

LV

LV

LV



EIROPAS KOPIENU KOMISIJA

Briselē, 17.4.2009
COM(2009) 179 galīgā redakcija

KOMISIJAS ZIŅOJUMS PADOMEI

saskaņā ar 8. pantu Padomes Direktīvā 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs

KOMISIJAS ZIŅOJUMS PADOMEI

saskaņā ar 8. pantu Padomes Direktīvā 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs

1. KOPSAVILKUMS

Padomes Direktīvas 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, („procentu un honorāru maksājumu direktīva” vai „direktīva”)¹ 8. pants nosaka, ka Komisija „...paziņo Padomei par šīs direktīvas darbību jo īpaši, lai paplašinātu tās darbības jomu, ietverot tajā uzņēmējdarbības vai uzņēmumus, kas nav noteikti 3. pantā un pielikumā”. Atsaucoties uz to, Komisija ir novērtējusi, cik savlaicīga un pilnīga ir direktīvas īstenošana, kā arī aplūkojusi esošās redakcijas interpretācijas un iespējamo uzlabojumu, tostarp direktīvas darbības jomas paplašināšanas, jautājumus. Ziņojumā secināts, ka, lai gan direktīva kopumā īstenota savlaicīgi un pilnībā, atsevišķu pamatjēdzienu gadījumā vajadzīgi norādījumi un koordinācija, kā arī pašreizējo redakciju ir iespējams uzlabot.

2. VISPĀRĒJA INFORMĀCIJA

Direktīva ir pieņemta 2003. gada 3. jūnijā. Īstenošanas galīgais termiņš bija 2004. gada 1. janvāris. Vēlāk direktīva grozīta, pieņemot Padomes Direktīvas 2004/66/EK² un 2004/76/EK³. Pirmie grozījumi paplašina direktīvas darbību, attiecinot to uz uzņēmējdarbībām un nodokļiem jaunajās dalībvalstīs, bet pēdējie grozījumi piešķir dažām jaunajām dalībvalstīm pagaidu atkāpi no viena vai vairāku direktīvas noteikumu piemērošanas. Abas grozījumu direktīvas bija jāīsteno līdz 2004. gada 1. maijam.

Saistībā ar ziņojuma 8. pantu Komisija ir lūgusi Starptautiskajam fiskālās dokumentācijas birojam (*IBFD*) veikt apsekojumu par šo direktīvu īstenošanu. Paredzēts, ka apsekojuma sniegtā informācija palīdzēs Komisijai novērtēt nepieciešamību:

- veikt pasākumus, lai nodrošinātu dalībvalstu pienākumu izpildi atbilstoši direktīvai un Līgumam;
- sagatavot norādījumus par atsevišķo direktīvas noteikumu piemērošanu;
- sagatavot turpmākus tiesību aktus direktīvas aptvertajās jomās.

Tika panākta vienošanās, ka apsekojums aptvers tikai 20 dalībvalstis, tādējādi izslēdzot piecas dalībvalstis (Grieķiju, Latviju, Lietuvu, Poliju un Portugāli), kurām piešķirta pagaidu atkāpe, jo šīm dalībvalstīm pagaidām nav pienākuma pilnībā īstenot direktīvu. Lai gan apsekojums tika pabeigts pirms Bulgārijas un Rumānijas

¹ OV L 157, 26.6.2003., 49. lpp.

² OV L 168, 1.5.2004., 35. lpp.

³ OV L 157, 30.4.2004., 106. lpp.

pievienošanās Eiropas Savienībai, jāatzīmē, ka arī šīm dalībvalstīm piešķirta pagaidu atkāpe⁴.

3. DIREKTĪVA

3.1. Mērķis un shēma

Direktīvas mērķis ir pielīdzināt pārrobežu procentu un honorāru maksājumus iekšzemes maksājumiem, novēršot nodokļu likumīgu dubulto uzlikšanu un naudas plūsmas trūkumus.

Vienādi svarīgi ir arī nodrošināt to, lai šādi maksājumi netiktu pilnībā atbrīvoti no nodokļa. Saskaņā ar 3. apsvērumu šādus maksājumus „...*dalībvalstī apliek ar nodokli vienreiz.*”

Shēma paredz procentu un honorāru maksājumu atbrīvošanu no nodokļa pirmavotā, vai nu veicot nodokļa summas novērtējumu, vai ieturot nodokli, vienlaikus cenšoties nodrošināt, lai maksājumu īpašuma beneficiāram noteiktu nodokli dalībvalstī, kuras rezidents tas ir, vai pastāvīgo uzņēmumu gadījumā – dalībvalstī, kurā tie atrodas. Direktīva nosaka atmaksas kārtību gadījumos, kad nodoklis ieturēts no pirmavota.

