



Брюксел, 25.11.2013 г.  
SWD(2013) 473 final

**РАБОТЕН ДОКУМЕНТ НА СЛУЖБИТЕ НА КОМИСИЯТА**

**ОБОБЩЕНА ОЦЕНКА НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО**

*придружаващ*

**Предложение за Директива на Съвета**

**за изменение на Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки**

{COM(2013) 814 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

# РАБОТЕН ДОКУМЕНТ НА СЛУЖБИТЕ НА КОМИСИЯТА

## ОБОБЩЕНА ОЦЕНКА НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО

*придружаващ*

### Предложение за Директива на Съвета

за изменение на Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки

#### 1. ПРОЦЕДУРНИ ВЪПРОСИ И КОНСУЛТАЦИИ СЪС ЗАИНТЕРЕСОВАНИ СТРАНИ

##### Контекст на ниво ЕС

##### Различия в данъчното третиране на хибридните заеми:

В рамките на работата си относно въздействието на различията групата „Кодекс за поведение“ (Данъчно облагане на предприятия) преразглежда хибридната форма на дълг между свързани дружества, наречена заеми, които участват в печалбата. Въпросът бе, че плащанията по трансгранични заеми, които участват в печалбата, бяха разглеждани като подлежащи на приспадане в държавата членка на източника на дохода, и като разпределена нетна печалба (дивиденди), освободена от данъчно облагане в държавата членка получател, което води до двойно данъчно необлагане.

През май 2010 г. групата „Кодекс за поведение“ прие, че за да се избегне двойното данъчно необлагане държавата членка получател трябва да следва данъчното третиране (т.е. като дълг или собствен капитал) на плащанията по хибридни заеми, което е възприела държавата членка на източника на дохода (док. 10033/10 FISC 47).

При все това през октомври 2011 г. анализът на Комисията показва, че приетото решение е в разрез с Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества<sup>1</sup>. Съществуват две алтернативи за разрешаване на проблема: i) разработване на алтернативно решение в рамките на групата „Кодекс за поведение“ или ii) изменение на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. На среща на експерти на държавите членки в рамките на Работна група на Комисията се стигна до заключение, че държавите членки предпочитат целенасочено изменение Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

Планът за действие за укрепване на борбата срещу данъчните измами и укриването на данъци, приет от Комисията на 6 декември 2012 г. (СОМ (2012)722) включи това изменение като мярка, която трябва да бъде предприета в краткосрочен план (през 2013 г.). Като продължение на Плана за действие Комисията проведе две консултативни срещи на експерти на държавите членки и на външни заинтересовани страни от частния сектор, академичните среди, бизнес организации и данъчни сдружения през април 2013 г., за да обсъди два варианта за политика.

<sup>1</sup> Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (преработен текст), изменена с Директива 2013/13/ЕС на Съвета за адаптиране на някои директиви в областта на данъчното облагане поради присъединяването на Република Хърватия.

При вариант А1 плащанията на разпределена печалба, които подлежат на приспадане в държавата членка на източника на дохода, ще бъдат изключени от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. При вариант А2 освобождаването от данък по Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества ще се отказва на плащанията на разпределена печалба, които подлежат на приспадане в държавата членка на източника на дохода.

Осем от петнадесетте държави членки, които участваха, решително подкрепиха вариант А2. Една държава членка прие Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества да бъде изменена за яснота и изрази леко предпочитание на този вариант. Четири държави членки заявиха, че биха приели изменение за внасяне на повече яснота, въпреки че по принцип са на мнение, че не е необходимо изменение на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. Една държава членка се изказа в полза на вариант А1. Друга държава членка е готова да подкрепи и двата варианта и настоятелно призова за бързо изменение. Четири държави членки предпочетоха да не участват.

На срещата на заинтересованите страни бяха изразени различни мнения. Отговорите на обществената консултация, организирана през 2012 г. показват, че по принцип участниците считат такива различия за нежелателни. Въпреки това някои представители на бизнеса не смятат двойното данъчно необлагане за отрицателно явление. Особено критикуван бе вариант А2 с аргумента, че ограничава правата на данъкоплатците и на държавите членки; бе сметнено, че на държавите членки може да се даде право да разрешат двойното данъчно необлагане. Други представители на бизнеса подкрепиха вариант А1. За разлика от тях неправителствените организации и представителите на академичните среди като цяло подкрепиха вариант А2.

