

**BG**

**BG**

**BG**



КОМИСИЯ НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ

Брюксел, 17.4.2009  
COM(2009) 179 окончателен

**ДОКЛАД НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА**

**в съответствие с член 8 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави-членки**

## ДОКЛАД НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА

в съответствие с член 8 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави-членки

### 1. ОБОБЩЕНИЕ

В член 8 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави-членки („директивата за лихвите и роялти“ или „директивата“)<sup>1</sup> се изисква Комисията да „...докладва на Съвета за изпълнението на настоящата директива, и по-специално с оглед разширяването на нейния обхват до дружества и предприятия, различни от тези, посочени в член 3 и в приложението“. В тази връзка Комисията разгледа съвременността и пълнотата на прилагането, както и въпроси във връзка с разясняването и възможни подобрения на съществуващия текст, включително разширяване на обхвата на директивата. В доклада се заключава, че като цяло директивата е приложена своевременно и пълно, но са необходими насока и координация по отношение на някои ключови аспекти и съществуват възможности за подобряване на настоящия текст.

### 2. КОНТЕКСТ

Директивата е приета на 3 юни 2003 г. Срокът за прилагане е бил 1 януари 2004 г. Впоследствие тя е изменяна с директиви 2004/66/ЕО<sup>2</sup> и 2004/76/ЕО<sup>3</sup> на Съвета. С първата се разширява приложното поле на директивата, за да се включат дружества и данъци в новите държави-членки, а с втората се предоставят временни дерогации на някои от новите държави-членки по отношение на една или повече разпоредби от директивата. И двете директиви за изменение трябваше да бъдат приложени до 1 май 2004 г.

С оглед на доклада по член 8 Комисията възложи на Международното бюро по фискална документация (МБФД) да осъществи проучване на прилагането на тези директиви. Целта е получената от проучването информация да помогне на Комисията да оцени необходимостта от:

- действия за осигуряване на изпълнение на задълженията на държавите-членки, произтичащи от директивата и от Договора;
- насока за прилагането на отделни разпоредби от директивата;
- допълнително законодателство в областта, обхваната от директивата.

---

<sup>1</sup> ОВ L 157, 26.6.2003 г., стр. 49.

<sup>2</sup> ОВ L 168, 1.5.2004 г., стр. 35.

<sup>3</sup> ОВ L 157, 30.4.2004 г., стр. 106.

Бе решено проучването да обхваща само 20 държави-членки, като се изключат пет държави-членки (Гърция, Латвия, Литва, Полша и Португалия), за които са в сила преходни дерогации, тъй като тези държави-членки все още не са задължени да прилагат директивата изцяло. Проучването беше завършено преди присъединяването на България и Румъния към Европейския съюз, но следва да се отбележи че за тези държави-членки също има преходни дерогации<sup>4</sup>.

### **3. ДИРЕКТИВА**

#### **3.1. Цел и режим**

Целта на директивата е трансграничните плащания на лихви и роялти да се поставят при същите условия като вътрешните плащания чрез премахване на правното двойно данъчно облагане и неблагоприятното отражение върху паричните потоци.

Също толкова важно е тези плащания да не избягват напълно данъчното облагане. Съгласно съображение 3 тези плащания следва „...CCN“.

Режимът се състои в освобождаване на плащанията на лихви и роялти от данъчно облагане при източника чрез определяне на данъчното задължение въз основа на данъчна декларация или чрез удържането му при източника, като в същото време се прави опит да се гарантира, че бенефициентът по плащанията е обложен в своята държава-членка на установяване или в държавата-членка, в която се намира мястото на стопанска дейност. В директивата се предвижда процедура за възстановяване, когато данъкът е бил удържан при източника.

Чрез облагането на бенефициера в държавата-членка на установяване, а при място на стопанска дейност - в държавата-членка, където се намира то, се гарантира, че този доход е обложен в юрисдикцията, в която са данъчно-признати съответните разходи (т.е. разходите за набиране на капитал при дохода от лихви и разходите за изследователска и развойна дейност при роялти).

