

SL

SL

SL



KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI

Bruselj, 17.4.2009
COM(2009) 179 konč.

POROČILO KOMISIJE SVETU

**v skladu s členom 8 Direktive Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil
obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic**

POROČILO KOMISIJE SVETU

v skladu s členom 8 Direktive Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic

1. POVZETEK

Komisija mora v skladu s členom 8 Direktive Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (v nadaljnjem besedilu: Direktiva o obrestih in licenčinah ali Direktiva)¹ „[...] poročati Svetu o izvajanju te direktive, zlasti z namenom razširitve njene uporabe na družbe ali podjetja, ki niso zajeta v členu 3 in v Prilogi“. Komisija se je na to odzvala s pregledom časovnih razporedov in popolnosti izvajanja, pa tudi vprašanj razlage in mogočih izboljšav obstoječega besedila, vključno z razširitvijo področja uporabe Direktive. Sklepna ugotovitev tega poročila je, da se Direktiva na splošno sicer izvaja pravočasno in v celoti, da pa obstajajo potreba po usmerjanju in usklajevanju v zvezi z nekaterimi ključnimi pojmi in možnosti za izboljšanje obstoječega besedila.

2. OZADJE

Direktiva je bila sprejeta 3. junija 2003. Rok za izvedbo je bil 1. januar 2004. Pozneje je bila spremenjena z direktivama Sveta 2004/66/ES² in 2004/76/ES³. S prvo se uporaba Direktive razširja na družbe in davke v novih državah članicah, medtem ko so z drugo nekaterim novim državam članicam odobrena začasna odstopanja od ene ali več določb Direktive. Obe direktivi o spremembah sta se morali začeti izvajati do 1. maja 2004.

Komisija je v namene poročila iz člena 8 Mednarodni urad za fiskalno dokumentacijo (IBFD) pozvala, da izvede raziskavo o izvajanju navedenih direktiv. Komisija pa mora glede na podatke iz raziskave oceniti potrebo po:

- ukrepih za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti držav članic v skladu z Direktivo in Pogodbo,
- smernicah o uporabi posameznih določb Direktive,
- nadaljnji zakonodaji na področju, ki ga zajema Direktiva.

Dogovorjeno je bilo, da mora raziskava zajeti samo 20 držav članic, torej ne tudi petih držav članic (Grčije, Latvije, Litve, Poljske in Portugalske), ki so upravičene do prehodnih odstopanj, saj za te države članice še ne veljajo obveznosti popolnega izvajanja Direktive. Čeprav je bila raziskava končana pred pristopom Bolgarije in

¹ UL L 157, 26.6.2003, str. 49.

² UL L 168, 1.5.2004, str. 35.

³ UL L 157, 30.4.2004, str. 106.

Romunije k Evropski uniji, je treba navesti, da sta tudi navedeni državi članici upravičeni do prehodnih odstopanj⁴.

3. DIREKTIVA

3.1. Namen in shema

Namen Direktive je izenačiti čezmejna plačila obresti in licenčnin z notranjimi plačili, in sicer z odpravo dvojnega pravnega obdavčevanja in pomanjkljivosti denarnega toka.

Enako pomembno je, da se taka plačila ne izognejo vsakršni obdavčitvi. V skladu z uvodno izjavo 3 velja, da se „[...] v državi članici obdavčijo samo enkrat“.

Shema obsega izvzetje plačil obresti in licenčnin iz obdavčitve pri viru, bodisi z odmero ali z davčnim odtegljajem, hkrati pa naj bi zagotovila, da je upravičeni lastnik plačil obdavčen v državi članici rezidentstva, v primeru stalnih poslovnih enot pa v državi članici, v kateri imajo sedež. V Direktivi je predviden postopek vračila v primerih, ko je bil davek odtegnjen pri viru.

Z obdavčitvijo upravičenega lastnika v državi članici rezidentstva – v primeru stalnih poslovnih enot pa v državi članici, v kateri imajo sedež –, se zagotovi, da se tak prihodek obdavči v okviru iste pristojnosti, v kateri se lahko zadevni izdatek odbije (to so pri prihodkih od obresti stroški zbiranja kapitala, pri licenčinah pa izdatki za raziskave in razvoj).

