



EIROPAS KOPIENU KOMISIJA

Briselē, 10.12.2007
COM(2007) 785 galīgā redakcija

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

**Nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošana tiešo
nodokļu jomā ES un attiecībā uz trešām valstīm**

1. IEVADS

Paziņojumā par dalībvalstu tiešo nodokļu sistēmu koordinēšanu iekšējā tirgū¹ Komisija izklāstīja risinājumus tam, kā dalībvalstu sadarbība un savstarpējā koordinācija varētu pavērt iespēju sasniegt nodokļu politikas mērķus un aizsargāt nodokļu bāzi, vienlaikus ievērojot EK līgumā noteiktos pienākumus un novēršot dubultu aplikšanu ar nodokļiem. Atsevišķās jomās šāda koordinēšana ir neaizstājama. Taču citās jomās iespējams izmantot vienus risinājumus, tomēr arī šeit priekšroka būtu dodama kopējiem risinājumiem — pat tad, ja pirmajā brīdī šķiet, ka ne vienmēr ir ievērotas dalībvalsts likumīgās intereses attiecīgajās jomās. Komisijai ir tiesību aktos noteikts pienākums nodrošināt to, ka dalībvalstis ne tikai ievēro pienākumus, kas tām uzlikti ar EK līgumu, bet tai ir arī politiskā atbildība meklēt un veicināt konstruktīvus risinājumus šajā jomā. Jautājumā par noteikumiem par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas Komisija — it īpaši ņemot vērā atsevišķus Eiropas Kopienas Tiesas jaunākos lēmumus — uzskata, ka nekavējoties

- jāpanāk līdzsvars starp vajadzību izvairīties no neproporcionāliem ES teritorijā veiktu pārrobežu darbību ierobežojumiem un valsts interesēm cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu, un
- jāpanāk pilnvērtīgāka koordinācija jautājumā par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošanu attiecībā uz trešām valstīm, lai aizsargātu dalībvalstu nodokļu bāzi.

Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisija šajā paziņojumā analizē no Tiesas prakses izrietošos principus, lai ierosinātu izvērstāku diskusiju par to, kā būtu jāreaģē uz problēmām, kas dalībvalstīm rodas šajā jomā. Tāpēc šā paziņojuma nolūks ir radīt pamatu turpmākai diskusijai ar dalībvalstīm un ieinteresētajām aprindām, lai šajā jomā paplašinātu koordinētu risinājumu darbības sfēru.

Jēdziens „ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumi” aptver plašu noteikumu, pasākumu un darbību klāstu. Dažas dalībvalstis piemēro vispārīgu ļaunprātīgas izmantošanas definīciju, kura izriet no tiesību aktiem vai tiesu prakses. Citas dalībvalstis piemēro īpašus ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumus, piemēram, noteikumus par kontrolētu ārvalstu sabiedrību (*CFC*) un noteikumus par nepietiekamu kapitalizāciju, kuru mērķis ir iekšzemes nodokļu bāzi aizsargāt no īpašiem novājināšanas veidiem. Citi īpaši ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumi ir pāreja no atbrīvojumiem uz kreditēšanu dažās pārrobežu situācijās (ja no ārvalstu avota gūtiem ieņēmumiem piemērota zema nodokļu likme vai nodokļu atvieglojumi) un noteikumi par pasīvām investīcijām citās valstīs. Daudzas dalībvalstis piemēro gan vispārīgus, gan īpašus ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumus. Ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumi ir paredzēti arī EK direktīvās par uzņēmuma ienākuma nodokli.

Dalībvalstu veikto ļaunprātīgas izmantošanas pasākumu saderība ar EK tiesību aktiem — to piemērošana Kopienā (kur ir spēkā četras pamatbrīvības) ir jānošķir no to piemērošanas

¹ COM (2006)823, 19.12.2006.

attiecībā uz trešām valstīm (kur ir spēkā tikai kapitāla brīva aprīte)². Tāpēc ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērošana attiecībā uz trešām valstīm atsevišķi iztīrāta 4. nodaļā.

Galvenais šajā paziņojumā iztīrātais temats ir tiešie nodokļi. Protams, jāpiebilst, ka Komisijas mērķis ir aktīvas rīcības stratēģija jautājumā par shēmām, kas novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas netiešo nodokļu un jo īpaši PVN jomā. Šo stratēģiju būtiski ietekmējusi labāka saskaņotība, kas panākta netiešo nodokļu jomā, un fakts, ka Direktīvā 2006/112/EK³ iekļauti īpaši noteikumi un procedūras, ar kurām dalībvalstis var cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un īstenot pasākumus, kuru mērķis ir novērst nodokļu nemaksāšanu. Šajā jautājumā Komisija cieši sadarbojas ar dalībvalstīm, un īpašās darba grupās tā ir aktīvi iesaistījusies ļaunprātīgas izmantošanas novēršanā.