#### **3.2. Прилагане**

Повечето от обхванатите в проучването 20 държави-членки изглежда са приложили директивата в рамките на правния краен срок. От тези държави-членки, които не са го направили, при всички с изключение на една националните правни актове за транспониране са приложими със задна дата от 1 януари 2004 г.

По отношение на практическите последици от директивата в проучването се отбелязва, че десет държави-членки в момента не облагат при източника

---

<sup>4</sup> Дерогациите за България и Румъния са предвидени в Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и измененията на Договорите, въз основа на които е създаден Европейският съюз, приложение VI, брой 6 и приложение VII, брой 7, ОВ L 157, 21.6.2005 г., стр. 289 и стр. 329.

изходящите лихвени плащания (като други две държави-членки предоставят широкообхватни освобождавания), а шест държави-членки не облагат при източника роялти (с изключение на патентните роялти в една държава-членка).

В този контекст следва да се отбележи, че директивата е от значение дори за тези държави-членки, в които плащанията на лихви и роялти не се облагат при източника (или въз основа на данъчни декларации), доколкото член 4 и член 5 ограничават дискрецията на всички държави-членки да преквалифицират плащанията на лихви и роялти като разпределена печалба и да ги облагат с данъци.

### **3.3. Специфични проблеми при тълкуването и прилагането**

#### **3.3.1. Член 1, параграф 1, параграф 4 и параграф 5 - „бенефициер“**

Условието за бенефициера има за цел да се гарантира, че не се злоупотребява с освобождаването по силата на директивата чрез изкуствено добавяне на посредник.

Когато съществуват различия в описанието на критерия за бенефициера съответно за дружествата и за местата на стопанска дейност, основната разлика е в позоваването на „...*доход, по отношение на който това място на стопанска дейност се облага... с някои от данъците...*“ В този случай в директивата изрично се посочва, че тези плащания трябва да се облагат, когато те се получават от бенефициера.

Обхванатите в проучването държави-членки са възприели различни подходи по отношение на критерия за бенефициера. По отношение на дружествата, някои държави-членки са предпочели да не транспонират изобщо определението в член 1, параграф 4, други са разчитали на определения от националното право, а трета група държави-членки са го транспонирали като са се отклонили от него. По отношение на местата на стопанска дейност – някои държави-членки са предпочели или изобщо да не транспонират член 1, параграф 5, или да го транспонират в националното право с изменения.

Поради тези различия в подхода е възможно в една държава-членка да не се допусне ползването на освобождаването, а в друга държава-членка то да се предостави при същите обстоятелства Независимо от коментарите на някои държави-членки, които считат, че по този въпрос по същество следва да се прави оценка на всеки отделен случай, все пак използваният в контекста на директивата термин произтича от общностното право. Неговото тълкуване следва да бъде еднозначно в рамките на Общността. Едновременното съществуване на 27 потенциално различни тълкувания би намалило ефективността на директивата.

Възможните решения включват разработване на насоки чрез обсъждания в техническа работна група или изменение на определенията с цел те да се направят по-точни.

3.3.2. *Член 1, параграф 3 – място на стопанска дейност - „данъчно признати разходи“*

При плащания, извършени от места на стопанска дейност, задължението на държавата на източника да не ги облага зависи от това дали тези плащания са данъчно признат разход за платеща.

От контекста е ясно, че целта на изискването за „признаване за целите на данъчното облагане“ е да се гарантира, че ползите от директивата са единствено по отношение на тези плащания, представляващи разходи, които могат да се отнесат към мястото на стопанска дейност. Текстът на разпоредбата обаче предполага, че тя ще се прилага и в случаи, в които приспадането е отказано на други основания.

МБФД не е открило случаи в обхванатите в проучването държави-членки на отказване на освобождаването въз основа на това, че плащането не е било данъчно признат разход, но не може да се изключи възникването на такива случаи в бъдеще и налагането при такива обстоятелства от страна на приемащата държава на мястото на стопанска дейност на данък при източника върху плащането.

За да се избегне неоправдана разлика в третирането между дъщерно предприятие и място на стопанска дейност, може да се разгледа възможността да се преформулира текста на член 1, параграф 3 с цел той да стане по-точен.