Nosakot nodokli īpašuma beneficiāram tā rezidences dalībvalstī (pastāvīgā uzņēmuma gadījumā – dalībvalstī, kurā tas atrodas), tiek garantēts, ka šādiem ienākumiem piemēro nodokli tajā pašā jurisdikcijā, kurā atskaitāmi attiecīgie izdevumi (t.i., kapitāla piesaistīšanas izmaksas procentu ienākumu gadījumā un izpētes un attīstības izdevumi honorāra gadījumā).

3.2. Īstenošana

Lielākā daļa no apsekojumā iekļautajām 20 dalībvalstīm, šķiet, ir īstenojušas direktīvu oficiāli noteiktajā termiņā. No dalībvalstīm, kam tas nebija izdevies, visas, izņemot vienu, bija ieviesušas valsts īstenošanas noteikumus, kas ir spēkā ar atpakaļejošu datumu – no 2004. gada 1. janvāra.

Attiecībā uz direktīvas praktisko īstenošanu apsekojumā norādīts, ka 10 dalībvalstis pašlaik neietur nodokli procentu pārskaitījumiem uz ārzemēm (un vēl divas dalībvalstis piešķir plašus atbrīvojumus) un sešas dalībvalstis neietur nodokli par honorāru maksājumiem (vienas dalībvalsts gadījumā izņēmums ir patentu honorāru maksājumi).

Jāatzīmē, ka šajā sakarībā direktīva ir būtiska pat tām dalībvalstīm, kuras neietur nodokli (vai nenosaka nodokļa summu) par procentu vai honorāru maksājumiem, jo 4. un 5. pants ierobežo visu dalībvalstu brīvību uzskatīt procentu un honorāru maksājumus par peļņas sadali un aplikt to ar nodokļiem.

3.3. Konkrēti jautājumi par interpretāciju un piemērošanu

3.3.1. Direktīvas 1. panta 1., 4. un 5. punkts – „Īpašuma beneficiārs”

Nosacījums par īpašuma beneficiāru paredzēts, lai nodrošinātu, ka direktīvā paredzētos atvieglojumus nepamatoti nesaņem kāds, kurš fiktīvi iesaistījies starpnieku.

⁴ Atkāpes Bulgārijai un Rumānijai piešķirtas saskaņā ar Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā VI pielikuma 6. punktā un VII pielikuma 7. punktā, OV L 157, 21.6.2005., 289. un 329. lpp.

Lai gan ir redakcionālas atšķirības attiecībā uz īpašumtiesību beneficiāra kritērijiem attiecīgi uzņēmēj sabiedrībām un pastāvīgajiem uzņēmumiem, galvenā atšķirība saistīta ar to, kas ir – „...ienākumi, saistībā ar kuriem minētajam pastāvīgajam uzņēmumam... jāmaksā kāds no nodokļiem...”. Direktīva skaidri nosaka, ka maksājumus kā tādus apliek ar nodokli tad, kad tie nonāk pie īpašuma beneficiāra.

Apsekojumā ietvertās dalībvalstis pieņēmušas atšķirīgu pieeju attiecībā uz īpašumtiesību beneficiāra kritēriju. Uzņēmēj sabiedrību gadījumā dažas dalībvalstis izvēlējušās vispār netransponēt 1. panta 4. punkta definīciju, bet citas izmantojušas savas valsts definīcijas, turpretī vēl cita dalībvalstu grupa transponējusi definīciju ar atšķirībām. Attiecībā uz pastāvīgajiem uzņēmumiem dažas dalībvalstis izvēlējušās vai nu vispār netransponēt 1. panta 5. punktu, vai transponēt to ar izmaiņām.

Šāda atšķirīga pieeja varētu izraisīt situācijas, kad vienādos apstākļos viena dalībvalsts nesaņemtu atvieglojumus, bet cita – saņemtu. Lai gan dažas dalībvalstis apņēmušās nodrošināt, ka šis jautājums pamatā tiek vērtēts katrā gadījumā atsevišķi, direktīvas kontekstā izmantotais termins tomēr ir Kopienas tiesību termins. Tas visā Kopienā jāinterpretē vienoti. Potenciāli atšķirīgu 27 interpretāciju līdzāspastāvēšana mazinātu direktīvas efektivitāti.

Iespējama risinājums varētu būt norādījumu sagatavošana, rīkojot apspriešanos tehniskajā darba grupā, vai definīciju grozījumi, lai nodrošinātu lielāku precizitāti.