2. DEFINĪCIJAS UN TIESAS PRAKSES PAMATPRINCIPI

Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīga nodokļu sistēmas izmantošana

Tiesa ir nospriedusi, ka persona, kas citkārt būtu situācijā, kurā piemēro Kopienas tiesību aktus, pārkāpj Kopienas tiesību aktos paredzētās tiesības, ja tā cenšas šīs tiesības izmantot ļaunprātīgi. Izņēmuma gadījumi: rīcība ir uzskatāma par ļaunprātīgu izmantošanu tikai tad, ja neraugoties uz attiecīgajos Kopienas noteikumos paredzēto nosacījumu formālu ievērošanu to mērķis nav sasniegts un ja ir nolūks gūt labumu, mākslīgi radot nepieciešamos priekšnosacījumus⁴. Tiesa doktrīnu jo īpaši piemērojusi Kopienas tiesību aktiem par eksporta kompensācijām un PVN.

Izskatot tiešo nodokļu lietas, Tiesa papildus ir nospriedusi, ka vajadzību nepieļaut izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīgu izmantošanu var uzskatīt par primāru iemeslu sabiedrības interesēs, kurš attaisno pamatbrīvību ierobežošanu⁵. Tomēr jēdzienu „izvairīšanās no nodokļu maksāšanas” attiecina tikai uz „pilnīgi mākslīgu struktūru, kuras mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas”. Valsts nodokļu noteikumiem, lai tie būtu likumīgi, ir jābūt samērīgiem, un tiem ir jākalpo īpašajam mērķim nepieļaut *pilnīgu mākslīgu struktūru* rašanos.

Pilnīgi mākslīgas struktūras

Līdz ar dalībvalstu iesniegtajām prasībām Tiesa konstatēja vairākus faktorus, kas *paši par sevi* nav pietiekami, lai radītu ļaunprātīgi izmantojošu, t.i., pilnīgi mākslīgu struktūru. Piemēram, ir nospriests, ka pašu faktu par to, ka meitas uzņēmums ir dibināts citā dalībvalstī, nevar uzskatīt par tādu, kas liecinātu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas⁶, un ka no fakta, ka darījumus, kurus veic citā dalībvalstī esoša filiāle, nodokļu maksātājs varētu veikt, arī atrodoties tā rezidences dalībvalsts teritorijā, nebūt neizriet nepārprotams secinājums, ka tā ir

² Var piebilst, ka atsevišķu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērošana nodokļu konvencijās ar trešām valstīm varētu arī netieši ietekmēt citās dalībvalstīs rezidējošu uzņēmumu brīvību veikt uzņēmējdarbību.

³ OV L 347, 11.12.2006., 1.–118. lpp.

⁴ *Emsland-Stärke* C-110/99, 52.–53. punkts; *Halifax* C-255/02, 74.–75. punkts.

⁵ Piemēram, *Lankhorst*, C-324/00, 37. punkts.

⁶ *ICI*, C-264/96, 26. punkts.

pilnīgi mākslīga struktūra⁷. Tiesa ir arī skaidri apstiprinājusi, ka, pieņemot lēmumu par to, kur dibināt meitas uzņēmumu, ir pieļaujams ņemt vērā ar nodokļiem saistītus apsvērumus⁸. Mērķis mazināt nodokļu slogu būtībā ir pilnīgi normāls komerciāls apsvērums — ja vien minētā mērķa sasniegšanas labad radītās struktūras nav mākslīga peļņas pārvirzīšana. Ja nodokļu maksātāji nodokļu sistēmu neizmanto ļaunprātīgi, dalībvalstis nevar pārvietošanās brīvības tiesības ierobežot tikai tāpēc, ka citās dalībvalstīs ir zemāka nodokļu likme⁹. Šis nosacījums ir spēkā pat tad, ja citu dalībvalstu nodokļu sistēmā ir noteikts īpaši labvēlīgs režīms¹⁰. Ar EK līgumu nesaderīga valsts atbalsta radīti kropļojumi vietējās uzņēmējdarbības veikšanas valstī un nelabvēlīga nodokļu konkurence dalībvalstij nedod tiesības īstenot vienpusējus pasākumus, kuru mērķis ir minētos faktorus novērst, ierobežojot pārvietošanās brīvību¹¹; drīzāk problēma jānovērš tās rašanās vietā — izmantojot atbilstīgās tiesas vai politiskās procedūras. Acīmredzot arī ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumiem ir jāatbilst EK līguma noteikumiem par valsts atbalstu¹². Komisija turpinās uzraudzīt EK līguma valsts atbalsta noteikumu piemērošanu un atbalstīs Padomes Rīcības kodeksa grupas darbību.

