

ET

ET

ET



EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON

Brüssel 17.4.2009
KOM(2009) 179 lõplik

KOMISJONI ARUANNE NÕUKOGULE

**koosõlas nõukogu direktiivi 2003/49/EÜ (eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste
intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta)
artikliga 8**

KOMISJONI ARUANNE NÕUKOGULE

kooskõlas nõukogu direktiivi 2003/49/EÜ (eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta) artikliga 8

1. KOKKUVÕTE

Nõukogu direktiiviga 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta¹ (edaspidi „intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv” või „direktiiv”) on ette nähtud, et komisjon „esitab aruande käesoleva direktiivi toimimise kohta, pidades silmas eelkõige selle reguleerimisala laiendamist artiklis 3 ja lisas nimetatata äriühingutele või ettevõtjatele”. Seepärast uuris komisjon rakendamise õigeaegsust ja terviklikkust ning ka tõlgendamist ja olemasoleva teksti võimalikku muutmist, sealhulgas direktiivi reguleerimisala laiendamist. Aruandes järeldatakse, et kuigi direktiivi on üldiselt rakendatud õigeaegselt ja terviklikult, on teatavate peamiste kontseptsioonide puhul vaja juhtida ja koordineerida tegevust ning praegust teksti on võimalik ka muuta paremaks.

2. TAUST

Direktiiv võeti vastu 3. juunil 2003. Rakendamistähtaeg oli 1. jaanuar 2004. Direktiivi on seejärel muudetud nõukogu direktiividega 2004/66/EÜ² ja 2004/76/EÜ³. Esimesega neist laiendati direktiivi rakendamist uute liikmesriikide äriühingutele ja maksudele, samas kui teise direktiiviga lubati mõnel uuel liikmesriigil kehtestada ajutisi erandid direktiivi ühest või mitmest sättest. Mõlemaid muutvaid direktiive oleks tulnud rakendada 1. maiks 2004.

Võttes arvesse artikli 8 kohast aruannet, palus komisjon Rahvusvahelisel Fiskaaldokumentatsiooni Bürool viia läbi uuring kõnealuste direktiivide rakendamise kohta. Uuringu andmed oleksid pidanud komisjonil võimaldama hinnata vajadust järgmiste meetmete järele:

- meetmed tagamaks, et liikmesriigid täidavad direktiivi ja asutamislepingu kohaseid kohustusi;
- suunised direktiivi üksikute sätete kohaldamiseks;
- täiendavad õigusaktid direktiivi reguleerimisalas.

Lepiti kokku, et uuring hõlmab üksnes 20 liikmesriiki ning et viis liikmesriiki, kelle suhtes kehtivad üleminekuperioodil erandid (Kreeka, Läti, Leedu, Poola ja Portugal), jäetakse välja, sest nendel riikidel ei ole veel kohustust direktiivi täielikult täita. Kuna uuring viidi läbi enne Bulgaaria ja Rumeenia ühinemist Euroopa Liiduga, tuleb

¹ ELT L157, 26.6.2003, lk 49.

² ELT L 168, 1.5.2004, lk 35.

³ ELT L 157, 30.4.2004, lk 106.

märkida, et ka kõnealuste liikmesriikide suhtes kehtivad erandid üleminekuperioodil⁴.

3. DIREKTIIV

3.1. Eesmärk ja skeem

Direktiivi eesmärk on võrdsustada piiriüleised intressimaksed ja litsentsitasud siseriiklike maksetega, kõrvaldades õiguslik topeltnmaksustamine ja vältides rahavoogude kaotust.

Sama oluline on, et sellised maksed ei jääks maksustamata. Vastavalt põhjendusele 3 tuleks selliseid makseid „maksustada ühes liikmesriigis üks kord”.

Skeemi kohaselt vabastatakse intressimaksed ja litsentsitasud maksustamisest allikalt, olenemata selles, kas makse kogutakse hinnangute põhjal või maksu kinnipidamise teel, püüdes samal ajal tagada, et makse tegelikku tulusaajat maksustatakse tema elukohaliikmesriigis või püsiva tegevuskoha puhul selle asukohaliikmesriigis. Direktiiviga on ette nähtud tagasimaksmise kord juhul, kui maksu on allikalt kinni peetud.