3.3.3. *Член 1, параграф 10 – „период на участие“*

Единадесет от обхванатите в проучването 20 държави-членки са се възползвали от предоставената им в член 1, параграф 10 възможност да наложат минимален период на участие като условие за ползване на произтичащите от директивата предимства. Според проучването три от тези държави-членки изискват условието да бъде удовлетворено в момента на плащането, като не съществува възможност то да се изпълни впоследствие и да се вземе предвид със задна дата.

Последното изискване изглежда не е в съответствие с целта на директивата като цяло и по-специално на член 1, параграф 10, както и със съответната съдебна практика на Съда на Европейските общности. При случаят *Denkavit* по отношение на опцията за период на участие, предвидена в член 3, параграф 2 от директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ съдът е постановил, че като дерогация от принципа за освобождаване от данъчно облагане при източника, залегнал в тази директива, опцията за период на участие следва да се тълкува стриктно<sup>5</sup>. В допълнение се отбелязва, че въпросната разпоредба е „насочена по-специално към борба със злоупотребите, при които се придобиват участия в капитала на дружества с единствената цел да се извлече полза от

---

<sup>5</sup> Съдебно решение от 17.10.1996 г. по Съединени дела C-283/94, C-291/-94 и C-292/94 *Denkavit International BV a.o. v Bundesamt für Finanzen*, параграф 27.

*съществуващите данъчни преференции и които не се предвижда да бъдат запазени*<sup>6</sup>.

Горепосочените констатации са пряко свързани с тълкуването на член 1, параграф 10 от директивата. Както и в случая с член 3, параграф 2 от директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ член 1, параграф 10 представлява дерогация от принципа за освобождаване от облагане при източника и поради това следва да се тълкува стриктно. Той има и същата цел като член 3, параграф 2 – т.е. да противодейства на злоупотреби при ползването на произтичащите от директивата облекчения чрез временни, обусловени от чисто данъчни съображения участия. Тази цел е постигната, ако участието се запази през изисквания минимален период, независимо от това дали периодът вече е приключил по време на плащането или той приключва едва в някакъв по-късен момент като например датата на подаване на заявлението за освобождаване от облагане.

Според Съда на Европейските общности държавите-членки не са задължени да предоставят освобождаване в началото на периода на участие без да са сигурни дали ще могат да съберат данъчното задължение, ако участието не се запази през минималния период или да предоставят освобождаването незабавно въз основа на едностранен ангажимент от страна на дружеството-майка<sup>7</sup>. Това съдебно решение обаче е произнесено преди Съветът да измени Директива 76/308/ЕИО с цел да се разшири обхватът на административното сътрудничество при събирането на вземания във връзка с подоходни данъци<sup>8</sup>. Този нов правен контекст може да измени задълженията на държавите-членки, произтичащи от Директивата, тъй като сега те разполагат с нови инструменти за събиране на данъчните задължения.

#### 3.3.4. Член 2 – „лихви“ и „роялти“

В проучването не се откриват никакви съществени различия между определението за „лихва“ в член 2, буква а) и тези, на които се разчита в контекста на транспонирането на директивата в националното законодателство. Нито пък изглежда да има никакви лесно установими различия между определението в член 2, буква а) и това в член 11 от примерната данъчна конвенция на ОИСР (ПДК), които да могат да се отразят върху прилагането на директивата.

Според проучването две държави-членки прилагат по-тясно определение за роялти от съдържащото се в член 2, буква б). Поради това е възможно някои плащания на роялти от тези държави-членки тогава да са подлежали на данъчно облагане при източника в зависимост от съдържанието на националното право и приложимите конвенции за избягване на двойното

---

<sup>6</sup> Параграф 31.

<sup>7</sup> *Denkavit*, параграф 33.

<sup>8</sup> Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 година за изменение на Директива 76/308/ЕИО относно взаимопомощта при изплащането на вземания, произтичащи от операции, представляващи част от системата за финансиране на Европейския фонд за ориентиране и гарантиране на земеделието, както и от селскостопански такси и мита, и на данък добавена стойност и на някои видове акциз, ОВ L 175, 28.6.2001 г., стр.17—20.

данъчно облагане. След приключването на проучването една от държавите-членки впоследствие е изменила законодателството си с цел да приведе своето национално определение в съответствие с това в директивата.

