Administratīvā rajona tiesa
Rīgas tiesu nams
LĒMUMS
Rīgā 2025.gada 21.jūlijā

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese Aiga Putniņa,

piedaloties pieteicējas *UAB "Maxima LT"* pilnvarotajai pārstāvei zvērinātai advokātei Ilgai Gudrenikai-Krebai un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Angelinai Krupickai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *UAB "Maxima LT"* pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam izveidot strīdu izšķiršanas padomdevēju komisiju saistībā ar strīdu par iespējamu nodokļu dubulto uzlikšanu Latvijas Republikā un Nīderlandes Karalistē.

Pamatlietas priekšmets un fakti, kuriem ir nozīme lietā

[1] Nīderlandes uzņēmums *Lincoln Land Erste B.V.*, kura tiesību un saistību pārņēmējs šobrīd ir pieteicēja – Lietuvas uzņēmums *UAB "Maxima LT" –,* 2020.gada 20.maijā pārdeva sev piederošās 13 Latvijas sabiedrību kapitāldaļas Latvijas uzņēmumam SIA "MAXIMA Latvija".

Tā kā 12 sabiedrībām vairāk nekā 50 procenti no to aktīvu vērtības veido Latvijā esoši nekustamie īpašumi, pircēja SIA "MAXIMA Latvija", sekojot Valsts ieņēmumu dienesta uzziņai, atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punktam kopsakarā ar šā panta otro daļu no pirkuma maksas ieturēja uzņēmumu ienākuma nodokli 3 procentu apmērā, ko iemaksāja valsts budžetā.

[2] Uzskatot, ka darījumam no kapitāldaļu atsavināšanas Latvijā un Nīderlandē pastāv nodokļu dubultās uzlikšanas risks, Nīderlandes uzņēmums *Lincoln Land Erste B.V.* 2020.gada 20.jūlijā informēja Valsts ieņēmumu dienestu par minētā strīda risināšanu ar Nīderlandes kompetento iestādi.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 8.marta lēmumu nolemts uzsākt savstarpējās saskaņošanas procedūru minētā strīda risināšanai, jo starp valstīm nav vienota viedokļa. Šajā lēmumā iezīmētas arī turpmāk minētās viedokļu atšķirības valstu starpā.

[2.1] Latvijas nodokļu administrācija atkārto savu pozīciju, ka konkrētajā gadījumā nodoklis ir maksājams Latvijā, pamatojoties Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punktu, kas paredz uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturēšanu no atlīdzības par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu. Atbilstoši

minētā likuma 5.panta otrajai daļai atlīdzība par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu ietver arī ienākumu no akciju vai citu veidu līdzdalības atsavināšanas Latvijā vai ārvalstī izveidotā komercsabiedrībā, izpildoties noteiktiem nosacījumiem. Saskaņā ar Latvijas Republikas un Nīderlandes Karalistes konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (turpmāk – Konvencija) 6.panta 2.punktu jēdzienam "nekustamais īpašums" būs tāda nozīme, kāda tam ir tās līgumslēdzējas valsts likumdošanas aktos, kurā atrodas minētais nekustamais īpašums. Līdz ar to, Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, Latvijai ir tiesības iekasēt nodokli atbilstoši Konvencijas 13.panta 1.punktam, kas paredz, ka kapitāla pieaugumu, ko gūst līgumslēdzējas valsts rezidents, atsavinot 6.pantā minēto otrā līgumslēdzēja valstī esošo nekustamo īpašumu, var aplikt ar nodokļiem šajā otrā valstī.

[2.2] Savukārt, Nīderlandes ieskatā, Latvijas piemērotais uzņēmumu ienākuma nodoklis neatbilst Konvencijai. Kapitāldaļu nodošanu nevar uzskatīt par nekustamā īpašuma nodošanu Konvencijas 13.panta 1.punkta izpratnē. Tā vietā būtu piemērojams Konvencijas 13.panta 4.punkts, kas paredz, ka kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot īpašumu, kurš atšķiras no šā panta 1., 2. un 3.punktā minētā īpašuma, apliek ar nodokļiem tikai tajā līgumslēdzēja valstī, kuras rezidents ir šā īpašuma atsavinātājs.

[3] Valsts ieņēmumu dienests, izpildot Eiropas Savienības Padomes 2017.gada 10.oktobra direktīvas (ES) 2017/1852 par nodokļu strīdu izšķiršanas mehānismiem Eiropas Savienībā (turpmāk – Direktīva Nr.2017/1852) 4.panta 3.punkta prasības, 2024.gada 11.martā informējis pieteicēju, ka trīs gadu laikā strīdus jautājumā nav panākta vienošanās ar Nīderlandes kompetento iestādi.

Vēstulē norādīts, ka atbilstoši Nīderlandes kompetentās iestādes sniegtajai informācijai (tiesā tam kā pierādījums iesniegta Nīderlandes nodokļu administrācijas darbinieka elektroniskā pasta vēstule) strīdus ienākumiem neveidojas nodokļu dubultā uzlikšana, kā arī savstarpējās saskaņošanas procedūras laikā nav saņemti dokumenti vai pierādījumi, kas apliecinātu, ka minētie ienākumi Nīderlandē ir aplikti ar nodokli.

[4] Pieteicēja 2024.gada 22.aprīlī saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 123.pantu lūdza Valsts ieņēmumu dienestu izveidot strīdu izšķiršanas padomdevēju komisiju (turpmāk arī – padomdevēju komisija).