3.2. Izvajanje

Zdi se, da je večina od dvajsetih držav članic, zajetih v raziskavi, Direktivo začela izvajati v zakonsko določenem roku. Vse navedene države članice, razen ene, ki tega niso storile, so nacionalne izvedbene določbe preoblikovale tako, da se retroaktivno uporabljajo od 1. januarja 2004.

Glede praktičnih posledic Direktive je v raziskavi navedeno, da deset držav članic trenutno ne zaračunava pri viru odtegnjenega davka na plačila obresti v tujino (še dve državi članici pa priznavata široke oprostitve) in da šest držav članic ne odmerja pri viru odtegnjenega davka na plačila licenčnin (razen ene države članice, ki odmerja davek na licenčnine za patente).

V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Direktiva upoštevana tudi za tiste države članice, ki ne zaračunavajo pri viru odtegnjenih davkov (ali davka z odmero) na plačila obresti ali licenčnin, ker se s členoma 4 in 5 omejuje diskrecijska pravica vseh držav članic do prerazvrstitve plačil obresti ali licenčnin med razdelitve dobička in pri odmeri davka zanje.

⁴ Odstopanja za Bolgarijo in Romunijo so določena v Aktu o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija, Priloga VI, številka 6, in Priloga VII, številka 7, UL L 157, 21.6.2005, str. 289 in 329.

3.3. Posebna vprašanja razlage in uporabe

3.3.1. Člen 1(1), 1(4) in 1(5) – „Upravičeni lastnik“

Namen pogoja upravičenega lastništva je zagotoviti, da oprostitev na podlagi Direktive ni nezakonito pridobljena z umetnim poseganjem posrednika.

Merili za upravičeno lastništvo za družbe in stalne poslovne enote se z vidika ubeseditve sicer razlikujeta, vendar je glavna razlika v sklicevanju na „[...] dohodek poslovn[e] enot[e] [...], obdavčen z enim od davkov [...]“ V Direktivi je tako izrecno določeno, da je treba plačila kot taka obdavčiti pri upravičenem lastniku.

Države članice, zajete v raziskavi, so sprejele različne pristope v zvezi z merili upravičenega lastništva. Kar zadeva družbe, so se nekatere države članice odločile, da opredelitve iz člena 1(4) sploh ne bodo prenesle, druge so se oprle na opredelitve iz nacionalnih zakonodaj, spet druga skupina držav članic pa je opredelitev prenesla z odstopanji. Kar zadeva stalne poslovne enote, so se nekatere države članice odločile, da opredelitve iz člena 1(5) sploh ne bodo prenesle ali da jo bodo prenesle z nacionalnimi različicami.

Posledica tako različnih pristopov bi lahko bila, da se oprostitev v eni državi članici zavrne, medtem ko se v povsem enakih okoliščinah v drugi državi članici prizna. Ne glede na pripombe nekaterih držav članic, da to vprašanje v bistvu zahteva presojo vsakega primera posebej, ostaja dejstvo, da pojem, kot je uporabljen v smislu Direktive, izhaja iz prava Skupnosti. V vsej Skupnosti ga je treba razlagati enako. Soobstoj 27 morebiti različnih razlag bi zmanjšal učinkovitost Direktive.

Med mogočimi rešitvami sta priprava smernic na podlagi razprave v tehnični delovni skupini ali sprememba opredelitev, da bi bile natančnejše.

3.3.2. Člen 1(3) – Stalna poslovna enota – „Izdatek, ki se odšteje pred plačilom davka“

Pri plačilih, ki jih izvedejo stalne poslovne enote, je obveznost države vira, da se vzdrži obdavčitve, pogojena s tem, da so taka plačila za plačnika izdatki, ki se odštejejo pred plačilom davka.