Съдържащото се в член 2, буква б) определение е ясно и еднозначно. От него следва, че държавите-членки могат да се отклоняват от това определение само доколкото по този начин те предоставят освобождаване, което е идентично с посоченото в Директивата или по-благоприятно от него.

### 3.3.5. Член 3, буква а) – „дружество от държава-членка“

#### 3.3.5.1. Приложението – списък на субекти

Редица държави-членки са предпочели да разширят благоприятното третиране, произтичащо от директивата, така че то да обхваща и плащания от по-широк кръг субекти в сравнение с изброените в приложението, като едновременно с това се запазват изискванията в приложението по отношение на получателите на плащанията.

#### 3.3.5.2. Прозрачни субекти

Разбираемо е, че един или повече от изброените в приложението субекти може да се счита за прозрачен във фискално отношение от държава-членка, различна от тази, в която той е регистриран за данъчни цели или са извършени формалностите по учредяването на юридическото лице.

В директивата не се съдържат никакви разпоредби, позволяващи на държавите-членки да прилагат изискванията за прозрачност по отношение на отговарящи на изискванията<sup>9</sup> дружества, които не са местни. От това следва, че държавите-членки не разполагат с правна база, въз основа на която да отказват да прилагат директивата по отношение на дружества-нерезиденти, които отговарят на изискванията в член 3.

Дори и да беше възможно обаче да се позволи прилагането на подход на прозрачност, логиката на този подход би изисквала въпросната държава-членка да разшири обхвата на благоприятното третиране въз основа на директивата, така че той да включва партньорите/акционерите. Това становище би било в съответствие с възприетата позиция в доклада за партньорство на ОИСР и коментарът относно член 1 от ПДК<sup>10</sup>.

#### 3.3.5.3. Държава-членка, в която е съсредоточено ефективното управление

Три от обхванатите в проучването държави-членки изглежда изискват като условие за предоставяне на освобождаването дружеството, което получава плащането, да подлежи на корпоративно подоходно облагане в държавата-членка, в която е съсредоточено ефективното му управление. Това може да доведе до отказ да се предостави благоприятното третиране, произтичащо от директивата, в случаите, когато например както държавата-членка, в която е

<sup>9</sup> Т.е. такива, които отговарят на всички критерии в член 3.

<sup>10</sup> Вж. по-специално параграфи 6.4 и 6.5.



учредено дружеството, така и държавата-членка, в която е съсредоточено ефективното му управление, използват в националното си законодателство мястото на съдебна регистрация като фактор за определяне на мястото на установяване за данъчни цели.

В текста на директивата не се отдава предпочитание на определен критерий за определяне на мястото на установяване за целите на данъчното облагане. Ако дружеството е установено само в една държава-членка няма значение дали прилаганият критерий от тази държава-членка е мястото на съдебна регистрация или мястото на ефективно управление. Ако дружеството е установено в две държави-членки, правилото за разграничаване, което се прилага в съответната конвенция за избягване на двойното данъчно облагане, обикновено е въз основа на критерия „място на съсредоточаване на ефективното управление“. В последния случай може да е основателно да се очаква, че дружеството следва „да подлежи на един от следните данъци без да бъде освободено“ [член 3, буква а), точка iii)] в държавата-членка, в която е съсредоточено ефективното му управление<sup>11</sup>.

#### 3.3.5.4. Критерии за определяне на обекта на данъчно облагане

Докато за повечето държави-членки изглежда критерият за определяне на обекта на данъчно облагане е правния субект – т.е. той се прилага по отношение на дружеството като такова, а не на отделното плащане на лихва или роялти - някои държави-членки изискват самото плащане да подлежи на данъчно облагане (критерий за определянето на обекта на данъчно облагане е облагаемата основа).

Според проучването една държава-членка изисква за дружествата да не съществува възможност за освобождаване. Тази държава-членка изисква също така дружествата да подлежат в държавата-членка, в която са установени, на облагане с данък, който има същия или подобен характер на този на подходящия данък в първата държава-членка.

В директивата не се подкрепя нито едното, нито другото изискване. Напротив, условията в член 3, буква а) са изчерпателни, като по този начин не се оставя възможност за налагане на допълнителни условия и ограничения.

