



КОМИСИЯ НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ

Брюксел, 10.12.2007  
COM(2007) 785 окончателен

**СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА  
ДО СЪВЕТА, ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И ЕВРОПЕЙСКИЯ  
ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛЕН КОМИТЕТ**

**Прилагането на мерки за борба със злоупотребите при прякото данъчно облагане  
– в рамките на ЕС и по отношение на трети държави**

## 1. ВЪВЕДЕНИЕ

В своето съобщение относно координирането на системите на държавите-членки за пряко данъчно облагане в рамките на вътрешния пазар<sup>1</sup>, Комисията посочи различни начини, при които координирането и сътрудничеството между държавите-членки биха могли да им позволят да постигнат целите на данъчните си политики и да запазят облагаемите си основи, като същевременно спазват задълженията си по Договора за ЕО и осигурят премахване на двойното данъчно облагане. В някои области такова координиране е от първостепенна важност. В други са възможни едностранни решения, но би било все пак за предпочитане търсенето на общи такива, дори когато на пръв поглед преките интереси на държавите-членки в тези области не изглеждат непременно конкурентни едни на други. Комисията има правното задължение да гарантира съблюдаването от страна на държавите-членки на задълженията им, произтичащи от Договора за ЕО, но също така и политическата отговорност да търси и насърчава конструктивни решения за тази цел. С оглед прилагане на правилата за борба с данъчната измама, Комисията счита, особено в светлината на някои скорошни решения на Съда на Европейските общности, че е налице належаща необходимост от:

- намиране на подходящо равновесие между публичния интерес от борбата със злоупотребите и нуждата от избягване на несъразмерни ограничения пред трансграничната дейност в рамките на ЕС; както и от
- по-добро координиране на прилагането на мерките за борба със злоупотребите по отношение на трети държави с оглед защитата на данъчните основи на държавите-членки.

С отчитане на гореизложеното, в настоящото съобщение се анализират открояващите се от съответната съдебна практика на Съда на Европейските общности принципи с оглед насърчаването на по-общ дебат върху подходящите действия в отговор на стоящите пред държавите-членки в тази област предизвикателства. Със съобщението, следователно, се възнамерява да бъде предоставена рамка за бъдещи дискусии с държавите-членки и заинтересованите страни с цел изследване на обхвата на възможни координирани решения в тази област.

Понятието „правила за борба със злоупотребите“ покрива широк обхват от правила, мерки и практики. Някои държави-членки прилагат общото понятие за злоупотреба въз основа на законодателството или произтичащо от съдебната практика. Други прилагат по-конкретни разпоредби за борба със злоупотребите (например Controlled Foreign Corporation [контролирани чуждестранни дружества]), както и стриктни правила за недостатъчна капитализация, които целят да предпазят националната данъчна основа от определени форми на накръняване. Други видове специфични разпоредби за борба със злоупотребите включват преминаването при някои трансгранични ситуации (където чуждестранният източник на доход е подлежал на режим на ниско или облекчено данъчно облагане) от освобождаване към кредитен метод, както и разпоредби, експлицитно насочени към пасивното инвестиране в други държави. Много държави-членки съчетават общите мерки за борба със злоупотребите със специфични такива.

---

<sup>1</sup> COM(2006) 823, 19.12.2006 г.

Правила за борба със злоупотребите са предвидени и в директивите на ЕС относно корпоративното облагане.

По отношение на съвместимостта на националните мерки за борба със злоупотребите със законодателството на ЕО е необходимо да се направи разлика между тяхното прилагане в рамките на Общността (където са валидни четирите основни свободи) и прилагането им спрямо трети държави (където е валидна единствено свободата на движение на капитал)<sup>2</sup>. Поради тези причини, прилагането на правила за борба със злоупотребите спрямо трети държави е предмет на отделна трактовка в глава 4.

