



EIROPAS KOMISIJA

Briselē, 4.6.2014.
COM(2014) 315 final

**KOMISIJAS PAZIŅOJUMS EIROPAS PARLAMENTAM, PADOMEI UN
EIROPAS EKONOMIKAS UN SOCIĀLO LIETU KOMITEJAI**

**par ES Kopējā transfertcenu noteikšanas foruma (*JTPF*) darbu
laikposmā no 2012. gada jūlija līdz 2014. gada janvārim**

IEVADS

Valsts nodokļu normu globālā saimnieciskā mijatkarība un mijiedarbība var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu vai nodokļu dubultu neuzlikšanu daudznacionāliem uzņēmumiem. Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) 2013. gada jūlija Rīcības plāns par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu („BEPS rīcības plāns”) paredz uzlabot starptautiskos noteikumus nodokļu jomā un ir guvis plašu starptautisku atbalstu visaugstākajā līmenī. Rīcības plānā konstatēti vairāki tādi trūkumi spēkā esošajos starptautiskajos nodokļu noteikumos un standartos, kurus var izmantot, lai grautu nodokļu bāzi citās jurisdikcijās un novirzītu nodokļu bāzes elementus, tādējādi samazinot kopējo nodokļu aprēķina summu.

No Eiropas Savienības (ES) viedokļa, plaisas, kas pastāv starptautiskajos nodokļu noteikumos un standartos, kavē netraucēti darboties iekšējam tirgum, kurā ietilpst 28 dažādi nodokļu režīmi. Komisija uzskata, ka ir jāizpēta sinerģijas starp starptautiskā līmenī notiekošajām apspriedēm par BEPS un apspriedēm Eiropas Savienībā ar mērķi izstrādāt risinājumus, ko iespējams izmantot ES, ņemot vērā ES līgumā noteiktās saistības, kā arī popularizēt ES intereses starptautisko standartu noteikšanā. Tāpat Komisija atzīst, ka pasākumi, kas veikti ES līmenī, var palīdzēt sasniegt BEPS rīcības plānā noteiktos mērķus.

Transfertcenu jomā nodokļu vajadzībām nosakot pārrobežu darījumu cenas starp saistītiem uzņēmumiem, daudznacionāli uzņēmumi (DNU) un nodokļu administrācijas (NA) saskaras ar praktiskām problēmām. Pieejā, ko ES dalībvalstis pieņēmušas, lai pareizi novērtētu šādu darījumu cenu, ir nesaistītu uzņēmumu darījuma princips (ALP)¹. ALP pamatā ir salīdzinājums starp nosacījumiem, ko piemēro saistīti uzņēmumi, un nosacījumiem, kas tiktu piemēroti neatkarīgu uzņēmumu starpā.

Tomēr nesaistītu uzņēmumu darījuma principa interpretācija un piemērošana gan nodokļu administrāciju starpā, gan nodokļu administrāciju un uzņēmēju starpā atšķiras. Tas var radīt nenoteiktību, izmaksu pieaugumu un iespējamu nodokļu dubultu uzlikšanu vai nodokļu dubultu neuzlikšanu. Šie aspekti nelabvēlīgi ietekmē iekšējā tirgus netraucētu darbību.

Komisija 2002. gada oktobrī izveidoja² ES Kopējo transfertcenu noteikšanas forumu (JTPF) – ekspertu grupu, kas rastu pragmatiskus risinājumus problēmām, kuras rodas saistībā ar nesaistītu uzņēmumu darījuma principa piemērošanu Eiropas Savienībā. JTPF darbojas uz pilnvaru pamata, ko piešķir uz četriem gadiem, un tās nosaka ar Komisijas lēmumu. Pašreizējo JTPF pilnvaru termiņš beigsies 2015. gada 31. martā.

JTPF ir būtisks instruments Komisijas darbā pie transfertcenu administrēšanas un darbības uzlabošanas ES. Turklāt tas var kalpot par noderīgu informācijas avotu G20 valstu finansētajam ESAO BEPS projektam.

Šajā paziņojumā vērtēts JTPF darbs laikposmā no 2012. gada jūlija līdz 2014. gada janvārim.

2. KOPSAVILKUMS PAR JTPF DARBĪBU LAIKPOSMĀ NO 2012. GADA JŪLIJA LĪDZ 2014. GADA JANVĀRIM

¹ Nesaistītu uzņēmumu darījumu princips ir noteikts ESAO nodokļu paraugkonvencijas (ESAO MTC) 9. pantā. ESAO ir izstrādājusi arī Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām.

² Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai „Virzība uz iekšējo tirgu bez nodokļu šķēršļiem: Stratēģija konsolidētas uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes izveidei, lai nodrošinātu uzņēmumu darbību visā ES”, COM(2001) 582 final, 23.10.2001., 21. lpp.

Laikā no 2012. gada jūlija līdz 2014. gada janvārim *JTPF* turpināja īstenot 2011.–2015. gada darba programmu un tikās četras reizes. Izvērsti ziņojumi tika sagatavoti par trim tematiem: secīgās korekcijas, riska pārvaldība transfertcenu noteikšanā un kompensējošas korekcijas. Vienlaikus *JTPF* īstenoja vairākus uzraudzības pasākumus. Pašlaik *JTPF* turpina īstenot praktiskās darbības uzraudzību attiecībā uz Konvenciju 90/436/EEK par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar saistīto uzņēmumu peļņas korekciju¹ (Arbitrāžas konvencija) un pārskatīto Rīcības kodeksu, lai sekmīgi īstenotu Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociētu uzņēmumu peļņas korekciju², kā arī veic Rīcības kodeksa attiecībā uz iekšējo cenu noteikšanas dokumentāciju asociētiem uzņēmumiem ES (*EU TPD*)³ uzraudzību.

JTPF darbs kopumā atbilst rīcībai, kas paredzēta Rīcības plānā par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu („*BEPS* rīcības plāns”). Nesen pieņemtie ziņojumi varētu būt par pamatu iespējamai labojumu veikšanai ESAO paraugkonvencijas paskaidrojumu attiecīgajos noteikumos un transfertcenu noteikšanas vadlīnijās, savukārt *JTPF* patlaban veiktais darbs ar mērķi uzlabot Arbitrāžas konvencijas praktisko darbību ir nozīmīgs *BEPS* sarunās par strīdu izšķiršanas mehānismu efektivitātes uzlabošanu (*BEPS* rīcības plāna 14. rīcība). Konstatējumus, kas izdarīti *JTPF* patlaban veiktajā pārskatā par *EU TPD*, varēs izmantot arī *BEPS* darbā saistībā ar transfertcenu noteikšanas dokumentāciju (*BEPS* rīcības plāna 13. rīcība).

2.1. *JTPF* ziņojums par secīgajām korekcijām (I pielikums)

Dažu dalībvalstu tiesību akti transfertcenu jomā ļauj vai uzliek par pienākumu veikt „secīgus darījumus”, lai faktisko peļņas sadali saskaņotu ar sākotnējo transfertcenu korekciju („pamatkorekcija”). Dubultā nodokļu uzlikšana var rasties tādēļ, ka secīgais darījums arī var izraisīt nodokļu uzlikšanu un tādējādi izraisīt korekciju („secīgā korekcija”).

Ar *JTPF* anketu tika apzināta situācija dalībvalstīs 2011. gada 1. jūlijā, un atbildes uz tās jautājumiem liecināja, ka ES pastāv atšķirīgas tiesību normas un prakse attiecībā uz secīgajām korekcijām, kas var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu.

Ziņojumā izklāstīti vispārīgi secīgo korekciju aspekti un sniegti ieteikumi par to, kā novērst iespējamu dubultu nodokļu uzlikšanu šādos gadījumos. Dalībvalstīm, kurās secīgās korekcijas nav obligātas, ieteicams no tām atturēties, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas. Dalībvalstīm, kurās secīgās korekcijas ir obligātas, ieteicams noteikt metodes un līdzekļus, kā izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas. Tomēr ieteikumi balstīti uz pieņēmumu, ka nodokļu maksātājs rīkojas labticīgi.

Atsaucoties uz ES mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu (MMD)⁴, ziņojumā ieteikts secīgās korekcijas ES raksturot kā netiešas dividendes vai netiešu ieguldījumu kapitālā. MMD garantē to, ka no meitasuzņēmuma peļņas, ko tas sadala savam mātesuzņēmumam ES, netiek ieturēts nodoklis.

Gadījumiem, ko nereglamentē MMD, ziņojumā ieteikts izmantot savstarpējās vienošanās procedūras (SVP) kontekstā izmantojamo atgriešanas procedūru, kura pieejama saskaņā ar

¹ OV L 225, 20.8.1990., 10. lpp.

² OV C 322, 30.12.2009., 1. lpp.

³ OV C 176, 26.7.2006., 1. lpp.

⁴ Padomes 2011. gada 30. novembra Direktīva 2011/96/ES par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs.

attiecīgo piemērojamo nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas nolīgumu vai pat agrāk. Turklāt dalībvalstīm būtu ieteicams izvairīties no sodu uzlikšanas attiecībā uz secīgajām korekcijām. Ziņojumā sniegtie ieteikumi aptver lielāko daļu tādas nodokļu dubultās uzlikšanas gadījumu, kā iemesls ir dažādu dalībvalstu atšķirīga prakse attiecībā uz secīgajām korekcijām.

2.2. JTPF ziņojums par riska pārvaldību transfertcenu noteikšanā (II pielikums)

Transfertcenu noteikšanas noteikumu īstenošana un ievērošana nodokļu administrācijām un nodokļu maksātājiem var prasīt ievērojamus resursus. JTPF atzīst, ka transfertcenu noteikšanas jomā pieejamie resursi ir ierobežoti un tādēļ tie būtu jāizmanto efektīvi. Tālab ir svarīgi izvērtēt risku, efektīvi to risināt un izveidot mehānismus, ar kuru palīdzību efektīvi un savlaicīgi izšķirt strīdus.

Ziņojumā uzsvērts, ka papildus rīcībā esošajiem juridiskajiem un praktiskajiem rīkiem nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāji ES transfertcenu pārvaldībā var izmantot īpašus rīkus. Tie ir informācijas apmaiņa, kopīgas darba procedūras attiecībā uz revīziju kopumā, saskaņotas pieejas attiecībā uz transfertcenu revīziju, kopīgs dokumentācijas standarts¹ un strīdu izšķiršanas mehānisms, kas atbilst Arbitrāžas konvencijai.

Ziņojuma pamatā ir Komisijas² un citu iestāžu, piemēram, ESAO³, iepriekš veiktais darbs riska pārvaldībā, un tas aprakstīts, ņemot vērā konkrētās problēmas transfertcenu jomā, kā arī Eiropas Savienībā pieejamie juridiskie un administratīvie instrumenti.

Ziņojumā ietvertas vadlīnijas transfertcenu noteikšanas riska pārvaldībai, kuru pamatā ir nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas(-u) sadarbības vispārīgie principi, liela un maza riska jomu identificēšana, kā arī precīzi pielāgoti, savlaicīgi un atbilstoši pasākumi. Attiecībā uz pirmsrevīzijas posmu ziņojumā ieteikts agrīni veidot saziņu starp nodokļu maksātāju un nodokļu administrāciju(-ām) un panākt kompromisu starp nodokļu administrācijas(-u) nepieciešamību iegūt informāciju un slogu, ko informācijas pieprasījumi uzliek nodokļu maksātājam. Turklāt ziņojumā ieteikts dalībvalstīm attiecīgā gadījumā apsvērt iespēju veikt informācijas apmaiņu, ko paredz ES Direktīva par administratīvo sadarbību⁴. Saskaņā ar direktīvu jebkura dalībvalsts kompetentā iestāde var pieprasīt nepieciešamo informāciju jebkuras citas dalībvalsts kompetentajai iestādei. Tāpat kompetentās iestādes var pēc savas iniciatīvas brīvi sniegt citām kompetentajām iestādēm informāciju, ko tās uzskata par būtisku šīm citām kompetentajām iestādēm. Turklāt nodokļu administrāciju rīcībā būtu jābūt pienācīgiem instrumentiem augsta riska gadījumu risināšanai.

Attiecībā uz revīzijas posmu ziņojumā nodokļu maksātājiem un nodokļu administrācijām sniegts ieteikums agrīni panākt savstarpēju sapratni par faktiem un apstākļiem, kas ir izskatāmo darījumu pamatā. Turklāt ir ieteikts dalībvalstīm attiecīgos gadījumos apsvērt sadarbības iespējas revīzijas jomā ES.

¹ Rīcības kodekss attiecībā uz iekšējo cenu noteikšanas dokumentāciju asociētiem uzņēmumiem Eiropas Savienībā (EU TPD), OV C 176, 28.7.2006.

² Eiropas Komisija „Risku pārvaldības vadlīnijas nodokļu administrācijām” (*Risk Management Guide for Tax Administrations*, 2006) un „Atbilstības riska pārvaldības vadlīnijas nodokļu administrācijām” (*Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*, 2010).

³ ESAO BTN pētījums „Ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēma efektīva risināšana” (*Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*) un ESAO Rokasgrāmatas projekts par transfertcenu noteikšanas riska novērtējumu (*Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*).

⁴ Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīva 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, OV L 64, 11.3.2011.