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2024.gada 31.jūlija lēmumu Nr.30.1/22.13/2405 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējas lūgums, pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 132.panta piekto daļu, noraidīts, atkārtojot jau savstarpējās saskaņošanas procesa izbeigšanas pamatojumā norādīto, ka kapitāldaļu atsavināšanas darījums Nīderlandē tika atbrīvots no aplikšanas ar nodokļiem, tādēļ neveidojas nodokļu dubultā uzlikšana.

[5] Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam izveidot padomdevēju komisiju. Pieteikumā un tā papildinājumos norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Jebkādi kapitāldaļu atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi veido daļu no *Lincoln Land Erste B.V.* peļņas un zaudējumu aprēķina 2020.gada uzņēmumu ienākuma nodoklim, bet saskaņā ar Nīderlandes nodokļu likumdošanu, izpildoties noteiktiem

kritērijiem[1], šiem ienākumiem tika piemērots atbrīvojums. Ja šie nosacījumi neizpildītos, izveidotos situācija, ka viens un tas pats ienākums tiktu aplikts ar uzņēmumu ienākuma nodokli gan Latvijā, gan Nīderlandē.

[5.2] Tā kā Valsts ieņēmumu dienests uzsāka savstarpējās saskaņošanas procedūru un trīs gadu laikā netika panākta vienošanās, tam saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 123.panta pirmo daļu bija pienākums izveidot padomdevēju komisiju. No tiesību normas formulējuma neizriet, ka Valsts ieņēmumu dienestam šādā gadījumā būtu paredzēta rīcības brīvība.

[5.3] Konvencijas 6.panta otrajā daļā ir skaidri noteikts, kas tiek uzskatīts par nekustamo īpašumu. Ja Latvijas Republika būtu vēlējusies, lai termins "nekustamais īpašums" tiktu attiecināts arī uz kapitāla pieaugumu no aktīva, kas galvenokārt sastāv no nekustamā īpašuma, tad šāds precizējums būtu norādīts Konvencijas 13.pantā, kā tas līdzīgi ir darīts citās Latvijas noslēgtajās nodokļu konvencijās. Valsts ieņēmumu dienests nav pamatojis, kādēļ jēdziens "nekustamais īpašums" tiek interpretēts atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 5.panta otrajai daļai. Līdz ar to par minēto jautājumu joprojām pastāv strīds, kas risināms, izveidojot padomdevēju komisiju.

[5.4] Valsts ieņēmumu dienests, noraidot pieteicējas lūgumu izvedot padomdevēju komisiju, ir ierobežojis arī pieteicējas Eiropas Savienības primārajos normatīvajos aktos garantētās tiesības uz kapitāla brīvu apriti (Līguma par Eiropas Savienības darbību 63.pants) un brīvību veikt uzņēmējdarbību (Līguma par Eiropas Savienības darbību 49.pants). Latvijas neskaidrās pozīcijas un strīdus jautājuma neizskatīšanas dēļ, kas pārkāpj pieteicējas Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47.pantā garantētās tiesības uz efektīvu savu tiesību aizsardzību, ne tikai pieteicēja, bet arī citi ieguldītāji var tikt atturēti no ieguldījumiem Latvijā.

[5.5] Pieteicējas ieskatā, tiesai būtu jāvēršas Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt skaidrojumu par jēdzienu "nodokļu dubultā uzlikšana" un par iestādes tiesībām konkrētajos apstākļos liegt personai pieeju Direktīvā Nr.2017/1852 paredzētajai padomdevēju komisijai.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz tajā minētajiem argumentiem. Papildus uzsvēra, ka atbilstoši Konvencijai darījumam bija piemērojams Nīderlandes nodokļu režīms, ko elektroniskā pasta vēstulē ir apstiprinājis arī Nīderlandes nodokļu administrācijas pārstāvis. Pieteicējas ieskatā, Direktīvas Nr.2017/1852 piemērošanas joma ir plašāka un attiecas arī uz gadījumiem, kad kāda no dalībvalstīm piešķir atbrīvojumu no nodokļa samaksas vai piemēro 0 procentu likmi. Lai izšķirtu strīdu par Konvencijā ietverto noteikumu interpretāciju, ir nepieciešama padomdevēju komisijas izveide. Viena valsts bez specifiskām atrunām nevar interpretēt starptautiskās konvencijas normas atbilstoši nacionālajiem normatīvajiem aktiem.

[1] Atbilstoši pieteicējas norādītajam Nīderlandes dalības atbrīvojums tiek piemērots tikai tad, ja ir izpildīti noteiktie nosacījumi, pretējā gadījumā ienākumi/kapitāla pieaugums Nīderlandē tiktu aplikts ar uzņēmumu ienākuma nodokli: (i) līdzdalība vismaz 5 % apmērā; UN ii) meitasuzņēmums netiek turēts tikai kā portfeļieguldījums; (iii) meitasuzņēmumam piemēro saprātīgu faktisko nodokļa likmi, kas balstīta uz Nīderlandes nodokļu principiem ("tiek aplikta ar nodokli"); VAI (iii) mazāk nekā 50 % no meitasuzņēmuma aktīviem ir "pasīvie" aktīvi.

Savukārt Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem apsvērumiem. Papildus uzsvēra, ka procedūras – padomdevēju komisijas izveides – priekšnoteikums ir nodokļu dubultā uzlikšana. Nīderlandes rezidenta ienākumi Nīderlandē tika atbrīvoti no nodokļiem, līdz ar to neizpildās neviens no kritērijiem, lai to kvalificētu kā nodokļu dubulto uzlikšanu. Nav pieļaujama situācija, ka nodokļi netiek maksāti vispār.

Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesības

[7] Direktīvas Nr.2017/1852[2] ievada apsvērumos definēti šādi lietā nozīmīgi mērķi:

"(1) Situācijās, kad dažādas dalībvalstis atšķirīgi interpretē vai piemēro divpusējo nodokļu nolīgumu un konvenciju [..] var rasties nopietni nodokļu šķēršļi uzņēmumiem, kuri darbojas pārrobežu mērogā. Tie rada pārmērīgu nodokļu slogu uzņēmumiem un var radīt ekonomikas izkropļojumus un neefektivitāti, kā arī negatīvi ietekmēt pārrobežu ieguldījumus un izaugsmi.

(2) Šā iemesla dēļ ir svarīgi, lai Savienībā pastāvētu mehānismi, kas nodrošina efektīvu izšķiršanu strīdiem par šādu divpusēju nodokļu līgumu [..] interpretāciju un piemērošanu, jo īpaši strīdiem, kuri izraisa nodokļu dubulto uzlikšanu.

(3) Mehānismi, kas pašreiz paredzēti divpusējos nodokļu līgumos [..], visos gadījumos, iespējams, savlaicīgi nenodrošina šādu strīdu efektīvu izšķiršanu.

(4) Lai veidotu taisnīgāku nodokļu vidi, jāpastiprina pārredzamības noteikumi un jānostiprina pasākumi, kas vērsti pret nodokļu apiešanu. Vienlaikus, veidojot taisnīgu nodokļu uzlikšanas sistēmu, ir jānodrošina, lai strīdu izšķiršanas mehānismi būtu visaptveroši, efektīvi un ilgtspējīgi.

(5) Lai panāktu taisnīgas un efektīvas nodokļu sistēmas Savienībā, ir būtiski ieviest efektīvu un iedarbīgu nodokļu strīdu izšķiršanas sistēmu, kas nodrošina juridisko noteiktību un rada uzņēmējdarbībai labvēlīgu vidi ieguldījumiem. [..]

(6) Strīdu izšķiršana būtu jāpiemēro divpusēju nodokļu līgumu [..] – jo īpaši atšķirīgai interpretācijai un piemērošanai, kas izraisa nodokļu dubulto uzlikšanu. Tas būtu jāpanāk, izmantojot procedūru, saskaņā ar kuru lieta vispirms tiek nodota attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestādēm, lai izšķirtu strīdu, izmantojot savstarpējas vienošanās procedūru. [..] Ja konkrētā laikposmā vienošanās netiek panākta, lieta būtu jāiesniedz izskatīšanai strīdu izšķiršanas procedūrā.

[..]

(9) Šajā direktīvā tiek respektētas pamattiesības un ievēroti principi, kas jo īpaši atzīti Eiropas Savienības Pamattiesību hartā. Jo īpaši ar šo direktīvu tiecas nodrošināt, lai tiktu pilnībā ievērotas tiesības uz taisnīgu tiesu un darījumdarbības brīvība."

[8] Ņemot vērā minētos apsvērumus, Direktīvā Nr.2017/1852 ietverts šāds regulējums:

"**1.pants. Priekšmets un darbības joma**

[2] Pieejama: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj/?locale=LV#.

Šajā direktīvā ir izklāstīti noteikumi par mehānismu, kas paredzēts, lai izšķirtu strīdus starp dalībvalstīm, kuri rodas, interpretējot un piemērojot nolīgumus un konvencijas, kas paredz novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un attiecīgā gadījumā kapitālam. Tajā ir arī izklāstītas skarto personu tiesības un pienākumi gadījumos, kad šādi strīdi rodas.

2.pants. Definīcijas

1. Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

[..]

c) "nodokļu dubultā uzlikšana" ir to nodokļu, uz kuriem attiecas 1.pantā minētais nolīgums vai konvencija, uzlikšana divās vai vairākās dalībvalstīs par vienu un to pašu ar nodokli apliekamo ienākumu vai kapitālu, ja tas rada vai nu i) papildu nodokli, ii) nodokļu saistību palielinājumu, vai iii) zaudējumu atcelšanu vai samazināšanu, ko varētu izmantot, lai kompensētu ar nodokli apliekamo peļņu;

[..]

3.pants. Sūdzība

1. Ikvienai skartajai personai ir tiesības iesniegt katras attiecīgās dalībvalsts katrai kompetentajai iestādei sūdzību par strīdus jautājumu, pieprasot tā izšķiršanu. Sūdzību iesniedz trīs gadu laikā pēc tam, kad saņemts pirmais paziņojums par darbību, kas izraisa vai izraisīs strīdus jautājumu, neatkarīgi no tā, vai skartā persona ir izmantojusi tiesiskās aizsardzības līdzekļus, kas ir pieejami saskaņā ar jebkuras attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem, vai ne.

[..]

5. Katras attiecīgās dalībvalsts kompetentās iestādes pieņem lēmumu par sūdzības akceptēšanu vai noraidīšanu sešu mēnešu laikā pēc tās saņemšanas vai sešu mēnešu laikā pēc 3.punkta f) apakšpunktā minētās informācijas saņemšanas – atkarībā no tā, kurš datums ir vēlāks. Kompetentās iestādes nekavējoties informē skarto personu un pārējo dalībvalstu kompetentās iestādes par savu lēmumu.

[..]

4.pants. Savstarpējas vienošanās procedūra

1. Ja attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes akceptē sūdzību, tās, izmantojot savstarpējas vienošanās procedūru, cenšas izšķirt strīdus jautājumu divu gadu laikā pēc pēdējā paziņojuma par lēmumu, ar kuru akceptē sūdzību un kuru pieņēmusi viena no dalībvalstīm.