#### 3.3.6. Член 3, буква б) – „свързано дружество“

##### 3.3.6.1. Праг на участие

Според проучването нито една държава-членка не е намалила прага от 25 % за прякото минимално участие, въпреки че една държава-членка приема непряко участие. Редица държави-членки обаче или са преминали от критерия „капитал“ към критерия „право на глас“, или са позволили алтернативно използване на който и да е от двата критерия.

---

<sup>11</sup> Позиция, която може да бъде оспорена с аргумента, че когато място на стопанска дейност е получател на плащане на лихва или роялти, би следвало да е достатъчно дружеството да подлежи на данъчно облагане в държавата-членка на мястото на стопанска дейност за печалбата, която е относима към него.

В проучването се установява, че една държава-членка изисква да бъдат изпълнени едновременно и двата критерия: „капитал“ и „право на глас“. Директивата не дава основание за налагане на такова двойно изискване.

### 3.3.6.2. „Участващи“ дружества

Една държава-членка е разширила обхвата на освобождаването въз основа на директивата, като е премахнала изискването общото дружество-майка в случая, описан в член 3, буква б), точка iii), да е установено на територията на ЕС. Държавите-членки могат да бъдат „по-щедри“ от установеното в директивата.

### 3.3.7. Член 3, буква в) – място на стопанска дейност – определение

Определението за „място на стопанска дейност“ несъмнено е въз основа на член 5 от примерната данъчна конвенция на ОИСР без да се преповтаря списъкът с примери и изключения в член 5, параграфи 2—7.

Фактът, че определението в директивата се различава до известна степен от това в член 2, параграф 2 от директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ и че нито едно от определенията не възпроизвежда точно член 5 от ПДК на ОИСР може да предизвика правна несигурност, по-специално в случая с мястото на стопанска дейност на икономически субекти, които не са самостоятелни.

При прилагането на директивата повечето държави-членки са предпочели да разчитат на общото определение за място на стопанска дейност, съдържащо се в техните съответни национални законодателства. Пет държави-членки обаче са въвели специфично определение за целите на прилагането на директивата.

### 3.3.8. Член 4, параграф 2 – изключване на определени плащания на лихви или роялти

Член 4, параграф 2 е разпоредба за трансферните цени. Както става ясно от коментара относно този член в СОМ (1998) 67 окончателен, той е предназначен също така да служи като разпоредба за регулиране на слабата капитализация. В коментара се изтъква и че всяка сума, прекласифицирана като разпределение на печалба, следва да се ползва от преференциалното третиране по силата на директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“<sup>12</sup>.

В проучването се установява, че една държава-членка не предоставя преференциалното третиране по силата на директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ за плащания на лихви и роялти, прекласифицирани като скрито разпределение на печалба, въз основа на това, че в националната съдебна практика такова разпределение не може да се третира като изплащане на дивиденди. Тази държава-членка обаче не може да удържа данък при източника, ако има конвенция за избягване на двойното данъчно облагане, защото няма да се прилага членът относно дивидентите в тази конвенция<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Вж. становището на AG Mischo от 26.9.2002 г. по Дело C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

<sup>13</sup> Това твърдение не е безспорно. В резерва относно член 10, параграф 3 от ПДК на ОИСР въпросната държава-членка си запазва „правото да разширява определението за дивиденди в параграф 3, така че то да обхваща всички доходи, подлежащи на данъчно третиране като

Необходимо е да се обмисли в още по-голяма степен данъчното третиране на прекомерните размери на лихви или роялти, независимо от това дали те са прекласифицирани като разпределение на печалбата. В зависимост от обстоятелствата е възможно да възникне и въпросът за дискриминация спрямо третирането на подобни национални плащания.

В този контекст следва да се отбележи, че в съдебната практика на Съда дискриминационното прилагане на разпоредбите за слабата капитализация, свързани с фиксиран коефициент дълг/собствен капитал без клауза, позволяваща да се избегне проблема, представлява несъразмерно и следователно неоснователно ограничение на правото на установяване<sup>14</sup>.