Tegeliku tulusaaja maksustamisega elukohaliikmesriigis (püsiva tegevuskoha puhul selle asukohaliikmesriigis) tagatakse, et sellist tulu maksustatakse samas jurisdiktsioonis, kus sellega seotud kulutused on mahaarvatavad (st kapitali hankimise kulud intressitulude puhul ning uurimis- ja arendustegevuse kulud litsentside puhul).

3.2. Rakendamine

Tundub, et enamik uuringuga hõlmatud 20 liikmesriigist on rakendanud direktiivi õigusaktis sätestatud tähtajaks. Nendest liikmesriikidest, kes seda ei teinud, kohaldasid kõik peale ühe liikmesriigi rakenduseeskirju tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2004.

Seoses direktiivi tegeliku mõjuga märgiti uuringus, et praegu ei kogu kümme liikmesriiki kinnipeetavat maksu välismaal makstavatelt intressimaksetelt (lisaks sellele teevad kaks liikmesriiki laiaulatuslikud erandid) ja kuus liikmesriiki ei kogu kinnipeetavat maksu litsentsitasudelt (v.a üks liikmesriik patendilitsentside puhul).

Seoses sellega tuleb märkida, et direktiiv on asjakohane isegi nende liikmesriikide puhul, kes ei kogu kinnipeetavaid makse (või makse hindamise teel) intressimaksetelt ja litsentsitasudelt, sest artiklitega 4 ja 5 piiratakse kõikide liikmesriikide võimalust oma äranägemisel käsitada intressimakseid ja litsentsitasusid kasumijaotamisena ning neid maksustada.

3.3. Tõlgendamise ja kohaldamisega seotud konkreetsed probleemid

3.3.1. Artikli 1 lõiked 1, 4 ja 5 – „tegelik tulusaaja”

Tegeliku tulusaaja tingimuse eesmärk on tagada, et direktiivikohast vabastust ei saada valedel alustel vahendaja kunstliku tekitamise kaudu.

⁴ Bulgaaria ja Rumeenia suhtes kehtivad erandid on ette nähtud aktiga Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta, VI lisa number 6, VII lisa number 7, ELT L 157, 21.6.2005, lk 289 ja 329.

Tegeliku tulusaaja kriteerium on erinevalt sõnastatud äriühingute ja püsiva tegevuskoha puhul, kusjuures peamine erinevus on seotud „*tuluga, millelt äriühing kõnealuses püsivas tegevuskohas peab tasuma ühe nimetatud maksudest*”. Direktiivis on selgesõnaliselt öeldud, et sellised maksed tuleb maksustada tegeliku tulusaaja tasandil.

Uuringuga hõlmatud liikmesriigid on lähenenud tegeliku tulusaaja kriteeriumile erinevalt. Äriühingute puhul on mõned liikmesriigid otsustanud mitte võtta artikli 1 lõike 4 kohast määratlust üle oma õigusaktidesse, teised on tuginenud siseriiklikele määratlustele ja kolmandad on võtnud selle üle kõrvalekalletega. Püsiva tegevuskoha puhul on mõned liikmesriigid otsustanud artikli 1 lõike 5 kas mitte üldse üle võtta või võtta see üle siseriiklike erinevustega.

Sellised erinevad lähenemisviisid võivad tingida selle, et vabastust ei anta ühes liikmesriigis, kuid antakse samaväärsetel tingimustel teises liikmesriigis. Hoolimata mõnede liikmesriikide märkustest, et kõnealune küsimus lahendatakse iga juhtumi puhul eraldi, on tõsiasi see, et kõnealune direktiivis kasutatud mõiste on ühenduse õiguse mõiste. Seda tuleb ühetaoliselt tõlgendada kogu ühenduses. 27 potentsiaalselt erinevat tõlgendust võib vähendada direktiivi tõhusust.

Võimalikud lahendused on tehnilise töögrupi raames peetavate arutelude käigus arendada välja suunised või muuta määratlusi nii, et need oleksid täpsemad.

