka par visām pārējām lietām, tāpēc arī neloģiski uz visām MAP kategorijām attiecināt vienu un to pašu termiņu. Tikai nedaudzās nodokļu konvencijās ir noteikts MAP procedūras ilgums, piemēram, Latvijas Republikas nodokļu konvencijā ar Japānu ir norādīts divu gadu termiņš, kura laikā, nepanākot vienošanos, ir jāuzsāk ne mazāk laikietilpīgā arbitražas procedūra.

Ievērojot iepriekš minētos termiņus, paliek nemainīgs fakts, ka nodokļu maksātāja līdzekļi, ko tas varētu izmantot savai saimnieciskajai darbībai, ir samazināti par dubultā nodokļa apjomu, turklāt, pat sasniedzot nodokļu maksātājam labvēlīgu rezultātu MAP procedūrā, tam rodas papildu kaitējums par neizmantoto kapitālu (kuru neviens tam nekad neatmaksās, ņemot vērā to, ka valstis vienojas par MAP rezultātu, nevis atzīst nepareizu nodokļu iekasēšanu).

Tiesiskās noteiktības problēmas izpaužas arī, vērtējot iespējamus MAP rezultātus. Jāanalizē konkrētās noslēgtās nodokļu konvencijas izpratne par to, kas ir konvencijas tvērumā ietilpstošais nodoklis. Latvijas noslēgtās nodokļu konvencijas tvērumā ietilpst tikai iedzīvotāju ienākuma nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tā ir nodokļu maksātājam neizdevīga pieeja, kur MAP procedūras rezultātā, koriģējot apliekamo ienākumu valstī, var proporcionāli

<sup>20</sup> OECD, BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2016. Available at: [www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanisms-peer-review-documents.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanisms-peer-review-documents.pdf) [aplūkots 14.01.2020.].



nekorīgēt nokavējuma naudu un soda naudu. Šāda situācija nozīmē, ka uzņēmumam ir jāveic maksājumi, kas nemaz nebūtu radušies, ja MAP vienošanās rezultāts būtu piemērojams jau dubultās aplikšanas ar nodokļiem izcelšanās dienā. Taisnīgāka pieeja šajā jomā būtu interpretēt konvencijas noteikumus par labu nodokļu maksātājam, līdzīgi kā Lielbritānijā.<sup>21</sup> Lielākā daļa MAP konvenciju pieļauj rīcības brīvību, savstarpēji vienojoties par risinājumu jebkuriem sarežģījumiem vai šaubām, kas rodas, interpretējot nodokļu konvenciju, tajā skaitā arī par to, kas konvencijas ietvarā būtu uzskatāms par nodokli. Nodokļu maksātājam nav iespēju jebkādi ietekmēt valstu pieņemtos lēmumus MAP procedūrā, tas tiem var tikai piekrist un nepiekrist. Kompetentās iestādes rīkojas tiesiski, bet ne taisnīgi, vienojoties tikai par dubultās aplikšanas novēršanu, neskatot nokavējuma un soda naudas samazināšanu. Nesamazinot šos maksājumus, noslēdzot vienošanos par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu, tiek novērsta tikai pamatsummas aplikšana, bet kopumā dubultā aplikšana netiek novērsta, tā tiek tikai mikstināta. MAP procedūru tiesiskās noteiktības problēmas un to riski liek nodokļu maksātājiem šo procedūru uztvert kā pēdējo salmiņu.