На 21 май 2013 г., Европейският парламент прие резолюция<sup>2</sup>, с която настоятелно призова държавите членки да приемат плана за действие на Комисията и изцяло да изпълнят Препоръката относно агресивното данъчно планиране. Европейският парламент призова също така Комисията да преодолее различията между различните данъчни системи и да представи предложение за преразглеждане на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, с цел преразглеждане на клаузата за борба със злоупотребите и предотвратяване на двойното данъчно необлагане в ЕС.

В заключенията си от 22 май 2013 г. Европейският съвет отправи призив за бърз напредък по някои въпроси, свързани с данъчното облагане, и отбеляза намерението на Комисията да представи предложение преди края на годината за преразглеждане на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества<sup>3</sup>.

### **Разпоредба за борба със злоупотребите**

Планът за действие също задължава Комисията да преразгледа разпоредбите за борба със злоупотребите на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества и директивите за лихвите, авторските и лицензионните възнаграждения и сливанията с оглед прилагането на принципите, които са в основата на Препоръката относно агресивното данъчно планиране.

<sup>2</sup> Резолюция на Европейския парламент от 21 май 2013 г. относно борбата срещу данъчните измами, укриването на данъци и данъчните убежища (2013/2060(INI))

<sup>3</sup> EUCO 75/1/13 REV 1.

Препоръката предлага държавите членки да приемат общо правило за борба със злоупотребите, за да се противодейства на агресивното данъчно планиране, което попада извън обхвата на съществуващите специфични правила за борба срещу данъчните измами. Препоръката обаче не се прилага по отношение на директивите относно корпоративното данъчно облагане, така че не може да се разчита на основните ѝ принципи без законодателна мярка.

Предложението за общо правило за борба със злоупотребите следва подхода, възприет в член 13 от предложението за директива за въвеждане на засилено сътрудничество в областта на данъка върху финансовите сделки („ДФС“).<sup>4</sup> Консултациите с държавите членки и заинтересованите страни бяха проведени през април 2013 г.

Четири от петте държави членки, които взеха думата, изтъкнаха, че в директивите не следва да се включва общо правило за борба със злоупотребите. Те биха предпочели общо правило за борба със злоупотребите на национално равнище. Две от тях също така изразиха становището, че общото правило за борба със злоупотребите може да бъде подобро.

Една държава членка подкрепи предложението за изменение на трите директиви, като посочи все пак необходимостта от усилие за изготвянето на правило за борба със злоупотребите. По-късно държавата членка писмено потвърди подкрепата си за изменение на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества с цел предвиждане на задължение за въвеждане на правило за борба със злоупотребите.

Заинтересованите страни не постигнаха съгласие по въпроса дали да се изменят директивите, като се добави правило за борба със злоупотребите, а представителите на бизнеса като цяло подкрепиха по-скоро идеята за национални правила за борба със злоупотребите. От друга страна НПО и един представител на бизнеса изглежда гледат благосклонно на включването на клауза за борба със злоупотребите в директивите.

### **Международен контекст**

Въпросът за намаляването на данъчната основа на корпоративния данък е сред приоритетите в политиките на много държави членки на ЕС и трети държави. Той бе на дневен ред и на последните срещи на Г-20 и Г-8<sup>5</sup>; той интересува и ОИСР, която работи понастоящем по проблемите, свързани с намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.<sup>6</sup>

През март 2012 г. ОИСР публикува също така доклад относно „Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues“ („Хибридни споразумения, възползващи се от различията в данъчното третиране в различните държави — Въпроси, свързани с данъчната политика и съответствието“), в който се препоръчва държавите да разгледат възможността за въвеждане или преразглеждане на правилата за отказване на данъчни ползи при някои хибридни споразумения, възползващи се от

<sup>4</sup> COM(2013) 71 окончателен, 14 февруари 2013 г.