3.3.2. Artikli 1 lõige 3 – püsiv tegevuskoht – „mahaarvatav kulu”

Püsiva tegevuskoha kaudu sooritatud maksete puhul on lähteriigi kohustus mitte maksustada seatud sõltuvusse sellest, et sellised maksed peavad olema maksja jaoks mahaarvatavad kulud.

Konteksti arvestades on selge, et mahaarvatavate kulude nõude eesmärk on tagada, et direktiivikohased soodustused tekivad üksnes seoses selliste maksetega, mis kujutavad endast püsivas tegevuskohas tekkinud kulusid. Samas sätte sõnastuse alusel oleks seda võimalik kohaldada juhtudel, kus vabastusest keeldutakse muudel põhjustel.

Kuigi Rahvusvaheline Fiskaaldokumentatsiooni Büroo ei leidnud uuringusse kaasatud liikmesriikides ühtegi juhtumit, kus vabastusest oleks keeldutud põhjusel, et makse puhul ei olnud tegemist mahaarvatavate kuludega, ei saa välistada et, seda tehakse tulevikus ja et vastuvõttev riik võiks sel juhul maksustada makse kinnipeetava maksuga.

Selleks et vältida põhjendamatu erinevust tütarettevõtja kohtlemises ja äriühingu kohtlemises püsivas tegevuskohas, võiks kaaluda artikli 1 lõike 3 ümbersõnastamist, et muuta seda täpsemaks.

3.3.3. Artikli 1 lõige 10 – osalusperiood

Uurimusse kaastanud 20 liikmesriigist 11 on kasutanud artikli 1 lõike 10 kohast võimalust kehtestada direktiivi soodustuste andmise tingimuseks minimaalne osalusperiood. Uuring näitas, et kõnealustest liikmesriikidest kolmes on nõutav selle tingimuse täitmine makse ajal ja tingimuse täitmist ei ole võimalik tagasiulatuvalt arvesse võtta.

Tundub, et viimane nõue ei ole kooskõlas direktiivi üldise eesmärgiga, eriti artikli 1 lõikega 10 ning Euroopa Kohtu asjakohase praktikaga. Denkviti kohtuasjas, mis käsitleb ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 3 lõikega 2 ettenähtud võimalust

kehtestada osalusperiood, leidis kohus, et kuna see on erand kõnealuse direktiiviga ettenähtud kinnipeetavatest maksudest vabastamise põhimõttest, tuleb osalusperioodi kehtestamise võimalust kitsalt tõlgendada⁵. Kohus märkis täiendavalt, et küsimuse all oleva sätte „eesmärk oli võidelda eelkõige selliste kuritarvituste vastu, mille puhul osaletakse äriühingute kapitalis üksnes olemasolevate maksusoodustuste saamiseks ja selline osalemine ei ole kavandatud kestma”⁶.

Eespool osutatud tulemused on otseselt seotud direktiivi artikli 1 lõike 10 tõlgendamisega. Nagu ema- ja tütarettvõtjate direktiivi artikli 3 lõike 2 puhul, on artikli 1 lõike 10 puhul tegemist kinnipeetavate maksude vabastamise põhimõtte erandiga ja seepärast tuleb seda kitsalt tõlgendada. Sellel on sama eesmärk nagu artikli 3 lõikel 2, st võidelda direktiivi soodustuste selliste kuritarvitamise vastu, mis pannakse toime ajutiste, üksnes maksustamise eesmärgil loodud osaluste abil. Kõnealune eesmärk saavutatakse, kui osalus säilitatakse nõutava miinimumperioodi jooksul, hoolimata sellest, kas see periood on juba lõppenud makse sooritamise ajal või see lõppeb hilisemal ajal, nt kuupäeval, mis esitatakse taotlus vabastuse saamiseks.