Attiecībā uz strīdu izšķiršanas posmu ziņojumā ieteikts nodrošināt efektīvu un savlaicīgu izšķiršanu SVP un Arbitrāžas konvencijas ietvaros.

2.3. JTPF ziņojums par kompensējošām korekcijām (III pielikums)

Kompensējošas korekcijas ir transfertcenu korekcijas, „ar kurām nodokļu maksātājs paziņo transfertcenu nodokļu vajadzībām, proti, kontrolētā darījuma cenu, ko nodokļu maksātājs uzskata par atbilstošu tirgus vērtībai, pat ja šī cena atšķiras no faktiskās rēķinā norādītās summas darījumā starp saistītajiem uzņēmumiem”¹.

Ar JTPF anketu tika apzināta situācija ES dalībvalstīs 2011. gada 1. jūlijā, un atbildes uz tās jautājumiem liecināja, ka dalībvalstīs pastāv atšķirīga prakse attiecībā uz kompensējošām korekcijām. Dalībvalstīs atšķiras nosacījumi, procedūras un termiņi šādu korekciju veikšanai, un tas var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu vai nodokļu dubultu neuzlikšanu.

Ziņojuma mērķis ir sniegt praktiskas vadlīnijas par to, kā izvairīties no tādas nodokļu dubultas uzlikšanas un nodokļu dubultas neuzlikšanas, kuras iemesls ir dalībvalstu atšķirīga prakse attiecībā uz kompensējošu korekciju piemērošanu. Ziņojumā ietvertās vadlīnijas attiecas uz kompensējošām korekcijām, kuras izdara nodokļu maksātāja grāmatvedības kontos un kuras ir paskaidrotas nodokļu maksātāja transfertcenu dokumentācijā.

Ziņojumā sniegts ieteikums dalībvalstīm pieņemt kompensējošu korekciju, ko ierosinājis nodokļu maksātājs (augšupvērsta, kā arī lejupvērsta korekcija), ja nodokļu maksātājs ir izpildījis konkrētus nosacījumus: attiecīgo saistīto uzņēmumu peļņa ir aprēķināta simetriski, proti, darījumā iesaistītie uzņēmumi visās iesaistītajās dalībvalstīs attiecīgajam darījumam paziņo vienu un to pašu cenu; nodokļu maksātājs ir pielicis pienācīgas pūles nodrošināt atbilstību tirgus cenas principam; nodokļu maksātājs vienmēr izmanto vienu un to pašu metodi; korekcija ir veikta pirms nodokļu deklarācijas aizpildīšanas; ja nodokļu maksātāja prognoze atšķiras no iegūtā rezultāta, nodokļu maksātājs ir spējīgs paskaidrot atšķirību iemeslus, ja to pieprasa vismaz viena iesaistītā dalībvalsts.

2.4. Uzraudzība

JTPF pastāvīgs uzdevums ir uzraudzīt un pārvaldīt savu pieņemto dokumentu faktisku īstenošanu. To dara, sagatavojot gada statistikas ziņojumus un īpašus ziņojumus. Pēc tam ziņojumus pārbauda Komisija un JTPF, lai noteiktu jomas, kurās JTPF būtu nepieciešams turpināt darbu.

Statistikas ziņojumi par nepabeigtajām savstarpējās vienošanās procedūrām (SVP), uz kurām attiecas Arbitrāžas konvencija (AK), un ziņojumi par iepriekšējās cenu noteikšanas nolīgumiem (ICNN) tiek sagatavoti un izvērtēti katru gadu. Nesen tika uzlabota AK ietvaros nepabeigto SVP statistikas forma, tādējādi uzlabojot izvērtēšanas iespējas.

Visaptverošā uzraudzība, kura pašlaik tiek veikta attiecībā uz Arbitrāžas konvencijas un tās rīcības kodeksa praktisko darbību, jau ir devusi konkrētus priekšlikumus, kā to uzlabot, un tos apspriež JTPF. EU TPD darbība tika uzraudzīta 2013. gadā; dalībvalstis un nevalstiskās ieinteresētās personas atbildēja uz anketas jautājumiem par EU TPD ietekmi. Rezultātus JTPF apspriedīs 2014. gadā. Papildus ziņojumam par mazajiem un vidējiem uzņēmumiem (MVU) un transfertcenu noteikšanu JTPF tīmekļa vietnē 2013. gadā tika publicēta MVU noderīga informācija par transfertcenu noteikšanu katrā dalībvalstī.

¹ ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām, glosārijs (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossary*, 2010).

3. KOMISIJAS SECINĀJUMI

Komisija joprojām uzskata, ka *JTPF* ekspertu grupa sniedz vērtīgu palīdzību transfertcenu jautājumu risināšanā un pragmatiskus risinājumus plašam šo jautājumu klāstam. *JTPF* darbs atbilst *BEPS* rīcības plānā paredzētajiem pasākumiem. Ziņojumi par secīgajām korekcijām, riska pārvaldību transfertcenu noteikšanā un kompensējošām korekcijām apskata galvenos uzdevumus, ko Komisija noteica, izveidojot *JTPF*, un kas ietverti *BEPS* rīcības plānā.

Komisija pilnībā atbalsta ziņojumos par secīgajām korekcijām, riska pārvaldību transfertcenu noteikšanā un kompensējošām korekcijām ietvertos secinājumus un ieteikumus. Komisija aicina Padomi apstiprināt Ziņojumu par secīgajām korekcijām un dalībvalstis — īstenot ieteikumus savos tiesību aktos vai administratīvajos noteikumos. Komisija aicina Padomi apstiprināt Ziņojumu par riska pārvaldību transfertcenu noteikšanā un dalībvalstis — īstenot praksi, kas atbilst ziņojumā ietvertajām pieejām un procesuālajiem apsvērumiem. Komisija aicina Padomi apstiprināt Ziņojumu par kompensējošām korekcijām un dalībvalstis — īstenot ziņojumā ierosināto praktisko risinājumu.

Komisija uzskata, ka turpmāka periodiska uzraudzība attiecībā uz ziņojumā ietverto secinājumu un ieteikumu īstenošanu sniegs noderīgu atgriezenisko saiti par to, vai būtu nepieciešama atjaunināšana.

Komisija mudina *JTPF* turpināt uzraudzību un gaida rezultātus darbam, kas patlaban risinās pie AK praktiskās darbības uzlabošanas un konsultācijām par Rīcības kodeksu attiecībā uz transfertcenu noteikšanas dokumentāciju asociētiem uzņēmumiem Eiropas Savienībā. Tiklīdz *BEPS* kontekstā būs panākta vienošanās par konkrētiem risinājumiem transfertcenu jomā, *JTPF* apsvērs iespējas sekmēt to konsekventu īstenošanu ES.



EIROPAS KOMISIJA

Briselē, 4.6.2014.
COM(2014) 315 final

1.–3. pielikums

PIELIKUMI

I Ziņojums par secīgajām korekcijām
II JTPF ziņojums par riska pārvaldību transfertcenu noteikšanā
III Ziņojums par kompensējošām korekcijām

kas pievienoti

**KOMISIJAS PAZIŅOJUMAM EIROPAS PARLAMENTAM, PADOMEI UN
EIROPAS EKONOMIKAS UN SOCIĀLO LIETU KOMITEJAI**

**par ES Kopējā transfertcenu noteikšanas foruma (JTPF) darbu laikposmā no 2012. gada
jūlija līdz 2014. gada janvārim**

I IELIKUMS ZIŅOJUMS PAR SECĪGAJĀM KOREKCIJĀM

1. Priekšvēsture

1. ES Kopējais transfertcenu noteikšanas forums (*JTPF*) savā 2011.–2015. gada darba programmā ietvēra tā saucamās transfertcenu noteikšanas secīgās korekcijas, jo šādas korekcijas var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu. Ar 2011. gada jūnijā izsniegtas anketas palīdzību tika apzināta situācija katrā ES dalībvalstī 2011. gada 1. jūlijā, un atbildes uz tās jautājumiem palīdzēja sagatavot pārskatu par juridiskajiem un praktiskajiem aspektiem dažādās dalībvalstīs. Visu 27 dalībvalstu atbildes tika apkopotas dokumentā *JTPF/018/REV1/2011*. Tika sagatavots konsultāciju dokuments par secīgajām korekcijām (dok. *JTPF/010/2012/EN*), kuru apsprieda *JTPF* 2012. gada jūnija sanāksmē. Šo ziņojumu apsprieda un saskaņoja *JTPF* 2012. gada oktobra sanāksmē.

2. Definīcija un tvērums

2. Transfertcenu noteikšanas korekcijai var sekot tā saucamā „secīgā korekcija”. Secīgā korekcija ESAO transfertcenu noteikšanas vadlīniju (TNV) glosārijā definēta kā „*korekcija, kas izriet no nodokļu uzlikšanas transfertcenu noteikšanas secīgajam darījumam*”, bet secīgais darījums definēts kā „*iedomājams darījums, ko pēc pamatkorekcijas ierosināšanas saskaņā ar savas valsts tiesību normām par transfertcenu noteikšanu dažas dalībvalstis izmanto aprēķinos, lai faktiskā peļņas sadale atbilstu pamatkorekcijai. Secīgie darījumi var izpausties netiešo dividendu veidā (proti, maksājumi, kurus ierindo pie dividendēm, lai gan parasti tie par tādiem nebūtu uzskatāmi), netiešu ieguldījumu pašu kapitālā vai netiešu aizdevumu veidā*”.

3. Dažu valstu tiesību akti transfertcenu jomā ļauj vai uzliek par pienākumu veikt „secīgus darījumus”, lai faktisko peļņas sadali saskaņotu ar pamatkorekciju. Dubultā nodokļu uzlikšana var rasties tādēļ, ka secīgais darījums arī var izraisīt nodokļu uzlikšanu un tādējādi izraisīt korekciju. Piemēram, meitasuzņēmumam veiktu ienākumu korekciju attiecībā uz darījumu ar nerezidentu mātesuzņēmumu meitasuzņēmuma jurisdikcijā varētu ierindot pie mātesuzņēmumam izmaksātām dividendēm un ieturēt nodokli.

4. Ja pamatkorekcijas anulē, anulē arī secīgās korekcijas. Secīgās korekcijas netiešu dividendu veidā var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu gadījumos, kad otra dalībvalsts attiecībā uz nodokli, kurš ieturams secīgās korekcijas gadījumā, nenodrošina attiecīgu nodokļa atlaidi vai atbrīvojumu atbilstoši ESAO Nodokļu paraugkonvencijas (*MTC*) 23. pantam. Lai gan ESAO *MTC* 10. panta paskaidrojumu 28. punktā jau ir noteikts, ka 10. pants un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas noteikumi attiecas uz netiešām dividendēm, otra valsts var neatpazīt šādu iedomājamo darījumu un tādējādi ieturēt nodokli (skat. ESAO TNV 4.69. punktu).

5. ESAO *MTC* neliedz izdarīt secīgās korekcijas, ja valsts tiesību normas to pieļauj¹. Tomēr nodokļu administrācijas „ *tiek aicinātas šādas korekcijas strukturēt tādā veidā, lai mazinātu nodokļu dubultās uzlikšanas iespējamību to rezultātā, ja vien nodokļu maksātāja uzvedība nevedina uz aizdomām, ka tas plāno apslēpt dividendes, lai izvairītos no nodokļa ieturēšanas.*” (ESAO TNV 4.71. punkts).

¹ ESAO *MTC* 9. panta paskaidrojumu 9. punkts.

6. No 27 ES dalībvalstīm 9 valstīs ir tiesību akti par secīgajām korekcijām. Atbilde uz anketas jautājumiem liecina, ka dažās no minētajām 9 dalībvalstīm secīgo korekciju izdarīšana nav precīzi reglamentēta.

1. ieteikums.

Secīgo korekciju izdarīšana var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu. Tādēļ, ja secīgās korekcijas nav obligātas un ja tās var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu, dalībvalstīm ieteicams atturēties no tām. Ja saskaņā ar dalībvalsts tiesībām secīgās korekcijas ir obligātas, dalībvalstīm būtu ieteicams noteikt metodes un līdzekļus, kā izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas (piemēram, risināt šādus gadījumus SVP ietvaros vai iespēju robežās agrīnā posmā nodrošināt līdzekļu atgriešanu). Šo ieteikumu pamatā ir pieņēmums, ka nodokļu maksātāja uzvedība nerada aizdomas, ka tas vēlas slēpt dividendes, lai izvairītos no nodokļa ieturēšanas².

7. Lielākajā daļā dalībvalstu, kurās secīgās korekcijas ir iespējamās/obligātas, tās tiek ierindotas pie slēptas peļņas sadales un tāpēc uzskatītas par netiešām dividendēm, no kurām varētu būt ieturams nodoklis.

8. Secīgās korekcijas var ierindot arī citās kategorijās, piemēram, pie netiešiem aizdevumiem. ESAO TNV (4.70. punkts) uzsvērts, ka šādi netieši darījumi var radīt sarežģījumus, piemēram, jautājumus par procentu aprēķinu šādiem aizdevumiem. Atbildot uz anketas jautājumiem, lielākā daļa dalībvalstu šādu netiešo darījumu veidu neminēja. Par iemeslu varētu būt tas, ka dalībvalstis vēlas izvairīties no saistītajiem sarežģījumiem un parasti secīgās korekcijas ierindo pie netiešām dividendēm/kapitālieguldījumiem. Netieši kapitālieguldījumi un netiešas dividendes ES meitasuzņēmuma un ES mātesuzņēmuma starpā mazina nodokļu dubultas uzlikšanas risku, jo neparedz nodokļa ieturēšanu (skat. 3. sadaļu).

