

SAVSTARPĒJO SASKAŅOŠANAS PROCEDŪRU INSTITŪTA EKSKLUZIVITĀTE NODOKĻU STRĪDU RISINĀŠANĀ

EXCLUSIVITY OF MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE INSTITUTE IN SOLVING TAX DISPUTES

Krists Ansons, *Mg. iur.*

Summary

The essence of mutual agreement procedure institute in practical application has been ambiguous. The topic has become increasingly relevant, as more taxpayers elect to use this procedure. Ever since the previous paper, there have been many actions taken by the state in order to increase the impact of legal certainty principle. Here, the author will address defining mutual agreement procedure institute with a focus on clearing any confusion between the institute and other tools for eliminating double taxation.

Atslēgvārdi: savstarpējās saskaņošanas procedūras, dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršana, transfertcenas

Keywords: mutual agreement procedure, elimination of double taxation, transfer pricing

Ievads

Tāpat kā nodokļu tiesību teorijā atzīts par pašsaprotamu, ka dzīvē iespējams izvairīties no visa, izņemot nāvi un nodokļus¹, tā arī Latvijā šis apgalvojums ir pašsaprotams. Latvijā atšķirībā no Saūda Arābijas nodokļi ir valsts pastāvēšanas pamatā, proti, nodokļu maksāšana ietilpst sabiedriskajā līgumā starp pilsoņiem un valsti. Pienākums maksāt nodokļus rakstītajās tiesībās nostiprināts, sākot ar Satversmes 66. pantu, kur šis pienākums ietverts konstitucionālā līmenī², beidzot ar katra nodokļa piemērošanas noteikumiem un Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) metodikām. Tomēr – cik pašsaprotamas ir tiesības netikt apliktam ar nodokļiem divreiz un tiesības izmantot savstarpējās saskaņošanas procedūru? Dubultā aplikšana ar nodokļiem būtiski kaitē uzņēmumiem un rada tiem neskaidrību par to ienākumiem vairāku simtu tūkstošu vai miljonu eiro apmērā. Šā darba mērķis ir informēt

¹ Smith A. H. The writings of Benjamin Franklin: Vol. X. Pieejams: https://archive.org/stream/writings-ofbenjam10franuoft/writingsofbenjam10franuoft_djvu.txt [aplūkots 28.11.2021.].

² Latvijas Republikas Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra nolēmums lietā Nr. 2016-14-01 “Par Solidaritātes nodokļa likuma 3., 5., 6., 7. un 9. panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 109. pantam”, 26. punkts. Pieejams: https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=/wp-content/uploads/2016/07/2016-14-01_Spriedums-2.pdf#search= [aplūkots 28.11.2021.].

lasītāju par iepriekš zinātniskā literatūrā neapraktītām nodokļa maksātāja un VID tiesībām, gatavojoties vai īstenojot savstarpējās saskaņošanas procedūru. Jāsaprot, ka dubultā aplikšana ar nodokļiem nav prettiesisks stāvoklis, ja tā izcēlusies tiesiski. Tomēr dubultā aplikšana ar nodokļiem ir nevēlams stāvoklis, kas veicina izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo ar dubulto nodokļu aplikšanu tiek izjaukta vienlīdzība nodokļu maksāšanā. Savstarpējās saskaņošanas procedūra ir tikai viens no vairākiem līdzekļiem, ar kuriem var novērst dubulto aplikšanu ar nodokļiem. Latvijas Republikā ir vairāki līdzekļi, kā novērst nodokļu dubultu uzlikšanu. To novērst var:

- a) ar tiesas spriedumu (ja nodokļu dubultā uzlikšana izcēlusies nepareizas un prettiesiskas nodokļu revīzijas (turpmāk – audita) rezultātā);
- b) ar iepriekšēju vienošanos par darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanu;
- c) ar savstarpējās saskaņošanas procedūru;
- d) ar vienpusēju VID lēmumu bez strīda ar iesaistīto kompetento iestādi,³
- e) atceļot VID izdoto administratīvo aktu pēc VID iniciatīvas tiesību normās noteiktajos gadījumos⁴ (gadījumā, kad VID bija tas, kas izdevis audita lēmumu, kas radīja strīda jautājumu);
- f) nodokļu kopīgās starpvalstu pārbaudes⁵ ietvaros. Savstarpējās saskaņošanas procedūra nav tas mehānisms, ar ko var veikt starptautisku auditu, tam paredzēts izmantot citus starptautiskās sadarbības līdzekļus – daudzpusējās kontroles, starptautiskās atbilstības nodrošināšanas programmu (*International Compliance Assurance Programme*)⁶. Autora ieskatā savstarpējās saskaņošanas procedūras institūta aktualitāte Latvijas Republikas praksē pirmoreiz iezīmējās 2016. gadā. 2016. gada 1. jūlijā Latvijas Republika pievienojās Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijai⁷ (turpmāk – ESAO), tāpat 2016. gadā Latvija pievienojās ESAO savstarpējo saskaņošanas procedūru forumam, un tajā pašā gadā Latvijas Republikā tika uzsākta pirmā transfertcenu savstarpējās saskaņošanas lieta.⁸ Līdz ar to var apgalvot, ka, sākot ar 2016. gadu, savstarpējās saskaņošanas procedūras jēdziens Latvijā nepārtraukti attīstās. Jāpiebilst, ka atsevišķos avotos izmantots arī termins savstarpējās vienošanās procedūra (piemēram, “Rīcības kodekss, lai sekmīgi īstenotu “Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociētu uzņēmumu peļņas korekciju””⁹), taču autors šajā rakstā izmanto terminu savstarpējās saskaņošanas procedūra.

³ Par nodokļiem un nodevām: LV likums. Pieņemts 02.02.1995. [06.03.2022.]. 120. panta piektā daļa.

⁴ Autoru kolektīvs. Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Autoru kolektīvs *Dr. iur. J. Briedes zinātniskajā redakcijā*. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 820. lpp.

⁵ Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 25. punkts.

⁶ Uz 06.03.2022. Latvijas Republika nav pievienojusies šai programmai.

⁷ Latvijas Republikas Finanšu ministrija. Latvijas pievienošanās Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijai. Pieejams: [https://www2.mfa.gov.lv/arpolitika/ekonomiskas-attiecības/ekonomiskas-sadarbības-un-attīstības-organizācija-oecd/oecd/latvijas-pievienosanas-esao](https://www2.mfa.gov.lv/arpolitika/ekonomiskas-attiecibas/ekonomiskas-sadarbības-un-attīstības-organizācija-oecd/oecd/latvijas-pievienosanas-esao) [aplūkots 28.11.2021.].

⁸ Intervija ar Svetlanu Volodinu. Krista Ansona personiskā arhīva materiāli.

⁹ Eiropas Savienības Padomes Rīcības kodekss, lai sekmīgi īstenotu Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociētu uzņēmumu peļņas korekciju. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2802%29> [aplūkots 28.11.2021.].

1. Par savstarpējās saskaņošanas procedūras jēdzienu

Savstarpējās saskaņošanas procedūru juridiskais pamats izriet gan no ESAO Nodokļu modeļa konvencijas 25. panta, gan no Apvienoto Nāciju Organizācijas modeļa konvencijas 25. panta. Pēc šo modeļu konvenciju parauga valstis slēdz divpusējas nodokļu konvencijas. Pašreiz spēkā ir vairāk nekā 3000 divpusējo nodokļu konvenciju.¹⁰

Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 17. pants noteic, ka ikvienai personai ir tiesības uz īpašumu.¹¹ Ar vārdu “ikviens” domātas gan fiziskas, gan juridiskas personas.¹² Arī Satversmes 105. pants nodrošina ikvienas personas tiesības uz īpašumu, turklāt Satversmes trešais teikums liedz noteikt nevajadzīgus un nepamatotus īpašuma tiesību aprobežojumus.¹³ Dubultā aplikšana ar nodokļiem ir īpašuma tiesību ierobežojums, kad viena un tā pati peļņa ir aplikta ar nodokļiem divreiz. Nodokļu tiesībās izšķir divus dubultās aplikšanas ar nodokļiem veidus – juridiskā dubultā aplikšana ar nodokļiem (viens nodokļu maksātāja viens un tas pats ienākums tiek aplikts ar nodokļiem vairākās valstīs), ekonomiskā dubultā aplikšana ar nodokļiem (divu dažādu nodokļu maksātāju viens un tas pats ienākums tiek aplikts ar nodokļiem). Dubultā aplikšana ar nodokļiem starptautiskā līmenī izriet no atšķirīgu nodokļu aplikšanas sistēmu piemērošanas.