3.3.2. *Direktīvas 1. panta 3. punkts – pastāvīgie uzņēmumi – „No nodokļiem atbrīvojami izdevumi”*

Ja maksājumus veic pastāvīgs uzņēmums, maksājuma pirmavota valsts pienākums nenoteikt nodokli atkarīgs no tā, vai šādi maksājumi ir maksātāja no nodokļiem atbrīvojami izdevumi.

No konteksta ir skaidrs, ka prasības par atbrīvošanu no nodokļa mērķis ir nodrošināt, lai direktīvas priekšrocības izmantotu tikai attiecībā uz tiem maksājumiem, kas ir uz pastāvīgo uzņēmumu attiecināmie izdevumi. Tomēr saskaņā ar redakciju šī norma būtu spēkā arī gadījumos, kad atbrīvojums citu iemeslu dēļ ir liegts.

Lai gan *IBFD* apsekotajās dalībvalstīs nekonstatēja gadījumus, kad atvieglojums tika liegts, pamatojoties uz to, ka maksājums nav no nodokļiem atbrīvojami izdevumi, nevar izslēgt, ka šādi gadījumi var notikt nākotnē un ka pastāvīgā uzņēmuma mītnes valsts šādā situācijā varētu ieturēt nodokli no maksājuma.

Lai novērstu nepamatotas atšķirības normu piemērošanā meitasuzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam, vajadzētu apsvērt 1. panta 3. punkta redakcijas maiņu, lai nodrošinātu lielāku precizitāti.

3.3.3. *Direktīvas 1. panta 10. punkts –Līdzdalības periods*

Vienpadsmit no 20 apsekotajām dalībvalstīm ir izmantojušas 1. panta 10. punkta nodrošināto iespēju noteikt minimālās līdzdalības periodu kā nosacījumu direktīvas priekšrocību izmantošanai. Saskaņā ar apsekojumu trīs no šīm dalībvalstīm pieprasa, lai šis nosacījums būtu izpildīts maksājuma veikšanas laikā, un nosacījumu nav iespējams izpildīt vēlāk, to ņemot vērā ar atpakaļejošu datumu.

Pēdējā prasība šķietami neatbilst direktīvas vispārējam mērķim un konkrēti 1. panta 10. punkta mērķim, kā arī attiecīgajai Eiropas Kopienas Tiesas judikatūrai. *Denkavit* lietā, kas attiecas uz līdzdalības perioda iespēju, ko paredz mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvas 3. panta 2. punkts, tiesa konstatēja, ka, atkāpjoties no principa par atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas, ko nosaka minētā direktīva,

nepieciešama stingra līdzdalības perioda iespējas interpretācija⁵. Tā atzīmēja arī, ka attiecīgā noteikuma „konkrētais mērķis ir novērst nepamatotus gadījumus, kad līdzdalība uzņēmējsabiedrību kapitālā tiek nodrošināta tikai, lai izmantotu pieejamos nodokļu atvieglojumus, un šāda līdzdalība nav iecerēta kā ilgstoša”⁶.

Iepriekš minētie secinājumi tieši attiecas uz direktīvas 1. panta 10. punkta interpretāciju. Tāpat kā mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvas 3. panta 2. punkta gadījumā 1. panta 10. punkts ir atkāpe no nodokļa ieturēšanas atbrīvojuma principa, tāpēc nepieciešama stingra interpretācija. Arī mērķis ir tāds pats kā 3. panta 2. punkta noteikumiem, t.i., novērst direktīvas nodrošināto priekšrocību ļaunprātīgu izmantošanu, izveidojot īslaicīgu, tīri nodokļu apsvērumu motivētu līdzdalību. Šāds mērķis tiek sasniegts, ja līdzdalību saglabā noteiktajā minimālajā periodā, neraugoties uz to, vai šis periods jau ir beidzies maksājuma veikšanas laikā, vai arī beidzas tikai kaut kad vēlāk, piemēram, dienā, kad tiek iesniegts atvieglojuma piešķiršanas pieprasījums.