### 3.3.9. Член 5 – измами и злоупотреби

Изглежда, че редица държави-членки тълкуват член 5 като разрешение за отказ на преференциално третиране, когато дружеството-бенефициер е контролирано от дружество, установено в трета държава.

Изглежда, че една държава-членка отказва да предостави преференциалното третиране по силата на директивата, когато дружеството-бенефициер е от друга държава-членка и то е притежавано или контролирано от лице, което е обичайно или постоянно установено в първата държава-членка.

Според член 3, буква б) „*участията могат да са свързани само с дружества, установени на територията на Общността*“. В директивата не се посочва обаче, че дружеството-майка, получаващо лихва или роялти от частично или изцяло притежавано от него дъщерно дружество, трябва да е контролирано от дружество, установено в ЕС (или от дружество, установено в държава-членка, която е различна от тази на дъщерното дружество), за да може плащането да отговаря на изискванията за предоставяне на освобождаване.

Освен това член 5 следва да се тълкува в светлината на съответната съдебна практика на Съда на Европейските общности за борба със злоупотребите, в която се изисква мерките за борба със злоупотребите да са подходящи и пропорционални<sup>15</sup>. Национално законодателство или разпоредба на конвенция за избягване на двойното данъчно облагане, в която се отказва да се предостави освобождаване въз основа единствено на факта, че дружеството-майка се контролира от дружество, установено на територията на трета държава, или на местно за държавата-членка дружество, е малко вероятно да отговори на

---

*разпределение на печалбата*“. Поради това не е необходимо дадено плащане непременно да отговаря на изискванията за класифициране като „дивидент“ по националното законодателство на тази държава-членка, за да бъде считано за „дивидент“ при прилагането на член 10, параграф 3.

<sup>14</sup> Дело C-105/07 *Lammers*, параграф 32. Вж. също Дело C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, параграф 92.

<sup>15</sup> Напр. съдебно решение от 17.7.1997 г. по Дело C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, параграф 44.

изискванията на теста за пропорционалност, тъй като то не е „съответстващо на целта за предотвратяване на напълно фиктивни споразумения“<sup>16</sup>.

Следва да се припомни, че условието за „бенефициер“ в член 1 е специално предназначено за справяне със споразумения за фиктивни посреднически структури. Поради това може да възникне съмнение, че дружество, отговарящо на изискването за „бенефициер“, може да се счита за фиктивен посредник при прилагането на член 5.

### **3.4. Въпроси, които не са разгледани в проучването**

#### *3.4.1. Плащания в рамките на дружеството*

Понастоящем обхватът на директивата е ограничен до плащания между обособени правни субекти. Поради това той не включва ситуациите в рамките на дружествата, като например реални или фиктивни плащания между главното управление и място на стопанска дейност или между две места на стопанска дейност на едно и също дружество.

По отношение на работата на ОИСР върху отнасянето на печалбата към местата на стопанска дейност възниква въпросът дали въз основа на конвенция за избягване на двойното данъчно облагане държавата, в която се намира източникът (обикновено държавата на мястото на стопанска дейност), има право да удържа данък при източника или друга форма на облагане при източника върху фиктивни плащания на лихви или роялти към централното управление или друго място на стопанска дейност на същото дружество.

Въпросът все още се разисква, но някои държави от ОИСР са посочили, че те биха били склонни да облагат с данък при източника горепосочените плащания.

Облагането с данък при източника на плащания в рамките на дружеството би поставило в неблагоприятно положение трансграничните инвестиции, подобни или идентични на тези, които са станали причината за приемането на директивата. Поради това изглежда уместно да се разгледа възможността за разширяване на обхвата на директивата, така че да се включат тези плащания.

#### *3.4.2. Участия*

Праг на участие: Според настоящия член 3, буква б) от директивата „участията“ по смисъла на тази разпоредба следва да не са по-ниски от прага от 25 % от капитала или от правата на глас. В съответствие с член 3 от директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“, която съдържа подобна разпоредба, прагът за участие постепенно беше намален от 25 % от капитала или от правата на глас до 10 %, считано от 2009 г. (вж. също член 7, параграф 2 от директивата за сливанията).

---

<sup>16</sup> Напр. съдебно решение от 13.3.2007 г. по Дело C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, параграф 79.