Lai aizsargātu personu tiesības tikt neapliktam ar nodokļiem divreiz, valstis slēdz nodokļu konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (turpmāk – nodokļu konvencijas) un izdod normatīvos aktus. Pirmais šāds līgums noslēgts starp Šveici un Lielbritāniju 1872. gadā, līgums attiecās uz mantojuma nodokļiem.¹⁴ Mūsdienu nodokļu konvencijas ir plašākas, tās attiecas uz ienākuma un kapitāla nodokļiem un sevi ietver arī mehānismu nodokļu maksātāja tiesību uz īpašumu aizsardzībai no dubultās aplikšanas ar nodokļiem – savstarpējās saskaņošanas procedūru. Savstarpējās saskaņošanas procedūras saknes meklējamas Tautu savienības 1928. gada modeļa konvencijā.¹⁵ Latvijas Republikā var piemērot trīs dažādus savstarpējās saskaņošanas procedūru regulējošos normatīvos aktus – Eiropas Savienības 1990. gada 23. jūlija konvenciju “Par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju” (turpmāk – arbitražas konvencija), Eiropas Savienības 2017/1852 direktīvu “Par nodokļu strīdu izšķiršanas mehānismiem” vai nodokļu konvencijām, kuras vēl var modificēt daudzpusējā konvencija.

¹⁰ Arnold B. J. An introduction to tax treaties. Pieejams: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf [aplūkots 28.11.2021.].

¹¹ Eiropas Savienības Pamattiesību Harta, Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016P/TXT&from=ES> [aplūkots 09.01.2022.].

¹² Pamattiesību aģentūra, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas izskaidrojumi. Pieejams: <https://fra.europa.eu/lv/eu-charter/article/17-tiesibas-uz-ipasumu> [aplūkots 09.01.2022.].

¹³ Balodis K. 105. pants. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 470. lpp.

¹⁴ Jogarajan S. The Conclusion and Termination of the ‘First’ Double Taxation Treaty, *British Tax Review*, Vol. 3, 2012.

¹⁵ Chetcuti J. Arbitration in International Tax Dispute Resolution. Pieejams: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm> [aplūkots 09.01.2022.].

Arī Latvijas Republikas iekšējos normatīvos aktos ir ieviesta savstarpējās saskaņošanas procedūra. Līdz likuma grozījumiem Latvijā primāri piemēroja noslēgtās nodokļu konvencijas un arbitrāžas konvenciju. Savstarpējās saskaņošanas procedūras mehānisms ieviests ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” grozījumiem, kas stājās spēkā 2019. gada 23. oktobrī un ietvēra likuma XV nodaļu – “Strīdu izšķiršana, kas radušies ar citu Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm saistībā ar tādu starptautisko līgumu interpretāciju un piemērošanu, kuri paredz novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un kapitālam”.

Savstarpējās saskaņošanas procedūras institūts ir pārnacionāls sadarbības instruments, kas izriet no nodokļu tiesībām un starptautiskajām tiesībām. Savstarpējās saskaņošanas procedūra ir instruments, ar kuru nodokļu maksātājiem, kuriem ir tiesības uz līguma priekšrocībām, tiek novērsta tāda aplikšana ar nodokļiem, kas neatbilst līguma noteikumiem, ko veikušas līgumslēdzēja valstis.¹⁶ Tas ir veids, kā starp valstīm risināt strīdus par nodokļu iekasēšanas tiesībām un novērst dubulto aplikšanu ar nodokļiem. ESAO definē savstarpējās saskaņošanas procedūru kā vispārātzītu līdzekli, ar kuru nodokļu administrācijas konsultējas, lai atrisinātu strīdus par dubultās nodokļu konvencijas piemērošanu.¹⁷ Savstarpējās saskaņošanas procedūra nav uzskatāma par strīdu pārskatīšanu nedz apstrīdēšanas kārtībā, nedz pārsūdzības kārtībā. ESAO statistikas datu noteikšanas metodoloģija savstarpējās saskaņošanas procedūru definē kā starpvalstu strīda jautājuma risināšanu, kas izriet no personas pieprasījuma saskaņā ar savstarpējās saskaņošanas procedūras noteikumiem nodokļu konvencijās, kuru noteikumi balstīti uz ESAO nodokļu paraugkonvencijas 25. panta 1. punkta vai 25. panta 3. punkta noteikumiem vai kas izriet no personas pieprasījuma saskaņā ar Arbitrāžas konvenciju^{18,19}