Eiropas Kopienų Tiesa ir lēmusi, ka dalībvalstij nav pienākuma piešķirt atbrīvojumu no līdzdalības perioda sākuma, ja nav pārliecības, ka nodokli būs iespējams atgūt, ja netiktu nodrošināts minimālais līdzdalības periods, vai piešķirt atbrīvojumu nekavējoties, pamatojoties uz mātesuzņēmuma vienaspusēju apņemšanos⁷. Tomēr šo spriedumu pieņēma, pirms Padome bija izdarījusi grozījumus Direktīvā 76/308/EEK, lai paplašinātu administratīvo sadarbību ienākuma nodokļu prasījumu piedziņas jomā⁸. Šis jaunais juridiskais konteksts varētu mainīt dalībvalstu pienākumus saskaņā ar direktīvu, jo tām tagad ir pieejami jauni nodokļu parādu piedziņas līdzekļi.

3.3.4. *Direktīvas 2. pants – „Procenti” un „Honorāri”*

Apsekojums neatklāja būtiskas atšķirības starp 2. panta a) punkta „procentu” definīciju un definīcijām, ko izmanto valstu tiesību aktos, kas transponē direktīvu. Tāpat arī nav redzamu atšķirību starp 2. panta a) punkta definīciju un ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 11. panta definīciju, kas varētu būt būtiskas, piemērojot direktīvu.

Saskaņā ar apsekojumu divas dalībvalstis piemērojušas šaurāku honorāru definīciju, nekā paredzēts 2. panta b) punktā. Tādējādi no atsevišķiem šo dalībvalstu honorāru maksājumiem tolaik, iespējams, ieturēts nodoklis atkarībā no valsts tiesību aktu satura un attiecīgajām konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanu. Kopš šā apsekojuma pabeigšanas viena no dalībvalstīm vēlāk izdarījusi tiesību aktu grozījumus, lai pieskaņotu savu definīciju direktīvas definīcijai.

2. panta b) punktā minētā definīcija ir precīza un nepārprotama. Tā ļauj dalībvalstij atkāpties no šīs definīcijas tikai tiktāl, ciktāl tā atkāpjoties var garantēt atvieglojumus, kas ir identiski vai labāki par tiem, kas noteikti direktīvā.

⁵ 1996. gada 17. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-283/94, C-291-94 un C-292/94 *Denkavit International BV* u.c. pret *Bundesamt für Finanzen*, 27. punkts.

⁶ 31. punkts.

⁷ *Denkavit*, 33. punkts.

⁸ Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīva 2001/44/EK, ar ko groza Direktīvu 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kas pieder pie Eiropas Lauksaimniecības vadības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības maksājumu un muitas nodokļu piedziņā un attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa un dažu akcīzes nodokļu piedzišanu, OV L 175, 28.6.2001., 17.–20. lpp.

3.3.5. *Direktīvas 3. panta a) punkts – „Dalībvalsts uzņēmums”*

3.3.5.1. Pielikums – Uzņēmējsabiedrību saraksts

Vairākas dalībvalstis ir izvēlējušās paplašināt direktīvas nodrošinātos atbrīvojumus, attiecinot tos uz maksājumiem, kas nāk no plašāka uzņēmējsabiedrību loka, nekā uzskaitīts pielikumā, vienlaikus saglabājot pielikuma prasības attiecībā uz maksājumu saņēmējiem.

3.3.5.2. Pārredzamas uzņēmējsabiedrības

Ir saprotams, ka viena vai vairākas pielikumā uzskaitītās uzņēmējsabiedrības varētu tikt uzskatītas par fiskāli pārredzamām dalībvalstī, kas nav uzņēmējsabiedrības reģistrācijas vai dibināšanas vieta.

Direktīvā nav noteikumu, kas ļautu dalībvalstīm neņemt vērā nerezidentu uzņēmējsabiedrības, kas atbilst kritērijiem⁹. Tādējādi var secināt, ka dalībvalstīm nav juridiska pamata atteikties piemērot direktīvu nerezidentu uzņēmējsabiedrībām, kas atbilst 3. panta prasībām.

Tomēr pat tad, ja tāda neievērošanas pieeja būtu atļauta, pieejas loģika prasītu attiecīgajām dalībvalstīm nodrošināt direktīvas priekšrocības partneriem/akcionāriem. Šāds viedoklis varētu atbilst ESAO Partnerības ziņojumā un Nodokļu paraugkonvencijas 1. panta komentārā pieņemtajai nostājai¹⁰.

3.3.5.3. Vadības faktiskā atrašanās vieta

Šķiet, ka trijās no apsekotajām dalībvalstīm atbrīvojuma piešķiršanas nosacījums ir tas, ka maksājumu saņēmējai uzņēmējsabiedrībai jābūt uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājai dalībvalstī, kas ir tās vadības faktiskā atrašanās vieta. Tādējādi direktīvas priekšrocības varētu tikt liegtas situācijā, kad, piemēram, gan dalībvalsts, kurā uzņēmējsabiedrība dibināta, gan tā, kura ir vadības faktiskā atrašanās vieta, savos valsts tiesību aktos nosaka dibināšanas vietu kā noteicošo faktoru dzīvesvietas valsts noteikšanai nodokļu vajadzībām.