2. ieteikums.

Nemot vērā to radītos papildu sarežģījumus, ES dalībvalstīs secīgās korekcijas ieteicams raksturot kā netiešas dividendes vai netiešus kapitālieguldījumus, nevis kā netiešus aizdevumus, ja vien nav veikta līdzekļu atgriešana.

9. Vēl sarežģītāka situācija rodas tad, ja pamatkorekcija ir starp personām, kas savā starpā ir saistītas netieši. Dažas dalībvalstis šo situāciju risina, hipotētiski uzskatot to par peļņu, ko viens no meitasuzņēmumiem izmaksā mātesuzņēmumam, un par šā mātesuzņēmuma kapitālieguldījumu otrā meitasuzņēmumā (ESAO TNV 4.70. punkts).

10. Šajā ziņojumā apskatītas netiešu dividenžu veida secīgās korekcijas ES rezidentu/uzņēmējdarbību veicošu tiesību subjektu starpā, un tas, balstoties uz ES pastāvošo tiesību aktu sistēmu, apskata iespējas samazināt nodokļu dubultu uzlikšanu un cita veida administratīvo un finansiālo slogu (piemēram, sodus), ko izraisa secīgās korekcijas³.

² Itālijas atruna: Itālijas tiesībās nav normu par secīgajām korekcijām, un tā uzskata, ka secīgo korekciju strukturēšana tādā veidā, lai mazinātu iespējamību izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu to rezultātā, ir to dalībvalstu uzdevums, kurās ir tiesību normas par secīgajām korekcijām. Principā Itālija nepiešķir atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas par secīgo korekciju, kuru izdarījusi cita dalībvalsts un kura izraisa nodokļu dubultu uzlikšanu.

³ ESAO TNV 4.71. punktā ieteikts mazināt secīgo korekciju izraisītas nodokļu dubultas uzlikšanas iespējamību.

11. Turpmākajās sadaļās apskatīta ES mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas (MMD) piemērošana (skat. 3. sadaļu), situācijas, kad dalībvalstis var apsvērt atvieglojuma piešķiršanu, ja nodokļu maksātājs atgriež līdzekļus savstarpējās vienošanās procedūrā (4.2. sadaļa) vai agrākā posmā (4.3. sadaļa), kā arī skatīti sodi un procesuālie/administratīvie aspekti (5. un 6. sadaļa).

3. Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva (MMD)

12. Ja secīgās korekcijas ierindo pie slēptas peļņas sadales/slēptiem kapitālieguldījumiem un tādējādi tās uzskata par netiešām dividendēm, tad, piemērojot MMD (4. un 5. pants), no peļņas, kuru meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam ES, nodoklis nav ieturams.

13. Pašlaik secīgās korekcijas piemēro deviņas ES dalībvalstis — Austrija, Bulgārija, Dānija, Vācija, Francija, Luksemburga, Nīderlande, Slovēnija un Spānija. Situācijā, kad *attiecībā uz dalībvalstī esošu meitasuzņēmumu tiek izdarīta secīgā korekcija, pamatojoties uz transfertcenu noteikšanas pamatkorekciju saistībā ar mātesuzņēmumu, kas atrodas citā dalībvalstī*, septiņas⁴ no minētajām deviņām dalībvalstīm neieturētu nodokli, vadoties pēc MMD. Divas dalībvalstis⁵ uzskata, ka MMD nav piemērojama netiešām dividendēm.

4. Līdzekļu atgriešana

4.1. Vispārīga informācija

14. Būtībā atgriešana nozīmē faktiskisku līdzekļu apvērsi tādā veidā, ka dati iesaistīto pušu grāmatvedības kontos atbilst pamatkorekcijas saimnieciskajam nolūkam. ESAO TNV (4.73. punktā) aprakstīti daži no iespējamajiem veidiem, kā varētu veikt atgriešanu. ESAO rokasgrāmatā par savstarpējās vienošanās procedūrām (MEMAP)⁶ arī ietverti norādījumi par atgriešanu. ESAO TNV (4.76. punktā) ieteikts atgriešanu apspriest tajā SVP, kurā tā ir ierosināta attiecīgajai pamatkorekcijai.

15. Savstarpēji saskaņotā SVP risinājuma noteikumi starp kompetentajām iestādēm (KI) attiecībā uz transfertcenu noteikšanas korekciju var atšķirties katrā konkrētā gadījumā, vadoties pēc abu KI vienošanās. Tiklīdz KI ir panākušas vienošanos par iedomājamā darījuma raksturošanu, SVP paredz arī šādu divu jautājumu noskaidrošanu:

- vai nodokļu administrācija (NA), kura izdarījusi secīgo korekciju, piekrīt neieturēt nodokli un vai otra NA piekrīt novērst tādējādi notikušo nodokļu dubulto uzlikšanu, kā arī
- gadījumā, ja tiek apsvērta atgriešana, kā tā tiktu veikta un kā tiek nodrošināts tas, ka tās rezultātā neradīsies turpmāks nodokļu slogs, kas atkal varētu izraisīt nodokļu dubulto uzlikšanu.

16. MEMAP norādīts, ka vienošanās par atgriešanu var tikt panākta agrākā posmā, piemēram, revīzijas laikā (skat. 4.3. punktu).

⁴ Austrija, Dānija, Vācija, Luksemburga, Nīderlande, Slovēnija un Spānija.

⁵ Bulgārija un Francija.

⁶ http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en_2649_33753_36195905_1_1_1_1.00.html

4.2. *Atgriešana SVP ietvaros*

17. Ja atgriešanu paredz SVP ietvaros panāktais risinājums, noteikumi var būt atšķirīgi, bet bieži līdzekļu atgriešanu veic vai nu tiešas atmaksas veidā, vai ar apvērsi uzņēmumu savstarpējos norēķinu kontos. Parasti noteikumi, par kuriem panākta vienošanās, nodokļu maksātājam ļauj atgriezt līdzekļus saskaņotā samērīgā laika periodā un ar atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma tajā valstī, no kuras atgriešana ir veikta, kā arī bez papildu nodokļiem tajā valstī, uz kuru atgriešana tiek veikta. Atgriešanai var veikt revīziju.

3. ieteikums.

Ja kompetentās iestādes SVP ietvaros vienojas par to, ka faktiski ir jāsakārto grāmatvedības konti atbilstoši pamatkorekcijas saimnieciskajam nolūkam, dalībvalstis šā mērķa sasniegšanai apsver atgriešanu tiešas atmaksas veidā vai ar attiecīgu ieskaitu uzņēmumu savstarpējo norēķinu kontos.

4. ieteikums.

Nodokļu administrācijām būtu jāņem vērā, ka nodokļu maksātājiem, lai faktiski īstenotu atgriešanu, būtu nepieciešamas 90 dienas pēc vienošanās paziņošanas dienas.

5. ieteikums.

Ja SVP panāktais risinājums paredz atgriešanu, SVP vienošanās dokumentā ieteicams norādīt, ka dalībvalsts, no kuras tiks veikta atgriešana, neieturēs nodokli, un ka papildu nodokļu slogs netiks uzlikts arī dalībvalstī, uz kuru tiks veikta atgriešana.

18. Tā kā atgriešanu veic pēc sākotnējā darījuma, dalībvalsts, kura saņem atgrieztu līdzekļu maksājumu, var uzskatīt, ka maksājumā jāietver procentu daļa kā kompensācija savam nodokļu maksātājam par to, ka ārvalstu saistītais uzņēmums laikā no sākotnējā darījuma līdz atgriešanai izmantojis šā nodokļu maksātāja līdzekļus. Tomēr šāda pieeja vēl vairāk sarežģītu atgriešanu, un varētu izraisīt atkal jaunu aplikšanu ar nodokļiem.

6. ieteikums.

Ja SVP dalībnieki ir dalībvalstis, tad vienkāršošanas labad ir ieteicams dalībvalstīm pēc iespējas atļaut veikt atgriešanu bez procentu daļas un norādīt to SVP vienošanās dokumentā.

Atgriešana agrīnā posmā, piemēram, revīzijas laikā

19. Lai izvairīties no iespējamās nodokļu dubultas uzlikšanas, dažas valstis ir izstrādājušas tādu pieeju, saskaņā ar kuru secīgi darījumi un secīgas korekcijas neizdara, ja revīzijas posmā jau ir veikta atgriešana. Lai veiktu atgriešanu agrīnā posmā, piemēram, revīzijas posmā, no nodokļu maksātāja viedokļa būtu nepieciešams izstrādāt kārtību, kā kontu atlikumus pielāgot pamatkorekcijām, un no NA viedokļa būtu nepieciešama vienošanās par šādu kārtību (dažas dalībvalstis vienošanos par secīgo darījumu/korekciju neveikšanu spēj nodrošināt vienīgi SVP ietvaros). Turklāt nepieciešama atbilstoša rīcība no otras iesaistītās NA puses. Lai nodrošinātu iepriekš minēto, ir jāinformē otra dalībvalsts, ievērojot informācijas apmaiņas noteikumus, vai jāierosina SVP, jo var gadīties, ka konkrētajai NA nav pieņemama jau pati pirmā korekcija.

Jānorāda, ka saskaņā ar ESAO MTC 25. pantu nodokļu maksātājs var ierosināt SVP brīdī, kad tas uzskata, ka vienas valsts rīcība var izraisīt nodokļu dubultu uzlikšanu⁷.

7. ieteikums.

Ja dalībvalsts apsver atgriešanu agrīnā posmā, piemēram, revīzijas posmā, ieteicams nodrošināt, ka otra dalībvalsts tiek nekavējoties informēta informācijas apmaiņas sistēmas ietvaros vai no nodokļu maksātāja (ja viņš piekrīt).

8. ieteikums.

Revīzijas posmā panākta vienošanās par atgriešanu neliedz nodokļu maksātājam tiesības iesniegt SVP pieprasījumu un nenozīmē tā piekrišanu revīzijas konstatējumiem vai to noraidījumu.

5. Sodi

20. Dažās dalībvalstīs uz secīgajām korekcijām var attiekties īpaši sodi vai vispārīga režīma sodi. ES JTPF kopsavilkuma ziņojumā par sodiem⁸ jau ir izklāstīti dažādi sodu režīmi ES un 5. sadaļā konstatēts, ka lielākajā daļā dalībvalstu pastāv iespēja sodus neuzlikt (ja vien tie dalībvalstī nav uzskatāmi par būtiskiem sodiem). Turklāt tajā ietverta norāde, ka sodiem jābūt samērojamiem ar galīgajām, saskaņotajām transfertcenām. Šo secinājumu var interpretēt arī tā, ka sodus var attiecināt vienīgi uz pašu transfertcenu noteikšanas korekciju, proti, uz pamatkorekciju, nevis uz secīgo korekciju.

9. ieteikums.

Ja ir nepieciešama secīgā korekcija, dalībvalstīm nebūtu vēlams secīgajai korekcijai piemērot sodu.

21. Ja secīgajām korekcijām tomēr piemēro sodus, ir vērts apsvērt iespēju šos sodus apskatīt SVP, lai nodrošinātu secīgās korekcijas izraisītas nodokļu dubultas uzlikšanas atcelšanu.

10. ieteikums.

Ja secīgās korekcijas izraisītās sekas nodokļu jomā SVP ietvaros tiek novērstas vai samazinātas, ir ieteicams attiecīgi atcelt vai samērīgi samazināt arī saistīto sodu.

6. Nodokļu dubultās uzlikšanas atcelšanas procedūra

22. Atbildēs uz anketas jautājumiem par secīgajām korekcijām (JTPF/018/REV1/2011) lielākā daļa dalībvalstu, kuras piemēro secīgās korekcijas, neuzskata, ka secīgo korekciju izraisītas nodokļu dubultas uzlikšanas jautājumus reglamentē Arbitrāžas konvencija (AK), pretēju viedokli pauž vien dažas dalībvalstis, un dažas citas dalībvalstis norāda, ka AK piemērošana secīgajām korekcijām ir neskaidrs jautājums. Tomēr lielākā daļa dalībvalstu, kas piemēro secīgās korekcijas, būtu ar mieru tās apskatīt SVP ietvaros. Tādēļ gadījumos, kad nav iespējams jau sākumā izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas, piemēram, piemērojot MMD, nodokļu maksātājam (iespējamās) secīgas korekcijas izraisītas nodokļu dubultas uzlikšanas gadījumā

⁷ ESAO MTC 25. panta paskaidrojuma 14. punkts.

⁸ ES JTPF Kopsavilkuma ziņojums par sodiem, kas pievienots paziņojumam par JTPF darbu laikā no 2007. gada marta līdz 2009. gada martam (COM(2009) 472 final).

būtu jāiesniedz divi pieprasījumi, proti, pieprasījums saskaņā ar Arbitrāžas konvenciju un SVP pieprasījums. Lai tas būtu iespējams, katrā atsevišķā gadījumā starp dalībvalstīm jābūt noslēgtam nolīgumam, kurā ietverts ESAO *MTC* 25. pantam līdzīgs noteikums par SVP (vēlams ietverot noteikumu par arbitrāžu atbilstoši ESAO *MTC* 25. panta 5. punktam).