Lai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumus piemērotu pamatoti, tie jāattiecinā tikai uz tām situācijām, kurām raksturīgi arī citi ļaunprātīgas izmantošanas aspekti. Jaunākajā tiesu praksē Tiesa ir sniegusi precīzākus norādījumus par ļaunprātīgas izmantošanas konstatācijas kritērijiem, proti, pilnīgi mākslīgas struktūras. Lietā *Cadbury* Tiesa nosprieda, ka uzņēmums ir uzskatāms par faktisku uzņēmumu, ja, pamatojoties uz tādu objektīvu faktoru novērtējumu, kas ir pieejami trešām pusēm (jo īpaši pierādījumi par uzņēmuma fizisku pastāvēšanu, proti, telpas, darbinieki un aprīkojums), tam ir saimnieciskā jēga, t.i., uzņēmums ir reāls uzņēmums, kas veic faktisku saimniecisko darbību, nevis tikai „pastkastītes” vai „fasādes” meitas uzņēmums¹³. Lietā *Thin Cap*¹⁴ izskatītais jautājums bija nevis nodokļu maksātāju uzņēmuma faktiskuma konstatācija, bet gan jautājums par to, vai attiecīgā dalībvalsts drīkstēja noteikt nodokļu ierobežojumus saistīto uzņēmumu finansēšanas darījumiem. Tiesa apstiprināja, ka fakts, ka dažādās dalībvalstīs rezidējošo saistīto uzņēmumu finanšu darījumu noteikumi un nosacījumi atšķiras no finanšu darījumu noteikumiem un nosacījumiem, par kādiem būtu vienojušās nesaistītas puses, ir uzskatāms par objektīvu un neatkarīgi pārbaudāmu kritēriju, lai noteiktu, vai attiecīgais darījums (viss vai tā daļa) ir īsteni mākslīga struktūra. Uz tiesas sprieduma pamata izstrādātie tiesību akti bija uzskatāmi par samērīgiem, ja nodokļu maksātājam bija dota iespēja iesniegt pierādījumus par komerciālu struktūras eksistences pamatojumu.

No iepriekšminētā izriet, ka pilnīgi mākslīgas struktūras konstatēšana paredz būtību salīdzināt ar formu. Lai attiecīgās pārbaudes veiktu, ņemot vērā EK līgumā noteiktās brīvības un uzņēmuma ienākuma nodokli, to mērķi un nolūki ir jānovērtē salīdzinājumā ar mērķiem un nolūkiem, kas ir iespējamo saņēmēju (nodokļu maksātāju) struktūru izveides pamatā. Ņemot vērā uzņēmuma organizāciju, nenovēršami rodas grūtības noteikt saimnieciskās klātbūtnes un struktūras komercialitātes pakāpi. Objektīvi faktori, kas raksturo uzņēmuma būtību, ietver tādus pārbaudāmus kritērijus kā faktiskā uzņēmuma vadības vieta un uzņēmuma fiziskā eksistence, kā arī komercriski, kuru tas faktiski uzņēmies. Tomēr nav pilnībā skaidrs, kā šos

⁷ C-196/04, 69. punkts.

⁸ *Cadbury*, 37. punkts.

⁹ *Eurowings*, C-294/97, 44. punkts.

¹⁰ *Cadbury*, 36.–38. punkts.

¹¹ Piemēram, ģenerālvokāts *Léger Cadbury* lietā, 55.–60. punkts.

¹² Sk., Komisijas 1998. gada 11. novembra paziņojumu, OV C 384/98, jo īpaši 13. punkts.

¹³ 67.–68. punkts.

¹⁴ C-524/04.

kritērijus piemērot, piemēram, grupas iekšienē sniegtiem finanšu pakalpojumiem un kontrolakciju sabiedrībām, kas darījumus kopumā var veikt bez faktiskas klātbūtnes.

Tiesa ir precizējusi atļauto darbības jomu atsevišķu veidu noteikumiem, ar kuriem novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ir noteikusi virkni kritēriju uzņēmuma faktiskuma un nodokļu maksātāju radīto struktūru komercialitātes novērtēšanai. Kaut arī no tiesu prakses izrietošo principu piemērošana galu galā būs atkarīga no konkrētās lietas faktiem, Komisija tomēr uzskata, ka būtu vērts izpētīt, vai minētos principus praksē iespējams piemērot arī cita veida uzņēmējdarbībai un struktūrām¹⁵. Tā ierosina šajā jautājumā sadarboties ar dalībvalstīm, turklāt tā atzinīgi vērtētu arī uzņēmēju devumu.