[..]

3. Ja attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes nav vienojušās par to, kā izšķirt strīdus jautājumu 1.punktā noteiktajā termiņā, katras attiecīgās dalībvalsts kompetentā iestāde informē skarto personu, norādot vispārējos iemeslus, kāpēc nav bijis iespējams panākt vienošanos.

[..]

6.pants. Strīdu izšķiršana padomdevējā komisijā

1. Pēc pieprasījuma, ko skartā persona iesniegusi attiecīgo dalībvalstu kompetentajām iestādēm, šādas kompetentās iestādes izveido padomdevēju komisiju ("padomdevēju komisija") saskaņā ar 8.pantu, ja:

[..]

b) attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes ir akceptējušas sūdzību, ko iesniedza skartā persona, bet tās nav panākušas vienošanos par to, kā, izmantojot

savstarpējas vienošanās procedūru, izšķirt strīdus jautājumu 4.panta 1.punktā noteiktajā termiņā.

[..]

16. pants. Mijiedarbība ar valstu tiesvedībām un atkāpes

[..]

7. Dalībvalsts var liegt piekļuvi strīdu izšķiršanas procedūrai saskaņā ar 6.pantu, izskatot katru gadījumu atsevišķi, ja strīdus jautājums neietver nodokļu dubulto uzlikšanu. Šādā gadījumā minētās dalībvalsts kompetentā iestāde nekavējoties informē skarto personu un pārējo attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes."

Nacionālās tiesības

[9] Latvijā Direktīvas Nr.2017/1852 prasības ir ieviestas likuma "Par nodokļiem un nodevām"[3] XV nodaļā "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".

Lietā nozīmīgas ir turpmāk minētās normas.

"**119.pants. Strīdu izšķiršanas vispārīgie noteikumi**

(1) Šajā nodaļā noteiktais regulējums tiek piemērots, lai izšķirtu Latvijas Republikas un citas Eiropas Savienības dalībvalsts kompetento iestāžu strīdu, kas rodas, interpretējot un piemērojot starptautiskos līgumus, kuri paredz novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un kapitālam.

(2) Šīs nodaļas izpratnē nodokļu dubultā uzlikšana ir nodokļu uzlikšana Latvijā un citā Eiropas Savienības dalībvalstī par vienu un to pašu ar nodokli apliekamo ienākumu vai kapitālu, ja uz šiem nodokļiem attiecas starptautiskie līgumi, kuri paredz novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un kapitālam, un ja uzlikšana rada vismaz vienu no šādiem apstākļiem:

1) papildus maksājamo nodokli;

2) nodokļu saistību palielinājumu;

3) to zaudējumu neatzīšanu vai samazināšanu, kurus varētu izmantot, lai samazinātu ar nodokli apliekamo ienākumu.

(3) Piemērojot šajā nodaļā noteikto regulējumu, ja vien no lietas būtības neizriet pretējais, ikvienam terminam, kas nav lietots šajā nodaļā, ir tāda nozīme, kāda tam ir attiecīgajā starptautiskajā līgumā dienā, kad saņemts pirmais paziņojums par darbību, kura izraisīja vai izraisīs strīda jautājumu (piemēram, lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem). Ja attiecīgajā starptautiskajā līgumā konkrētais termins nav definēts, šim terminam ir tāda nozīme, kāda tam minētajā brīdī bija saskaņā ar tiešo nodokļu jomu regulējošiem normatīvajiem aktiem, un minētā nozīme prevalē pār nozīmi, kāda attiecīgajam terminam ir saskaņā ar citiem normatīvajiem aktiem.

120.pants. Iesniegums par strīda jautājumu

(1) Nodokļu maksātājam ir tiesības iesniegt Valsts ieņēmumu dienestam un citu iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm iesniegumu par strīda jautājumu. Iesniegumu par strīda jautājumu nodokļu maksātājs iesniedz vienlaikus katrai iesaistītās Eiropas Savienības dalībvalsts kompetentajai iestādei. [..] Iesniegumu

[3] Latvijas ārējie normatīvie akti to spēkā esošajās un vēsturiskajās redakcijās pieejami: https://likumi.lv/.

var iesniegt triju gadu laikā pēc tam, kad saņemts pirmais lēmums par darbību, kas izraisīja vai izraisīs strīda jautājumu (piemēram, lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem), neatkarīgi no tā, vai nodokļu maksātājam ir tiesības izmantot citus normatīvajos aktos paredzētos tiesību aizsardzības līdzekļus.

[..]

(5) Valsts ieņēmumu dienests lēmumu par iesnieguma par strīda jautājumu pieņemšanu izskatīšanai savstarpējās saskaņošanas procedūrā vai atteikumu pieņemt iesniegumu izskatīšanai pieņem sešu mēnešu laikā pēc iesnieguma vai [..] papildu ziņu saņemšanas. Par pieņemto lēmumu Valsts ieņēmumu dienests nekavējoties informē nodokļu maksātāju un iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentās iestādes.

[..]

121.pants. Strīda jautājuma izskatīšana savstarpējās saskaņošanas procedūrā

(1) Ja Valsts ieņēmumu dienests un pārējo iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentās iestādes pieņem iesniegumu par strīda jautājumu izskatīšanai savstarpējās saskaņošanas procedūrā, tas, izmantojot savstarpējās saskaņošanas procedūru, cenšas savstarpēji vienoties ar iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm par strīda jautājuma risinājumu divu gadu laikā pēc tam, kad saņemts paziņojums par lēmumu, ar kuru pēdējā no iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm pieņēma iesniegumu par strīda jautājumu izskatīšanai savstarpējās saskaņošanas procedūrā.