Euroopa Kohus on otsustanud, et liikmesriigid ei ole kohustatud andma vabastust osalusperioodi alguses, ilma et nad oleksid võimalised maksu tagasi saama, kui osalust ei säilitata miinimumperioodi jooksul, samuti ei ole nad kohustatud andma vabastust kohe, kui emarettevõtja võtab ühepoolse kohustuse järgida osalusperioodi⁷. Samas tehti see otsus enne seda, kui nõukogu muutis direktiivi 76/308/EMÜ, et laiendada halduskoostööd tulumaksudega seotud nõuete sissenõudmise valdkonnas⁸. See uus õiguslik kontekst võib muuta liikmesriikide direktiivikohaseid kohustusi, sest nüüd on neil võimalik sissenõudmiseks uued vahendid.

3.3.4. Artikkel 2 – „intress” ja „litsentsitasud”

Uuringust ei ilmnenud olulisi erinevusi artikli 2 punkti a kohase „intressi” määratluse ja direktiivi siseriiklikusse õigusesse ülevõtmisel kasutatud määratluse vahel. Samuti tundub, et ei esine selgeid selliseid erinevusi artikli 2 punkti a kohase määratluse ja OECD mudellepingu artikli 11 kohase määratluse vahel, mis võiks direktiivi kohaldamisel olulised olla.

Uuringust nähtus, et kaks liikmesriiki kohaldasid artikli 2 punkti b kohasest määratlusest kitsamat litsentsitasude määratlust. Seega võidi nende liikmesriikidega seotud litsentsitasude suhtes sel ajal kohaldada kinnipeetavat maksu sõltuvalt siseriiklikest õigusaktidest ja asjaomastest topeltnmaksustamise vältimise lepingutest. Pärast uuringu lõppu muutis üks liikmesriik oma õigusakte, et viia siseriiklike õigusaktide kohane määratlus vastavusse direktiivi määratlusega.

Artikli 2 punkti b kohane määratlus on täpne ja üheselt mõistetav. Seega võivad liikmesriigid sellest määratlusest kõrvale kalduda üksnes sedavõrd, kuivõrd nad

⁵ 17. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus ühendatud kohtuasjades C-283/94, C-291-94 ja C-292/94, *Denkavit International BV a.o. v Bundesamt für Finanzen*, punkt 27.

⁶ Punkt 31.

⁷ *Denkaviti* kohtuasja punkt 33.

⁸ Nõukogu direktiiv 2001/44/EÜ, 15. juuni 2001, millega muudetakse direktiivi 76/308/EMÜ, vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel ning seoses käibemaksuga ja teatavate aktsiisimaksudega, EÜT L 175, 28.6.2001, lk 17–20.

annavad vabastuse, mis on direktiiviga ettenähtud vabastusega samaväärne või sellest suurem.

3.3.5. Artikli 3 punkt a –, „liikmesriigi äriühing”

3.3.5.1. Lisa – majandusüksuste loetelu

Mitu liikmesriiki on otsustanud laiendada direktiivi soodustusi suurema hulga majandusüksuste maksetele, kui on sätestatud lisas, säilitades samal ajal lisas sätestatud nõudmised maksesaajate suhtes.

3.3.5.2. Läbipaistvad üksused

On mõeldav, et muu liikmesriik kui see, kus asjaomane majandusüksus on registreeritud või asutatud, võiks käsitada ühte või mitut lisas loetletud majandusüksust maksustamise mõttes läbipaistevana.

Direktiiv ei sisalda ühtegi sätet, mis võimaldaks liikmesriigil „vaadata läbi” nõuetele⁹ vastavaid mitteresidentidest majandusüksusi. Seepärast ei ole liikmesriigil õiguslikku alust keelduda direktiivi kohaldamisest sellise mitteresidentist üksuse suhtes, kes täidab artikli 3 nõuded.

Isegi kui läbivaatamise meetodit oleks lubatud kasutada, nõuaks selle meetodi loogika, et asjaomane liikmesriik laiendaks direktiivi soodustusi partnerile/aktsionärile. See seisukoht oleks kooskõlas partnerlusi käsitleva OECD aruandega ja märkustega mudellepingu artikli 1 kohta¹⁰.

3.3.5.3. Juhatuse asukoht

Tundub, et kolm küsitluses osalenud liikmesriiki seavad vabastuse andmise tingimuseks, et makset saava äriühingu suhtes peaks kehtima ettevõtte tulumaks selles liikmesriigis, kus on tema juhatuse asukoht. Selle tulemuseks võiks olla direktiivi soodustuste andmisest keeldumine olukorras, kus näiteks nii see liikmesriik, kus äriühing on asutatud, kui ka see, kus asub tema juhatus, määravad maksuresidentsuse äriühingu asutamiskoha alusel.