Iz sobesedila je jasno, da je namen zahteve po „davčnem odbitku“ zagotoviti, da ugodnosti iz Direktive veljajo samo za plačila, ki pomenijo izdatke, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti. Vendar bi se določba glede na svoje besedilo nanašala tudi na primere, v katerih se odbitek zavrne iz drugih razlogov.

Čeprav IBFD v državah članicah, zajetih v raziskavi, ni našel primerov, ko bi bila oprostitev zavrnjena z obrazložitvijo, da plačilo pomeni izdatek, ki se ne odšteje pred plačilom davka, ni mogoče izključiti, da se taki primeri ne bodo pojavili v prihodnje in da država gostiteljica stalne poslovne enote v takem primeru ne bo zaračunala pri viru odtegnjenega davka na plačilo.

Da bi se izognili neupravičenemu različnemu obravnavanju odvisne družbe in stalne poslovne enote, bi morda veljalo razmisliti o preoblikovanju člena 1(3), da bi bil natančnejši.

3.3.3. Člen 1(10) – Obdobje posedovanja deleža

Enajst od 20 držav članic, zajetih v raziskavo, je izkoristilo možnost iz člena 1(10), da kot pogoj za uživanje ugodnosti iz Direktive uvedejo minimalno obdobje posedovanja deleža. Glede na raziskavo tri od teh držav članic zahtevajo, da je ta pogoj izpolnjen ob plačilu, ne da bi ga bilo mogoče izpolniti naknadno, tako da bi se upošteval retroaktivno.

Zdi se, da druga zahteva ni v skladu z namenom Direktive na splošno in še zlasti člena 1(10), pa tudi z zadevno sodno prakso Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče je v zadevi *Denkavit*, ki se je nanašala na možnost upoštevanja obdobja posedovanja deleža, ki je predvidena v členu 3(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, presodilo, da je treba obdobje posedovanja kot odstopanje od načela oprostitve pri viru odtegnjenega davka, določeno z navedeno direktivo, razlagati ozko.⁵ Nadalje je navedlo, da je bil „namen zadevne določbe zlasti preprečiti zlorabe, ko bi se deleži vključili v kapital družb z enim samim namenom izkoriščanja davčnih ugodnosti, ki so na voljo in ki naj ne bi bile trajne“⁶.

Zgornje ugotovitve so neposredno povezane z razlago člena 1(10) Direktive. Enako kot člen 3(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah tudi člen 1(10) pomeni odstopanje od načela oprostitve plačila pri viru odtegnjenih davkov, zato ga je treba razlagati ozko. Tudi njegov namen je enak kot pri členu 3(2), to je preprečiti nezakonito uživanje ugodnosti iz Direktive na podlagi začasnih deležev, pridobljenih izključno iz davčnih razlogov. Ta namen je dosežen, če se delež obdrži za zahtevano minimalno obdobje, ne glede na to, ali se je to obdobje ob plačilu že končalo ali pa se bo končalo šele pozneje, na primer na dan predložitve vloge za oprostitev.

Sodišče je presodilo, da državam članicam ni treba priznati oprostitve od začetka obdobja posedovanja deleža, če niso prepričane, da bodo lahko izterjale davek, če se deleži ne bodo obdržali za minimalno obdobje, niti jim ni treba takoj priznati oprostitve na podlagi enostranske zaveze matične družbe.⁷ Vendar je bila ta sodba izdana, preden je Svet spremenil Direktivo 76/308/EGS, da bi se obseg upravnega sodelovanja pri izterjavi terjatev razširil na davek na dohodek.⁸ V tem novem pravnem okviru bi se lahko spremenile obveznosti, ki se državam članicam nalagajo z Direktivo, saj so dobile nova orodja za izterjavo davčnih dolgov.

3.3.4. Člen 2 – „Obresti“ in „licenčnine“

Raziskava ni razkrila večjih razlik med opredelitvijo „obresti“ iz člena 2(a) in opredelitvijo, ki se je upoštevala v nacionalni zakonodaji, s katero se je Direktiva prenesla. Prav tako ni očitnih razlik med opredelitvijo iz člena 2(a) in opredelitvijo iz

⁵ Sodba z dne 17. oktobra 1996 v združenih zadevah *Denkavit International BV a.o. proti Bundesamt für Finanzen*, C-283/94, C-291-94 in C-292/94, odstavek 27.