[..]

(4) Ja Valsts ieņēmumu dienests šajā pantā noteiktajā termiņā nav vienojies ar citām iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm par to, kā izšķirt strīda jautājumu, Valsts ieņēmumu dienests par to informē nodokļu maksātāju, norādot iemeslus, kādēļ nav bijis iespējams panākt vienošanos.

[..]

123.pants. Strīdu izšķiršana padomdevēju komisijā

(1) Pēc nodokļu maksātāja rakstveida lūguma, kas iesniegts Valsts ieņēmumu dienestam un pārējām iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm, Valsts ieņēmumu dienests kopīgi ar minētajām iestādēm izveido strīdu izšķiršanas padomdevēju komisiju [..] saskaņā ar šā likuma 124.pantu, ja ir spēkā vismaz viens no šādiem priekšnosacījumiem:

[..]

2) Valsts ieņēmumu dienests kopīgi ar pārējām iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm ir pieņēmis lēmumu par iesnieguma pieņemšanu izskatīšanai savstarpējās saskaņošanas procedūrā, bet šā likuma 121.panta pirmajā daļā noteiktajā termiņā nav panākta vienošanās par to, kā, izmantojot savstarpējās saskaņošanas procedūru, izšķirt strīda jautājumu.

[..]

132.pants. Mijiedarbība ar tiesvedību un atkāpes no vispārējās kārtības

[..]

(5) Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības liegt nodokļu maksātājam tiesības izmantot strīdu izšķiršanas procedūru saskaņā ar šā likuma 123.pantu, ja, ņemot vērā konkrētās lietas apstākļus, tas konstatē, ka strīda jautājums nav par nodokļu dubulto

uzlikšanu. Šādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests nekavējoties informē nodokļu maksātāju un iesaistīto Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentās iestādes."

[10] Valsts ieņēmumu dienesta nodokļa samaksas pienākumu pamato ar šādām Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normām:

"**5.pants. Nerezidenta ar nodokli apliekamais objekts, nodokļa likme un nodokļa ieturēšana**

(1) Nerezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir Latvijā gūtie ieņēmumi no saimnieciskās darbības vai ar to saistītām darbībām. Nodoklis tiek ieturēts no tādiem maksājumiem, kurus rezidenti (izņemot fiziskās personas) un pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā nerezidentiem, ja no šiem maksājumiem nav ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek ieturēts no:

[..]

2) atlīdzības par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu – trīs procenti no atlīdzības summas;

[..]

(2) Šā panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē atlīdzība par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu ietver arī ienākumu no akciju vai citu veidu līdzdalības atsavināšanas Latvijā vai ārvalstī izveidotā komercsabiedrībā vai citā personā, ja pārskata gadā, kurā notiek atsavināšana [..], vai iepriekšējā pārskata gadā vairāk nekā 50 procentus no šādas personas aktīvu vērtības tieši vai netieši (caur līdzdalību vienā vai vairākās citās Latvijā vai ārvalstī izveidotās personās) veido vai ir veidojis Latvijā esošs nekustamais īpašums.[..]"

Divpusējais starpvalstu līgums

[11] Starp Latvijas Republiku un Nīderlandes Karalisti 1994.gada 14.martā ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu, kas tostarp attiecas uz uzņēmumu peļņas nodokli.[4]

[12] Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka izskatāmajā gadījumā ir piemērojams Konvencijas 6.panta 2.punkts kopsakarā ar 13.panta 1.punktu.

Konvencijas 6.panta 2.punktā definēts nekustamā īpašuma jēdziens:

"2. Jēdzienam "nekustamais īpašums" būs tāda nozīme, kāda tam ir tās Līgumslēdzējas Valsts likumdošanas aktos, kurā atrodas minētais īpašums. Jebkurā gadījumā šis jēdziens tiks lietots, lai apzīmētu nekustamajam īpašumam piederīgu īpašumu, mājlopus un iekārtas, ko lieto lauksaimniecībā un mežkopībā; tiesības, uz kurām attiecas vispārējās likumdošanas noteikumi par nekustamo īpašumu, kas atrodas uz zemes; celtnes, nekustamā īpašuma uzufruktu un tiesības uz mainīga lieluma vai pastāvīgiem maksājumiem par tiesībām izmantot derīgos izrakteņus, avotus un citus dabas resursus vai par to izmantošanu. Par nekustamo īpašumu netiks uzskatīti jūras un gaisa transporta līdzekļi."

Savukārt 13.panta 1.punkts paredz:

[4] Pieejama: https://likumi.lv/ta/lv/starptautiskie-ligumi/id/209.

“1. Kapitāla pieaugumu, ko gūst Līgumslēdzējas Valsts rezidents, atsavinot 6.pantā minēto otrā Līgumslēdzējā Valstī esošo nekustamo īpašumu, var aplikt ar nodokļiem šajā otrā valstī.”

[13] Savukārt Nīderlande, kuras nostājai pievienojas pieteicēja, uzskata, ka būtu piemērojams Konvencijas 13.panta 4.punkts:

“4. Kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot īpašumu, kurš atšķiras no šā panta 1., 2. un 3.punktā minētā īpašuma, apliek ar nodokļiem tikai tajā Līgumslēdzējā Valstī, kuras rezidents ir šā īpašuma atsavinātājs.”