Direktiivi tekst ei toeta maksuresidentsuse ühegi kriteeriumi eelistamist teisele. Kui äriühing on üksnes ühe liikmesriigi maksuresident, ei loe, kas asukohaliikmesriik kohaldab asutamisel või juhatuse asukohal põhinevat kriteeriumi. Kui äriühing on topeltresident, tehakse residentsus kindlaks asjaomases topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatud „seoste lõhkumise” reegli kohaselt tavaliselt juhatuse asukoha kriteeriumi alusel. Viimasena nimetatud olukorras võib olla mõistlik eeldada, et äriühingu suhtes „kohaldatakse ilma maksuvabastusõigusega üht järgmistest maksudest” [artikli 3 punkti a alapunkt iii] liikmesriigis, kus on äriühingu juhatuse asukoht¹¹.

3.3.5.4. Maksukohustuse nõuded

Tundub, et enamik liikmesriike kohaldavad subjektist lähtuvat maksukohustuse nõuet, st see kehtib pigem äriühingu kui sellise kohta kui konkreetse intressimakse

⁹ St täidavad kõik artikli 3 kohased kriteeriumid.

¹⁰ Vt eelkõige lõiked 6.4 ja 6.5.

¹¹ Selle seisukoha ümberlõkkamine on mõeldav juhtudel, kus püsiv tegevuskoht on intressimaksete või litsentsitasude saaja, kuna sellest piisab, et maksustada püsiva tegevuskoha liikmesriigis äriühingut seoses püsiva tegevuskoha kasumiga.

või litsentsitasu kohta; mõned liikmesriigid nõuavad, et makse enda suhtes tuleks kehtestada maks (objektist lähtuv maksukohustuse nõue).

Uuring näitab, et üks liikmesriik nõuab, et äriühingul ei oleks võimalust saada vabastust. Peale selle nõuab see liikmesriik, et äriühingu suhtes peaks kehtima asukohaliikmesriigis sama või samalaadne maks nagu esimese liikmesriigi tulumaks.

Direktiiv ei toeta kumbagi nõuet. Vastupidiselt on artikli 3 punkti a tingimused on täielikud ega jäta võimalust kehtestada täiendavaid tingimusi ja piiranguid.

3.3.6. Artikli 3 punkt b – „sidusühing”

3.3.6.1. Osaluse piirmäär

Uuring näitas, et ükski liikmesriik ei ole langetanud 25 %-lise otsese osaluse piirmäära, kuigi üks liikmesriik tunnistab kaudset osalust. Samas oli mitu liikmesriiki läinud „kapitali” käsitlevalt kriteeriumilt üle „hääleõigust” käsitlevale kriteeriumile või võimaldasid mõlema kriteeriumi alternatiivset kasutamist.

Uuring näitas, et üks liikmesriik nõuab nii „kapitali” käsitleva kriteeriumi kui ka „hääleõigust” käsitleva kriteeriumi üheaegset täitmist. Direktiiv ei toeta sellist kahekordset nõuet.

3.3.6.2. Hõlmatud äriühingud

Üks liikmesriik on laiendanud direktiivikohase vabastuse ulatust, jättes kõrvale nõude, et artikli 3 punkti b alapunktis iii kirjeldatud olukorras peab ühine emaettevõtja olema ELi resident. Liikmesriigid võivad olla direktiivis ettenähtust suuremeelsemad.

3.3.7. Artikli 3 punkt c – püsiva tegevuskoha määratlus

Püsiva tegevuskoha määratlusel on selgelt lähtutud OECD mudellepingu artiklist 5, kuid ei ole taasesitatud artikli 5 lõike 2 kuni artikli 5 lõike 7 kohaste näidete ja erandite loetelu.