Proporcionalitāte

No *Cadbury* un *Thin Cap* lietas izriet šāds secinājums: lai noteiktu, vai darījums ir pilnīgi mākslīga struktūra, nacionālajos ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumos varētu ietvert „drošības zonas” kritēriju, lai konstatētu, kurās situācijās ir vislielākā iespēja, ka notiks ļaunprātīga izmantošana. Komisijai ir vienots viedoklis ar ģenerālvokātu *Geelhoed*, kurš *Thin Cap* lietā atzina, ka saprātīgu prezumpktīvo kritēriju noteikšana nāk par labu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas nacionālo pasākumu sabalansētai piemērošanai, jo tas ir gan nodokļu maksātāju juridiskās noteiktības, gan nodokļu administrācijas darbspējīguma interesēs¹⁶.

Lai nodrošinātu to, ka faktiskiem uzņēmumiem un darījumiem nepamatoti piespriež sodu, nodokļu maksātājam (ja pieņem, ka konkrētais gadījums ir pilnīgi mākslīga struktūra) ir jādod iespēja bez liekiem administratīviem ierobežojumiem iesniegt pierādījumu par iespējamu attiecīgās struktūras eksistences komerciālu pamatojumu. Apmērs, kurā nodokļa maksātājam uzliek pienākumu pierādīt, ka darījumi veikti labticīgas uzņēmējdarbības nolūkā, nosakāms tikai, izskatot konkrētās lietas apstākļus. Ņemot vērā iepriekšminēto, Komisija uzskata, ka pienākums pamatot nedrīkstētu gulties tikai uz nodokļu maksātāju un ka vērā jāņem nodokļu maksātāja kopējās atbildmes iespējas un konkrētās struktūras veids. Arī proporcionalitātes nolūkā ir vienlīdz būtiski, ka attiecīgā nodokļu administrācijas sagatavotā novērtējuma rezultātus iespējams neatkarīgi izskatīt tiesā. Turklāt ar nodokli apliekamo ieņēmumu korekcija, kas aprēķināta nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērošanas rezultātā, jānosaka tā, lai tā būtu attiecināma uz pilnīgi mākslīgu struktūru. Attiecībā uz grupas iekšējiem darījumiem tas nozīmē piemērot neatkarības principu, t.i., tādus komerciālus noteikumus, par kuriem būtu vienojušās nesaistītas puses. Tomēr Komisija uzskata, ka tas dalībvalstis neatturēs uzlikt sodu nodokļu maksātājiem, kas izveidojuši ļaunprātīgi izmantojošas shēmas, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas.

3. ĻAUNPRĀTĪGAS IZMANTOŠANAS NOVĒRŠANAS NOTEIKUMU PIEMĒROŠANA ES/EEZ

Vispārīgas piezīmes

¹⁵ Šajā sakarā varētu būt lietderīgi izpētīt iespēju izveidot neizsmelošu uzskaitījumu par faktu veidiem, kas parasti norāda uz mākslīgu struktūru — piemēram, tādas filiāles dibināšana, kuras nolūks ir piegādāt precī un pakalpojumus no citas jurisdikcijas bez jebkāda reāla pamatojuma vai fiziskas darbības, vai vispārīgākā gadījumā — tādas struktūras, kam nav uzņēmējdarbības iemesla (vai kas varētu būt pat pretrunā kopējām uzņēmējdarbības interesēm, ja nav izveidotas nolūkā izvairīties no nodokļu maksāšanas).

¹⁶ 66. punkts.

Dalībvalstīm ir jāspēj nodrošināt pilnvērtīgu nodokļu sistēmas darbību un nepieļaut to, ka to nodokļu bāzi nepamatoti novājina netīša neaplikšana ar nodokļiem un ļaunprātīga nodokļu sistēmas izmantošana. Tajā pašā laikā ir būtiski nodrošināt to, ka nepastāv lieli šķēršļi izmantot tiesības, ko privātpersonām un saimnieciskās darbības veicējiem piešķir Kopienas tiesību aktu noteikumi. Tāpēc ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumi jāvērs tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām, kuras izveidotas, lai apietu valsts tiesību aktus (vai valsts tiesību aktos transponētos Kopienas noteikumus). Tas attiecas arī uz ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošanu EEZ valstīm (izņemot gadījumu, kad nav pienācīgas informācijas apmaiņas ar attiecīgo EEZ valsti). Lai nodrošinātu to, ka minētie noteikumi neatbilst mērķim novērst ļaunprātīgu izmantošanu, un lai garantētu juridisko noteiktību, ir jānodrošina pienācīgi aizsargpasākumi, kas nodokļu maksātājiem dotu iespēju iesniegt pierādījumus par struktūras eksistences komerciālo pamatojumu.