Iemesli, kuru dēļ iesniedzējtiesai ir pamats šaubīties par Eiropas Savienības tiesību normu piemērošanu un interpretāciju

[14] Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir atzīts, ka Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantā izveidotā prejudiciālā nolēmuma mehānisma mērķis ir nodrošināt, lai Eiropas Savienības tiesībām visos apstākļos visās dalībvalstīs būtu vienāda iedarbība, un tādējādi novērst atšķirības šo tiesību, kas valsts tiesām ir jāpiemēro, interpretācijā. Tādējādi valsts tiesām ir visplašākās tiesības – pat pienākums – vērsties Eiropas Savienības Tiesā, ja tās uzskata, ka tajās izskatāmā lieta rada jautājumus par Eiropas Savienības tiesību noteikumu interpretāciju un ka ir vajadzīgs nolēmums par tiem (sk., piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 6.oktobra sprieduma lietā “Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi un Catania Multiservizi”, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799, 25.punktu*).

[15] Izskatāmajā lietā tiesai un arī administratīvā procesa dalībniekiem nav radušās šaubas, ka Direktīvas Nr.2017/1852 prasības Latvijā ir atbilstoši ieviestas.

Vienlaikus starp administratīvā procesa dalībniekiem ir radušās domstarpības par to, kāds ir Direktīvas Nr.2017/1852 piemērošanas tvērums, kā pareizi būtu interpretējams Direktīvas Nr.2017/1852 2.panta 1.punkta c) apakšpunktā definētais jēdziens “nodokļu dubultā uzlikšana” un vai valstij, nespējot panākt vienošanos savstarpējās saskaņošanas procedūrā, pēc skartās personas lūguma ir obligāts pienākums izveidot padomdevēju komisiju.

Saistībā ar Direktīvas Nr.2017/1852 un tajā ietverto jēdzienu interpretāciju tiesa neatrod atbilstošu Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, līdz ar to lietas pareizai izspriešanai tiesa ir izlēmusi vērsties ar prejudiciālajiem jautājumiem Eiropas Savienības Tiesā. Tiesa arī izsaka cerību, ka Eiropas Savienības Tiesā uzdoto jautājumu izskatīšanā iesaistīsies Nīderlande, jo šobrīd tiesai bez Valsts ieņēmumu dienesta starpniecības nav iespējams pārliecināties par plašāku Nīderlandes nostāju šajā jautājumā, kā arī iegūt informāciju par Nīderlandes nacionālo normatīvo regulējumu.

[16] Tiesai šīs lietas ietvaros ir jāpārbauda procesuāls jautājums, proti, vai Valsts ieņēmumu dienests, pastāvot konkrētajiem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, pamatoti atteicis izveidot padomdevēju komisiju.

Kā lietā apstiprinājis Valsts ieņēmumu dienests, starp Latviju un Nīderlandi savstarpējās saskaņošanas procedūrā netika panākta vienošanās par to, kā būtu

piemērojams Konvencijā ietvertais regulējums attiecībā uz kapitāldaļu, kuru galvenokārt veido otrā valstī esošs nekustamais īpašums, atsavināšanu.

Pieteicēja uzskata, ka, pastāvot šādiem apstākļiem, Valsts ieņēmumu dienestam saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām"123.panta pirmās daļas 2.punktu, ar kuru ir ieviestas Direktīvas Nr.2017/1852 6.panta 1.punkta b) apakšpunkta prasības, pēc pieteicējas kā skartās personas pieprasījuma bija obligāts pienākums izveidot padomdevēju komisiju.

Tiesa pirmšķietami sliecas piekrist pieteicējai, ka saskaņā ar Direktīvas Nr.2017/1852 6.panta 1.punkta b) apakšpunktu kompetentajai iestādei ir obligāts pienākums izveidot padomdevēju komisiju pēc skartās personas pieprasījuma, ja attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes ir akceptējušas sūdzību, ko iesniedza skartā persona, bet tās nav panākušas vienošanos par to, kā, izmantojot savstarpējas vienošanās procedūru, izšķirt strīdus jautājumu noteiktajā termiņā. Par to liecina normā ietvertais darbības vārds "izveido", kā arī ievada apsvērumu 6.punktā paredzētas, ka gadījumā, ja konkrētā laikposmā vienošanās netiek panākta, lieta būtu jāiesniedz izskatīšanai strīdu izšķiršanas procedūrā.

Tas saskan arī ar Direktīvas Nr.2017/1852 pieņemšanas mērķi. Kā to norādījusi Eiropas Komisija savā priekšlikumā, lai arī dalībvalstu noslēgtajos nolīgumos un konvencijās jau ir ietverti mehānismi strīdu risināšanai, tomēr juridisko noteiktību un paredzamību nodokļu maksātāja līmenī var vienīgi nodrošināt, izmantojot vienotu noteikumu kopumu, ar ko nosaka viennozīmīgu pienākumu dalībvalstīm sasniegt rezultātu. Lielāka nozīme tiek piešķirta nodokļu maksātājiem, proti, paplašinātas to tiesības panākt, lai, ievērojot konkrētus kritērijus, tiktu izveidoti izšķiršanas mehānismi, nodokļu maksātāji būs labāk informēti par procedūru un var paļauties uz dalībvalstīm, kuras būs spiestas sasniegt saistošus rezultātus. Savukārt, skaidrojot iecerētās procedūras, norādīts, ka gadījumā, ja savstarpējās vienošanas procedūra neizdodas, tas automātiski nozīmē to, ka tiek sākta strīdu izšķiršanas procedūra, kurā iesaistīto dalībvalstu kompetentās iestādes izdod galīgo obligāti saistošo lēmumu.[5]

Ņemot vērā minēto, tiesa vēlas uzdot atbilstošu prejudiciālo jautājumu par to, vai tā pareizi interpretē Direktīvas Nr.2017/1852 6.panta 1.punkta b) apakšpunktā ietverto regulējumu.