Настоящото съобщение не се простира извън областта на прякото данъчно облагане. Необходимо е разбира се да се отбележи, че Комисията води активна политика по отношение на механизмите за предотвратяване на избягването на данъчното облагане в областта на косвените данъци и най-вече във връзка с ДДС. Тази политика е решително повлияна от увеличеното равнище на хармонизация в областта на косвеното данъчно облагане и от факта, че в Директива 2006/112/ЕО<sup>3</sup> се съдържат специфични правила и процедури, позволяващи на държавите-членки да предприемат мерки срещу избягването на данъчното облагане. В тази връзка, Комисията работи в тясно сътрудничество с държавите-членки и посредством специализирани работни групи предприема активна позиция за борба с измамите.

## **2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ И КЛЮЧОВИ ПРИНЦИПИ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ СЪДЕБНАТА ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ**

### *Избягване на данъчното облагане и данъчна измама*

Съдът на Европейските общности е постановил, че дадено лице, което обичайно би се намирало в подвластна на общностното законодателство ситуация, би могло да загуби правата си по него, ако иска да злоупотреби с тях. Такива случаи са изключение: злоупотреба е налице само тогава, когато, въпреки формалното съблюдаване на условията, посочени в съответните правила на Общността, заложената в тях цел не е постигната, а е налице намерение за получаване на изгода чрез изкуствено създаване на условия за това<sup>4</sup>. В частност, Съдът на Европейските общности е прилагал тази доктрина към законодателството на Общността в областта на възстановяванията при износ и ДДС.

В съдебната си практика във връзка с прякото данъчно облагане, Съдът на Европейските общности е постановил също така, че необходимостта да бъдат предотвратени избягването на данъчното облагане или данъчната измама може да съставлява извънредна причина от обществен интерес, която да обоснове ограничаване на основните права<sup>5</sup>. Понятието за избягване на данъчното облагане е все пак ограничено до „напълно изкуствени действия, с които се цели заобикаляне на

---

<sup>2</sup> Може да се отбележи, че прилагането на някои разпоредби за борба със злоупотребите в договорите относно данъчното облагане с трети държави също би могло да повлияе върху свободата на установяване на регистрирани в други държави-членки дружества.

<sup>3</sup> ОВ L 347, 11.12.2006 г, стр. 1—118.

<sup>4</sup> *Emsland-Stärke* C-110/99, #52-53; *Halifax* C-255/02, #74-75.

<sup>5</sup> Напр. *Lankhorst*, C-324/00, #37.

приложимото законодателство на съответната държава-членка“. За да бъдат правно издържани, националните правила в областта на данъчното облагане трябва да бъдат съразмерни и съответстващи на целта за предотвратяване на *напълно изкуствени действия*.

### *Напълно изкуствени действия*

В отговор на представени от държавите-членки аргументи, Съдът на Европейските общности е уточнил няколко фактора, които *сами по себе си* не са достатъчни за доказване наличието на преднамерени, т.е. напълно изкуствени, действия. Той е постановил например, че сам по себе си фактът, че дадено дъщерно дружество е установено в друга държава-членка, не може да бъде считан по презумпция за начин за избягване на данъчното облагане<sup>6</sup>, както и фактът, че даден данъкоплатец би могъл да управлява дейността на вторично установено на територията на друга държава-членка предприятие от територията на държавата-членка, където е регистрирана компанията-майка, не води автоматично до заключението, че е налице напълно изкуствено действие<sup>7</sup>. Съдът на Европейските общности изрично е потвърдил и законосъобразността данъчните съображения да бъдат фактор при решението къде да бъде установено дадено дъщерно дружество<sup>8</sup>. Целта за минимизиране на данъчната тежест е сама по себе си приемлив търговски аргумент дотолкова, доколкото действията за постигането ѝ не се свеждат до изкуствени прехвърляния на печалба. Докато данъкоплатците не са извършили неправомерни действия, държавите-членки не могат да пречат на упражняването на правото на свободно движение единствено поради наличието на по-ниски данъци в друга държава-членка<sup>9</sup>. Такъв е случаят дори по отношение на евентуални специални преференциални данъчни режими в другата държава-членка<sup>10</sup>. Въздействията върху избора на място на установяване на дадена делова дейност, породени от несъвместима с Договора за ЕО държавна помощ и накърняващата конкуренцията данъчна политика не оправомощават държавите-членки да предприемат едностранни мерки, ограничаващи свободата на движение, с оглед неутрализиране на ефекта от тези въздействия<sup>11</sup>; подобни проблеми следва по-скоро да бъдат решавани като се потърси източника им чрез подходящи съдебни или политически процедури. В тази връзка е ясно, че самите мерки за борба със злоупотребите също трябва да са в съответствие с разпоредбите на Договора за ЕО относно държавните помощи<sup>12</sup>. Комисията ще продължи да наблюдава прилагането на правилата на Договора за ЕО относно държавните помощи и да оказва подкрепа на предприетата в рамките на Съвета работа на групата за етичен кодекс.