Kopš likuma grozījumu ieviešanas praksē mainījusies arī savstarpējās saskaņošanas procedūras būtības interpretācija. Savā 2020. gada rakstā²⁰ autors norādīja, ka Latvijā nav pieejams daudzpusējās savstarpējās saskaņošanas procedūras institūts, kas pieļautu vienas procedūras ietvaros atrisināt strīda jautājumu, kas pastāv starp

¹⁶ OECD (2015) Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 9. Pieejams: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en> [aplūkots 09.01.2022.].

¹⁷ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, 180. p. Paris. Pieejams: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. [aplūkots 28.11.2021.].

¹⁸ Latvijas Republikas Saeimas 19.10.2006. likums “Par Konvenciju par Čehijas Republikas, Igaunijas Republikas, Kipras Republikas, Latvijas Republikas, Lietuvas Republikas, Ungārijas Republikas, Maltas Republikas, Polijas Republikas, Slovēnijas Republikas un Slovākijas Republikas pievienošanas Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju, tās parakstīšanas protokolu, Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju, Konvenciju par Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanas Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju un Protokolu, ar ko groza 1990. gada 23. jūlija Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju”. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/lv/starptautiskie-ligumi/id/1694-konvencija-par-cehijas-republikas-igaunijas-republikas-kipras-republikas-latvijas-republikas-lietuvas-republikas-ungarijas-republikas> [aplūkots 28.11.2021.].

¹⁹ OECD (2021) Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Latvia (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 52. Pieejams: <https://doi.org/10.1787/5fb7733b-en>. 52.p [aplūkots 28.11.2021.].

²⁰ Ansons K. Tiesiskās noteiktības principa ietekmes palielināšanas perspektīvas savstarpējās saskaņošanas procedūrās starp kompetentajām iestādēm. Grām.: Latvijas Universitātes 78. starptautiskās zinātniskās konferences rakstu krājums. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2020, 418. lpp.

vairākām valstīm. Pašreiz, pēc Latvijas Republikas pārstāvju izteiktās normatīvo aktu interpretācijas, ESAO daudzpusējās savstarpējās saskaņošanas procedūras un arī daudzpusējās iepriekšējās vienošanās procedūras ir pieejamas.²¹ Rakstā tika norādīts, ka likuma “Par nodokļiem un nodevām” XV nodaļa ir izmantojama tikai savstarpējās saskaņošanas procedūrās ar citām Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm²², bet pašreiz VID, gatavojot iekšējo noteikumu projektu (kas paredzēts, lai garantētu tiesisko noteiktību, it īpaši līdzvērtīgu procesu visos savstarpējās saskaņošanas procedūrās veidos), ir atzinis, ka šī nodaļa ir piemērojama arī savstarpējās saskaņošanas procedūrās ar trešajām valstīm (neEiropas valstīm), ciktāl tas nav pretrunā ar piemērojamajiem starptautiskajiem normatīvajiem aktiem.²³ VID ir izvirzījis šādu formulējumu, jo jebkurā *ad hoc* savstarpējās saskaņošanas procedūrā ar trešajām valstīm nodokļu maksātājam primāri ir jāvadās pēc piemērojamajiem starptautiskajiem normatīvajiem aktiem, sekundāri nodokļu maksātājs var paļauties, ka VID ievēros likuma “Par nodokļiem un nodevām” XV nodaļā noteikto, ja vien neiestājas gadījums, kad likuma “Par nodokļiem un nodevām” XV nodaļa neatbilst piemērojamajiem starptautiskajiem normatīvajiem aktiem. Autoram zināms, ka likuma XV nodaļa atsevišķos gadījumos nav piemērojama attiecībā uz: iesnieguma iesniegšanas laiku; iesnieguma adresātiem; papildu informācijas iesniegšanu (gan tās saturu, gan iesniegšanas termiņu); turpmāko rīcību, konstatējot vienošanās neiespējamību; galīgo lēmumu publicēšanu.