Asjaolu, et direktiivi määratlus erineb mõnevõrra ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 2 lõikes 2 sätestatud määratlusest ja et kummaski määratluses ei ole taasesitatud OECD mudellepingu artiklit 5, võib tekitada õiguslikku ebakindlust, eriti seoses püsivate tegevuskohtadega, kes on sõltuvad esindajad.

Direktiivi rakendamisel on enamik liikmesriike otsustanud tugineda üldisele püsiva tegevuskoha määratlusele, mis on sätestatud nende vastavates siseriiklikes maksuseadustes. Samas on viis liikmesriiki kehtestanud konkreetse määratluse direktiivi rakendamiseks.

3.3.8. Artikli 4 lõige 2 – maksete välistamine intressimaksetena või litsentsitasudena

Artikli 4 lõige 2 kujutab endast siirdehindade sätet. Dokumendis KOM(1998) 67 (lõplik) esitatud märkustest kõnealuse artikli kohta on selge, et see on kavandatud ka kui alakapitaliseeritust käsitlev säte. Märkustes väidetakse ka, et iga sellise summa puhul, mis liigitatakse ümber kasumijaotamisena, tuleks anda ema- ja tütarettevõtjate direktiivi soodustused¹².

Uuringus leiti, et üks liikmesriik keelduks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi soodustuste andmisest selliste intressimaksete ja litsentsitasude puhul, mis on ümber

¹² Vt kohtujuristi Mischo 26. septembri 2002. aasta ettepanek kohtuasjas C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

liigitatud varjatud kasumijaotamisena, põhjendusel et siseriikliku kohtupraktika kohaselt ei saa sellist kasumijaotamist käsitleda dividendina. Samas kõnealune liikmesriik ei saa topeltmaksustamise vältimise lepingu olemasolul koguda kinnipeetavat maksu, kuna dividende käsitlevat kõnealuse lepingu artiklit ei kohaldata¹³.

On vaja veelgi kaaluda intressimaksete või litsentsitasude ülemääraste summade käsitlemist maksustamise seisukohast, olenemata sellest, kas need on ümberliigitatud kasumijaotamisena. Olenevalt olukorrast oleks mõeldav ka, et see on diskrimineerimisega seotud küsimus võrreldes sarnaste siseriiklike maksetega.

Seoses sellega tuleb märkida, et kohus on leidnud, et alakapitaliseeritust käsitlev säte, mis hõlmab võla ja omakapitali kindlaksmääratud suhet ilma mööndusklauslita, on ebaproportsionaalne ja seega asutamisevabaduse põhjendamatu piiramine¹⁴.

3.3.9. Artikkel 5 – pettused ja kuritarvitused

Tundub, et mitu liikmesriiki tõlgendab artiklit 5 nii, et sellega lubatakse keelduda vabastusest juhtudel, kus makset saavat äriühingut kontrollib kolmanda riigi resident.

Tundub, et üks liikmesriik keeldub direktiivi soodustuste andmisest makset saavale teise liikmesriigi äriühingule, mida omab või kontrollib isik, kelle tavaline või alaline asukoht on esimeses liikmesriigis.

Artikli 3 punktiga b on nõutav, et „osalustega peavad olema seotud ainult sellised äriühingud, mille asukoht on ühenduse territooriumil”. Samas ei ole direktiivis sätestatud, et emaettevõtja, kes saab osaliselt või täielikult tema omanduses olevalt tütarvõtjalt intressimakset või litsentsitasu, peab olema ELi resident (või muu kui tütarvõtja liikmesriigi resident) kontrolli all, selleks et makse vastaks vabastuse saamise nõuetele.

Artikli 5 tõlgendamisel tuleb arvesse võtta kuritarvituste vastast Euroopa Kohtu asjaomast kohtupraktikat, mille kohaselt kuritarvituste vastased meetmed peavad olema asjakohased ja proportsionaalsed¹⁵. Siseriiklikud õigusaktid või topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mille alusel keeldutakse vabastusest üksnes sel põhjusel, et emaettevõtjat kontrollib kolmanda riigi resident (või üks tema oma liikmesriigi resident), ei vasta tõenäoliselt proportsionaalsuse põhimõttele, kuna selle „spetsiifiliseks eesmärgiks ei ole välistada maksusoodustuse andmist puhtalt fiktiivsetele skeemidele”¹⁶.