За да бъдат обосновани, мерките за борба със злоупотребите трябва да бъдат ограничени до ситуации, при които е налице допълнителен елемент на злоупотреба. В скорошната си съдебна практика, Съдът на Европейските общности предоставя точни указания относно критериите за установяване наличието на неправомерни практики (напълно изкуствени действия). В делото *Cadbury*, Съдът на Европейските общности е постановил, че дадено установяване може да бъде считано за естествено

---

<sup>6</sup> ICI, C-264/96, #26.

<sup>7</sup> C-196/04, #69.

<sup>8</sup> *Cadbury*, #37.

<sup>9</sup> *Eurowings*, C-294/97, #44.

<sup>10</sup> *Cadbury*, #36-38.

<sup>11</sup> Напр. AG Léger in *Cadbury*, #55-60.

<sup>12</sup> Вж. Бележка на Комисията от 11 ноември 1998 г., ОВ С 384/98, по-специално #13.

тогава, когато се приеме – въз основа на оценката на обективни и проверими от трети страни фактори, в частност доказателства за физическо наличие на помещения, персонал и оборудване, – че то отразява икономическата действителност, т.е. когато се касае за действително икономически активно дружество, а не просто за „пощенска кутия“ или „фасадно“ дъщерно дружество<sup>13</sup>. В делото *Thin Cap*<sup>14</sup>, проблемът не е бил дали мястото на установяване на съответния данъкоплатец е естествено, а дали съответната държава-членка е могла да наложи данъчни ограничения върху договореностите по финансирането между свързани дружества. Съдът на Европейските общности е потвърдил, че фактът, че редът и условията на финансовите трансакции между свързани дружества, установени в различни държави-членки, се различават от тези, които биха били уговорени в случай на необвързани по подобен начин страни, съставлява обективен и независимо проверяем елемент за установяването на факта дали съответната трансакция частично или изцяло представлява напълно изкуствено действие. Изготвеното на тази основа законодателство беше счетено за съответстващо с уговорката, че на данъкоплатеца се предостави възможност да представи доказателства за икономическата целесъобразност от това действие.

Следователно установяването на напълно изкуствено действие се свежда до съпоставителен анализ на съдържанието и формата. Прилагането на подходящите тестове в контекста на гарантираните от Договора за ЕО свободи и директивите относно корпоративното данъчно облагане изисква сравняване на техните цели със залегналите в сключените от потенциалните бенефициери (данъкоплатци) споразумения. Определянето на равнището на икономическо присъствие и икономическата целесъобразност на сключените споразумения при корпоративното установяване се натъква на неизбежни трудности. Обективните фактори за установяване дали е налице адекватна обосновка включват проверими критерии като действителното местоположение на управлението на дружеството и осезаемото му присъствие, както и поетият от него търговски риск. Не може да се твърди обаче със сигурност как тези критерии могат да се прилагат по отношение например на финансовите услуги в рамките на една и съща групировка и холдинги, чиято дейност обичайно не налага значително физическо присъствие.