11. ieteikums.

Tā kā nodokļu maksātāji var nebūt informēti par to, ka dažos gadījumos jāiesniedz atsevišķs pieprasījums, lai izvairītos no secīgo korekciju izraisītas nodokļu dubultas uzlikšanas, tās dalībvalstis, kuras uzskata, ka secīgās korekcijas nevar risināt atbilstoši AK, tiek mudinātas informēt sabiedrību par to, ka nodokļu dubultas uzlikšanas atcelšanai varētu būt nepieciešams atsevišķs pieprasījums atbilstoši ESAO *MTC* 25. pantam. Efektivitātes nolūkos nodokļu maksātājiem abus pieprasījumus ieteicams apvienot vienā vēstulē.

II PIELIKUMS

JTPF ZIŅOJUMS PAR RISKĀ PĀRVALDĪBU TRANSFERTCENU NOTEIKŠANĀ

Priekšvēsture

1. Kopējais transfertcenu noteikšanas forums (*JTPF*) savā 2011.–2015. gada darba programmā⁹ ietvēra riska novērtējumu, uzskatot to par būtisku ar transfertcenu noteikšanu saistītu jautājumu. Darbs šajā jautājumā aizsākās ar trim priekšlasījumiem, kuros trīs dalībvalstis¹⁰ un dalībnieki, kuri nepārstāv valstis¹¹, izklāstīja savu pieeju attiecībā uz riska pārvaldību. Diskusijas sagatavošanai tika izveidota apakšgrupa. No paša sākuma valdība uzskats, ka projekta tvēruma ierobežošana, attiecinot to tikai uz riska novērtēšanu, nebūtu optimāla. Tādēļ tvērums tika paplašināts, attiecinot to uz „risku pārvaldību transfertcenu noteikšanā” kopumā, lai aptvertu visu to procesu, kas nodrošina, ka transfertcenā beigu beigās tiek noteiktas atbilstoši tirgus vērtības principam. *JTPF* par apakšgrupas darba gaitu tika informēts 2012. gada oktobra un 2013. gada februāra sanāksmēs.

2. Tā kā par risku pārvaldību jau ir plaši pieejams apjomīgs informācijas materiālu klāsts (piemēram, no ESAO¹²) un, lai izvairītos no darba dublēšanas, ziņojumā tiks izmantoti minēto informācijas materiālu attiecīgie secinājumi un konkrēta uzmanība pievērsta situācijai ES.

3. Ņemot vērā atšķirīgās ekonomiskās situācijas, daudznacionālu uzņēmumu darbību dažādību, atšķirīgos juridiskos un administratīvos nosacījumus, kā arī atšķirības dalībvalstīs pieejamo resursu apjomā, nav iespējams izstrādāt universālu metodi, kā konkrēti pārvaldīt transfertcenu noteikšanas risku efektīvā veidā. Tādēļ šā ziņojuma mērķis ir informēt par paraugpraksi transfertcenu noteikšanas efektīvas riska pārvaldības jomā, lielāko uzmanību pievēršot aspektiem, kas raksturīgi dalībvalstīm un uzņēmējdarbības veicējiem ES. Dalībvalstis un nodokļu maksātāji tiek aicināti izmantot šos norādījumus savu iespēju un tiesību normu robežās, lai efektīvi risinātu transfertcenu noteikšanas riskus.

1. Ievaddaļa

4. Transfertcenu noteikšanas noteikumu īstenošana un ievērošana, kas nozīmē nesaistītu uzņēmumu darbības principa ievērošanu atbilstoši ESAO nodokļu paraugkonvencijas (ESAO *MTC*) 9. pantam, nodokļu administrācijām un nodokļu maksātājiem var prasīt ievērojamus resursus. *JTPF* atzīst, ka transfertcenu noteikšanas jomā pieejamie resursi ir ierobežoti un tādēļ tie būtu jāizmanto efektīvi. Tādējādi šajā ziņojumā termins „**riski transfertcenu noteikšanā**” attiecas ne tikai uz to, ka transfertcenā nav noteiktas atbilstoši nesaistītu uzņēmumu darbības principam¹³, bet arī uz to, ka resursu izvietošana nav notikusi efektīvi un tā, lai nodrošinātu transfertcenu noteikšanu atbilstoši nesaistītu uzņēmumu darbības principam.

13 ESAO transfertcenu noteikšanu ir ierindojusi pie galvenajām problēmu jomām saistībā ar projektu „Nodokļu bāzes samazināšana un peļņas novirzīšana” (*BEPS*), it īpaši attiecībā uz risku un nemateriālā īpašuma novirzīšanu.

⁹ Skat. dokumentu *JTPF/016/2011/EN*.

¹¹ *JTPF* 2011. gada 26. oktobra sanāksme, darba kārtības 6. jautājums.

¹² ESAO BTN pētījums „Efektīva ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēmu risināšana” (*How to deal effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, 2012); ESAO Rokasgrāmata par transfertcenu noteikšanas riska novērtējumu (*Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*, 2013).

5. *JTPF* vēlas rast praktiskus risinājumus, lai nodrošinātu nesaistītu uzņēmumu darījuma principa pareizu piemērošanu ES. Atbilstoši šim uzdevumam *JTPF* loma transfertcenu noteikšanas riska pārvaldībā ir palīdzēt dalībvalstīm un nodokļu maksātājiem saskaņot rīcību, nodrošināt pārredzamību un rīkoties atbilstoši saskaņotām pieejām.

1. ieteikums.

Transfertcenu noteikšanas riska pārvaldībā ieteicams ņemt vērā šādus galvenos principus:

- Vēlams izmantot **uz sadarbību vērstu pieeju**, kura balstās uz dialogu un uzticēšanos. Uz sadarbību vērstai pieejai cita starpā raksturīga saziņa starp nodokļu administrāciju un nodokļu maksātāju jau agrīnā posmā, proti, revīzijas plānošanas posmā, revīzijas sagatavošanas posmā vai revīzijas veikšanas sākumposmā. Agrīna saziņa var novērst pārpratumus un resursu neefektīvu izvietojumu, palīdzot koncentrēties uz pašiem galvenajiem aspektiem, kuri sekmē efektīvu riska pārvaldību. Uz sadarbību vērsta pieeja nozīmē arī to, ka tiek izpausti un izprasti fakti un apstākļi par konkrētā nodokļu maksātāja lietu.

- Ir vērts pielikt pūles, **lai identificētu aspektus, kas vairāk nekā** citi aspekti ir saistīti ar **paaugstinātu transfertcenu noteikšanas risku**, un ņemt vērā attiecīgo MVU fakti materiālu¹⁴.

- Efektīva riska pārvaldība ietver arī **resursu koncentrēšanu jomās ar augstu transfertcenu noteikšanas risku**.

- Lai risinātu situācijas, kam raksturīgs augsts transfertcenu noteikšanas risks, ir jābūt pieejamiem juridiskiem instrumentiem.

- Lai izvairītos no nevajadzīgas resursu tērēšanas, ir būtiski nodrošināt, ka visas plānotās darbības ir **precīzi pielāgotas un atbilstošas** attiecīgā gadījuma apstākļiem, ņemot vērā pieejamos resursus un to radīto slogu.

6. Tomēr jānorāda, ka uz sadarbību vērsta pieeja ir izmantojama vienīgi tādā gadījumā, ja arī **attiecīgais nodokļu maksātājs iesaistās sadarbībā**. To, vai nodokļu maksātājs iesaistās sadarbībā, var noteikt, piemēram, vadoties pēc pieredzes ar iepriekš notikušām administratīvām procedūrām (piemēram, revīzijām)¹⁵, pārredzamības vai tā, ka tiek uzturēta un nodokļu administrācijai ir pieejama dokumentācija, kura atbilst Rīcības kodeksam attiecībā uz iekšējo cenu noteikšanas dokumentāciju asociētiem uzņēmumiem Eiropas Savienībā (*EU TPD*)¹⁶.

2. Transfertcenu noteikšanas posmi

7. Šī sadaļa ir strukturēta atbilstoši trim posmiem, kas parasti raksturīgi katrai transfertcenu noteikšanas lietai:

- sākumposms – periods pirms transfertcenu noteikšanas jautājuma revīzijas;
- revīzijas posms – periods no revīzijas sākuma līdz beigām;
- risinājuma posms – periods, kura laikā nodokļu iestāde un nodokļu maksātājs cenšas panākt vienošanos.

¹⁴ Skat. dokumentu JTPF/001/FINAL/2011/EN.

¹⁵ Skat. 19. punktu un 10. ieteikumu.

¹⁶ Komisijas 2005. gada 10. novembra paziņojums (COM(2005) 543).

2.1. Sākumposms

8. Ir zināms, ka dalībvalstīs ir dažāda prakse administratīvo procedūru un it īpaši revīzijas organizēšanā. Dažās dalībvalstīs nodokļu maksātājus revīzijas veikšanai izvēlas, pamatojoties uz tādiem vispārīgiem kritērijiem kā uzņēmuma lielums, atrašanās vieta vai nozare. Revīzijas tvērumu, piemēram, transfertcenu noteikšanu, tad nosaka vēlākā posmā. Citas dalībvalstis rīkojas saskaņā ar procedūru, kurā nodokļu maksātājus izraugās konkrēti transfertcenu noteikšanas revīzijas veikšanai. Šā ziņojuma mērķis nav stingri un pilnīgi nošķirt dažādos posmus. Tādēļ jēdziens „sākumposms” šajā ziņojumā būtu jāsaprot kā laiks pirms nodokļu administrācijas nopietnām saistībām novirzīt resursus, lai konkrēti izmeklētu, vai transfertcenas tiek noteiktas atbilstoši nesaistītu uzņēmumu darbības principam, neraugoties uz to, vai dalībvalsts administratīvajā praksē to uzskata par revīzijas posmu vai par pirmsrevīzijas posmu.

9. Sākumposma mērķis ir ļaut nodokļu administrācijai izdarīt pamatotu spriedumu par to, vai, ņemot vērā konstatēto risku un pieejamos resursus, ir atbilstoši veikt tālāku izmeklēšanu (revīzijas posms) un, ja ir, kādi aspekti galvenokārt jāpārbauda. Tādējādi nodokļu administrācijai vajadzētu būt gatavai nesākt/neturpināt transfertcenu noteikšanas jautājumu pārbaudi revīzijā, ja sākumposmā atklājas, ka transfertcenu noteikšanas riska nav vai tas ir mazs.

10. Lai sekmīgi strukturētu sākumposmu, galvenokārt jāņem vērā šādi aspekti:

- lai novērtētu, vai transfertcenu noteikšanā pastāv risks, kas prasa turpmāku rīcību, nepieciešams konkrēts **informācijas daudzums**. Šāda informācija nodokļu administrācijai var būt pieejama no vairākiem avotiem, piemēram, plašai sabiedrībai pieejamas informācijas, iepriekšējo revīziju konstatējumiem, automatiskiem informācijas pieprasījumiem (piemēram, saistībā ar nodokļu deklarāciju) vai konkrētiem informācijas pieprasījumiem (piemēram, izmantojot anketu par transfertcenu noteikšanu)¹⁷.

2. ieteikums.

Pieprasot papildu informāciju, būtu jāvadās pēc nodokļu administrāciju vajadzībām, ņemot vērā to dažādās pieejas, no vienas puses, un nodokļu maksātājam uzlikto slogu, no otras puses. Īpaši būtu jāievēro šādi aspekti:

- kāda informācija sākumposmā ir faktiski nepieciešama,
- kad ir piemērotākais brīdis šādas informācijas pieprasīšanai,
- kāda ir piemērotākā šādas informācijas pieprasīšanas forma un
- kāds slogs ar šo pieprasījumu tiek uzlikts nodokļu maksātājam.

Citiem vārdiem, faktu un apstākļu izprašana bieži vien ir uzskatāma par noderīgāku nekā tikai skaitļi.

- Iegūtā informācija jāizvērtē attiecībā uz jautājumu par to, vai tā **atklāj tādu risku transfertcenu noteikšanā**, kura pārbaudīšanai ir vērts iedalīt papildu resursus. Tādēļ ir jāzina, kādi faktori rada risku transfertcenu noteikšanā, kādi ir tipiski riska izraisīšanas scenāriji un kā izvērtēt pieejamo informāciju, lai konstatētu minētos riska faktoros¹⁸. Tādēļ būtu lietderīgi izveidot **organizatorisku struktūru**, kura palīdzētu pieņemt lēmumu par turpmākas rīcības nepieciešamību (ievērojot riska apmēru un pieejamos resursus)¹⁹. Piemēram, dažām

¹⁷ Skat., piemēram, ESAO BTN pētījuma „Ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēmu efektīva risināšana” 3. nodaļu un ESAO Rokasgrāmatas projekta par transfertcenu noteikšanas riska novērtējumu 4. nodaļu.

¹⁸ Skat., piemēram, ESAO BTN pētījuma „Ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēmu efektīva risināšana” 2. nodaļu un ESAO Rokasgrāmatas projekta par transfertcenu noteikšanas riska novērtējumu 4. nodaļu.