⁶ Odstavek 31.

⁷ *Denkavit*, odstavek 33.

⁸ Direktiva Sveta 2001/44/ES z dne 15. junija 2001 o spremembah Direktive 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki so del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin, glede davka na dodano vrednost in določenih trošarin, UL L 175, 28.6.2001, str. 17–20.

člena 11 Vzorčne davčne konvencije OECD, ki bi bila lahko pomembna za uporabo Direktive.

Glede na raziskavo sta dve državi članici uporabili ožjo opredelitev licenčnin, kot jo vsebuje člen 2(b). Tako se je lahko glede na vsebino nacionalne zakonodaje in zadevnih konvencij o dvojnem obdavčevanju za nekatera plačila licenčnin iz navedenih držav članic takrat zaračunal pri viru odtegnjeni davek. Po končani raziskavi je ena od držav članic naknadno spremenila svojo zakonodajo, da bi nacionalno opredelitev uskladila z opredelitvijo iz Direktive.

Opredelitev iz člena 2(b) je natančna in nedvoumna. To pomeni, da se lahko države članice od opredelitve oddaljijo samo, če s tem priznajo olajšavo, ki je enaka ali ugodnejša kot olajšava, določena z Direktivo.

3.3.5. Člen 3(a) – „Družba države članice“

3.3.5.1. Priloga – Seznam subjektov

Več držav članic se je odločilo, da bodo ugodnosti iz Direktive razširile na plačila iz širše skupine subjektov, kot so navedeni v Prilogi, da pa bodo ohranile zahteve iz Priloge v zvezi s prejemniki plačil.

3.3.5.2. Transparentni subjekti

Ni izključeno, da bi se lahko vsaj eden od subjektov, navedenih v Prilogi, štel za davčno transparentnega v državi članici, v kateri ni bil registriran ali ustanovljen.

Direktiva ne vsebuje določb, na podlagi katerih bi lahko država članica „spregledala“ upravičene⁹ subjekte nerezidente. Iz tega sledi, da država članica nima pravne podlage za zavrnitev uporabe Direktive za subjekt, ki ni rezident in izpolnjuje zahteve člena 3.

Tudi če bi bila uporaba pristopa spregleda dovoljena, bi se v skladu s tem pristopom zahtevalo, da zadevna država članica ugodnosti iz Direktive razširi na partnerja/delničarja. To bi bilo v skladu s stališčem, sprejetim v Poročilu OECD o partnerstvu, in Komentarjem k členu 1 Vzorčne davčne konvencije¹⁰.

3.3.5.3. Sedež dejanske uprave

Tri od držav članic, zajetih v raziskavo, naj bi kot pogoj za priznanje oprostitve zahtevale, da mora biti podjetje, ki prejme plačilo, zavezanec za plačilo davka od dobička pravnih oseb v državi članici, v kateri ima sedež dejanske uprave. Tako bi se lahko zgodilo, da se ugodnosti iz Direktive ne bi priznale, če se na primer obe, država članica, v kateri je bila družba ustanovljena, in država članica, v kateri ima družba sedež dejanske uprave, v svoji nacionalni zakonodaji sklicujeta na kraj ustanovitve kot na upoštevni dejavnik za določitev davčnega rezidentstva.

⁹ To je izpolnjujejo vsa merila iz člena 3.

¹⁰ Glej zlasti odstavka 6.4 in 6.5.