Tuleb meenutada, et artikli 1 kohane „tegeliku tulusaaja” tingimus on konkreetselt kavandatud selleks, et välistada fiktiivseid skeeme. Seepärast võib kahelda, kas „tegeliku tulusaaja” tingimuse täitnud äriühingut võib käsitada fiktiivse skeemina artikli 5 kohaldamisel.

¹³ See ei pruugi olla väljaspool kahtlust. OECD mudellepingu artikli 10 lõike 3 kohases reservatsioonis jätab kõnealune liikmesriik endale „õiguse laiendada lõike 3 kohast dividendide määratlust nii, et hõlmata kogu tulu, mida käsitatakse maksustamise seisukohast kasumijaotamisena”. Seega ei pruugi makse ilmingimata vastata kõnealuse liikmesriigi õigusaktide kohasele „dividendi” käsitusele, selleks et seda käsitataks „dividendina” artikli 10 lõike 3 kohaldamisel.

¹⁴ Kohtuasi C-105/07 *Lammers*, punkt 32. Vt ka kohtuasi C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, punkt 92.

¹⁵ Nt, 17. juuli 1007. aasta otsus kohtuasjas C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, punkt 44.

¹⁶ Nt 13. märtsi 2007. aasta kohtuasi C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, punkt 79.

3.4. Uuringus mittekäsitletud küsimused

3.4.1. Äriühingusisesed maksed

Praegu on direktiivi reguleerimisala piiratud eraldiseisvate juriidiliste isikutega. Seega ei hõlma direktiiv äriühingusiseseid selliseid olukordi, mis hõlmavad näiteks tegelikke või fiktiivseid maksleid sama äriühingu peakontori ja püsiva tegevuskoha või kahe püsiva tegevuskoha vahel.

Seoses OECD tööga püsivate tegevuskohtade kaudu saadava kasumi valdkonnas on kerkinud esile küsimus, kas topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt on allikariigil (tavaliselt püsiva tegevuskoha riigil) õigus koguda peakontorile või sama äriühingu püsivale tegevuskohale tehtavatelt fiktiivsetelt intressimaksetelt või litsentsitasudelt kinnipeetavat maksu või muud liiki maksu allikalt.

Küsimust arutatakse ikka veel, aga mõned OECD riigid on osutanud, et nemad on valmis kehtestama eespool osutatud maksete suhtes kinnipeetava maksu.

Ühendusesiseste maksete maksustamisega allikariigis kaasneksid takistused selliste piiriüleste investeeringute puhul, mis on sarnased või samad nendega, mis viisid direktiivi vastuvõtmiseni. Seepärast tundub olevat asjakohane kaaluda direktiivi reguleerimisala laiendamist nii, et see hõlmaks selliseid maksleid.

3.4.2. Osalused

Piirväärtus: Direktiivi artikli 3 punktis b on praegu sätestatud, et kõnealuse sätte tähenduse kohased osalused peavad vastama 25 %-lisele piirväärtusele kapitali või hääleõigust käsitleva nõude osas või seda ületama. Vastavalt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklile 3, mis sisaldab sarnast sätet, on osaluse piirmäär järkjärgult vähendatud 25 %-lt praegusele (2009. aasta) tasemele 10 % kapitalist või hääleõigusest (vt ka ühinemisi käsitleva direktiivi artikli 7 lõige 2).

Seega, kuigi EÜ kõigi kolme, ettevõtte tulumaksu käsitleva direktiivi ühine eesmärk on luua tingimused, mis oleksid siseturu tingimustega analoogsed, ei ole äriühingute grupp kahe viimasena nimetatud direktiivi tähenduses täpselt sama nagu äriühingute grupp intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi tähenduses, mis suurendab piiriülestes tehingutes osalevate äriühingute kulusid seoses kavandamise ja nõuete täitmisega.