<sup>5</sup> Заключителни декларации от срещата на ръководителите на страните от Г-20 от 18—19 юни 2012 г.; комюнике от срещата на министрите на финансите и управителите на централните банки на страните от Г-20 от 5—6 ноември 2012 г., от 15—16 февруари 2013 г. и от 18—19 април 2013 г.; съвместна декларация на министрите на финансите на Обединеното кралство и на Германия в рамките на срещата на ръководителите на страните от Г-20 през ноември 2012 г.; комюнике от срещата на върха на ръководителите на страните от Г-8 от 17—18 юни 2013 г.

<sup>6</sup> ОИСР, Решаване на проблемите, свързани с намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, 2013 г.

различията в данъчното третиране в различните държави. Хибридните споразумения, възползващи се от различията в данъчното третиране в различните държави, и данъчният арбитраж бяха определени като ключов елемент в проекта за решаване на проблемите, свързани с намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби<sup>7</sup>.

Докато Комисията признава значението на всеобхватни решения, е необходимо ЕС да преодолее различията и злоупотребите, като вземе предвид съществуващото законодателство на ЕС и съдебната практика на Съда на ЕС. Комисията счита, че преразглеждането на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества може да бъде важен принос в проекта на ОИСР за решаване на проблемите, свързани с намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, тъй като това би било една от най-добрите практики в борбата с намаляването на данъчната основа.

## **2. ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ПРОБЛЕМА**

### **Описание на проблема**

#### Различия в данъчното третиране на хибридните заеми:

Споразуменията за хибридни заеми са финансови инструменти, които имат характеристики едновременно на дълг и на собствен капитал. Поради различните данъчни квалификации, дадени от държавите членки на хибридните заеми (дълг или собствен капитал), плащанията по трансграничен хибриден заем се третират като признати за данъчни цели разходи в едната държава членка (държавата членка на платателя), и като освободени от облагане разпределени печалби (дивиденди) в другата държава членка (държавата членка на получателя), като от това произтича нежелано двойно данъчно необлагане.

#### Разпоредба за борба със злоупотребите

Член 1, параграф 2 от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества позволява на държавите членки да приемат вътрешни разпоредби за борба със злоупотребите. Разработени в национален контекст, за да се решат специфичните проблеми на държавите членки и да се отчетат характеристиките на техните данъчни системи, мерките за борба със злоупотребите, прилагани понастоящем в държавите членки, представляват голямо разнообразие на форми и цели, което води до липса на яснота за данъкоплатците и за данъчните администрации. Настоящата ситуация би могла евентуално да доведе и до неправилна употреба на директивата, ако разпоредбите за борба със злоупотребите в някои държави членки са по-малко строги или изобщо няма такива.

#### **Кой е засегнат?**

Държавите членки са засегнати в резултат от намалените данъчни приходи. Предприятията са засегнати, защото големите дружества, извършващи трансгранична дейност, които могат да си позволят да заплатят за сложни данъчни схеми, получават конкурентно предимство пред малките и средните дружества, както и пред големите дружества, които не участват в агресивното данъчно планиране. Гражданите са непряко засегнати от намалението на бюджета за обществени и социални услуги. Общественото

---

<sup>7</sup> ОИСР, План за действие за решаване на проблемите, свързани с намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, 2013 г.

доверие в справедливостта на данъчната система може да бъде засегнато от възможността някои данъкоплатците да се възползват от различията.

### **Субсидиарност и пропорционалност**

Целта на инициативата е да се решат проблемите, възникнали от използването на различното данъчно третиране на хибридните финансови инструменти чрез Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества и да се въведе общо правило за борба със злоупотребите с цел защита на функционирането на въпросната директива.

Тези цели изискват изменение на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. По отношение на прякото данъчно облагане съответното правно основание е член 115 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), съгласно който Комисията може да предложи директиви относно сближаването на разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до функционирането на вътрешния пазар.

Целите на инициативата не могат да бъдат постигнати в достатъчна степен от държавите членки, тъй като точно разликите в националните законодателства относно данъчното третиране на хибридното финансиране позволяват на данъкоплатците и по-специално на групи от дружества да използват стратегии за трансгранично данъчно планиране, които водят до нарушения на капиталовите потоци и на конкуренцията на вътрешния пазар. Следователно предложеното изменение е в съответствие с принципа на subsidiarity. Предлаганите изменения са в съответствие и с принципа на пропорционалност, тъй като не надхвърлят необходимото за справяне с належащите въпроси и съответно за постигане на целите на Договорите, по-специално правилното и ефективно функциониране на вътрешния пазар.