Съдът на Европейските общности е изяснил позволения обхват на някои типове правила за борба с избягването на данъчното облагане и е създал известен брой критерии за оценяване на естествеността на избраното място на установяване, както и на търговския характер на сключените от данъкоплатците споразумения. Въпреки че прилагането на произтичащите от съдебната практика принципи ще зависи в крайна сметка от фактическия състав по всеки отделен случай, Комисията счита за полезно да бъде проучено практическото приложение на тези принципи към различните типове делова активност и структури<sup>15</sup>. Тя предлага на държавите-членки да обединят

---

<sup>13</sup> #67-68.

<sup>14</sup> C-524/04.

<sup>15</sup> В тази връзка би било също така полезно да се проучи възможността за изготвяне на неизчерпателен списък от типови ситуации, в които обикновено са налице изкуствени действия, какъвто е например случаят със създаване на подразделение, чиято цел е обявена като предоставяне на стоки или услуги от друга юрисдикция, без то да е реално съществуващо и в него да се извършва действителна дейност, или, в по-общ план, случаите, когато се наблюдават действия, с които не се преследва стопанска цел (или които биха могли дори да са в разрез с обичайните стопански интереси, освен ако не са били извършени с цел избягване на данъчното облагане).

усилията си в тази задача и приветства всеки евентуален принос от страна на деловата общност.

### *Съразмерност*

От делата „Cadbury“ и „Thin Cap“ следва, че за да се определи дали дадена транзакция представлява напълно изкуствено действие, националните правила за борба със злоупотребите могат да включват т.нар. критерий „сигурно пристанище“ („safe harbour“) за фокусиране върху ситуациите, при които вероятността от злоупотреби е най-голяма. Фактически, Комисията споделя мнението на генералния адвокат Geelhoed, който при делото „Thin Cap“ отбелязва, че установяването на рационални презумптивни критерии допринася за уравниловеното прилагане на мерките за борба със злоупотребите в национален мащаб, тъй като това установяване засилва правната сигурност за данъкоплатеца и улеснява задачата на данъчните власти<sup>16</sup>.

Все пак, с оглед гарантирането, че естествени установявания и транзакции няма да бъдат неоправдано санкционирани, е задължително в случай на предполагаемо напълно изкуствено действие на данъкоплатеца да бъде предоставена възможност, без да бъде обект на неправомерен административен натиск, да представи доказателства за евентуалната икономическа целесъобразност от това действие. Степента, в която самият данъкоплатец трябва да докаже икономическата целесъобразност от извършените транзакции, се определя за всеки отделен случай. В тази връзка Комисията счита, че задължението за представяне на доказателства не трябва да бъде поемано единствено от данъкоплатеца, както и че трябва да бъде отчетен общият капацитет на данъкоплатеца да осигури спазване на разпоредбите, както и видът на въпросно действие. Също така жизнено важно от гледна точка на съразмерността е резултатът от направената от данъчния орган съответна оценка да подлежи на независим юрисдикционен преглед. Освен това, коригирането на облагаемия доход в резултат на прилагане на правилата за борба със злоупотребите следва да бъде ограничено до размера на сумите, отнасящи се към напълно изкуственото действие. При транзакциите в рамките на една и съща групировка, това означава прилагане на принципа на пълната конкуренция (търговските условия са такива, каквито биха били договорени без съществуване на отношение на зависимост между страните). Комисията все пак счита, че това не би трябвало да ограничава държавите-членки при налагането на санкции на данъкоплатците, прибегнали, с цел избягването на данъци, до неправомерни схеми.

### **3. ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА БОРБА СЪС ЗЛОУПОТРЕБИТЕ В РАМКИТЕ НА ЕС/ЕИП**

#### *Общи бележки*

Необходимо е държавите-членки да разполагат с ефективни данъчни системи и да предпазват данъчните си основи от неоправдана ерозия поради неволно необлагане с данък или допускане на злоупотреба. Същевременно е необходимо да се гарантира, че не са налице неоправдани пречки за упражняване на предоставените на лицата и икономическите оператори права по силата на общностното законодателство. Мерките за борба със злоупотребите трябва следователно да бъдат точно насочени към напълно

---

<sup>16</sup>

#66.