[17] Tajā pašā laikā Valsts ieņēmumu dienests, atsakot izveidot padomdevēju komisiju, ir atsaucies uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 132.panta piekto daļu, ar kuru ieviestas Direktīvas Nr.2017/1852 16.panta 7.punkta prasības. Saskaņā ar minēto normu dalībvalsts var liegt piekļuvi strīdu izšķiršanas procedūrai, izskatot katru gadījumu atsevišķi, ja strīdus jautājums neietver nodokļu dubulto uzlikšanu.

Šī izņēmuma piemērošanas obligāts priekšnoteikums ir apstāklis, ka strīdus jautājums neietver nodokļu dubulto uzlikšanu. Līdz ar to lietā nozīmīgs ir jautājums, kā pareizi būtu interpretējams Direktīvas Nr.2017/1852 2.panta 1.punkta c) apakšpunktā ietvertais jēdziens "nodokļu dubultā uzlikšana".

Kā izriet no iepriekš norādītajiem faktiskajiem apstākļiem, Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka nodokļu dubultā uzlikšana veidojas tikai tad, kad nodokļu maksātājam divās vai vairākās dalībvalstīs par vienu un to pašu ar nodokli apliekamo

[5] Pieejams: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/ALL/?uri=CELEX%3A52016PC0686.

ienākumu vai kapitālu veidojas reāls nodokļu maksājums. Savukārt pieteicēja tam nepiekrīt, uzskatot, ka Direktīvas Nr.2017/1852 tvērums ir plašāks un ar nodokļu dubulto uzlikšanu saprotama arī situācija, kad uz vienu un to pašu ienākumu var attiekties divu vai vairāku dalībvalstu nodokļu režīmi.

Tiesa pirmšķietami sliecas piekrist pieteicējas viedoklim, ka Direktīvas Nr.2017/1852 un tās 2.panta 1.punkta c) apakšpunktā ietvertā jēdziena "nodokļu dubultā uzlikšana" tvērums ir plašāks.

Par to liecina Direktīvas Nr.2017/1852 1.pantā definētais direktīvas priekšmets un darbības joma, tas ir, direktīvā ir izklāstīti noteikumi par mehānismu, kas paredzēts, lai izšķirtu strīdus starp dalībvalstīm, kuri rodas, interpretējot un piemērojot nolīgumus un konvencijas, kas paredz novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un attiecīgā gadījumā kapitālam. Arī ievada apsvērumos (sk. 1.–6.punktu) vairākkārt minēts mērķis nodrošināt efektīvu strīdu izšķiršanu par divpusēju nodokļu līgumu interpretāciju un piemērošanu, kas nodrošinātu juridisko noteiktību un radītu uzņēmējdarbībai labvēlīgu vidi ieguldījumiem.

Minēto mērķu gaismā, tiesas ieskatā, arī būtu interpretējama Direktīvas Nr.2017/1852 2.panta 1.punkta c) apakšpunktā ietvertā definīcija jēdzienam "nodokļu dubultā uzlikšana", aptverot arī gadījumus, kad viens un tas pats ar nodokli apliekams ienākums tiek pakļauts divu vai vairāku dalībvalstu nodokļu režīmiem. Pieteicēja pirmšķietami pamatoti norāda, ka dalībvalstu divpusējie nodokļu nolīgumi nerada jaunas nodokļu uzlikšanas tiesības, bet tikai sadala esošās nodokļu uzlikšanas tiesības starp valstīm, tādējādi pārrobežu darījumos nodrošinot juridisko noteiktību un novēršot ienākumu dubultu aplikšanu ar nodokli. Tam, ka kādā dalībvalstī šiem ienākumiem ir piemērots nodokļu atbrīvojums, nevajadzētu radīt otrai valstij nodokļu uzlikšanas tiesības.

Par šādu plašāku jēdziena interpretāciju liek domāt arī apstāklis, ka sākotnējā Eiropas Komisijas priekšlikumā bija paredzēts regulējums, ka direktīva neattieksies uz ienākumu vai kapitālu, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kam piemēro nulles nodokļa likmi saskaņā ar valsts noteikumiem.[6] Vienlaikus spēkā esošajā redakcijā šāds Direktīvas Nr.2017/1852 piemērošanas izņēmums nav paredzēts.

Ņemot vērā, ka Direktīvas Nr.2017/1852 2.panta 1.punkta c) apakšpunktā ietvertā jēdziena "nodokļu dubultā uzlikšana" definēšanā nav atsauces uz nacionālajām tiesībām, tas uzskatāms par autonomu Eiropas Savienības tiesību jēdzienu, kura satura pareizai noskaidrošanai tiesa vēlas uzdot prejudiciālo jautājumu.

[18] Gadījumā, ja jēdziens "nodokļu dubultā uzlikšana" ir iztulkojams šauri, aptverot tikai normā tieši uzskaitītos gadījumus, kad nodokļu maksātājam divās vai vairākās dalībvalstīs par vienu un to pašu ar nodokli apliekamo ienākumu veidojas reāla finansiāla ietekme, lietā saglabājas aktuāls jautājums par kompetentās iestādes rīcības brīvības robežām, pieņemot un pamatojot Direktīvas Nr.2017/1852 16.panta 7.punktā paredzēto lēmumu.