Iz besedila Direktive ne izhaja, da bi lahko eno merilo davčnega rezidentstva prevladalo nad drugim. Če je družba rezidentka samo ene države članice, ni pomembno, ali država članica rezidentstva uporabi merilo kraja ustanovitve ali sedeža dejanske uprave. Če je družba dvojna rezidentka, se rezidentstvo navadno določi s prelomnim pravilom zadevne konvencije o dvojnem obdavčevanju na podlagi merila „sedeža dejanske uprave“. V takem primeru se lahko upravičeno pričakuje, da se družba „brez oprostive obdavčuje z enim od naslednjih davkov“ [člen 3(a)(iii)] v državi članici, v kateri ima družba sedež dejanske uprave.¹¹

3.3.5.4. Zahteve glede zavezanosti za davek

Medtem ko naj bi večina držav članic uporabljala „subjektivno“ zahtevo glede zavezanosti za davek – to je uporabljajo jo za družbo kot tako in ne za posamezno plačilo obresti ali licenčnin –, nekatere države članice zahtevajo obdavčitev samega plačila („objektivna“ zahteva glede zavezanosti za davek).

Glede na raziskavo ena država članica zahteva, da družba ne sme imeti možnosti za oprostitev. Ta država članica tudi zahteva, da je družba v svoji državi članici rezidentstva zavezanka za davek, ki je enak ali podoben davku na prihodek v prvi državi članici.

Nobena od zahtev ne izhaja iz Direktive. Nasprotno, pogoji iz člena 3(a) so izčrpani in tako ne dopuščajo dodatnih pogojev in omejitev.

3.3.6. Člen 3(b) – „Povezana družba“

3.3.6.1. Lastniški prag

Glede na raziskavo nobena država članica ni znižala 25-odstotnega praga minimalnega neposrednega deleža, čeprav ena od držav članic dovoljuje posredne deleže. Vendar je več držav članic merilo „kapitala“ nadomestilo z merilom „glasovalnih pravic“ ali dovolilo uporabo katerega koli od obeh meril.

Z raziskavo je bilo ugotovljeno, da ena država članica zahteva, da sta hkrati izpolnjeni obe merili, merilo „kapitala“ in merilo „glasovalnih pravic“. Taka dvojna zahteva ne izhaja iz Direktive.

3.3.6.2. „Zadevne“ družbe

Ena država članica je razširila obseg oprostive, predvidene z Direktivo, z opustitvijo zahteve, da mora biti skupna matična družba v primeru iz člena 3(b)(iii) rezidentka EU. Države članice lahko določijo ugodnejše pogoje, kot izhajajo iz Direktive.

¹¹ Tako stališče bi čisto lahko izpodbijali z utemeljitvijo, da bi moralo v primeru, ko je prejemnica plačila obresti ali licenčnin stalna poslovna enota, zadostovati, da je družba v državi članici sedeža stalne poslovne enote zavezana za plačilo davka na dobiček, ki ga je mogoče pripisati stalni poslovni enoti.

3.3.7. Člen 3(c) – Stalna poslovna enota – Opredelitev

Opredelitev stalne poslovne enote se jasno zgleduje po opredelitvi iz člena 5 Vzorčne davčne konvencije OECD, vendar ne povzema seznama primerov in izjem iz člena 5(2) do (7).

Dejstvo, da se opredelitev v Direktivi nekoliko razlikuje od opredelitve iz člena 2(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah in da v nobeni od opredelitev ni natančno povzet člen 5 Vzorčne davčne konvencije OECD, bi lahko povzročilo pravno negotovost, zlasti glede položaja odvisnih stalnih poslovnih enot agencije.

Večina držav članic se je pri izvajanju Direktive odločila upoštevati splošno opredelitev stalne poslovne enote iz svojih nacionalnih davčnih zakonodaj. Pet držav članic pa je uvedlo posebno opredelitev za namen izvajanja Direktive.

3.3.8. Člen 4(2) – Izvzetje plačil iz naslova obresti in licenčnin

Člen 4(2) je določba o transfernih cenah. Kot jasno izhaja iz komentarja k navedenemu členu v dokumentu COM(1998)67 konč., naj bi bil tudi določba o podkapitalizaciji. V komentarju je tudi navedeno, da je treba za vsak znesek, ki se prerazvrsti kot razdelitev dobička, priznati ugodnosti iz Direktive o matičnih in odvisnih družbah¹².