изкуствените действия, целящи заобикаляне на националното законодателство (или транспонираните общностни правила). Такъв е и случаят с прилагането на правилата за борба със злоупотребите по отношение на държавите-членки на ЕИП (с изключение на ситуациите, при които няма адекватна договореност за обмен на информация със съответната държава-членка на ЕИП). С оглед гарантирането, че такива правила са съответстващи на целта за ограничаване на злоупотребите и осигуряване на правна сигурност е необходимо да бъдат предоставени подходящи защитни механизми, които да позволяват на данъкоплатците да предоставят доказателства за каквато и да е икономическа целесъобразност във връзка с извършените от тях договорености.

Комисията счита, че би било жалко, ако, за да избегнат обвинение в дискриминация, държавите-членки включат в приложното поле на мерките за борба със злоупотребите, целящи да ограничат трансграничното избягване на данъчно облагане, напълно национални ситуации, при които не съществува риск за възможна злоупотреба. Подобни едностранни решения само подкопават конкурентоспособността на икономиките на държавите-членки и не са в интерес на вътрешния пазар. Фактически, както отбеляза генералният адвокат Geelhoed по делото „Thin Cap“, *такова разширяване на приложното поле<sup>17</sup> „... е в значителна степен безсмислено и действително контрапродуктивно за икономическата ефективност.“* Освен това, остава дискуссионен въпросът дали такива разширявания на приложното поле са в състояние успешно да доведат всички рестриктивни мерки в съответствие с поетите по Договора за ЕО задължения от страна на държавите-членки.

Липсата на съгласувано взаимодействие между данъчните системи на държавите-членки може да доведе до неволно необлагане и да предостави възможност за злоупотреба, подронвайки по този начин тяхната справедливост и равновесие. Възможно е да възникнат *несъответствия*, във връзка например с окачествяването на задълженията и собствения капитал. Дадена държава-членка може да счете определена транзакция за увеличаване на капитала и следователно да не обложи дохода от нея (под формата на разпределение на печалбата), докато друга държава-членка може да приеме същата транзакция за заем и да позволи приспадане от облагаемия доход на последващите плащания (лихви). Това може да доведе до намаляване на данъчното облагане в дадена държава-членка, без съответно облагане в друга държава-членка. Същото е валидно за хибридните структури, т.е. такива, които в дадена държава-членка се считат за корпоративни, а в друга – за прозрачни структури. В резултата на тази разлика в окачествяването може да възникне двойно освобождаване или двойно намаляване на данъка. С такива проблеми се бори най-добре още на изходно равнище, като се ограничи броят на несъответствията. При липса на такъв подход е желателно да се подобри административното сътрудничество с оглед установяване на ситуации, при които такива несъответствия са използвани неправомерно. Комисията предлага тези въпроси да бъдат обсъдени по-подробно с държавите-членки, за да се преценят евентуалните възможности за координирани решения в тази област.

*Административно сътрудничество* при схеми за данъчни измами и специфични случаи на такива могат да бъдат от ключово значение за гарантиране ефективността на мерките за борба със злоупотребите. Схемите за избягване на данъчното облагане често са със значителна степен на сложност и могат да включват операции в различни държави-членки и трети държави, което прави идентифицирането и борбата с тях все

---

<sup>17</sup>

#68.

по-трудно за държавите-членки, които разчитат на самостоятелни действия. Освен това, целенасочените мерки за борба със злоупотребите налагат значителна доказателствена тежест на данъчните администрации, което още повече увеличава значението на едно сътрудничество между тях. *Споделянето на най-добрите практики*, приложени на национално равнище, също изглежда от полза за държавите-членки.