## **3. ЦЕЛИ**

### Различия в данъчното третиране на хибридните заеми:

Целта на инициативата е всички предприятия да се облагат върху реализираната печалба в съответната държава членка на ЕС и нито едно дружество да не може да избегне данъчно облагане, възползвайки се от вратички, свързани с третирането на хибридните финансови инструменти при трансгранични ситуации. С инициативата се цели гарантиране на ефективна мярка срещу двойното данъчно необлагане в тази област. Прилагането на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества не следва непреднамерено да пречи на тази мярка.

### Разпоредба за борба със злоупотребите

Инициативата цели да се осигури сигурност и яснота за данъкоплатците и за данъчните администрации и да се гарантира, че дружествата не получават предимства, възползвайки се неправомерно от разпоредбите на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

## **4. ВАРИАНТИ НА ПОЛИТИКАТА**

### Различия в данъчното третиране на хибридните заеми:

Бяха разгледани следните варианти на политиката:

Вариант А0: Непредприемане на действие (основен сценарий);

Вариант А1: Плащания на разпределена печалба, които подлежат на приспадане в държавата членка на източника на дохода ще бъдат изключени от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

Вариант А2: Освобождаване от данъчно облагане, предвидено в Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества ще се отказва за плащания на разпределена печалба, които подлежат на приспадане в държавата членка на източника на дохода. Съответно държавата членка на получаващото дружество (дружество майка или неговото място на стопанска дейност) облага частта от плащанията на разпределена печалба, която подлежи на приспадане в държавата членка на дъщерното дружество платец.

#### Разпоредба за борба със злоупотребите

За целите на яснотата и сигурността се разглеждат следните алтернативни начини за подобряване на разпоредбата за борба със злоупотребите, съдържаща се в Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества:

Вариант Б0: Непредприемане на действие (основен сценарий);

Вариант Б1: Актуализиране на настоящите разпоредби за борба със злоупотребите, съдържащи се в Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, в светлината на общото правило за борба със злоупотребите, предложено в Препоръката за агресивното данъчно планиране от декември 2012 г. Директивата ще бъде изменена, за да се включи препоръчаното общо правило за борба със злоупотребите. При този вариант държавите членки могат да избират дали да приемат правилото за борба със злоупотребите.

Вариант Б2: Същото като вариант Б1 с допълнението, че при този вариант приемането на общото правило за борба със злоупотребите става задължително за държавите членки.

## 5. АНАЛИЗ НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО

### Различия в данъчното третиране на хибридните заеми:

Следната таблица обобщава анализа на въздействията (възходяща скала от --- до + + +).

Очаквано въздействие			
	Вариант А0: Непредприемане на действия	Вариант А1: Плащанията по хибридни заеми се изключват от Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните	Вариант А2: Плащанията по хибридни заеми се изключват от данъчното освобождаване, предвидено в Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните

		дружества*	дружества
Ефективност при постигането на целите на политиката	=	+	+++
Четирите свободи	=	=	=
Икономическо въздействие	=	+	+++
Социално въздействие	=	+	+++
Въздействие върху данъкоплатците/данъчните администрации	=	+	+++
Отражение върху бюджета на ЕС	=	=	=
Въздействие върху други страни	=	=	=

\* очакваното въздействие ще бъде същото както при вариант А2, ако всички държави членки прилагат насоките на групата „Кодекс за поведение“

#### Разпоредба за борба със злоупотребите

Следната таблица обобщава анализа на въздействията (възходяща скала от --- до + + +).