V raziskavi je bilo ugotovljeno, da naj ena država članica ne bi priznavala ugodnosti iz Direktive o matičnih in odvisnih družbah za plačila obresti in licenčnin, ki so bila prerazvrščena kot prikrite razdelitve dobička, z obrazložitvijo, da takih razdelitev v skladu z nacionalno zakonodajo ni mogoče šteti za dividende. Vendar ta država članica meni, da ne more zaračunati pri viru odtegnjenega davka, če obstaja konvencija o dvojnem obdavčevanju, saj naj se ne bi uporabljal člen o dividendah iz konvencije o dvojnem obdavčevanju.¹³

Potreben je nadaljnji razmislek o davčni obravnavi presežnih zneskov obresti ali licenčnin, ne glede na to, ali se prerazvrstijo kot razdelitve dobička ali ne. Glede na okoliščine bi čisto lahko govorili tudi o diskriminaciji v primerjavi z obravnavo podobnih notranjih plačil.

V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče ugotovilo, da diskriminacijska uporaba določb o podkapitalizaciji, ki vključuje razmerje med tujim in lastnim kapitalom, ne pa tudi klavzule o izpustitvi, pomeni nesorazmerno in torej neupravičeno omejitev svobode ustanavljanja.¹⁴

¹² Prim. sklepne predloge generalnega pravobranilca Mischa, predstavljene 26. septembra 2002 v zadevi *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00.

¹³ Ni nujno, da to brez dvoma drži. V pridržku glede člena 10(3) Vzorčne davčne konvencije OECD si zadevna država članica pridržuje „pravico do takšne razširitve opredelitve dividend iz odstavka 3, da zajame ves dohodek, podvržen davčni obravnavi razdelitev“. Zato ni nujno, da se plačilo šteje za „dividendo“ na podlagi nacionalne zakonodaje te države članice, da bi se lahko štelo za „dividendo“ pri uporabi člena 10(3).

¹⁴ Zadeva *Lammers*, C-105/07, odstavek 32. Glej tudi zadevo *Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, odstavek 92.

3.3.9. Člen 5 – Goljufije in zlorabe

Zdi se, da več držav članic razlaga člen 5, kot da dovoljuje zavrnitev oprostitve v primerih, ko družbo prejemnico nadzoruje rezident tretje države.

Zdi se, da ena država članica ne priznava ugodnosti iz Direktive za družbo prejemnico iz druge države, ki je v lasti ali pod nadzorom osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v prvi državi članici.

V členu 3(b) se zahteva, da se „štejejo [...] samo deleži v družbah s sedežem na ozemlju Skupnosti“. Vendar v Direktivi ni določeno, da mora matično družbo kot prejemnico plačila obresti ali licenčnin odvisne družbe, ki je v njeni delni – ali popolni – lasti, nadzorovati rezident EU (ali rezident države članice, ki ni država članica, v kateri je sedež odvisne družbe), da je lahko plačilo upravičeno do oprostitve.

Poleg tega je treba člen 5 razlagati ob upoštevanju ustrezne sodne prakse Sodišča Evropskih skupnosti o preprečevanju zlorab, v skladu s katero morajo biti ukrepi proti zlorabi ustrezni in sorazmerni.¹⁵ Nacionalna zakonodaja ali določba iz konvencije o dvojnem obdavčevanju, na podlagi katere se oprostitve zavrne samo zato, ker matično družbo nadzoruje rezident tretje države – ali eden od njenih rezidentov – najverjetneje ne bo uspešno prestala preskusa sorazmernosti, saj „nima zastavljenega posebnega cilja, da se davčna ugodnost ne prizna povsem umetnim konstruktom“.¹⁶

Opozoriti je treba, da je pogoj „upravičenega lastnika“ iz člena 1 izrecno namenjen preprečevanju umetnih konstruktov zaradi ugodnejše davčne obravnave (artificial conduit arrangements). Torej je mogoče dvomiti o tem, ali bi se lahko družba, ki je izpolnila zahtevo glede „upravičenega lastnika“, ob uporabi člena 5 štela za umetni konstrukt, ustanovljen zaradi ugodnejše davčne obravnave.