¹⁹ Skat. piemēram, Eiropas Komisija: „Riska pārvaldības vadlīnijas nodokļu administrācijām” (*Risk Management*

dalībvalstīm ir laba pieredze transfertcenu noteikšanas ekspertu grupu izveidē (transfertcenu noteikšanas padome), kura lemj par to, kā rīkoties īpašos transfertcenu noteikšanas jautājumos un situācijās.

3.a ieteikums

Apsverot uz riska izvērtēšanu balstītu pieeju izmantošanu, ieteicams izstrādāt konkrētus kritērijus, kuri atspoguļo risku transfertcenu noteikšanā.

3.b ieteikums.

Ieteicams izveidot piemērotu administratīvu organizāciju, kura nodokļu administrācijai ļautu pieņemt pamatotu lēmumu par to, vai konkrētam gadījumam/revīzijas jomai būtu jāiedala papildu resursi.

• Dažām dalībvalstīm ir laba pieredze ar tā saucamo **saskaņošanas sadarbību**²⁰ ar nodokļu maksātājiem, proti, nepārtrauktu saziņu starp nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijām par transfertcenu noteikšanas jautājumiem pirms nodokļu deklarācijas sagatavošanas vai pat pirms darījuma. Viņu pieredze liecina, ka arī nodokļu maksātāji atbalsta šādu pieeju.

4. ieteikums.

Lai gan ir atzīts, ka saskaņošanas sadarbības metode nav uzskatāma par piemērotu visās dalībvalstīs, to attiecīgās administratīvās vides un prakses dēļ, ir ieteicams īstenot vismaz tādus pasākumus, kuri ļauj nodokļu maksātājiem un nodokļu administrācijām savā starpā sazināties agrīnā posmā. Tas būtu īpaši noderīgi gadījumā, ja nodokļu maksātājs konstatē tādus transfertcenu noteikšanas aspektus, kur paredzamas problēmas lietas būtības vai administratīvā ziņā.

11. Ir arī tādi gadījumi, kad būtu lietderīgi vienas nodokļu administrācijas konstatēto risku saistībā ar transfertcenu noteikšanu paziņot citai(-ām) iesaistītajai(-ām) nodokļu administrācijai(-ām). ES Direktīvā par administratīvo sadarbību²¹ izklāstīta praktiski lietojama sistēma, kā efektīvā veidā un agrīnā posmā veikt šādu informācijas apmaiņu saistībā ar riska novērtējumu. Tomēr šajā sākumposmā sniegtās informācijas detalizācijai jābūt nelielai, jo apmaiņas mērķis ir novērst problēmas, kas rodas saistībā ar pārāk agri vai pārāk vēlu veiktu revīziju, vai plānot vienlaicīgu vai kopīgu revīziju.

5. ieteikums.

Dalībvalstīm ieteicams informācijas apmaiņu par riskiem transfertcenu noteikšanā veikt, pamatojoties uz ES Direktīvu par administratīvo sadarbību (2011/16/ES), ja iesaistīto dalībvalstu starpā paredzamas problēmas lietas būtības vai administratīvā ziņā vai par piemērotu reakciju varētu būt uzskatāma nodokļu administrāciju kopīga rīcība.

Guide for Tax Administrations, 2006) („2006 EK vadlīnijas”) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, kā arī ESAO Rokasgrāmatas projekta par transfertcenu noteikšanas riska novērtējumu 5. nodaļu.

²⁰ Šādu pieeju, piemēram, izmanto Nīderlandē un Apvienotajā Karalistē. Attiecīgi norādījumi atrodami Eiropas Komisijas dokumentā „Atbilstības riska pārvaldības vadlīnijas nodokļu administrācijām” (*Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*, 2010) („2010 EK Vadlīnijas”) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/riskmanagement_guide_en.pdf un ESAO Rokasgrāmatas par transfertcenu noteikšanas riska novērtējumu 6. nodaļā.

²¹ Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīva 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, OV L 64, 11.3.2011.

2.2. Revīzijas posms

12. Šā ziņojuma mērķiem „revīzijas posms” sākas ar nodokļu administrācijas lēmumu par nopietnām saistībām novirzīt resursus, lai konkrēti noskaidrotu, vai transfertcenā tiek noteiktas atbilstoši nesaistītu uzņēmumu darījuma principam. Revīzijas posmā ir svarīgi procedūru strukturēt iespējami efektīvi un pieejamos resursus izmantot tā, lai revīziju pabeigtu pēc iespējas ātrāk.

13. Efektīva revīzijas procesa stūrakmens ir precīzi sākumposma rezultāti, proti, to jomu apzināšana, kurās pastāv tāds risks transfertcenu noteikšanā, ko ir vērts izmeklēt sīkāk. Turklāt ir svarīgi sagatavot darba plānu, ietverot pasākumus, kuri, iespējams, tiks veikti, un abām pusēm – nodokļu administrācijai un nodokļu maksātājam – noteiktos termiņus. Šāda darba plāna sagatavošana var palīdzēt nodrošināt sekmīgu procesu, kuram raksturīga savstarpēja sapratne.

6. ieteikums.

Ieteicams sagatavot revīzijas darba plānu. Darba plānā būtu jāapraksta gan nodokļu administrācijas, gan nodokļu maksātāja perspektīva un veicamās darbības. Šā ziņojuma papildinājumā sniegts viens šāda darba plāna piemērs.

7. ieteikums.

Revīzijas posmā ieteicams ņemt vērā šādus aspektus²²:

- Liela nozīme ir tam, ka pirms transfertcenu noteikšanas noteikumu piemērošanas tiek panākta savstarpēja sapratne par faktiem un apstākļiem, kuri bija turpmākai pārbaudei izvēlēta darījuma pamatā, ievērojot arī darījumu jomu un nozari, kurā nodokļu maksātājs darbojas. Šim nolūkam lietderīga varētu būt nozares vai rūpniecības jomas ekspertu iesaistīšana.
- Uzsakta, ka visam procesam kopumā nāk par labu cieša sadarbība starp nodokļu maksātāju un nodokļu administrāciju, piemēram, agrīnā posmā izveidojot pastāvīgu divpusēju saziņu. Vēl noderīgas ir arī labi sagatavotas tikšanās klātienē. Kopumā uzsakta, ka ir lietderīgi pēc iespējas samazināt laikposmu starp darījumu un revīziju vai pat apsvērt konsultācijas darījuma laikā.
- Kā minēts ievaddaļā, visai rīcībai un pieprasījumiem jābūt precīzi pielāgotiem un jāsiglabā loģisks līdzsvars starp konkrētā jautājuma noskaidrošanai pieprasītās informācijas lietderību un slogu, ko pieprasījums uzliek nodokļu maksātājam un nodokļu administrācijai.

14. Drošības zonas un citi vienkāršošanas pasākumi dažos gadījumos var palīdzēt efektīvi pārvaldīt transfertcenu noteikšanas risku²³.

15. Vēl jāpiemin šāds aspekts: nodokļu maksātājam vajadzētu spēt nodokļu administrācijai ar atbilstošu dokumentāciju pierādīt, ka tā transfertcenā ir noteiktas atbilstoši nesaistītu uzņēmumu darījuma principam. Lai gan atšķiras tas, cik lielā mērā dalībvalstis īsteno konkrētas

²² Sīkākus norādījumus skatīt ESAO BTN pētījuma „Ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēmu efektīva risināšana” 5. nodaļā.

²³ Skat. ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas (ESAO TNV), 4.125. punktu jaunajā sadaļā par drošības zonām (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>).

dokumentācijas prasības, var secināt, ka, ievērojot transfertcenu noteikšanas divpusējo vai daudzpusējo raksturu, ir lietderīgi noteikt kopīgas pamatiezīmes dokumentācijai. Lai gan nodokļu maksātājam šādas pamatiezīmes varētu palīdzēt samazināt slogu, ko uzliek atbilstības nodrošināšana, nodokļu administrācija gūtu labumu no tā, ka standartizētās informācijas pieejamība palīdzētu starptautiskā sadarbībā un kopīgu noteikumu izstrādē. Eiropas Savienībā šādu saskaņotu transfertcenu noteikšanas dokumentācijas sistēmu nodrošina *EU TPD*, ko izstrādāja jau 2006. gadā. Arī tas, ka dokumentācija atbilst *EU TPD* noteikumiem un ir pieejama, var tikt uzskatīts par nodokļu maksātāja iesaistīšanos sadarbībā. *EU TPD* sastāv no pamatdokumenta, kurā ir tāda vispārīga informācija par uzņēmumu un tā transfertcenu noteikšanas sistēmu, kura ir būtiska un pieejama visām iesaistītajām dalībvalstīm, un pamatdokumenta pielikuma, kurā ietverta tāda dokumentācija par konkrēto valsti, kas paredzēta nodokļu administrācijām, kurām ir likumīgs pamatojums interesēties par to darījumu attiecīgo nodokļu režīmu, uz kuriem attiecas šī dokumentācija. Attiecībā uz dokumentāciju par valsti ir jāpanāk līdzsvars starp informācijas nepieciešamību un pieprasījumu radīto administratīvo slogu. Tādēļ ir svarīgi nodrošināt, ka arī dokumentācija galvenokārt aptver jomas, kurās ir lielāks risks, un savukārt mazākā mērā aptver tās jomas, kurās risks ir mazāks.

8. ieteikums.

Apsverot uz riska izvērtēšanu balstītu pieeju saistībā ar dokumentāciju, ir ieteicams ņemt vērā šādus aspektus:

- **kvantitātes aspektus, piemēram, mazāka apjoma dokumentācija mazāk apjomīgiem darījumiem,**
- **kvalitātes aspektus, piemēram, mazāka apjoma dokumentācija konkrētiem maza riska darījumiem,**
- **laika aspektus, piemēram, nepiemērot gadskārtējas dokumentācijas prasības attiecībā uz tādiem nepārtrauktiem darījumiem, kuros fakti un apstākļi nemainās, un**
- **vienkāršošanu attiecībā uz konkrētiem darījumiem un atbilstoši ESAO secinājumiem par drošības zonām ESAO TNV 4.93.– 4.131. punktu jaunākajā redakcijā. Šajā sakarībā ir lietderīgi arī pieminēt *JTPF* Pamatnostādnes par grupas iekšējiem pakalpojumiem ar zemu pievienoto vērtību²⁴ un Izmaksu segšanas vienošanos par pakalpojumiem, kas nerada nemateriālo īpašumu (NĪ)²⁵.**

16. Vēl viens būtisks transfertcenu noteikšanas aspekts ir tās divpusējais vai pat daudzpusējais raksturs. Pamatota pamatkorekcija, ko izdara viena valsts, rada nepieciešamību attiecīgu korekciju veikt arī otrā valstī, lai izvairītos no ekonomiskas nodokļu dubultās uzlikšanas. Ja viena valsts izlemj ieguldīt resursus konkrēta nodokļu maksātāja/konkrētas jomas revīzijā un tā rezultātā tiek izdarīta pamatkorekcija, tad arī otrā iesaistītajā dalībvalstī vai dalībvalstīs rodas nepieciešamība ieguldīt resursus, lai konstatētu, vai šāda korekcija pēc būtības un apjoma ziņā ir pamatota. Otrai iesaistītajai valstij vai citām iesaistītajām valstīm turklāt jāizlemj, vai būtu jāveic attiecīga korekcija vai ekonomiskā nodokļu dubultā uzlikšana būtu jāatceļ savstarpējās vienošanās procedūras (SVP) ietvaros. Tādēļ transfertcenu noteikšanas riska pārvaldība ir būtiska ne tikai valstij, kura veic pamatkorekciju, bet arī pārējām valstīm, ko šī pamatkorekcija skar. Pastāv risks, ka valstis iegulda lielāku resursu apjomu nekā nepieciešams, piemēram, laika nobīdes vai dažādas informācijas dēļ. Daudzpusējās situācijās, kad korekcijas skar vairāk nekā vienu valsti, problēmas apjoms attiecīgi daudzkrāsojas. Šādas problēmas var risināt, iesaistītajām valstīm agrīnā posmā veicot saskaņotu rīcību. ES Direktīvā

²⁴ Komisijas 2011. gada 25. janvāra paziņojums (COM(2011) 16 galīgā redakcija).

²⁵ Komisijas 2012. gada 19. septembra paziņojums (COM(2012) 516 final).

par administratīvo sadarbību (2011/16/ES) paredzēta vienlaicīga revīzija (pārbaude)²⁶. Transfertcenu noteikšanas kontekstā, ņemot vērā transfertcenu divpusējo vai daudzpusējo raksturu, īpaši noderīga var būt vienlaicīga revīzija vai pat kopīga revīzija²⁷. Tā var būt noderīga arī tad, ja nodokļu maksātājam ir iespēja paredzamu problēmu gadījumā ierosināt šādu vienlaicīgu revīziju. Šāda iespēja uztverama kā plašas likvidēšana starp iepriekšēju vienošanos par cenu noteikšanu (APA), ko parasti izmanto tikai pirms izvērtēšanas, un SVP, kuru praksē lielākoties izmanto pēc izvērtēšanas, lai gan vienlaicīga revīzija ir informācijas apmaiņas instruments un revidentiem, iespējams, nav tiesību risināt sarunas, lai panāktu vienošanos. Vienlaicīgas vai kopīgas revīzijas gadījumā sevišķi noderīgs ir kopīgu dokumentu kopums, kas ir saskaņā ar *EU TPD*.