*Общи видове правила за борба със злоупотребите в данъчното законодателство на държавите-членки*

*Правила относно контролираните чуждестранни дружества.* Основната цел на правилата относно контролираните чуждестранни дружества е да бъде предотвратено избягването на данъчното облагане на национално равнище от страна на резидентни дружества чрез пренасочване на доход към дъщерни предприятия в държави с по-ниски данъци. Както призна Съдът на Европейските общности, с правилата относно контролираните чуждестранни дружества тази цел в общи линии се постига. Обхватът на правилата относно контролираните чуждестранни дружества обикновено се определя с прибягване до критерии относно контрола, ефективното равнище на данъчно облагане, дейността и вида приходи на контролираното чуждестранно дружество; тези правила в общия случай позволяват печалбата на контролираното чуждестранно дружество да бъде отнесена към установената в страната компания-майка и да подлежи на данъчното облагане, приложимо към последната. По силата на правилата относно контролираните чуждестранни дружества, самият факт, че дъщерното дружество е със седалище в друга държава, е достатъчна причина за да получи неговата печалба различно данъчно третиране. Тази разлика в данъчното третиране представлява дискриминация, освен ако не е налице обективна, релевантна разлика в ситуацията, която би могла да я обоснове. По същия начин, включването на печалбата на дъщерно дружество в облагаемата печалба на резидентна компания-майка представлява пречка пред възможността на последната да се установява в други държави-членки посредством дъщерни дружества.

Необходимо е следователно – освен ако правилата относно контролираните чуждестранни дружества не бъдат премахнати изцяло или не бъде изключено прилагането им в рамките на ЕС/ЕИП – да се гарантира, че правилата относно контролираните чуждестранни дружества са насочени единствено към напълно изкуствените действия. Обхватът им може да бъде ограничен посредством различни изключения, като приемлива дистрибуционна политика, освободени от данъчно облагане (реални промишлени или търговски) дейности, публични котировки и др., но преди всичко е от ключово значение на данъкоплатците да бъде предоставена възможност да докажат под юрисдикционен контрол икономическата целесъобразност от извършените от тях трансакции.

Ограниченията на позволеното поле на прилагане на правилата относно контролираните чуждестранни дружества не засягат прилагането на правилата относно трансферните цени, които могат да бъдат използвани в по-общ план по отношение на договорености за нетърговско ценообразуване между свързани дружества. Правилата относно контролираните чуждестранни дружества могат следователно да продължат да изпълняват полезна функция като допълнение към правилата относно установяването на дружествата и трансферното ценообразуване дотолкова, доколкото те предоставят средство за борба с по-изкуствените видове данъчни машинации като например отклоняването на печалбата (на хартия) в полза на контролирани дружества, които не са действително установени на територията на други държави-членки на ЕС или на



ЕИП. Държавите-членки на ЕС трябва все пак да гарантират, че такива мерки не се прилагат при вторично установяване в други държави-членки на ЕС или на ЕИП, когато се провежда действителна делова активност, както и че не се надхвърля необходимото за постигане на обявената цел за борба с изкуственото прехвърляне на печалбата.

*Правила относно недостатъчната капитализация.* Съществуват множество различни подходи към изготвянето на правила относно недостатъчната капитализация, които отразяват различните възгледи и правни традиции в държавите-членки. Основата на тези правила обаче е сходна. Финансирането с дълг и собствен капитал водят до различни данъчни последици. Финансирането на компания със собствен капитал обикновено води до разпределение на печалбата на акционерите под формата на дивиденди, но едва след като тази печалба е била обложена с данък на равнището на дъщерното дружество. Финансирането на дълга води до плащане на лихви на кредиторите (които биха могли да бъдат и акционерите), но с тези плащания обикновено се намалява облагаемата печалба на дъщерното дружество. Дивидентите и лихвите могат също да водят до различни данъчни последици. Разликата в третирането по силата на националното право (както и на двустранно равнище) на финансирането с дълг и собствен капитал, в резултат на която правата за облагане в държавата на източника обикновено са по-ограничени при лихвите отколкото при дивидентите, прави финансирането с дълг точка значително по-атрактивно от финансова гледна в трансграничен контекст и може следователно да доведе до ерозия на данъчната основа в държавата, където е установено дъщерното дружество.