Latvijā 2019. gada beigās, pēc ESAO statistikas datu noteikšanas metodoloģijas, bija tikai 7 savstarpējās saskaņošanas procedūras lietas²⁴, 2020. gada beigās – jau 12 lietas.²⁵

2. Par savstarpējās saskaņošanas procedūras strīdu risināšanas tvērumu

Savstarpējās saskaņošanas procedūrai nevajadzētu kalpot kā valstu instrumentam nodokļu ienākumu nosargāšanai, tā ir jāveido kā nodokļu maksātāju instruments taisnīgas nodokļu iekasēšanas nodrošināšanai.²⁶ Ar pieņemto lēmumu savstarpējās

²¹ OECD (2021) Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Latvia (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 28. Pieejams: <https://doi.org/10.1787/5fb7733b-en> [aplūkots 28.11.2021.].

²² Ansons K. 2020, 421. lpp.

²³ VID. Par strīda jautājuma risināšanu savstarpējās saskaņošanas procedūrā ar valstīm, kas nav Eiropas Savienības dalībvalstis. 6. lpp. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/par_strida_jautajuma_risinanasu_savstarpejas_saskanosanas_procedura_ar_valstim_kas_nav_eiropas_savienibas_dalibvalstis.pdf [aplūkots 28.11.2021.].

²⁴ OECD. Mutual Agreement Procedure Statistics of transfer pricing cases per jurisdiction for 2019 and Mutual Agreement Procedure Statistics of other cases per jurisdiction for 2019. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm> un <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-other.htm> [aplūkots 28.11.2021.].

²⁵ OECD. Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2020. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-all.htm> [aplūkots 28.11.2021.].

²⁶ Ansons K. 2020, 419. lpp.

saskaņošanas procedūras lietā nevar kropļot konkurenci, piemēram, piemērojot izdevīgāku nodokļu režīmu (valsts atbalsts)²⁷ vai, tieši otrādi, piemērojot nepamatoti stingru nodokļu režīmu.

Normatīvais regulējums noteic, ka kompetentajām iestādēm jācenšas savā starpā vienoties. Ņemot vērā to, ka šī cenšanās konsekventi definēta trijos dažādos normatīvo aktu veidos²⁸, un to, ka nevienā no šiem normatīvajiem aktiem nav detalizēti aprakstīts, kā tieši iesaistītajām kompetentajām iestādēm būtu jāvienojas, var uzskatīt, ka kompetentajām iestādēm ir piešķirta zināma rīcības brīvība vienošanās procesā. Rīcības brīvība izpaužas kompetento iestāžu tiesībās vienoties par procedūras rezultātu godīgā un objektīvā manierē, vadoties no strīda jautājuma faktiem, balstoties uz konvencijas normām un piemērojamiem starptautisko tiesību interpretēšanas principiem.²⁹ Tā kā nodokļu konvencijas ir starptautiski līgumi, to interpretāciju nosaka Vīnes konvencija par starptautisko līgumu tiesībām, kas attiecas uz visiem starptautiskajiem līgumiem, ne tikai uz nodokļu konvencijām.³⁰ Līdz ar to kompetentajām iestādēm, divpusēji vai daudzpusēji interpretējot nodokļu konvencijas, jāievēro Vīnes konvencijas noteikumi. Panākot starpvalstu vienošanos par specifisku konvencijas interpretāciju, šī interpretācija prevalē pār šo valstu iekšējo normatīvo aktu interpretāciju par konkrētajiem terminiem.³¹

Lai noteiktu, kādu nodokļu strīdus var risināt ar savstarpējās saskaņošanas procedūru, ir jānoskaidro, kas piemērojamā normatīvajā aktā saprotams ar nodokli. Tas parasti definēts nodokļu konvencijas 2. pantā. Latvijas noslēgto nodokļu konvencijas tvērumā pašreiz ietilpst tikai iedzīvotāju ienākuma nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis.³² Pēc tam jānoskaidro, vai savstarpējās saskaņošanas procedūra risina tikai pamatparāda vai arī blakus prasījumus. Piemēram, Krievijā savstarpējās saskaņošanas procedūras objekts nav blakus prasījumi³³, savukārt Lielbritānijā ir.³⁴ Latvijas normatīvie akti neparedz kārtību, kādā tiek samazināta procentu vai soda

²⁷ Līguma par Eiropas Savienības darbību konsolidētā versija, 107. pants. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX%3A12012E%2FTXT> [aplūkots 09.01.2022.].