Komisija uzskata, ka būtu nožēlojami, ja tādu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošanu, kuru mērķis ir novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas trešās valstīs, dalībvalstis piemērotu arī iekšzemes gadījumos, kuros nav ļaunprātīgas izmantošanas riska. Šādi vienpusēji risinājumi tikai mazina dalībvalstu konkurētspēju un nenāk par labu iekšējam tirgum. Ģenerāladvokāts *Geelhoed* lietā *Thin Cap*¹⁷ novēroja, ka minētā piemērošana (...) ir *nerezultatīva un kaitē ekonomiskajai efektivitātei*. Turklāt joprojām ir diskutabls jautājums par to, vai šāda piemērošana var panākt visu ierobežojošo pasākumu atbilstību EK līgumā noteiktajiem dalībvalstu pienākumiem.

Saskaņotas dalībvalstu nodokļu sistēmu mijiedarbības trūkuma rezultātā var notikt netīša neaplikšana ar nodokļiem, un tā var pavērt iespēju ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu, tā mazinot nodokļu sistēmu taisnīgumu un līdzsvaru. *Neatbilstības* var rasties, piemēram, attiecībā uz parāda un pašu kapitāla definīciju. Viena dalībvalsts darījumu var uzskatīt par pašu kapitāla palielināšanu un no tā gūtos ieņēmumus (kā peļņas sadali) var atbrīvot no nodokļa nomaksas, savukārt cita dalībvalsts to pašu darījumu var uzskatīt par aizdevumu un var atļaut veikt nodokļu atskaitījumus turpmākiem maksājumiem (kā procentus). Tā rezultātā vienā dalībvalstī var veikt nodokļu atskaitījumus, neīstenojot atbilstīgu aplikšanu ar nodokļiem citā dalībvalstī. Tas pats attiecas uz hibrīdvienībām, t.i., uz tādām vienībām, kuras vienā dalībvalstī uzskata par korporatīviem uzņēmumiem, bet citā — par nekorporatīviem uzņēmumiem. Šīs atšķirīgās klasifikācijas rezultātā var vai nu dubulti neaplikt ar nodokļiem, vai veikt dubultos atskaitījumus. Visefektīvāk ir šādas problēmas novērst to rašanās vietā, samazinot neatbilstību rašanos. Pretējā gadījumā ir vēlams uzlabot administratīvo sadarbību, lai konstatētu, kurās situācijās neatbilstības izmanto ļaunprātīgi. Komisija ierosina šos jautājumus ar dalībvalstīm apspriest sīkāk, lai izpētītu, kādas ir iespējas šajā jomā rast iespējami saskaņotus risinājumus.

Administratīvā sadarbība krāpniecisku nodokļu shēmu jomā un īpašos ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos var būt izšķirīgs aspekts ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu efektivitātes nodrošināšanā. Shēmas, kas izveidotas, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, bieži vien ir ārkārtīgi sarežģītas, un tajās var notikt darījumi dažādās dalībvalstīs un trešās valstīs, kā rezultātā dalībvalstīm kļūst arvien grūtāk saviem spēkiem tās atklāt un iznīcināt. Turklāt mērķorientēti ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumi paredz, ka nodokļu administrācijai ir pierādīšanas pienākums, tādējādi to sadarbība ir jo svarīgāka. Tāpēc dalībvalstīm būtu lietderīgi arī *apmainīties ar valstī izveidojušos paraugpraksi*.

¹⁷ 68. punkts.

Dalībvalstu nodokļu tiesību aktos iestrādāto ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu grupas