Чрез цялостното премахване на правилата относно недостатъчната капитализация или чрез изключване от приложното им поле на споразуменията със заемодатели, установени в друга държава-членка на ЕС или на ЕИП, разликата в третирането на резидентни дъщерни дружества в зависимост от седалището на тяхната компания-майка в рамките на ЕС/ЕИП, ще бъде премахната. Комисията е на мнение, че държавите-членки следва и в рамките на ЕС/ЕИП да са в състояние да предпазят данъчната си основа от изкуствена ерозия чрез структурирано финансиране на дълга. След делото „*Lankhorst*“, някои държави-членки се опитаха да избегнат обвинението в дискриминация като включиха в обхвата на правилата си относно недостатъчната капитализация трансакции, извършени стриктно на национално равнище. Както беше посочено, такова развитие не е желателно.

В делото „*Thin Cap*“ Съдът на Европейските общности призна, че мерките за предотвратяване на недостатъчната капитализация не са недопустими сами по себе си. Прилагането им трябва обаче да бъде ограничено до напълно изкуствените действия. Това може да бъде постигнато като се гарантира, че условията на споразуменията между свързани дружества за финансиране с дълг останат в рамките на тези, каквито биха били договорени без съществуването на отношение на зависимост между страните, или като се гарантира, че те се основават на иначе приемливи икономически съображения. Комисията счита, че установените от Съда на Европейските общности принципи във връзка с правилата относно недостатъчната капитализация са приложими и при правилата относно трансферното ценообразуване, които са ключови за съществуването на националните данъчни системи. Държавите-членки не могат да притежават ефективни данъчни системи, ако не са в състояние да предпазят данъчната си основа от ерозия вследствие на нетърговски споразумения между свързани дружества.

#### 4. ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА БОРБА СЪС ЗЛОУПОТРЕБИТЕ ПО ОТНОШЕНИЕ НА ТРЕТИ ДЪРЖАВИ

Правилата относно контролираните чуждестранни дружества определят данъчното третиране на печалбата на чуждестранно дружество, контролирано от резидент/и. Поради факта, че такива правила визират и следователно имат ефект единствено върху резидентни акционери с решаващо влияние върху чуждестранно дружество (обикновено свързано в рамките на дадена групировка дружество), значението им гравитира около способността на дружествата (а при определени обстоятелства това могат да бъдат и физически лица) да се установят, посредством дъщерни дружества, в други държави. По подобен начин, правилата на държавите-членки относно недостатъчната капитализация визират изключително споразуменията за финансирания чрез сключване на заеми в рамките на една и съща групировка, т.е. те се прилагат единствено в ситуации, при които чуждестранният акционер притежава значителен дял в резидентното дъщерно дружество. По този начин, фокусът на правилата относно недостатъчната капитализация касае недвусмислено свободата на установяване и, както в случая с правилата относно контролираните чуждестранни дружества, е необходимо да бъде разгледано прилагането им единствено от гледна точка на член 43 от Договора за ЕО<sup>18</sup>.

Поради факта, че общностното законодателство не задължава държавите-членки да не бъдат дискриминационни по отношение на установяването на своите граждани извън Общността или установяването на граждани на трета държава в дадена държава-членка<sup>19</sup>, въпросът за дискриминацията не стои при контролираните дружества или установените в трета държава кредитори/акционери. Не е необходимо следователно държавите-членки да бъдат възпрепятствани при прилагането на правилата относно контролираните чуждестранни дружества и относно недостатъчната капитализация спрямо трети държави. Общностното законодателство не налага никакви специфични изисквания по отношение на правомерността на прилагането на съответното законодателство към трансакции извън ЕС<sup>20</sup>.

Все пак, ако прилагането на тези правила не бъде ограничено до ситуации и трансакции между дружества в рамките на една и съща групировка (или между страни, които са свързани по асиметричен начин) и до степента, в която има сведения за това, те ще трябва да бъдат приведени в съответствие с член 56 на Договора за ЕО и да бъдат прилагани, включително и спрямо трети държави, единствено във връзка с напълно изкуствени действия (с изключение на ситуациите, при които няма адекватна договореност за обмен на информация със съответната трета държава).