²⁸ Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 121. panta pirmā daļa. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam> [aplūkots 09.01.2022.]. Arbitrāžas konvencijas 6. panta otrā daļa. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=celex%3A41990A0436> [aplūkots 09.01.2022.]. ESAO modeļa konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, 25. pants. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> [aplūkots 09.01.2022.].

²⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, p. 429. Pieejams: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en p.429 [aplūkots 09.01.2022.].

³⁰ Arnold B. J. An introduction to tax treaties, 12. p. Pieejams: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf [aplūkots 09.01.2022.].

³¹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, p. 430. Pieejams: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en [aplūkots 09.01.2022.]. Vīnes konvencija par starptautisko līgumu tiesībām, 31. un 32. pants. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/lv/starptautiskie-ligumi/id/1> [aplūkots 09.01.2022.].

³² Ansons K. 2020, 420. lpp.

³³ Минфин России. Руководство по вопросу проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной соглашениями об избежании двойного налогообложения, с. 1. Pieejams: https://m.minfin.gov.ru/ru/document/?id_38=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protsedury_guidance_on_mutual_agreement_procedure [aplūkots 28.11.2021.].

³⁴ Mutual Agreement Procedure (MAP). Pieejams: <https://www.gov.uk/government/publications/state-of-practice-1-2018/statement-of-practice-1-2018> [aplūkots 28.11.2021.].

nauda pareizi piedzītiem maksājumiem, tāpat arī likuma “Par nodokļiem un nodevām” XV nodaļa, definējot dubulto aplikšanu ar nodokļiem, nenosaka, vai regulējums attiecas arī uz strīda jautājumiem, kas izriet no blakus prasījumiem.

Lai noskaidrotu, vai savstarpējās saskaņošanas procedūras institūts parasti tiek attiecināts arī uz strīda jautājumiem, kas izriet no blakus prasījumiem, autors aptaujāja³⁵ Lietuvas Republikas, Igaunijas Republikas, Polijas Republikas, Itālijas Republikas, Vācijas Federatīvās Republikas un Dānijas Karalistes nodokļu administrācijas par to normatīvo aktu regulējumu un praksi saistībā ar nokavējuma naudas un soda naudas atmaksu transfertcenu lietās.

Izvērtējot sniegtās atbildes, var secināt, ka lielākā daļa aptaujāto valstu (Itālija, Polija, Igaunija, Vācija) norādīja, ka tām nav īpašu noteikumu attiecībā uz procentiem vai soda naudu, ja ar nodokli apliekamā bāze mainās savstarpējās saskaņošanas procedūras vienošanās rezultātā. Savukārt Lietuvā un Dānijā ir noteikumi, kas ļauj apturēt nodokļu un procentu iekasēšanu savstarpējās saskaņošanas procedūras laikā, tāpat Lietuvā un Dānijā ir noteikumi, kas noteic, ka procenti un soda naudas tiek samazinātas proporcionāli nodokļa apliekamās bāzes korekcijai, kas izriet no savstarpējās saskaņošanas procedūras vienošanās.

Līdz ar to autora ieskatā Latvijas nodokļu administrācijas kompetence savstarpējās saskaņošanas procedūru strīda lietā ir pamatparāda noteikšana saskaņā ar katras valsts nodokļu iekasēšanas tiesībām.³⁶

3. Ekskluzivitāte

Latvijas Republikas Augstākā tiesa ir atzinusi, ka VID, pildot uzdevumu kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, veic nodokļu revīziju (auditu) un tās rezultātā nosaka papildu nodokļu maksājumus un sankcijas.³⁷

Savukārt, veicot savstarpējās saskaņošanas procedūru, kompetentā iestāde neveic nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizības kontroles funkciju, bet gan nodokļu konvenciju interpretēšanas un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas funkciju. Nodokļu maksātājam, izvēloties novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ar savstarpējās saskaņošanas procedūru, jāreķinās ar trīs apstākļiem, kas izslēdz iespēju, ka ar savstarpējās saskaņošanas procedūru VID veiktu nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizības kontroli, un tie ir starptautiskais elements, vienošanās elements un ekskluzivitātes elements. ESAO norādījusi, ka jebkurā gadījumā savstarpējās saskaņošanas procedūra nepārprotami ir īpaša procedūra ārpus iekšējiem valsts tiesību aktiem.³⁸ Savstarpējās saskaņošanas procedūrai piemīt divējāda daba. Pirmkārt, tas ir mehānisms, kā starp valstīm risināt strīdus par nodokļu iekasēšanas

³⁵ VID. IOTA 2021_ENQ028_LV 2021_Technical Enquiry ENQ028. Krista Ansona personiskā arhīva materiāli.