CFC noteikumi. Galvenais *CFC* noteikumu nolūks ir nepieļaut to, ka valstī rezidējošie uzņēmumi izvairās no iekšzemes nodokļu maksāšanas, ienākumus novirzot uz meitas uzņēmumiem, kas atrodas valstīs ar zemu nodokļu likmi; Tiesa ir atzinusi, ka kopumā *CFC* noteikumi atbilst šim mērķim. *CFC* noteikumu darbības jomu kopumā nosaka, pamatojoties uz vairākiem kritērijiem, proti, kontrole, nodokļu piemērošanas faktiskais apjoms, *CFC* uzņēmējdarbības un ieņēmumu veids; noteikumi parasti paredz, ka *CFC* peļņu var attiecināt uz uzņēmuma vietējo mātes uzņēmumu un ka to tāpat kā mātes uzņēmuma peļņu var aplikēt ar spēkā esošajiem nodokļiem. Saskaņā ar *CFC* noteikumiem meitas uzņēmuma gūtās peļņas aplikšana ar nodokļiem atšķiras tā vienkāršā iemesla dēļ, ka meitas uzņēmums ir citas dalībvalsts rezidents. Šī atšķirīgā nodokļu piemērošanas prakse uzskatāma par diskrimināciju, izņemot gadījumu, kad to pamato objektīvi, konkrēti situāciju raksturojoši aspekti. Tāpat ārvalstu meitas uzņēmuma gūtās peļņas iekļaušana rezidenta mātes uzņēmuma ar nodokli apliekamajā peļņā pēdējai liedz ar meitas uzņēmuma starpniecību dibināt filiāli citā dalībvalstī.

Tā vietā lai pilnīgi atceltu *CFC* noteikumus vai lai tos nepiemērotu ES/EEZ, ir jānodrošina, lai *CFC* noteikumi attiektos tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām. To darbības jomu var sašaurināt ar dažādiem izņēmumiem, piemēram, pieņemama sadales politika, ar nodokli neapliekama (faktiski rūpnieciska vai komerciāla) uzņēmējdarbība, valsts kvotu noteikšana u.c., taču kopumā izšķirīgs faktors ir tas, ka nodokļu maksātājiem ir dota iespēja (jautājumu izskatot tiesā) pierādīt, ka darījumi ir veikti labticīgas uzņēmējdarbības nolūkā.

CFC veida noteikumu pieļaujamās darbības jomas ierobežojumi neiespaido iekšējo cenu noteikšanas noteikumu piemērošanu, kurus kopumā varētu piemērot nekomerciāliem iekšējo cenu noteikšanas mehānismiem starp asociētajiem uzņēmumiem. Tāpēc *CFC* noteikumi joprojām var lieti papildināt noteikumus par uzņēmuma rezidences valsti un iekšējo cenu noteikšanu, ja vien tie paredz līdzekļus, ar ko novērst mākslīgākas nodokļu plānošanas shēmas, proti, (teorētiskās) peļņas novirzīšanu uz kontrolētiem uzņēmumiem, kas faktiski nav dibināti citā dalībvalstī vai EEZ valstī. Tomēr dalībvalstīm ir jānodrošina, lai šādus pasākumus nepiemēro faktiskā uzņēmējdarbībā iesaistītām filiālēm, kuras atrodas citā dalībvalstīs un EEZ valstīs, un lai šo pasākumu mērķi nebūtu pārlietu plaši un paredzētu panākt tikai plānoto rezultātu, proti, novērst mākslīgu peļņas novirzīšanu.

Nepietiekamas kapitalizācijas noteikumi. Ir daudz un dažādu pieeju tādu nepietiekams kapitalizācijas noteikumu izveidei, kas atspoguļo dalībvalstu dažādos uzskatus un tiesiskās tradīcijas. Tomēr šo noteikumu priekšvēsture ir līdzīga. Parāda un pašu kapitāla finansēšana ir saistīta ar atšķirīgu nodokļu piemērošanas praksi. Ja uzņēmumu finansē ar pašu kapitālu, tad parasti notiek peļņas sadale, akciju turētājiem izmaksājot dividendes, tomēr to dara tikai pēc tam, kad šāda peļņa meitas uzņēmumā aplikta ar nodokļiem. Parāda finansēšanas rezultātā kreditoriem izmaksā procentus (kas arī var būt akciju turētāji), taču šādi maksājumi parasti samazina meitas uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu. Dividendes un procenti var būt saistīti ar atšķirīgu ieturamo nodokļu piemērošanas praksi. Parāda un pašu kapitāla finansēšanas atšķirīgā prakse, kuru īsteno saskaņā ar valsts nodokļu tiesību aktiem (un divpusējā uzņēmējdarbībā) un kura rezultātā avota valsts tiesības ieturēt nodokļus no procentiem parasti ir daudz mazākas nekā tiesības ieturēt nodokļus no dividendēm; ņemot vērā iepriekš minēto, trešo valstu darījumu kontekstā arvien izdevīgāka kļūst parāda finansēšana, kā rezultātā var novājināties meitas uzņēmuma valsts nodokļu bāze.