Piirmäärade erinevus võib anda soovimatuid tulemusi, nt intressimakse või litsentsitasu võidakse ümber liigitada kasumijaotamisena. Intressimakse või litsentsitasu maksmine selliste äriühingute vahel, keda seob vähemalt 10 %-line, kuid vähem kui 25 %-line osalus, ei vasta intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi kohaselt vabastuse saamise nõuetele, kuid vastab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaselt, kui selline maksmine liigitatakse ümber kasumijaotamisena.

Kaudsed osalused: praegu on direktiivi reguleerimisala piiratud otseste osalustega, kuid ema- ja tütarettevõtjate direktiivi reguleerimisalal ei ole selliseid piiranguid. Kuna mõlemal direktiivil on sama eesmärk vältida topeltmaksustamist, ei ole sellele erinevusele ilmset põhjendust.

Reguleerimisala laiendamine: kuigi piirmäärade ning otseste ja kaudsete osalustega seotud ebakõlade kaotamine aitaks praegust olukorda märkimisväärselt parandada, võib artiklist 8 koostoimes põhjendustega 2, 4 ja 9 järeldada, et eesmärk oli, et lõpuks hõlmaks direktiiv sõltumatuid ettevõtjaid, ning praegust sidusettevõtjate piirangut tuleks vaadelda üksnes esimese katsetapina. On iseenesest mõistetav, et

rahvusvaheline topeltmaksustamine, koormavad haldusformaalsused ja rahavoogude kaotusega seotud probleemid, mis takistavad sidusühingute vaheliste piiriüleste tehingute tegemist, on olemas ka sõltumatute osapoolte tehtavate maksete puhul.

Litsentsitasude puhul oleks direktiivi reguleerimisala laiendamine sõltumatutele ettevõtjatele kooskõlas EÜ asutamislepingu artikli 163 eesmärgiga „*tugevdada ühenduse tööstuse teaduslikke ja tehnoloogilisi aluseid ning toetada selle muutumist konkurentsivõimelisemaks rahvusvahelisel tasandil*”.

Samuti tuleks märkida, et reguleerimisala laiendamine oleks kooskõlas OECD mudellepingu artiklitega 11 ja 12, milles ei tehta vahet sõltumatute ja sidusettevõtjate vahel.

Lisaks tuleb kaaluda reguleerimisala laiendamise mõju eelarvele. Samas tuleb märkida, et mõju on tõenäoliselt väike, kuna enamik liikmesriike juba on osaliselt või täielikult loobunud maksustamisõigusest kas siseriiklike õigusaktide või teiste liikmesriikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute raames.

4. JÄRELDUSED

Kuigi uuringust nähtub, et üldiselt on rakendamine olnud rahuldav, on see tõstnud esile ka mitu kaheldava ülevõtmise ja tõlgendamise juhtumit, nt seoses minimaalse osalusperioodi, tegeliku tulusaaja maksuresidentsuse, osaluse piirmäära, varjatud kasumi ümberliigitamise, intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi ning ema- ja tütarettevõtjate direktiivi omavahelise seosega ning pettuste ja kuritarvitustega seotud sätetega.

Samuti on selge, et on vaja täiendavalt arutleda direktiivi põhikontseptsioonide üle, et tõlgendamine oleks ühtne ja et oleks vähem õiguslikku ebakindlust. On vaja järele mõelda, milline mõju on „püsiva tegevuskoha” mõiste ebahühtlasel kasutamisel ja tõlgendamisel direktiivi kontekstis ja sellisel püsiva tegevuskoha määratlusel, mis erineb mudellepingu artikli 5 kohasest määratlusest, nt seoses püsivate tegevuskohtadega, kes on sõltuvad esindajad.

Direktiivi artikli 1 lõike 3 ümbersõnastamine võiks aidata kõrvaldada põhjendamatu võimaliku diskrimineerimise tütarettevõtjate ja püsivate tegevuskohtade vahel, mis võiks olla direktiivi toimimist parandav muudatus. Ühtsust ja järjepidevust arvestades tuleks esimesel võimalusel viia direktiivikohane osaluskriteerium vastavusse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ning ühinemist käsitleva direktiiviga. Nüüd võiks kaaluda direktiivi reguleerimisala laiendamist sõltumatutele ettevõtjatele, et hinnata selle potentsiaali Lissaboni eesmärkide edendamisel.