³⁶ VID. Par viedokļa sniegšanu administratīvajā lietā Nr. A420166919 15.10.2021. Nr. P016-4/22.4/10189. Krista Ansona personiskā arhīva materiāli.

³⁷ Latvijas Republikas Augstākā tiesa. Nodokļu tiesību vispārīgie jautājumi. 2005–2018, 35. lpp. Pieejams: https://www.at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesu_prakses_apkopojumi/2018/Nodoklu%20tiesibu%20visparigie%20jautajumi%2020_09_2018.docx [aplūkots 09.01.2022.].

³⁸ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, p. 431. Pieejams: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en [aplūkots 09.01.2022.].

tiesībām un novērst dubulto aplikšanu ar nodokļiem; otrkārt, ar to tiek piemērotas un caur to tiek interpretētas savstarpēji noslēgtās nodokļu konvencijas. Tas cita starpā nozīmē, ka savstarpējā saskaņošanas procedūra paredzēta visu grūtību (vārda plašākajā nozīmē), kas izriet no nodokļu konvencijas, atrisināšanā,³⁹ kā arī jebkuru citu grūtību, kas neizriet no nodokļu konvencijas, atrisināšanā.⁴⁰ ESAO atzīst, ka savstarpējās saskaņošanas procedūru var sākt, negaidot, kad aplikšana ar nodokļiem jau izcēlusies. Lai sāktu savstarpējās saskaņošanas procedūru, nodokļu maksātājam jāpamato, ka aplikšana ar nodokļiem izcelsies un ka šis risks, ka aplikšana ar nodokļiem izcelsies, ir ne tikai iespējams, bet iespējams augstā ticamības pakāpē.⁴¹ Tas nozīmē, ka nodokļu maksātājam ir tiesības ierosināt savstarpējās saskaņošanas procedūru arī tādos gadījumos, kad pieņemts kāds iekšējs normatīvais akts, kas radis aplikšanu pretēji nodokļu konvencijai, un nodokļu maksātājam rodas ienākumi, kas tiks aplikti saskaņā ar šo normatīvo aktu.

Ievadā autors minēja līdzekļus, kas Latvijas Republikā ir pieejami nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanai. No visiem šiem līdzekļiem tikai tiesas spriedums un iestāde, tiesību normās noteiktajos gadījumos savu izdoto administratīvo aktu atceļot arī pēc savas iniciatīvas⁴², ir tiesīga atzīt veikto auditu par nepareizu un prettiesisku. Jāņem vērā, ka saskaņā ar likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteikto galīgu audita lēmumu VID var pārskatīt vienīgi tad, ja sākts kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu.⁴³ Pārējie ievadā izklāstītie līdzekļi izdoto administratīvo aktu neatceļ. Turklāt tikai ar savstarpējās saskaņošanas procedūru dubulto aplikšanu ar nodokļiem var atrisināt ar vienu procedūru,⁴⁴ nav nepieciešams visās iesaistītajās valstīs lietu izskatīt atsevišķās procedūrās.

Raksta otrajā sadaļā autors norādīja, ka kompetentajām iestādēm ir piešķirta zināma rīcības brīvība vienošanās procesā, proti, savstarpējās saskaņošanas procedūrā speciālistiem ir piešķirta rīcības brīvība pārvērtēt strīda jautājuma apstākļus, abstrahējoties no audita laikā iegūtajiem pierādījumiem un to interpretācijas, speciālists var ņemt vērā tādus pierādījumus, kuri auditā nebija pieejami vai kurus nevarēja izmantot. Tulkojot rīcības brīvību savstarpējās saskaņošanas procedūrā, jāņem vērā savstarpējās saskaņošanas procedūrā minimālajos standartos noteiktais. Tie paredz, ka valstīm nevajadzētu noteikt darbības rādītājus savu kompetento iestāžu funkcijām un darbiniekiem, kas atbild par savstarpējās saskaņošanas procedūras procesiem, pamatojoties uz audita korekciju apjomu vai nodokļu ieņēmumu saglabāšanu,⁴⁵

³⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, p. 429. Pieejams: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en [aplūkots 09.01.2022.].