Direktīvas redakcija neatbalsta gadījumus, kad vienam nodokļu rezidences kritērijam tiek dota priekšroka salīdzinājumā ar citu. Ja uzņēmējsabiedrība ir tikai vienas dalībvalsts rezidente, nav svarīgi, vai rezidences dalībvalsts piemēro kritēriju atkarībā no dibināšanas vietas vai vadības faktiskās atrašanās vietas. Ja uzņēmējsabiedrība ir divu dalībvalstu rezidente, attiecīgās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu izšķirošais noteikums parasti noteiks rezidenci, pamatojoties uz „vadības faktiskās atrašanās vietas” kritēriju. Pēdējā situācijā var būt saprātīgi sagaidīt, ka uz uzņēmējsabiedrību „*bez izņēmumiem attiecas viens no turpmāk minētiem nodokļiem*” [3. panta a) punkta iii) apakšpunkts] dalībvalstī, kurā ir uzņēmējsabiedrības vadības faktiskā atrašanās vieta¹¹.

3.3.5.4. Prasības attiecībā uz nodokļa noteikšanu

Lai gan vairākums dalībvalstu šķietami piemēro prasību attiecībā uz nodokļa noteikšanu „subjektīvi”, t.i., prasība attiecas uz uzņēmējsabiedrību kā tādu, nevis uz konkrētiem procentu vai honorāru maksājumiem, dažas dalībvalstis nosaka, ka

⁹ T.i., tās atbilst visiem 3. panta kritērijiem.

¹⁰ Īpaši skatīt 6.4. un 6.5. punktu.

¹¹ Nostāja, ko iespējams apstrīdēt, pamatojoties uz to, ka gadījumā, kad pastāvīgais uzņēmums ir procentu vai honorāru maksājuma saņēmējs, vajadzētu būt pietiekami, ka uzņēmējsabiedrība samaksā nodokli par peļņu, kas attiecināma uz pastāvīgo uzņēmumu, tā dalībvalstī.

maksājums pats par sevi var būt apliekams ar nodokli („objektīva” prasība attiecībā uz nodokļa noteikšanu).

Saskaņā ar apsekojumu viena dalībvalsts nosaka, ka uzņēmēj sabiedrībām nav pieejama atbrīvojuma iespēja. Turklāt šī dalībvalsts nosaka, ka uzņēmēj sabiedrībai tās rezidences dalībvalstī jāmaksā nodoklis, kas ir līdzvērtīgs vai līdzīgs ienākuma nodoklim pirmajā dalībvalstī.

Direktīva neatbalsta nevienu no šīm prasībām. Gluži otrādi – 3. panta a) punkta noteikumi ir izsmeļoši, nepieļaujot turpmāku nosacījumu vai ierobežojumu noteikšanu.

3.3.6. *Direktīvas 3. panta b) punkts – „Asociēts uzņēmums”*

3.3.6.1. Līdzdalības sliekšnis

Saskaņā ar apsekojumu nevienai dalībvalstij nebija noteiktas prasības, kas ir zemākas par noteikto minimālo tiešo līdzdalību 25 % apmērā, lai gan viena dalībvalsts pieņem netiešu līdzdalību. Tomēr vairākas dalībvalstis bija vai nu atkāpušās no ‘kapitāla kritērija’ par labu ‘balsstiesību kritērijam’, vai pieļāvušas abu kritēriju alternatīvu izmantošanu.

Apsekojumā konstatēts, ka viena dalībvalsts prasa vienlaicīgi ievērot gan ‘kapitāla’, gan ‘balsstiesību’ kritērijus. Direktīva neatbalsta šādu divkāršu prasību.

3.3.6.2. „Iesaistītās” uzņēmēj sabiedrības

Viena dalībvalsts paplašinājusi saskaņā ar direktīvu pieejamo atvieglojumu darbības jomu, atsakoties no prasības, ka kopējam mātesuzņēmumam situācijā, kas aprakstīta 3. panta b) punkta iii) apakšpunktā, jābūt ES rezidentam. Dalībvalstis var piemērot dāsnākus atbrīvojumus, nekā noteikts direktīvā.

3.3.7. *Direktīvas 3. panta c) punkts – Pastāvīgais uzņēmums - definīcija*

Pastāvīgā uzņēmuma definīcijas pamatā nepārprotami ir ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta definīcija, tomēr nav norādīts 5. panta 2.–7. punktā sniegtais piemēru un izņēmumu saraksts.