### **Vietējā līmeņa tiesiskās nenoteiktības problēmas MAP procedūrā**

Kā iepriekš minēts, pret dažādu valstu nodokļu rezidentiem piemēro MAP pēc atšķirīga tiesiskā regulējuma. Eiropas Savienības ietvaros MAP process ir noregulēts ar 2017. gada 14. oktobra direktīvu (ES) 2017/1852 par nodokļu strīdu izšķiršanas mehānismiem un ar arbitražas konvenciju. Šī direktīva un konvencija neattiecas uz MAP procedūrām ar valstīm, kas nav Eiropas Savienībā. Ir panākta līdzīga izpratne par MAP procesuālajiem pamatjautājumiem starp Eiropas Savienības dalībvalstīm. Likuma "Par nodokļiem un nodevām" XV nodaļa neveicina tiesisko noteiktību attiecībā uz MAP procedūrām ar valstīm, kas nav Eiropas Savienībā, jo tā ir izmantojama tikai MAP procedūrās ar citām Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm. Uz MAP procedūrām ar pārējām valstīm attiecas tikai tie noteikumi, kas norādīti nodokļu konvencijās. Konvencijās ietvertie paragrāfi ir diezgan līdzīgi. Visās Latvijas nodokļu konvencijās ir ietverts vispusīgs paragrāfs par MAP, kas regulē MAP iesniegšanas termiņu, valsti vai valstis, kur iesniegums jāiesniedz, noteikums, ka valstīm jācenšas savstarpēji atrisināt jebkādas problēmas vai šaubas, kas izriet no to nodokļu konvenciju interpretācijas. Interpretācijai paliek atvērti būtiski punkti – strīdu jautājuma lietas ierosināšanas kritēriji, procesa norise, nodokļu maksātāja loma, iesniedzamā informācija, ko var sagaidīt kā procedūras iznākumu. MAP procedūrā starp Latviju un valsti ārpus Eiropas Savienības nodokļu maksātājam nav ne garantijas, ne skaidrības, ka viņa pieteikums tiks pieņemts Latvijā, ja salīdzina ar līdzīgas kvalitātes pieteikumu, kas iesniegts MAP procedūrā, kura regulēta pēc Eiropas Savienības tiesību normām. Vienīgais, kritērijs, ar ko var rēķināties ārvalsts nodokļu maksātājs, ir nodokļu konvencijas 25. panta pirmais teikums, kas 59 Latvijas nodokļu konvencijās paredz, ka MAP iesniegumu var iesniegt tikai vienai valstij, savukārt divās konvencijās (ar Japānu

<sup>21</sup> b.a. Mutual Agreement Procedure (MAP). Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2018/statement-of-practice-1-2018> [aplūkots 15.01.2020.].

un Amerikas Savienotajām Valstīm) paredz, ka iesniegumu var iesniegt abām iesaistītajām valstīm vienlaicīgi.

Pēc tiesiskās noteiktības principa attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem, kas ir līdzīgos apstākļos, ir jāattiecinā vienāds regulējums. Arī tiem nodokļu maksātājiem, kas ar nodokļiem dubulti aplikti gan Latvijā, gan citā valstī, kas atrodas ārpus Eiropas Savienības, ir jānodrošina tiesiskā noteiktība. Pirmais solis tiesiskās noteiktības veicināšanai izpaustos, papildinot likumu "Par nodokļiem un nodevām" ar līdzīgiem noteikumiem, kas izklāstīti tā XV nodaļā, bet attiektos uz tām MAP strīdu jautājumu lietām ar valstīm, kas nav Eiropas Savienībā.

Līdz ar to kompetentajai iestādei nevajadzēs interpretēt strīdu jautājumu lietas ierosināšanas kritērijus, kas apgrūtina MAP procedūras uzsākšanu.

## **Tiesiskās noteiktības problēmas, kas saistītas ar strīdu jautājuma lietas rezultātu**

Lai gan MAP process ir neskaidrību pilns, pēc tā būtības tas ir svarīgs rīks transfertcenu tiesiskās noteiktības veicināšanā. Ne velti OECD transfertcenu vadlīnijās atgādināts, ka transfertcenas nav eksaktās zinātnes.<sup>22</sup> Transfertcenas gandrīz nekad nav vienas universāli atzītas precīzas atbildes. Katrai valstij ir savi nodokļu likumi, sava pieeja pareizai transfertcenu noteikšanai, MAP procedūra kalpo kā šo pieeju savstarpēja saskaņošana, lai valstis varētu vienoties par konkrētu, abpusēji pieņemamu risinājumu par labu nodokļu maksātājam. Objektīvai pieejai MAP procesam traucē pārāk stingra pieturēšanās pie audita pozīcijām, procedūrai deleģējot auditorus, kas paši izstrādājuši MAP procedūras ietvaros saskaņojamo pozīciju.<sup>23</sup> MAP procedūras ietvaros valstis iepazīstas ar jauniem faktiem, kas nebija pieejami audita veikšanas laikā, šie jaunie fakti procedūras ietvaros jāizmanto, lai nonāktu pie kopīga risinājuma.

Tiesisko noteiktību neveicina fakts, ka, ņemot vērā MAP specifiku, tā ietvaros valstis, lai pamatotu savu pozīciju, var izmantot tikai sev zināmus slepenos salīdzināmos datus (tos izmanto, lai aprēķinātu atbilstošo darījumu tirgus vērtību), par kuriem dati ir iegūti no citiem nepieejamiem, nepubliskiem avotiem. Analogiskās situācijās, veicot auditu, šos datus Latvijā nedrīkst izmantot, lai pamatotu kompetentās iestādes aprēķināto atbilstošo uzņēmumu darījumu tirgus vērtību, jo šos datus nedrīkst izpaust datu aizsardzības iemeslu dēļ, tāpat šos datus arī nevar izmantot, lai pamatotu procedūras rezultātu automātisku izmantošanu attiecībā uz nākamajiem gadiem, pēc procedūras noslēgšanas.