Kā izriet no minētās normas, dalībvalstis var liegt piekļuvi strīdus izšķiršanas procedūrai, ja strīdus jautājums neietver nodokļu dubulto uzlikšanu. Vārdiskais formulējums "var liegt" liek domāt, ka dalībvalstij ir rīcības brīvība šajā jautājumā un tā

[6] Pieejams: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/ALL/?uri=CELEX%3A52016PC0686.

var arī neliegt skartās personas pieeju strīdus izšķiršanas procedūrai, ja strīdus jautājums neietver nodokļu dubulto uzlikšanu. Citiem vārdiem sakot, strīdus izšķiršanas procedūra var tikt piemērota arī plašākam strīdus jautājumu lokam, kuri rodas starp dalībvalstīm, interpretējot un piemērojot nolīgumus un konvencijas. Šāda interpretācija saskanētu arī ar šā lēmuma iepriekšējā punktā pausto tiesas nostāju, ka Direktīvas Nr.2017/1852 tvērums ir plašāks un attiecas uz jebkuru strīdu izšķiršanu starp dalībvalstīm, kuri rodas, interpretējot un piemērojot nolīgumus un konvencijas, kas paredz novērst nodokļu dubulto uzlikšanu ienākumam un attiecīgā gadījumā kapitālam. Tas savukārt nozīmētu, ka kompetentās iestādes lēmums šādā gadījumā nevarētu būt patvaļīgs un būtu atbilstoši pamatojams.

Izskatāmajā gadījumā, kā redzams no lietas faktiskajiem apstākļiem, starp dalībvalstīm nav panākta vienošanās par to, kas ir strīdus darījuma priekšmets (nekustamais īpašums vai kapitāldaļas, kas sastāv no nekustamā īpašuma) un kura Konvencijas norma tam ir piemērojama. No tā savukārt ir atkarīgs jautājums, kurai valstij saskaņā ar Konvenciju ir tiesības aplikt tā atsavināšanas rezultātā gūtos ienākumus ar nodokļiem.

Kā pirmšķietami pamatoti norāda pieteicēja, šis ir nozīmīgs strīdus jautājums, kas nevar palikt neatrisināts dalībvalstu starpā. Tas būtu pretrunā ar Direktīvas Nr.2017/1852 ievada apsvērumu 5.punktā minēto mērķi ieviest efektīvu un iedarbīgu nodokļu strīdu izšķiršanas sistēmu, kas nodrošina juridisko noteiktību un rada uzņēmējdarbībai labvēlīgu vidi ieguldījumiem. Plašākā kontekstā tas skar arī Eiropas Savienības primārajos normatīvajos aktos garantētās tiesības uz kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, kā arī šo tiesību efektīvas aizsardzības iespējas, kuru nodrošināšanai saskaņā ar ievada apsvērumu 9.punktu ir pieņemta Direktīva Nr.2017/1852.

Ņemot vērā minēto, tiesa vēlas uzdot atbilstošu prejudiciālo jautājumu par to, vai tā pareizi interpretē Direktīvas Nr.2017/1852 16.panta 7.punktā ietverto regulējumu kopsakarā ar konkrētās lietas faktiskajiem apstākļiem.

[19] Apkopojot iepriekš minēto, tiesai šīs lietas pareizai izspriešanai ir nepieciešams uzdot trīs prejudiciālos jautājumus Eiropas Savienības Tiesai par Direktīvas Nr.2017/1852 interpretāciju un piemērošanu.

Prejudiciālo jautājumu uzdošana ir pamats tiesvedības apturēšanai līdz Eiropas Savienības Tiesas prejudiciālā nolēmuma spēkā stāšanās dienai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantu, Administratīvā procesa likuma 104.[1]pantu, 273.panta 5.punktu un 275.panta 7.punktu, tiesa

nolēma

uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

1) vai Direktīvas Nr.2017/1852 6.panta 1.punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts kompetentajai iestādei pēc skartās personas pieprasījuma ir

pienākums izveidot padomdevēju komisiju, ja attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes ir akceptējušas sūdzību, ko iesniedza skartā persona, bet tās nav panākušas vienošanos par to, kā, izmantojot savstarpējas vienošanās procedūru, izšķirt strīdus jautājumu 4.panta 1.punktā noteiktajā termiņā;

2) vai Direktīvas Nr.2017/1852 2.panta 1.punkta c) apakšpunktā ietvertais jēdziens "nodokļu dubultā uzlikšana" ir jāinterpretē ar tādu nozīmi, ka tādos apstākļos kā šajā lietā nodokļu dubultā uzlikšana veidojas arī gadījumos, kad vienam un tam pašam ienākumam tiek piemēroti divu dalībvalstu nodokļu režīmi, lai gan vienā no dalībvalstīm šim ienākumam ir piemērojams nodokļu atbrīvojums;

3) ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša, vai Direktīvas 2017/1852 16.panta 7.punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā šajā lietā dalībvalstu kompetentās iestādes savas rīcības brīvības ietvaros nevar liegt skartās personas pieeju strīdu izšķiršanas padomdevēju komisijai, ja dalībvalstu kompetentās iestādes nav panākušas vienošanos par to, kā pareizi interpretēt un piemērot divpusējo nodokļu nolīgumu, no kā savukārt ir atkarīgs, kurai valstij ir tiesības aplikt gūtos ienākumus ar nodokļiem.

Apturēt tiesvedību lietā, līdz stājas spēkā Eiropas Savienības Tiesas nolēmums.

Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesnese

A.Putniņa

* ŠIS DOKUMENTS IR PARAKSTĪTS AR DROŠU ELEKTRONISKO PARAKSTU UN SATUR LAIKA ZĪMOGU