Tas, ka direktīvas definīcija nedaudz atšķiras no mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvas 2. panta 2. punkta definīcijas un ka neviena no šīm definīcijām precīzi neatspoguļo ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. pantu, var radīt juridiskas nenoteiktības situāciju, īpaši attiecībā uz pastāvīgiem uzņēmumiem, kas ir atkarīgi pārstāvji.

Īstenojot direktīvu, vairākums dalībvalstu ir izvēlējušās izmantot vispārējo pastāvīgā uzņēmuma definīciju, ko sniedz to attiecīgie valsts nodokļu tiesību akti. Tomēr piecas dalībvalstis ir ieviesušas konkrētu definīciju direktīvas īstenošanai.

3.3.8. *Direktīvas 4. panta 2. punkts – Procentu vai honorāru maksājumu izslēgšana*

4. panta 2. punkts nosaka iekšējo cenu noteikšanas noteikumus. No COM (1998) 67 galīgajā redakcijā iekļautā panta komentāra skaidri redzams, ka tas ir arī paredzēts kā nepietiekamas kapitalizācijas noteikums. Komentārs nosaka arī to, ka jebkurām summām, kas pārklasificētas par peļņas sadali, jānodrošina mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvas sniegtās priekšrocības¹².

¹² Salīdzināt ar ģenerāladvokāta *Mischo* atzinumu lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* (26.9.2002.).

Apsekojumā konstatēts, ka viena dalībvalsts aizliedz mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvas sniegtās priekšrocības procentu un honorāru maksājumiem, kas pārklasificēti par slēptu peļņas sadali, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar iekšzemes judikatūru šādu sadali nevar uzskatīt par dividendēm. Tomēr šī dalībvalsts nav spējīga nodrošināt nodokļa ieturēšanu, ja ir spēkā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, jo tās pants par dividendēm nebūtu spēkā¹³.

Ir nepieciešamas turpmākas pārdomas par procentu vai honorāru maksājuma pārsnieguma summu aplikšanu ar nodokli neatkarīgi no tā, vai šīs summas pārklasificē par peļņas sadali. Atkarībā no apstākļiem varētu rasties arī jautājums par diskrimināciju līdzīgu iekšzemes maksājumu traktējumā.

Šādos apstākļos jāatzīmē, ka Tiesa ir noteikusi, ka diskriminējošs nepietiekamās kapitalizācijas noteikumu piemērojums, iesaistot fiksētā parāda/pašu kapitāla attiecību un neparedzot izņēmuma klauzulu, uzskatāms par nesamērīgu un tādējādi nepamatotu uzņēmējdarbības brīvības ierobežojumu¹⁴.

3.3.9. *Direktīvas 5. pants - Krāpšana un ļaunprātīga izmantošana*

Vairākas dalībvalstis, šķiet, interpretē 5. pantu kā atļauju liegt atvieglojumu gadījumos, kad saņēmēju uzņēmējsabiedrību kontrolē trešās valsts rezidents.

Šķiet, ka viena dalībvalsts liedz direktīvas priekšrocības saņēmējai uzņēmējsabiedrībai citā dalībvalstī, kuras īpašnieks ir persona, kuras rezidence vai atrašanās vieta parasti ir pirmajā dalībvalstī, vai kuru šāda persona kontrolē.

3. panta b) punkts nosaka, ka „īpašumtiesības pieder uzņēmumiem, kas ir rezidenti Kopienas teritorijā”. Tomēr direktīva nenosaka, ka mātesuzņēmumam, kas saņem procentu vai honorāru maksājumu no tās pilnīgā vai daļējā īpašumā esoša meitasuzņēmuma, jābūt ES rezidenta (vai dalībvalsts, kas nav meitasuzņēmuma dalībvalsts, rezidenta) kontrolē, lai maksājumam pienāktos atvieglojumi.

Turklāt 5. pants jāinterpretē, ņemot vērā attiecīgo Eiropas Kopienas Tiesas judikatūru ļaunprātīgās izmantošanas novēršanas jomā, kas nosaka, ka ļaunprātīgās izmantošanas novēršanas pasākumiem jābūt atbilstošiem un samērīgiem¹⁵. Vietējie tiesību akti vai konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas liedz atvieglojumu, pamatojoties tikai uz to, ka mātesuzņēmumu kontrolē trešās valsts rezidents vai kāds no pašu rezidenti, neatbilst samērīguma principam, jo tam „nav konkrētā nolūka novērst pilnībā neīstu darījumu”¹⁶.