17. Vienlaicīgas revīzijas priekšrocības var izmantot ne tikai revīzijas posmā; tā var ietekmēt arī risinājuma posmu. Piemēram, kad tiek veikta vienlaicīga revīzija, informāciju var pieprasīt vienlaicīgas revīzijas kontekstā, lai abām nodokļu administrācijām būtu savlaicīga iespēja norādīt, kādu informāciju tās uzskata par obligātu turpmākam SVP pieprasījumam. Tādējādi var izvairīties no Arbitrāžas konvencijas (AK) 7. pantā norādītā 2 gadu perioda sākuma datuma kavējumiem.

18. Ir zināms, ka vienlaicīgu vai kopīgu revīziju praktiskas darbības sākumā var rasties juridiskas un praktiskas dabas problēmas. Tādēļ būtu lietderīgi izstrādāt vai uzlabot spēkā esošo tiesisko regulējumu un praktiskus norādījumus par divpusēju vai daudzpusēju revīziju. *JTPF* būtu ieteicams nākotnē pievērsties šim darbam.

9.a ieteikums

Nemot vērā transfertcenu noteikšanas divpusējo vai daudzpusējo raksturu, ir ieteicams attiecīgos gadījumos apsvērt iespēju rīkot vienlaicīgu revīziju, pamatojoties uz Direktīvu par administratīvo sadarbību (2011/16/ES), vai kopīgu revīziju, bet jāievēro tas, ka it īpaši šādas prakses sākumā vienas vai abu iesaistīto nodokļu administrāciju kapacitāte un pieredze var būt ierobežota.

9.b ieteikums.

Gadījumos, kad nodokļu maksātājs jau iepriekš paredz būtiskas transfertcenu noteikšanas domstarpības dalībvalstu starpā un/vai laika nobīdes, ir ieteicams panākt iepriekšēju vienošanos par cenām (APA) vai nodrošināt iespēju informēt iesaistītās nodokļu administrācijas un ierosināt vienlaicīgu vai kopīgu revīziju.

²⁶ Vienlaicīgas revīzijas (pārbaudes) ir paredzētas 2011. gada 15. februāra Direktīvas 2011/16/ES par administratīvo sadarbību nodokļu uzlikšanas jomā 12. pantā. Vienlaicīgu pārbaūžu gadījumā divas vai vairākas dalībvalstis, kuru vispārīgas vai konkrētas intereses lokā ir viena vai vairākas personas, vienojas vienlaicīgi veikt pārbaudes katra savā teritorijā, lai tādējādi apmainītos ar iegūto informāciju. Tā kā tiešo nodokļu un transfertcenu noteikšanas kontekstā vairāk izmanto terminu „revīzija”, tad šajā ziņojumā izmantots termins „vienlaicīga revīzija”, kas būtu jāsaprot kā vienlaicīga pārbaude direktīvas nozīmē.

²⁷ Saskaņā ar ESAO Nodokļu administrāciju foruma 2010. gada ziņojuma 7. punktu „kopīga revīzija ir divu vai vairāku valstu apvienošanās vienotā revīzijas grupā ar mērķi pārbaudīt vienas vai vairāku saistītu ar nodokļiem apliekamu personu (juridisku vai fizisku) situāciju(-as)/darījumu(-us), kas ietver pārrobežu darījumdarbību, kā arī var ietvert tādu pārrobežu darījumdarbību, kas skar saistītus radniecīgus uzņēmumus, kuri dibināti iesaistītajās valstīs, ja par situāciju/darījumu valstīm ir vispārīga vai konkrēta interese, ja nodokļu maksātājs paskaidrojums un informāciju minētajām valstīm sniedz visām kopā un ja grupā ir pārstāvji no visu iesaistīto valstu kompetentajām iestādēm”.

19. Nodokļu administrācijai ir lietderīgi zināt, vai nodokļu maksātājs uzskatāms par tādu, kas iesaistās sadarbībā. Par to var liecināt pieredze, kas gūta agrāk veiktās revīzijās. Minētā pieredze ir noderīga ne tikai nodokļu administrācijām turpmākās procedūrās, bet arī nodokļu maksātājam, kurš saņem atgriezenisko saiti un gūst ierosmi vajadzības gadījumā uzlabot situāciju.

10. ieteikums.

Kā minēts ievaddaļā, nodokļu maksātājam un nodokļu administrācijai ir lietderīgi savā starpā izveidot efektīvu saziņu. Tādēļ abām pusēm ir vērts revīzijas dažādajos posmos apspriest ne tikai revīzijas saturu, bet arī revīzijas procesu. Tas jo īpaši attiecas uz revīzijas sākuma un beigu posmu.

2.3. *Risinājuma posms*

20. Pat ja visas iesaistītās personas dara visu iespējamo, var būt gadījumi, kad nav iespējams panākt vienošanos. Domstarpības var rasties nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas starpā vai, piemēram, kopīgas revīzijas gadījumā, – iesaistītās nodokļu administrācijas var nonākt pie atšķirīgiem secinājumiem. Šādos gadījumos ir svarīgi izlemt, vai jautājumu var atrisināt revīzijas posmā vai nepieciešams sākt tā saucamo **risinājuma posmu**²⁸. Šajā ziņojumā „risinājuma posms” ir procedūras turpinājums (tiesvedība vai SVP), ko pieprasa nodokļu maksātājs. Lēmums par risinājuma posma sākšanu nav nevajadzīgi jāaizkavē.

21. Lai gan SVP un tiesvedību sāk pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma, strīda izšķiršanai nepieciešams speciāls lēmums, ko pieņem gadījumā, kad nav iespējams piešķirt vienpusēju atbīvojumu no nodokļiem. Dažām dalībvalstīm ir laba pieredze ar **trešās personas piesaistīšanu**, kas veic lietas un konflikta jomu pārbaudi, lai izvērtētu, vai šajā lietā ir vērts sākt tiesvedību/SVP. Šādu procesu var veikt iekšēji vai piesaistot neatkarīgas personas²⁹.

22. Ja lietu nevar atrisināt savstarpēji vienojoties, jānodrošina, ka ir pieejams efektīvs strīdu izšķiršanas mehānisms. ES šāds mehānisms ir paredzēts Arbitrāžas konvencijā (AK) un Rīcības kodeksā AK sekmīgai īstenošanai. Lai gan šis mehānisms jau veiksmīgi darbojas, JTPF ir konstatējis vairākas jomas, kurās varētu veikt uzlabojumus³⁰.

11. ieteikums.

Ir ieteicams izveidot administratīvu sistēmu, ar ko savlaicīgi un efektīvi nodrošina lēmuma pieņemšanu par risinājuma posma sākšanu. Dalībvalstīm un nodokļu maksātājiem būtu jānodrošina AK pareiza darbība, rīkojoties atbilstoši Rīcības kodeksa noteikumiem. Ievērojot lielo darba apjomu SVP procedūru ietvaros, dalībvalstis var apsvērt iespēju ieviest alternatīvus strīdu izšķiršanas mehānismus.

3. Novērtējums

²⁸ Skat. ESAO BTN pētījuma „Ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēmu efektīva risināšana” 6. nodaļu.

²⁹ Skat. ESAO BTN pētījuma „Ar transfertcenu noteikšanu saistīto problēmu efektīva risināšana” 6. nodaļas sadaļu par alternatīvu strīdu izšķiršanu.

³⁰ Skat. dokumentu JTPF/020/REV1/2012/EN.

23. Problēmas saistībā ar riska pārvaldību transfertcenu noteikšanā atšķiras un laika gaitā mainās. Nodokļu maksātāji un nodokļu administrācijas var saskarties ar jauniem jautājumiem un struktūrām. Tādēļ *JTPF* apņemas ik pēc zināma laika izvērtēt pieredzi, kas gūta, piemērojot uz riska izvērtēšanu balstītu pieeju. Pēc tam notiks attiecīgās pieredzes apmaiņa *JTPF* līmenī.

4. Secinājums

24. Nesaistītu uzņēmumu darījuma principa piemērošana ir saistīta ar risku, ka transfertcenas netiek noteiktas atbilstoši minētajam principam un resursi netiek izvietoti efektīvi, lai nodrošinātu minētā principa ievērošanu. Viena daļa no šā jautājuma risinājuma ir tādu skaidru norādījumu pieejamība, kas būtu piemēroti mūsdienu ekonomikas situācijai un daudznacionālu globālo darījumu sarežģītībai. Uz riska izvērtēšanu balstītas pieejas mērķis ir aptvert augstāka riska grupas, iesaistot nodokļu maksātājus, kuri nesadarbojas. Tāpēc ir svarīgi izvērtēt riskus, efektīvi tos risināt ar revīzijas palīdzību un izveidot mehānismus, ar kuriem efektīvi un savlaicīgi izšķirt strīdus. Šajā ziņojumā ir uzsvērts, ka ir uzlabojusies ES nodokļu administrāciju un nodokļu maksātāju situācija, jo papildus plaši pieejamiem rīkiem to rīcībā ir nodoti īpaši efektīvas informācijas apmaiņas rīki, kopīgas darba procedūras attiecībā uz revīziju kopumā, kā arī saskaņotas metodes, kopīgas dokumentācijas standarts un efektīvs strīdu izšķiršanas mehānisms. Apvienojot šo rīkus un tos lietojot praksē, var efektīvi novērst risku transfertcenu noteikšanā.

Papildinājums:
Transfertcenu noteikšanas revīzijas darba plāns

Paskaidrojums par transfertcenu noteikšanas revīzijas darba plānu

Šis transfertcenu noteikšanas darba plāns ir paraugs dažādiem posmiem, ko nodokļu maksātājs un nodokļu administrācija parasti ietver transfertcenu noteikšanas revīzijā (nevis visaptverošajā revīzijā). Tās ir informatīvas norādes, nevis normatīvi noteikumi. Saprotams, ka ierosinātā struktūra ne vienmēr var iederēties dalībvalstu un nodokļu maksātāju juridiskajā sistēmā un administratīvajā praksē. Darba plāna pamatā ir pieņēmums, ka ir pieejama pareizi sagatavota dokumentācija atbilstoši vietējo nodokļu administrāciju prasībām, un abu iesaistīto pušu rīcībā ir labi apmācīti darbinieki.

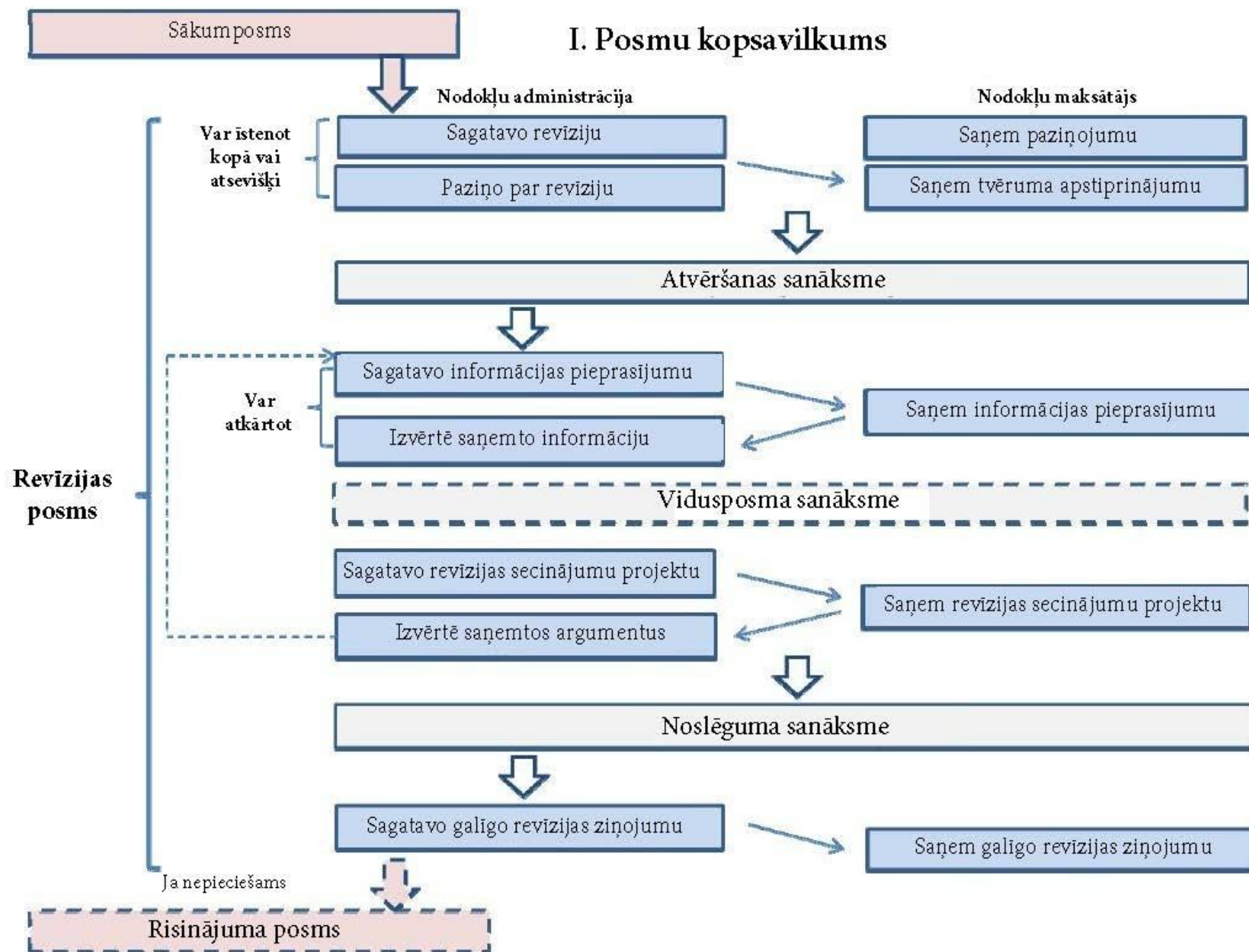
Pirmajā lapā ietvertais darbību kopsavilkums sniedz pārskatu par dažādajām darbībām, ko parasti veic, un to secību. Pārējās lapās iepriekš minētās darbības aprakstītas sīkāk.