<b>Очаквано въздействие</b>			
	Вариант Б0: Непредприемане на действия*	Вариант Б1: незадължителна разпоредба за борба със злоупотребите в Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества*	Вариант Б2: задължителна разпоредба за борба със злоупотребите в Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества
Ефективност при постигането на целите на политиката	=	+	+++
Четирите свободи	=	+	+



Икономическо въздействие	=	=	+
Социално въздействие	=	=	=
Въздействие върху данъкоплатците/данъчните администрации	=	+	+
Отражение върху бюджета на ЕС	=	=	=
Въздействие върху други страни	=	=	=

\* очакваното въздействие ще бъде същото както при вариант Б2, ако всички държави членки прилагат препоръчаното правило за борба със злоупотребите

## 6. СРАВНЕНИЕ НА ВАРИАНТИТЕ

### Различия в данъчното третиране на хибридните финансови инструменти:

Вариант А0 не може да реши проблемите, свързани с двойното данъчно необлагане, нито ще позволи на държавите членки да прилагат в своите национални законодателства решението, договорено в рамките на групата „Кодекс за поведение“. Съгласно базовия сценарий следователно вратичката ще продължи да съществува.

Вариант А1 ще бъде в съответствие с решението, прието в директивата за лихвите и авторските и лицензионни възнаграждения, но няма да реши проблемите, свързани с евентуалното двойно данъчно необлагане при плащания по хибридни финансови инструменти, така всяка държава членка по свой начин ще трябва да адаптира своите вътрешни разпоредби към насоките на групата „Кодекс за поведение“.

Вариант А2 би бил по-ефективен от вариант А1 за противодействие срещу хибридните финансови споразумения и ще осигури последователност на третирането в целия ЕС<sup>8</sup>.

Вариант А2 ще спомогне за постигане на основната цел на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, т.е. да се създадат равнопоставени условия на конкуренция между групи от дружества, установени в различни държави членки, и групи от една и съща държава членка. Нарастването на трансграничните инвестиции позволява трансгранични групи да използват хибридни финансови инструменти, за да се възползват от несъответствията между различните национални системи на данъчно облагане. Това води до нарушаване на конкуренцията между трансгранични и национални групи в рамките на ЕС, което противоречи на целите на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

<sup>8</sup> В Съвета е внесено и предложение за минималното дялово участие в капитала, изисквано по директивата за лихвите и авторските и лицензионни възнаграждения, да се приравни към изискването от 10 % по Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащанията на лихви и авторски и лицензионни възнаграждения между свързани дружества от различни държави членки (преработен текст) (COM (2011) 714).

Освен това вариант А2 ще бъде в съответствие с препоръките на ОИСР и с подхода на политиките в рамките на ЕС и извън ЕС срещу намаляването на данъчната основа и агресивното данъчно планиране.

Следователно вариант А2 е предпочитаният вариант.

#### Разпоредба за борба със злоупотребите

Вариант Б0 няма да гарантира яснота и сигурност по отношение на разпоредбите за борба със злоупотребите. Той също така няма да е гаранция срещу неправилната употреба на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

Вариант Б1 ще предостави яснота, тъй като разпоредбата ще бъде приведена в съответствие със съдебната практика на Съда на Европейския съюз относно злоупотреба с права, но не може да гарантира, че Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества няма да се използва за злоупотреби.

Вариант Б2 е единственият вариант, при който ще се гарантира че Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества няма да се използва за злоупотреби. Този вариант ще бъде и по-ефективен от Б1 за постигане на общ стандарт за разпоредби за борба със злоупотребите, който ще позволи да се предотвратят злоупотреби с разпоредбите на Директивата относно данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. Обща разпоредба за борба със злоупотребите във всички държави членки ще гарантира яснота и сигурност за всички данъкоплатци и за данъчните администрации. Вариант Б2 ще гарантира, че мерките за борба със злоупотребите, приети и прилагани от държавите членки на ЕС, няма да породят проблеми, свързани със спазването на изискванията на равнището на ЕС.

Следователно вариант Б2 е предпочитаният вариант.

## **7. НАБЛЮДЕНИЕ И ОЦЕНКА**

Установена практиката за Комисията е да наблюдава прилагането на директивите на ЕС от страна на държавите членки. Съответните законодателни промени, предвидени от инициативата, са толкова конкретни, че не е необходимо да се провежда проучване на това, дали целите на инициативата са постигнати. Достатъчно е да се проследи, че държавите членки действително транспонират правилата на националното законодателство.