Jāatceras arī, ka 1. panta „īpašuma beneficiāra” nosacījums konkrēti paredzēts, lai risinātu fiktīvo uzņēmumu („*artificial conduit*”) problēmu. Tādējādi var apšaubīt, vai uzņēmējsabiedrību, kas izpildījusi „īpašuma beneficiāra” nosacījumu, var atzīt par fiktīvu uzņēmumu, piemērojot 5. pantu.

¹³ To iespējams apšaubīt. Piebildē pie ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 10. panta 3. punkta attiecīgā dalībvalsts "patur sev tiesības pastiprināt 3. punktā sniegto *dividenžu definīciju, lai tā ietvertu visus ienākumus, par kuriem jāmaksā nodoklis kā par sadalīto*". Tāpēc maksājums nav obligāti jāklasificē kā dividendes saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem, lai tas būtu uzskatāms par dividendi, piemērojot 10. panta 3. punktu.

¹⁴ Lieta C-105/07 *Lammers*, 32. punkts. Skatīt arī lietu C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, 92. punktu.

¹⁵ Piemēram, 1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-28/95 *Leur-Bloem* pret *Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, 44. punkts.

¹⁶ Piemēram, 2007. gada 13. marta spriedums lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* pret *Commissioners of Inland Revenue*, 79. punkts.

3.4. Apsekojumā neskarti jautājumi

3.4.1. Uzņēmējsabiedrības iekšējie maksājumi

Direktīvas darbības joma pašlaik skar tikai maksājumus, kas notiek starp atsevišķām juridiskām personām. Tādējādi direktīva neskar uzņēmējsabiedrības iekšējās situācijas, piemēram, faktiskus vai nosacītus maksājumus starp galveno biroju un pastāvīgo uzņēmumu vai starp vienas uzņēmējsabiedrības diviem pastāvīgajiem uzņēmumiem.

Saistībā ar ESAO veikto darbu peļņas attiecināšanā uz pastāvīgo uzņēmumu radies jautājums par to, vai saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu maksājuma pirmavota valstij (parasti pastāvīgā uzņēmuma valstij) būtu tiesības ieturēt nodokli vai noteikt cita veida nodokli pirmavotam attiecībā uz nosacītajiem procentu vai honorāru maksājumiem galvenajam birojam vai tās pašas uzņēmējsabiedrības citam pastāvīgajam uzņēmumam.

Jautājums joprojām tiek apspriests, tomēr dažas ESAO valstis norādījušas, ka tās dotu priekšroku nodokļa ieturēšanai no minētajiem maksājumiem.

Nodokļa noteikšana uzņēmējsabiedrības iekšējo maksājumu pirmavotam radītu neizdevīgu stāvokli pārrobežu ieguldījumiem, kas līdzinātos vai būtu identisks stāvoklim, kas noteica direktīvas pieņemšanu. Tādējādi šķiet lietderīgi apsvērt direktīvas darbības jomas paplašināšanu, lai aptvertu šādus maksājumus.

3.4.2. Līdzdalība

Sliekšnis: Direktīvas 3. panta b) punkts pašlaik nosaka, ka „līdzdalība” šā noteikuma izpratnē ir vismaz 25 % kapitāla vai balsstiesību. Saskaņā ar mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvas 3. pantu, kurā paredzēti līdzīgi noteikumi, „līdzdalības” sliekšnis ir pakāpeniski samazināts no 25 % līdz pašreizējiem 10 % no kapitāla vai balsstiesībām, kas ir spēkā no 2009. gada (sal. arī direktīvas par uzņēmējsabiedrību apvienošanu 7. panta 2. punktu).

Tādējādi, lai gan visām trijām EK uzņēmumu nodokļu direktīvām ir kopīgs mērķis – radīt apstākļus, kas analogi iekšējā tirgus apstākļiem – struktūrā, kas divu pēdējo direktīvu izpratnē uzskatāma par uzņēmumu grupu, procentu un honorāru maksājumu direktīvas izpratnē ir kaut kas mazāks par uzņēmumu grupu, tāpēc pārrobežu darbībās iesaistīto uzņēmējsabiedrību plānošanas un atbilstības nodrošināšanas izmaksas palielinās.