Konkrētāk, pirmās darbības saistībā ar revīzijas paziņošanu un sagatavošanu dažās dalībvalstīs var būt atšķirīgas vai tās var atšķirties situācijās, kad transfertcenu noteikšana ietilpst revīzijā, nevis ir tās mērķis. Ja iespējams, sagatavošanu būtu vēlams ietvert sākumposmā. Turklāt ne visas darbības, kuras ierosinātas darba plānā, jāveic vienmēr, un dažas darbības, piemēram, informācijas pieprasījumu, vajadzības gadījumā var atkārtot. Būtu vērts revīzijas laikā regulāri organizēt vēl citas vidusposma sanāksmes.

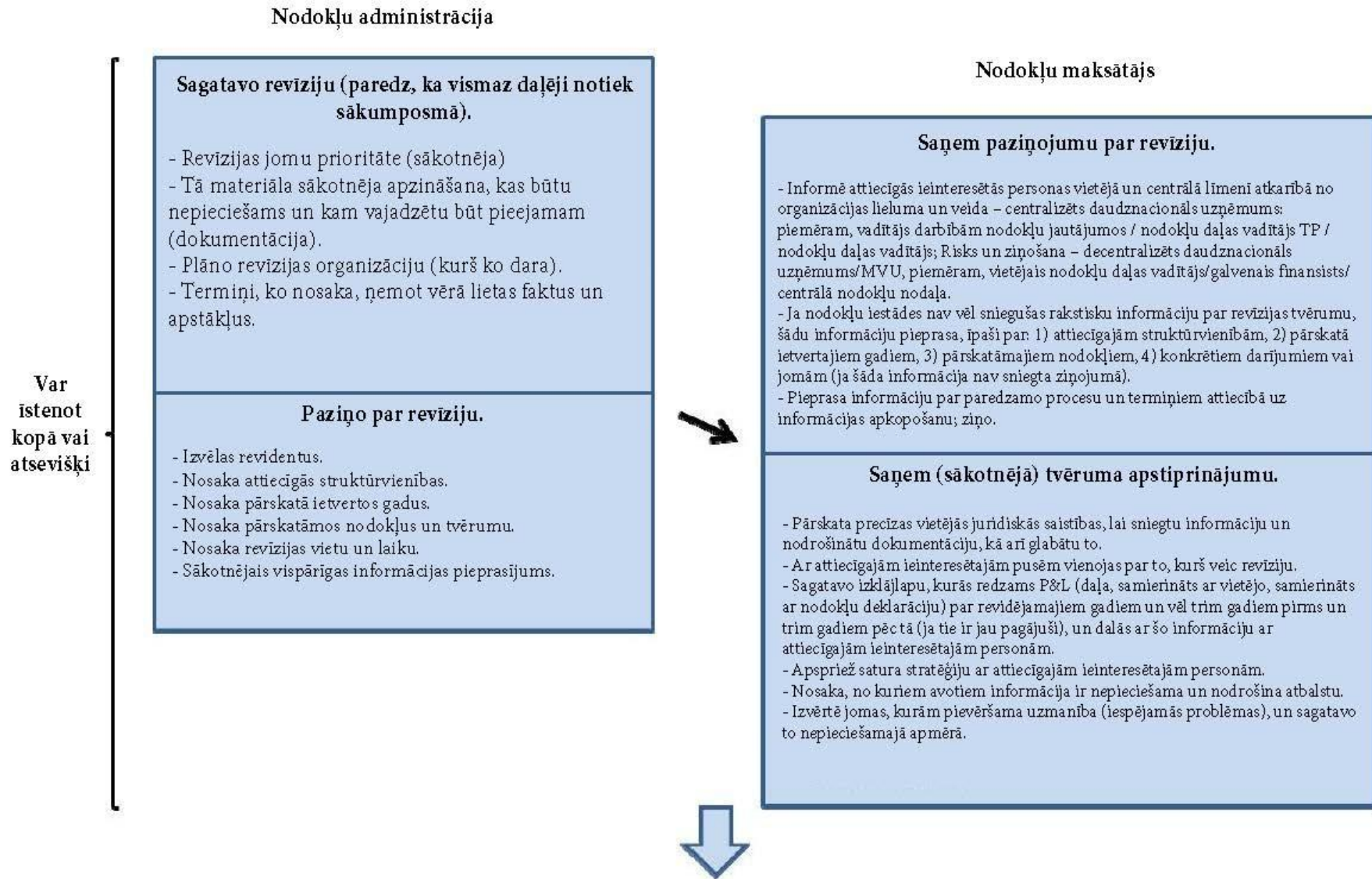
Dažādo darbību laika grafiks jāpielāgo lietas faktiem un situācijai, un par dažādo darbību izpildi iespēju robežās jāvienojas iepriekš. Turklāt par darbību izpildi atbildīgās personas var būt dažādas atbilstoši nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas organizatoriskajai struktūrai.

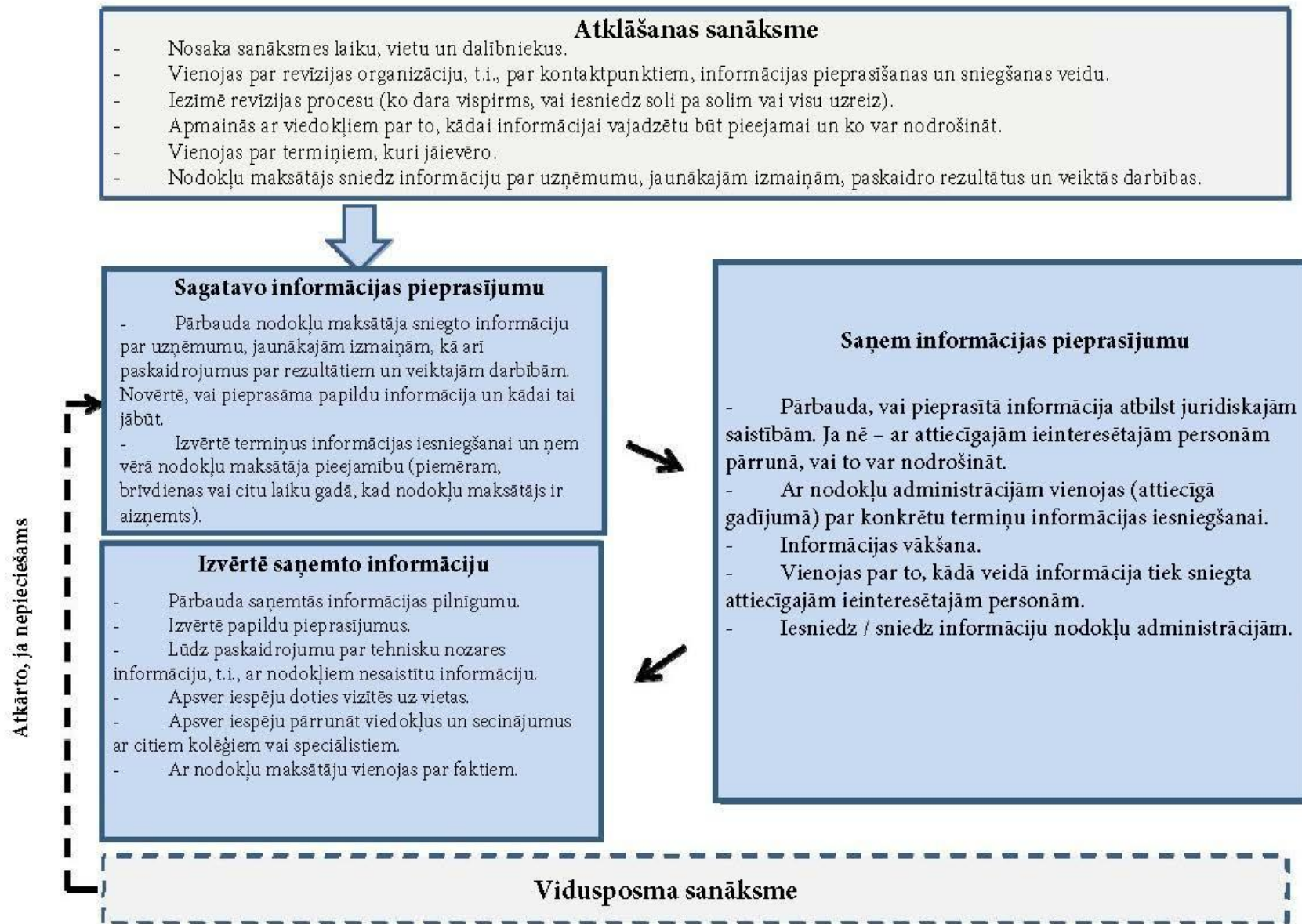
Vispārīgi sadarbībā iesaistīta nodokļu maksātāja transfertcenu noteikšanas revīzija būtu raksturojama kā process, kas balstīts uz savstarpēju sapratni, pārredzamību, savlaicīgumu un abu pušu mērķtiecīgu rīcību

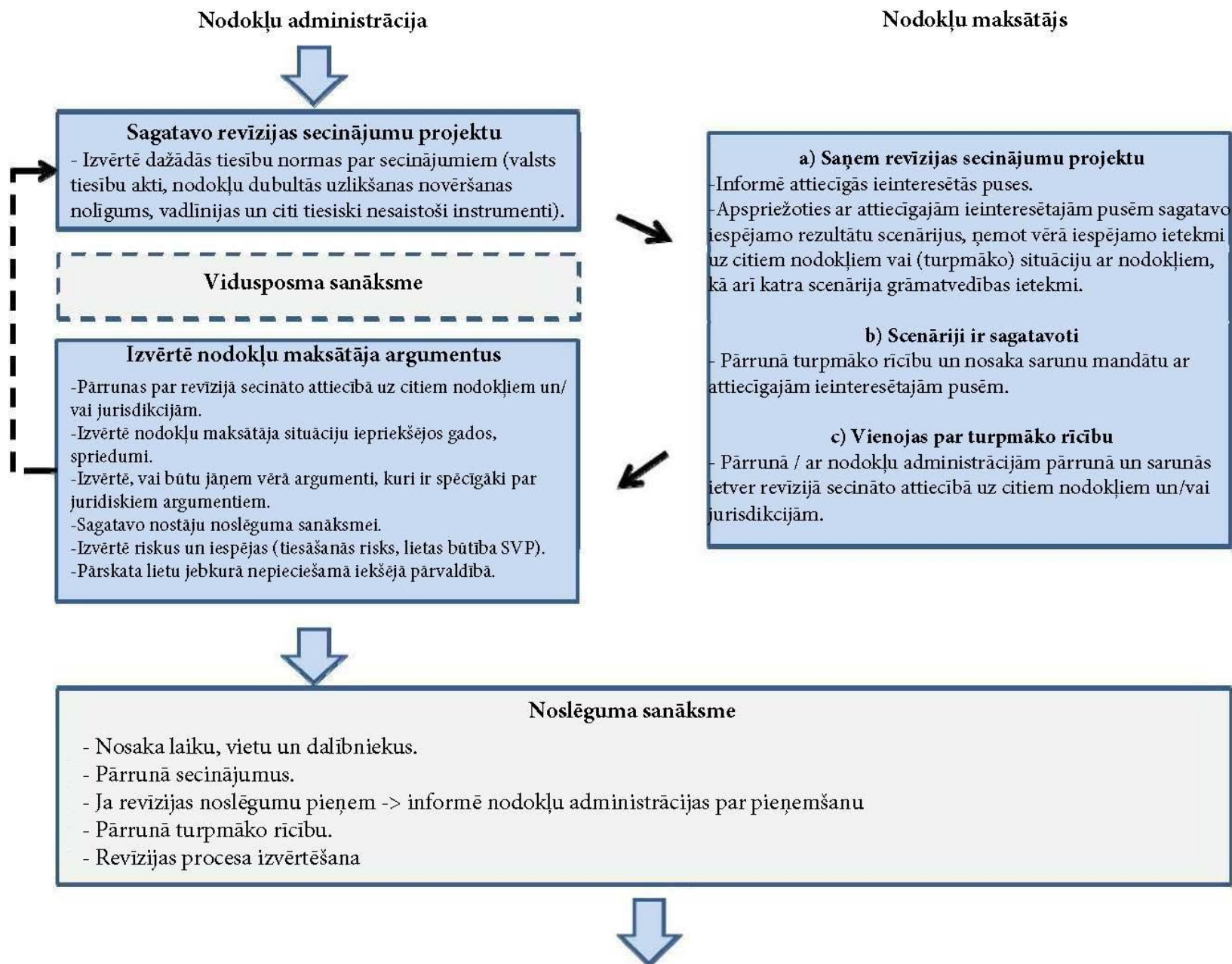
.