Директивите относно корпоративното данъчно облагане се прилагат само за дружества, регистрирани в държавите-членки; тяхната обща цел е, чрез премахването на данъчните ограничения за трансгранични реорганизации и изплащането на дивиденди, лихви и

---

<sup>18</sup> Lasertec, C-492/04, #20.

<sup>19</sup> При делото *ICI* Съдът на Европейските общности отбелязва: „[...] когато спорът, подаден за разглеждане от национален съд, касае ситуация, която е извън компетенциите на общностното законодателство, последното не задължава националния съд нито да тълкува своето законодателство в смисъл, съответен с общностното законодателство, нито да не прилага това свое законодателство [...]“ #34

<sup>20</sup> Прилагането му може обаче да бъде възпрепятствано от съответната конвенция относно двойното данъчно облагане.

отчисления, да бъдат създадени *в рамките на Общността* условия, аналогични на валидните за един вътрешен пазар. В тяхното приложно поле следователно не би попаднало например улесняването на действия, насочени към избягване на облагането на плащания, извършени в полза на дружества, които не са регистрирани в ЕС, ако тези практики не са икономически обосновани. Би могло да се отбележи в тази връзка, че най-успешното противопоставяне на подобни практики за избягване на данъчното облагане е ако не едnakвото, то поне добре координираното прилагане на мерките за борба с избягването на данъчното облагане.

Комисията счита, че с оглед защитата на собствената им данъчна основа, държавите-членки следва да се стремят да подобряват координирането на мерките за борба със злоупотребите спрямо трети държави по отношение по-специално на прилагането на националните им мерки към международните схеми за избягване на данъчното облагане. Такова координиране може успешно да се състои в административно сътрудничество (например обмен на информация и споделяне на най-добрите практики). Комисията би също така насърчила държавите-членки да засилят там, където е необходимо, административното сътрудничество със своите партньори извън ЕС.

## 5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Съдебната практика на Съда на Европейските общности изобилства с решения в тази област, в които се изясняват границите на правомерното прилагане на правилата за борба с избягването на данъчното облагане. Решенията ще имат без съмнение значително въздействие върху съществуващите правила, при чието формулиране тези ограничения не са били отчетени. В частност е ясно, че тези правила не трябва да имат твърде широк обхват, а да визират ситуации, при които не е налице естествено установяване или в по-общ план там, където съществува липса икономическа обосновка.

Необходимо е следователно държавите-членки да извършат общ преглед на своите правила за избягване на данъчното облагане. Комисията би желала да подпомогне държавите-членки при провеждането на тези прегледи. Комисията е на мнение, че освен необходимостта установените от Съда на Европейските общности ясни критерии да бъдат прилагани към отделните факти, е уместно да бъде проучено по-общото практическо приложение на тези принципи извън границите на частния контекст, обусловил появата им. В тази връзка, Комисията приканва държавите-членки и останалите заинтересовани страни да работят заедно с нея за насърчаване на по-добро разбиране на ефекта върху данъчните системи на държавите-членки. Също така, Комисията би желала да проучи по-подробно в тясно сътрудничество с държавите-членки възможността за специфични координирани решения с оглед на:

- разработване на общи определения на понятията за злоупотреба и напълно изкуствени действия (за предоставяне на указания относно прилагането им в областта на преките данъци);
- подобряване на административното сътрудничество за по-ефективното идентифициране и неутрализиране на данъчните схеми за измама и злоупотреби;

- споделяне на най-добрите практики, които са в съответствие със законодателството на ЕС, по-специално за гарантиране на съразмерността на мерките за борба със злоупотребите;
- ограничаване на потенциалните несъответствия, които биха могли да доведат до неволно необлагане с данък; както и
- подобряване на координацията при мерките за борба със злоупотребите спрямо трети държави.

Комисията приканва Съвета, Европейския парламент и Икономическия и социален комитет да предоставят становището си във връзка с настоящото съобщение.