Pilnīgi atceļot nepietiekamas kapitalizācijas noteikumus vai no to piemērošanas jomas izslēdzot darījumus ar kreditoriem, kuru rezidences valsts ir cita dalībvalsts vai EEZ valsts, tiktu novērsta atšķirīga, no mātes uzņēmuma atrašanās vietas ES/EEZ atkarīga tiesību aktu piemērošanas prakse meitas uzņēmumiem. Komisija uzskata, ka dalībvalstīm, strukturējot parādu finansēšanu, tomēr būtu jāspēj arī ES/EEZ teritorijā to nodokļu bāzi aizsargāt no mākslīgas novājināšanas. Saskaņā ar *Lankhorst* lietā pieņemto spriedumu dažas dalībvalstis mēģināja novērst diskrimināciju, nepietiekamas kapitalizācijas noteikumus piemērojot arī īsteni nacionālām darījumu attiecībām. Kā jau iepriekš minēts, šāda situācijas attīstība ir nevēlama.

Lietā *Thin Cap* Tiesa atzina, ka ir nepieļaujami nepietiekamas kapitalizācijas novēršanas pasākumus aizliegt *per se*. Tomēr tie jāpiemēro tikai pilnīgi mākslīgām struktūrām. To iespējams panākt, nodrošinot to, ka parāda finansēšanas mehānisma noteikumi, par kuriem vienojušies radniecīgi uzņēmumi, ir līdzvērtīgi noteikumiem, par kuriem būtu vienojušās nesaistītas puses, vai ka to pamatā ir citi pamatoti komerciāli apsvērumi. Komisija uzskata, ka Tiesas noteiktie principi attiecībā uz nepietiekamas kapitalizācijas noteikumiem attiecas arī uz iekšējo cenu noteikšanas noteikumiem, kas būtiski ietekmē turpmāku atsevišķas valsts nodokļu sistēmas pastāvēšanu. Dalībvalsts nevar nodrošināt efektīvu nodokļu sistēmas darbību, ja tā nespēj nodrošināt to, ka asociēto uzņēmumu radītas nekomerciālas struktūras nenovājina dalībvalstu nodokļu bāzes.

4. ĻAUNPRĀTĪGAS IZMANTOŠANAS NOVĒRŠANAS NOTEIKUMU PIEMĒROŠANA ATTIECĪBĀ UZ TREŠĀM VALSTĪM

CFC noteikumi regulē, kā ar nodokļiem ir apliekama rezidenta kontrolētu ārvalstu uzņēmumu gūtā peļņa. Tā kā šādi noteikumi attiecas uz (un tādējādi ietekmē tikai) akciju turētāju rezidentiem, kam ir būtiska ietekme uz ārvalstu uzņēmumu — parasti uzņēmumu grupas mātes uzņēmums —, tie galvenokārt attiecas uz uzņēmumu (un atsevišķos gadījumos arī privātpersonu) spēju ar meitas uzņēmuma starpniecību dibināt uzņēmumu citā valstī. Līdzīgā kārtā dalībvalstu nepietiekamas kapitalizācijas noteikumi ir vērsti tikai uz uzņēmumu grupas parāda finansēšanas mehānismu, t.i., tos piemēro tikai tad, ja ārvalstu akciju turētājiem ir būtiska ietekme uz rezidenta meitas uzņēmumu. Tādējādi nepietiekamas kapitalizācijas noteikumi galvenokārt ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību, un tāpēc to piemērošana (tāpat kā *CFC* noteikumu gadījumā) ir jāizpēta tikai EK līguma 43. panta izpratnē¹⁸.

Tā kā Kopienas tiesību akti neparedz to, ka dalībvalstīm ir jānovērš diskriminācija attiecībā uz dalībvalsts pilsoņu uzņēmumiem ārpus Kopienas teritorijas vai attiecībā uz trešās pasaules valstu pilsoņu uzņēmumiem dalībvalstī¹⁹, jautājums par diskrimināciju nerodas, ja kontrolēts uzņēmums vai kreditors/akciju turētājs ir trešās valsts rezidents. Tāpēc dalībvalstis nebūtu jākavē *CFC* un nepietiekamas kapitalizācijas noteikumus piemērot attiecībā uz trešām valstīm. Kopienas tiesību akti neparedz īpašas prasības par minēto tiesību aktu piemērošanas leģitimitāti darījumiem, kas veikti ārpus ES teritorijas²⁰.

¹⁸ *Lasertec*, C-492/04, 20. punkts.

¹⁹ Kā Tiesa atzīmēja *ICI* lietā: „(..), pieņemot lēmumu jautājumā par situāciju, kas neietilpst Kopienas tiesību aktu darbības jomā, valsts tiesai saskaņā ar Kopienas tiesību aktiem nav ne jāinterpretē tās tiesību akti veidā, kas atbilst Kopienas tiesību aktiem, ne arī ir jānodrošina minēto tiesību aktu nepiemērošana (..)” 34. punkts.