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid., p. 433.

⁴² Iestāde pēc savas iniciatīvas izdoto administratīvo aktu var atcelt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 83. panta pirmajā daļā minēto, ievērojot 85. un 86. panta noteikumus. Administratīvā akta atcelšanu pieļauj arī likuma 87. un 88. pants, kas regulē procesa uzsākšanu no jauna.

⁴³ Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmā daļa.

⁴⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, p. 431. Pieejams: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en [aplūkots 09.01.2022.].

⁴⁵ OECD. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 22. Pieejams: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en> [aplūkots 12.01.2020.].

turklāt kompetentās personas audita veikšanai un savstarpējās saskaņošanas procedūrā procesam saskaņā ar minimālajiem standartiem jādeleģē tā, lai tiktu novērsta vienas un tās pašas personas dalība gan auditā, gan lēmumu pieņemšanā savstarpējās saskaņošanas procedūrā.⁴⁶ Latvijas kompetentā iestāde ir apņēmusies izvairīties no jebkādiem interešu konfliktiem, kas varētu rasties, iesaistot auditoru, kas veicis korekciju tajā pašā lietā, kas ierosināta izskatīšanai savstarpējās saskaņošanas procedūrā.⁴⁷

Savstarpējās saskaņošanas procedūru ekskluzivitāte izpaužas to priekšrocībās:

1. Piemērojamos normatīvajos aktos ir noteikts termiņš, kas mudina kompetentās iestādes vienoties, savukārt tiesas procesā nevar rēķināties ar lietas atrisināšanu konkrētā termiņā. Kompetentās iestādes mudina vienoties, ka, beidzoties noteiktam termiņam attiecībā uz konkrētiem strīda jautājumiem, nodokļu maksātājam ir tiesības ierosināt strīdu risināšanas uzsākšanu padomdevēju komisijas ietvaros. Latvijas Republikā šis termiņš ir diezgan stingrs. Savstarpējo saskaņošanas procedūru jācensas atrisināt divu vai trīs gadu laikā pēc tam, kad saņemts paziņojums par lēmumu, ar kuru pēdējā no iesaistītajām kompetentajām iestādēm pieņēma iesniegumu par strīda jautājumu izskatīšanu savstarpējās saskaņošanas procedūrā.⁴⁸
2. Savstarpējās saskaņošanas procedūru vienošanās rezultāts tiek atzīts tajās valstīs, kuru kompetentās iestādes par to vienojas. Nodokļu maksātājam ir pamats tiesiskajai paļāvībai, ka konkrēto savstarpējās saskaņošanas procedūras rezultātu iesaistītās valstis neapšaubīs.
3. Risinot savstarpējās saskaņošanas procedūru, var izmantot pierādījumus, kuri nebija pieejami audita laikā vai kurus nevarēja izmantot, piemēram, slepenos salīdzināmos datus.

Kopsavilkums

1. Kompetentajai iestādei ir piešķirta rīcības brīvība pārvērtēt strīda jautājuma apstākļus, abstrahējoties no audita laikā iegūtajiem pierādījumiem un to interpretācijas.
2. Latvijas Republikā ir pieejamas daudzpusējās savstarpējās saskaņošanas procedūras un arī daudzpusējās iepriekšējās vienošanās procedūras.
3. Likuma “Par nodokļiem un nodevām” XV nodaļa ir piemērojama arī savstarpējās saskaņošanas procedūrās ar trešajām valstīm, ciktāl tas nav pretrunā ar piemērojamajiem starptautiskajiem normatīvajiem aktiem.
4. Latvijas kompetentās iestādes kompetence savstarpējās saskaņošanas procedūru strīda lietā ir pamatparāda, nevis blakus parāda noteikšana.

⁴⁶ OECD. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p.18. Pieejams: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en> [aplūkots 12.01.2020.].

⁴⁷ Ibid., p. 57.

⁴⁸ Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 121. panta pirmā daļa. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam> [aplūkots 09.01.2022.].