II. Revīzijas posms. Izvērsta informācija par pasākumiem







Nodokļu administrācija



Sagatavo galīgo revīzijas ziņojumu

- Pārskata lietu jebkurā nepieciešamā iekšējā pārvaldībā



Nodokļu maksātājs

Saņem galīgo revīzijas ziņojumu

- Informē attiecīgās ieinteresētās personas
- Apspriežoties ar attiecīgajām ieinteresētajām personām, analizē un dokumentē revīzijas ziņojuma ietekmi, kā arī citus iespējamus risinājumus, ja tas nav pieņemami revīzijas ziņojumā.
- Ar attiecīgajām ieinteresētajām personām pārrunā revīzijas ziņojuma ietekmi, kā arī ieteikumu par lēmumu pieņemt vai noraidīt.
- Sagatavo un dokumentē lēmumu par to, vai pieņemt vai noraidīt (pieņem attiecīgie lēmumu pieņēmēji).

III PIELIKUMS

ZIŅOJUMS PAR KOMPENSĒJOŠĀM KOREKCIJĀM

1. Priekšvēsture

1. Atbilstoši ES Kopējo transfertcenu noteikšanas foruma (*JTPF*) 2011.–2015. gada darba programmai (dok. *JTPF/016/2011/EN*) dalībvalstis *JTPF* 2011. gada 9. jūnija sanāksmē vienojās, ka kompensējošo korekciju jomā būtu lietderīgi līdz 2011. gada 1. jūlijam apzināt situāciju katrā dalībvalstī, sagatavot pārskatu un izvērtēt to, vai darbs pie šā jautājuma ir jāturpina (dok. *JTPF/015/2011/EN*).

2. Sekretariāts sagatavoja anketu ar jautājumiem, ko iesniedza dalībvalstu nodokļu administrācijām un kas attiecas uz situāciju 2011. gada 30. jūnijā. No dalībvalstu atbildēm uz *JTPF* anketas jautājumiem par kompensējošām korekcijām (dok. *JTPF/019/REV1/2011/EN*) un *JTPF* valstis nepārstāvošu dalībnieku iesniegumiem (dok. *JTPF/006/2013/EN*), kā arī dalībvalstīm *JTPF* ieguva informāciju diskusijām par kompensējošām korekcijām, un tā rezultātā *JTPF* 2013. gada jūnija sanāksmei tika sagatavots ziņojuma projekts (*JTPF/009/2013/EN*).

3. Šā ziņojuma pamatā ir diskusija par kompensējošām korekcijām, kura *JTPF* risinājās 2013. gada jūnijā un novembrī. Tajā ietverti norādījumi ar praktisku risinājumu problēmām, kuras rodas tādēļ, ka dalībvalstis kompensējošo korekciju gadījumā izmanto atšķirīgas metodes. Šajā ziņojumā nav aptvertas cenu korekcijas un teorētiskas dabas jautājumi.

2. Definīcija

4. „Kompensējoša korekcija” ESAO transfertcenu noteikšanas vadlīniju (TNV) glosārijā definēta kā „transfertcenu korekcija, ar kuru nodokļu maksātājs paziņo transfertcenu nodokļu vajadzībām, proti, kontrolēta darījuma cenu, ko nodokļu maksātājs uzskata par atbilstošu tirgus vērtībai, pat ja šī cena atšķiras no faktiskās rēķinā norādītās summas darījumā starp saistītajiem uzņēmumiem. Šo korekciju izdara pirms nodokļu deklarācijas aizpildīšanas.”

3. Šā ziņojuma tvērums

5. Dalībvalstu atbildes uz *JTPF* anketas jautājumiem par kompensējošām korekcijām (dok. *JTPF/019/REV1/2011/EN*) liecina par to, ka dalībvalstis attiecībā uz kompensējošām korekcijām izmanto atšķirīgas pieejas. Skaidrs, ka šo atšķirību pamatā bieži ir atšķirīga transfertcenu noteikšanas pamatprincipu interpretēšana, piemēram, attiecībā uz laika plānošanu un informācijas par vienlaicīgiem nekontrolētiem darījumiem izmantošanu³¹, salīdzināmu datu pieejamību, uz komerciālu datubāzu pamata izstrādātu rādītāju salīdzinājuma pētījumu kvalitāti³² un to, kādos gadījumos transfertcenu noteikšanā nav ieteicams izmantot darījumu retrospektīvu novērtēšanu³³.

6. Šajā ziņojumā ietvertie norādījumi nav jāsaprot kā *JTFP* viedoklis par šiem pamatprincipiem. Šā ziņojuma mērķis ir sniegt praktisku risinājumu turpmāk 4.1. sadaļā aprakstītajām problēmām, kuru iemesls ir dalībvalstu dažādās pieejas. Turklāt kompensējošu korekciju pieņemšana nebūtu jāsaprot kā ierobežojums nodokļu administrāciju iespējām vēlāk veikt korekciju.

³¹ 3.68. punkts TNV.

³² 3.30. un tālāk TNV.

³³ 3.73. punkts TNV.

7. Šajā ziņojumā ietvertie ieteikumi attiecas uz kompensējošām korekcijām, kuras izdara grāmatvedības pārskatos un kuras ir paskaidrotas nodokļu maksātāja transfertcenu noteikšanas dokumentācijā.

4. Kompensējošas korekcijas

4.1. Vispārīga informācija

8. Vispārīgā ziņā darījuma laikā noteiktas transfertcenas korekcija vēlākā laikā skar būtisku teorētisku transfertcenu noteikšanas jautājumu par to, vai

- nodokļu maksātājiem būtu jāpiemēro prasība sagatavot transfertcenu noteikšanas dokumentāciju, kura apliecina, ka tie veikuši visas iespējamās darbības, lai ievērotu nesaistītu uzņēmumu darījuma principu, laikā, kad notikuši darījumi starp saistītajiem uzņēmumiem, pamatojoties uz informāciju, kas tiem tajā laikā bijusi faktiski pieejama (**ex-ante jeb tirgus vērtības noteikšanas metode**)³⁴, vai arī

- nodokļu maksātāji var pārbaudīt, turklāt tiem būtu jāpārbauda savu kontrolēto darījumu faktiskais iznākums, lai pierādītu, ka minēto darījumu apstākļi atbilst nesaistītu uzņēmumu darījuma principam (**ex-post jeb tirgus vērtības vēlākas pārbaudes metode**)³⁵.

9. Dalībvalstis, kuras rīkojas atbilstoši *ex-ante* metodes loģikai, uzliktu nodokļu maksātajam pienākumu veikt visas iespējamās darbības transfertcenu noteikšanai darījuma laikā. Ja cenas tiktu noteiktas tā, kā to būtu darījušas trešās personas un izmantojot trešo personu rīcībā parasti esošu informāciju darījuma laikā, minētās cenas un saimnieciskā ietekme būtu saistoši.

10. Dalībvalstis, kuras rīkojas atbilstoši *ex-post* metodes loģikai, parasti nodokļu maksātajam ļautu vai pat pieprasītu gada beigās pirms grāmatojumu slēgšanas vai nodokļu deklarācijas aizpildīšanas laikā³⁶ pārbaudīt noteikto transfertcenu pareizību un attiecīgā gadījumā koriģēt cenas. Vadoties pēc *ex-post* metodes, revīzijas laikā būtu jāizmanto labākie pieejamie dati (piemēram, dati par laiku, kad darījums noticis).

11. Ja abas dalībvalstis izmanto *ex-post* metodi un pieprasa izdarīt kompensējošas korekcijas, problēmas un pat nodokļu dubultas uzlikšanas vai dubultas neuzlikšanas risks var rasties saistībā ar šādiem aspektiem:

- laiks, kad šāda korekcija būtu/varētu būt veicama (gada beigās, grāmatojumu slēgšana, nodokļu deklarācijas aizpildīšana),
- dati, kas būtu jāizmanto lēmuma par korekcijas nepieciešamību pieņemšanai vai pašā korekcijā,
- vai korekciju var izdarīt abos virzienos (augšupvērstu un lejupvērstu) un
- kura cena būtu jākoriģē (cenu diapazonu gadījumā, piemēram, tuvākā kvartile, mediāna utt.).

12. Ja izvērtējamie darījumi ir starp divām saistītām pusēm, kuras atrodas divās dalībvalstīs, no kurām viena izmanto *ex-ante* metodi, bet otra – *ex-post* metodi ar pienākumu atspoguļot korekcijas grāmatojumos, rodas domstarpības par to, vai šādu korekciju vispār ir iespējams izdarīt.

³⁴ 3.69. punkts TNV.

³⁵ 3.70. punkts TNV.

³⁶ 4.38/4.39 TNV.

13. ESAO TNV norādījumi šajos jautājumos pašlaik nav pārāk plaši. Gan nesaistītu uzņēmumu darījuma noteikšanas metode, gan nesaistītu uzņēmumu darījuma vēlākas pārbaudes metode ir atzītas par dalībvalstīs piemērojamām metodēm, un domstarpību gadījumā ESAO iesaka izmantot Savstarpējās vienošanās procedūru (SVP)³⁷.

14. Tomēr SVP vēl var nebūt pieejama vai var būt nepiemērots risinājums domstarpībām, kuras rodas agrīnā posmā, piemēram, brīdī, kad nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt nodokļu deklarāciju.

15. Lai risinātu šos vai saistītos praktiskos jautājumus, dalībvalstis vienojas par nosacījumiem, kuru izpildes gadījumā būtu vēlams apstiprināt nodokļu maksātāja ierosinātas kompensējošas korekcijas izdarīšanu nodokļu deklarācijā. Dalībvalstu ziņā ir lemt par to, vai nodokļu maksātājam būtu jāuzliek pienākums izdarīt šādu korekciju.

4.2. Praktisks risinājums attiecībā uz kompensējošām korekcijām ES

16. Lai risinātu praktiskās problēmas, kas rodas iepriekš 4.1. sadaļā minētajās situācijās, dalībvalstis vienojas par šādiem noteikumiem: i) komerciālā vai finansiālā ziņā saistīto uzņēmumu peļņa ir jāaprēķina simetriski, proti, darījumā iesaistītie uzņēmumi visās iesaistītajās dalībvalstīs attiecīgajam darījumam izmanto vienu un to pašu cenu, un ii) nodokļu maksātāja ierosinātā kompensējošā korekcija jāapstiprina, ja ir izpildīti turpmāk minētie nosacījumi. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja iesaistītās dalībvalsts noteikumi par kompensējošām korekcijām ir mazāk stingri, piemēro šos mazāk stingros noteikumus; turklāt šis ziņojums nav aicinājums dalībvalstīm ieviest jaunus nosacījumus attiecībā uz kompensējošām korekcijām papildus jau piemērotajiem. Nosacījumi ir šādi:

- Pirms attiecīgā(-ajiem) darījuma(-iem) nodokļu maksātājs ir pielicis pienācīgas pūles, lai nodrošinātu atbilstību nesaistītu uzņēmumu darījuma principam. Tas parasti ir atspoguļots nodokļu maksātāja transfertcenu noteikšanas dokumentācijā.
- Nodokļu maksātājs korekciju grāmatvedības kontos abās iesaistītajās dalībvalstīs veic simetriski.
- Nodokļu maksātājs vienmēr izmanto vienu un to pašu metodi.
- Nodokļu maksātājs korekciju veic pirms nodokļu deklarācijas aizpildīšanas.
- Nodokļu maksātājs ir spējīgs paskaidrot, kāpēc tā prognoze atšķiras no iegūtā rezultāta, ja tas paredzēts vismaz vienas iesaistītās dalībvalsts tiesību aktos.

17. Ja faktiskais rezultāts neatbilst nesaistītu uzņēmumu darījuma diapazonam, kurš prognozēts cenas noteikšanā darījuma laikā, tad jāveic korekcija par starpību līdz visatbilstošākajam nesaistītu uzņēmumu darījuma diapazona punktam. Šajā sakarībā var noderēt norādījumi TNV 3.55. punktā un tālāk. Gan augšupvērstas, gan lejupvērstas korekcijas ir apstiprināmas.

18. Minētajā veidā veiktas korekcijas apstiprināšana uzskatāma par praktisku risinājumu problēmām, kuras rodas kompensējošu korekciju gadījumā, un nav jāsaprot kā norādījumi attiecībā uz iepriekš 3. sadaļas 6. punktā minēto pamatprincipu interpretēšanu kādā dalībvalstī. Turklāt minētie noteikumi nav jāsaprot kā ierobežojums nodokļu administrāciju iespējām izdarīt korekciju vēlāk (piemēram, revīzijā), un tie neskar SVP procedūru.

³⁷ 3.71. punkts TNV un 4.39. punkts TNV.