Поради това макар че и при трите директиви на ЕС в областта на данъчното облагане на дружествата целта е да се създадат условия, аналогични на тези при вътрешен пазар, „група дружества“ за целите на последните две директиви продължава да означава нещо малко по-различно от „група дружества“ по смисъла на директивата за лихвите и роялти, което увеличава разходите на дружествата с трансгранична дейност за планиране и за спазване на изискванията.

Разликата между праговете може да доведе до нелогични последици, например в контекста на прекласифицирането на плащанията на лихви или роялти като разпределение на печалбата. Плащане на лихви или роялти между дружества, свързани чрез „участие“ от поне 10 %, но по-малко от 25 %, не би отговаряло на изискванията за освобождаване при директивата за лихвите и роялти, но би отговаряло на изискванията за освобождаване при директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“, ако е прекласифицирано като разпределена печалба.

Непреки участия: понастоящем обхватът на директивата е ограничен до преки участия, докато при директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ няма такова ограничение. Тъй като и двете директиви имат една и съща цел – т.е. премахването на двойното данъчно облагане – не съществува ясно основание за тази разлика.

Разширяване на обхвата: докато премахването на несъответствията по отношение на праговете и преките/непреки участия би представлявало значително подобрене на съществуващото положение, от член 8, разгледан заедно със съображения 2, 4 и 9, може да се направи заключението, че замисълът е бил в крайна сметка директивата да обхване и несвързаните икономически субекти и че настоящото ограничение до свързани предприятия следва да се разглежда единствено като експериментална първа стъпка. В действителност безспорно е, че международното двойно данъчно облагане, обременителните административни формалности и проблемите във връзка с паричните потоци, както и трансграничните препятствия пред трансакциите между свързани дружества играят роля и при плащанията между несвързани страни.

По отношение на плащанията на роялти, разширяването на обхвата на директивата, така че да се включат несвързаните предприятия, би било в съответствие с целта на член 163 от Договора за ЕО „*да се засили научно-техническата основа на промишлеността на Общността и да се стимулира повишаването на нейната конкурентоспособност на международно равнище...*“

Следва да се отбележи също така, че разширяването на обхвата би било в съответствие с член 11 и член 12 от ПДК на ОИСР, в които не се прави разлика между свързани и несвързани предприятия.

И накрая, би следвало да се вземе предвид отражението върху бюджета на разширяването на обхвата. Следва да се отбележи обаче, че е вероятно то да бъде ограничено, тъй като повечето държави-членки вече са се отказали от правата си на данъчно облагане изцяло или частично, чрез национално

законодателство или чрез конвенциите си за избягване на двойното данъчно облагане с други държави-членки.

#### 4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Според проучването прилагането като цяло е било задоволително, но в него се очертават и редица случаи на спорно транспониране и тълкуване, напр. по отношение на минималния период на участие, установяването на бенефициера за целите на данъчното облагане, прага на участие, прекласифицирането на скритите печалби, взаимосвързаността между директивата за лихвите и роялти и директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ и клаузата за измамите и злоупотребите.

Ясно е също така, че за постигането на уеднаквяване на тълкуването и намаляване на правната несигурност може да са необходими по-нататъшно обсъждане и насоки относно ключови понятия от директивата. Необходимо е да се отразят последиците от нееднаквото прилагане и тълкуване на понятието „място на стопанска дейност“ в контекста на директивата и от наличието на различия в определението за него спрямо това в член 5 от ПДК, например по отношение на възможното изключване на местата на стопанска дейност, които са и представителства.

По отношение на измененията, с които може да се подобри действието на директивата, с преформулиране на член 1, параграф 3 би могло да се отстрани третиране, което е възможно да се счете за неоснователна дискриминация между клоновете и местата на стопанска дейност. По отношение на съгласуваността и взаимосвързаността привеждането в съответствие на критериите за участието в директивата с тези от директивата „Дружества майки — дъщерни дружества“ и директивата за сливанията очевидно трябва да бъде неотложен приоритет. Трябва да се обърне внимание и на разширяването на обхвата на директивата, така че да се включат и несвързаните предприятия с цел да се определи нейният потенциал да допринесе за постигането на Лисабонските цели.