²⁰ Tomēr to piemērošanu var liegt attiecīgā Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

Ja minētos noteikumus piemērošanu attiecina ne tikai uz situācijām un darījumiem starp korporācijas uzņēmumiem (vai citādi saistītām pusēm, kur vienai ir būtiska ietekme uz otru), noteikumus piemēro atbilstīgi EK līguma 56. panta noteikumiem, turklāt arī saistībā ar trešām valstīm tie jāpiemēro tikai pilnīgi mākslīgām struktūrām (izņemot situāciju, kurā nav pietiekamas informācijas apmaiņas ar attiecīgo trešo valsti).

Uzņēmuma ienākuma nodokļa direktīvas attiecas tikai uz dalībvalstīs esošiem uzņēmumiem, un to galvenais mērķis ir *Kopienā* radīt iekšējam tirgum līdzvērtīgus apstākļus, novēršot nodokļu radītus šķēršļus uzņēmuma pārrobežu reorganizācijai un dividenžu, procentu un honorāra maksājumiem. Tāpēc tām nebūtu jāveicina tādu struktūru izveide, kuru mērķis ir izvairīties no ieturamajiem nodokļiem par maksājumiem, kuru saņēmējs nav Eiropas uzņēmums, ja šāda struktūrai nav komerciālas nozīmes. Te būtu jāatzīmē, ka šādus izvairīšanās mehānismus vislabāk iespējams novērst, piemērojot vismaz pienācīgi koordinētus ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumus (ja nepiemēro vienotu pasākumu).

Komisija uzskata, ka dalībvalstīm (it īpaši attiecībā uz to, kā noteikumus par izvairīšanos no nodokļu maksāšanu piemērot starptautiskām shēmām) būtu jārod risinājums (lai aizsargātu valsts nodokļu bāzi), kā uzlabot ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu koordinēšanu saistībā ar trešām valstīm. Tādu koordinēšanu varētu nodrošināt administratīvā sadarbība (piemēram, informācijas un paraugprakses apmaiņa). Komisija arī rosinātu dalībvalstis, ja tas vajadzīgs, panākt pilnvērtīgāku administratīvo sadarbību ar tās partneriem ārpus Eiropas Savienības.

5. SECINĀJUMI

Tiesa šajā jomā ir pieņēmusi virkni svarīgu spriedumu, tā precizējot ierobežojumus likumīgai noteikumu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas izmantošanai. Neapšaubāmi, spriedumi būtiski ietekmēs spēkā esošos noteikumus, kuru formulējumā nav ņemti vērā minētie ierobežojumi. It īpaši ir skaidrs, ka noteikumu darbības joma nevar būt pārāk plaša; tie ir jāvērs uz tādām situācijām, kurās neeksistē faktiski uzņēmums, vai vispārīgāk — uz gadījumiem, kuros trūkst komerciāla pamatojuma.

Tāpēc dalībvalstīm ir pilnīgi jāpārskata to noteikumi par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Komisija ir gatava dalībvalstīm sniegt atbalstu un palīdzību noteikumu pārskatīšanas procesā. Kaut arī Tiesa ir noteikusi skaidrus kritērijus, kas jāpiemēro atsevišķiem gadījumiem, Komisija uzskata, ka tomēr ir iespējams izpētīt, vai minētos principus praksē iespējams piemērot vispārīgāk, arī ārpus apstākļiem, kurā tie sākotnēji radušies. Tāpēc Komisija aicina dalībvalstis un citas ieinteresētās aprindas risināt šo jautājumu, lai panāktu labāku izpratni par ietekmi uz dalībvalsts nodokļu sistēmu. Komisija ir arī ieinteresēta ciešā sadarbībā ar dalībvalstīm sīkāk izpētīt konkrētu koordinētu risinājumu darbības jomu, lai

- izstrādātu vienotas definīcijas ļaunprātīgai izmantošanai un pilnīgi mākslīgām struktūrām (tā sniedzot norādījumus par šo jēdzienu piemērošanu tiešo nodokļu jomā);
- uzlabotu administratīvo sadarbību tā, lai spētu efektīvāk atklāt un apturēt ļaunprātīgu izmantošanu un krāpnieciskas nodokļu shēmas;
- apmainītos ar paraugpraksi, kas ir saderīga ar EK tiesību aktiem; it īpaši tāpēc, lai nodrošinātu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu proporcionalitāti;

- samazinātu iespējamās neatbilstības, kuru rezultātā rodas netīša neaplikšana ar nodokļiem, un
- pilnvērtīgāk koordinētu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošanu attiecībā uz trešām valstīm.

Komisija aicina Padomi, Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju sniegt atzinumu par šo paziņojumu.