Sliekšņu atšķirība var radīt neatbilstošus rezultātus, piemēram, saistībā ar procentu vai honorāru maksājumu pārklasificēšanu par peļņas sadali. Procentu vai honorāru maksājumiem starp uzņēmējsabiedrībām, kuras saista vismaz 10 %, bet mazāk nekā 25 % līdzdalība, saskaņā ar procentu un honorāru maksājumu direktīvu nepienāktos atvieglojumi, tomēr šādi atvieglojumi pienāktos saskaņā ar mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvu, ja maksājumus pārklasificētu par peļņas sadali.

Netieša līdzdalība. Pašlaik direktīvas darbības joma ir ierobežota un skar tikai tiešo līdzdalību, bet mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvā šādi ierobežojumi nav paredzēti. Tā kā abu direktīvu mērķis ir vienāds – t.i., novērst nodokļu dubulto uzlikšanu – šāda atšķirība ir nepamatota.

Darbības jomas paplašināšana. Lai gan, novēršot neatbilstības sliekšņu un tiešās/netiešās līdzdalības ziņā, tiktu panākti būtiski pašreizējās situācijas uzlabojumi, lasot 8. panta saistībā ar 2., 4. un 9. apsvērumu, var secināt, ka direktīvas galīgais mērķis bija ietvert nesaistītos uzņēmumus, un ka pašreizējais ierobežojums,

skarot tikai asociētos uzņēmumus, uzskatāms tikai par pirmo eksperimentālo soli. Pats par sevi saprotams, ka problēmas saistībā ar nodokļu dubulto uzlikšanu starptautiskā mērogā, apgrūtinošām administratīvajām formalitātēm un naudas plūsmām (piemēram, pārrobežu šķēršļi saistīto uzņēmumu darījumos) attiecas arī uz maksājumiem starp nesaistītām personām.

Attiecībā uz honorāru maksājumiem direktīvas darbības jomas paplašināšana, ietverot nesaistītos uzņēmumus, atbilstu EK līguma 163. panta mērķim „...stiprināt Kopienas rūpniecības zinātnisko un tehnoloģisko pamatu un veicināt tās konkurētspēju starptautiskā līmenī...”.

Jāatzīmē arī, ka darbības jomas paplašināšana atbilstu ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 11. un 12. pantam, kas nenosaka atšķirību starp saistītiem un nesaistītiem uzņēmumiem.

Visbeidzot, jāvērtē paplašināšanas ietekme uz budžetu. Tomēr jāatzīmē, ka šī ietekme, visticamāk, būs ierobežota, jo vairākums dalībvalstu jau daļēji vai pilnībā atteikušās no savām tiesībām noteikt nodokli vai nu valsts tiesību aktos, vai to konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras slēgtas ar citām dalībvalstīm.

4. SECINĀJUMS

Lai gan apsekojums norāda, ka kopumā īstenošana bijusi apmierinoša, tas arī atklāj vairākus gadījumus, kuros transponēšana un interpretācija bijusi apšaubāma, piemēram, attiecībā uz minimālo līdzdalības periodu, īpašuma beneficiāra rezidenci nodokļa noteikšanas nolūkā, līdzdalības noteikšanas sliekšni, slēptās peļņas pārklasificēšanu, saistību starp procentu un honorāru maksājumu direktīvu un mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma direktīvu, kā arī klauzulu par krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu.

Ir arī skaidrs, ka, iespējams, nepieciešama turpmāka apspriešanās un norādījumi par pamatdirektīvas jēdzieniem, lai panāktu interpretācijas vienotību un novērstu juridisko nenoteiktību. Jāatspoguļo, kādas sekas būs „pastāvīgā uzņēmuma” jēdziena nevienotai īstenošanai un interpretācijai direktīvas kontekstā un pastāvīgā uzņēmuma definīcijām, kas atšķiras no Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta definīcijas, piemēram, saistībā ar pastāvīgo uzņēmumu aģentūru maksājumu iespējamo izslēgšanu.

Attiecībā uz grozījumiem, kuri varētu uzlabot direktīvas darbību, 1. panta 3. punkta redakcijas maiņa varētu novērst to, ko varētu uzskatīt par nepamatotu atšķirību noteikšanu starp meitasuzņēmumiem un pastāvīgajiem uzņēmumiem. Saskaņotības un konsekvences ziņā direktīvas līdzdalības kritēriju saskaņošana ar attiecīgajiem mātesuzņēmuma–meitasuzņēmuma un apvienošanās direktīvas kritērijiem noteikti uzskatāma par steidzamu prioritāti. Tagad jāapsver iespēja paplašināt direktīvas darbības jomu, lai iekļautu nesaistītos uzņēmumus, tādējādi novērtējot iespējas veicināt Lisabonas mērķu sasniegšanu.