Tiesisko noteiktību neveicina fakts, ka virknē nodokļu konvenciju noteikts, ka kompetentajām iestādēm ir tikai jātiecas nonākt pie risinājuma savstarpējo saskaņošanas procedūru lietās. Eiropas Savienībā šī problēma tiek risināta, direktīvā ieviešot arbitražas procedūru, kur abu kompetento iestāžu deleģētie pārstāvji kopā ar neatkarīgiem pārstāvjiem izveido komisiju, kas pēc MAP

<sup>22</sup> OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> 37.p.3 [aplūkots 18.01.2020.].

<sup>23</sup> OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Available at: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>. 22.p [aplūkots 12.01.2020.].



procedūras sarunu vešanas izgāšanās risina jaunu, līdzīgu procesu līdzīgā kārtībā kā savstarpējās saskaņošanas procedūra. Bet jau ar obligātu pienākumu nonākt pie risinājuma.<sup>24</sup> Pētot valstu MAP statistiku un iztaujājot MAP speciālistus, var secināt, ka pat nodokļu administrāciju pārstāvji zaudē pārliecību par iespējamo strīdu jautājuma lietas rezultātu, tādējādi fakts vien, ka tuvojas arbitražas procedūras noteiktais termiņš, mudina kompetentās iestādes vienoties, jo arbitražas komisiju lēmumi var krietni atšķirties no tās vienošanās, pie kādas tās būtu savstarpēji nonākušas. Paši nodokļu maksātāji pauž, ka kompetento iestāžu MAP komandas, vienojoties ar otro valsti, pieņemot lēmumus, ņem vērā arī citu nesaistītu lietu progresu ar šo valsti, līdz ar to viens īpaši labvēlīgs lēmums vienam uzņēmumam var izraisīt nelabvēlīgu lēmumu otram uzņēmumam.<sup>25</sup>

## Secinājumi

1. Savstarpējās procedūras uzsākšanas un pabeigšanas novilcināšanu, administratīvo šķēršļu izvirzīšanu var vērtēt kā atteikšanos nodrošināt taisnīgumu. Balstoties uz pašreizējo MAP tiesisko regulējumu, Latvijas kompetentā iestāde MAP procedūras ietvaros saistībā ar uzņēmumu ienākumiem, kas gūti ES pirms 2018. gada 1. janvāra un visās pārējās lietās, neaprobežojoties ar jebkādu termiņu ar trešajām valstīm, var izvirzīt jebkādu administratīvu šķēršļus.
2. Pēc pašreizējā Latvijas normatīvo aktu regulējuma MAP procedūras neklidē tiesisko nenoteiktību, tās ir nepopulārs rīks, jo procesa norise ir nodokļu maksātājam nesaprotama un procedūras rezultāts ne vienmēr novērš ar nodokļiem apliekamā objekta dubulto aplikšanu ar nodokļiem. Turklāt procedūra neaptver nokavējuma naudas, soda naudas un procentu maksājumus.
3. Procedūras ietvaros jāievieš ierobežots saudzējošais režīms attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kas apturētu nodokļu maksātāja nokavējuma naudas, soda naudas un procentu maksājumu pieaugumu. Nodokļu maksātāja līdzekļi, ko tas varētu izmantot savai saimnieciskajai darbībai, ir samazināti par dubultā nodokļa apjomu no dubultās aplikšanas ar nodokļiem dienas līdz pat MAP vai arbitražas procedūras nobeigumam. Pat sasniedzot nodokļu maksātājam pēc iespējas labvēlīgāku rezultātu MAP procedūrā, pilnībā novēršot dubulto aplikšanu, tam rodas papildu kaitējums par neizmantoto kapitālu (kuru neviens tam nekad neatmaksās, ņemot vērā to, ka valstis vienojas par MAP rezultātu, nevis atzīst nepareizu iekasēšanu).

<sup>24</sup> "Par nodokļiem un nodevām": LV likums. Latvijas Vēstnesis, 18.02.1995., Nr. 26, 130. panta pirmā daļa.

<sup>25</sup> OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. Available at: [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) p.334 [aplūkots 11.01.2020.].