3.4. Vprašanja, ki v raziskavi niso bila obravnavana

3.4.1. Plačila znotraj družbe

Področje uporabe Direktive je trenutno omejeno na plačila med ločenimi pravnimi subjekti. Tako ne zajema položaja znotraj družbe, na primer dejanskih ali fiktivnih plačil med glavno upravo in stalno poslovno enoto ali med dvema stalnima poslovnima enotama iste družbe.

Med delom OECD o opredelitvi dobička stalnih poslovnih enot se je pojavilo vprašanje, ali je država vira (običajno država, v kateri ima stalna poslovna enota sedež) v skladu s Konvencijo o dvojnem obdavčevanju upravičena do pobiranja pri viru odtegnjenega davka ali druge vrste obdavčitve pri viru na fiktivna plačila obresti ali licenčnin glavni upravi ali drugi stalni poslovni enoti iste družbe.

¹⁵ Npr. sodba z dne 17. julija 1997 v zadevi *Leur-Bloem proti Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, C-28/95, odstavek 44.

¹⁶ Npr. sodba z dne 13. marca 2007 v zadevi *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue*, C-524/04, odstavek 79.

Razprava o tem vprašanju še ni končana, vendar so nekatere države OECD navedle, da so naklonjene uvedbi pri viru odtegnjenega davka na navedena plačila.

Če bi se plačila znotraj družbe obdavčila pri viru, bi to škodilo čezmejnimi naložbam, ki so podobne ali enake naložbam, zaradi katerih je bilo treba sprejeti Direktivo. Zato se zdi primerno, da bi razmislili o razširitvi področja uporabe navedene direktive, da bi zajela tudi taka plačila.

3.4.2. *Deleži*

Prag: V členu 3(b) Direktive je trenutno določeno, da morajo „deleži“ v smislu te določbe dosegati ali presežati 25-odstotni prag kapitala ali glasovalnih pravic. Prag za „delež“ se je na podlagi člena 3 Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ki vsebuje podobno določbo, postopoma znižal s 25 % na sedanjih 10 % kapitala ali glasovalnih pravic od leta 2009 (prim. tudi člen 7(2) Direktive o združitvah).

Čeprav je namen vseh treh direktiv ES o davku od dobička pravnih oseb ustvariti enake pogoje kot za notranji trg, pa skupina podjetij za namene zadnjih dveh direktiv še vedno pomeni manj kot skupina podjetij v smislu Direktive o obrestih in licenčinah, in tako se povišujejo stroški načrtovanja in usklajevanja družb, vključenih v čezmejno poslovanje.

Razlika med pragovi bi lahko povzročila nesorazmerne rezultate, na primer pri prerazvrstitvi plačila obresti ali licenčin v razdelitev dobička. Plačilo obresti ali licenčin med družbami, ki jih povezuje vsaj 10-odstotni, a manj kot 25-odstotni „delež“, na podlagi Direktive o obrestih in licenčinah ne bi bilo upravičeno do oprostitve, medtem ko bi bilo na podlagi Direktive o matičnih in odvisnih družbah do oprostitve upravičeno, če bi se prerazvrstilo kot razdelitev dobička.

Posredni deleži: področje uporabe Direktive je trenutno omejeno na neposredne deleže, medtem ko Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ne vsebuje take omejitve. Ker je namen obeh direktiv isti, tj. odpraviti dvojno obdavčevanje, ni jasnih utemeljitev za tako razliko.

Razširitev področja uporabe: medtem ko bi odprava razlik med pragovi ter neposrednimi/posrednimi deleži pomenila velik napredek v primerjavi s trenutnim stanjem, je mogoče iz člena 8 v povezavi z uvodnimi izjavami 2, 4 in 9 sklepati, da je bil namen Direktive, končno zajeti tudi nepovezana podjetja, in da je treba trenutno omejitev na povezana podjetja šteti za poskusni prvi korak. Samo po sebi se razume, da se mednarodno dvojno obdavčevanje, obremenjujoče upravne formalnosti in težave z razpoložljivostjo denarnih sredstev enako kot čezmejne ovire za transakcije med povezanimi družbami pojavljajo tudi pri plačilih med nepovezanimi strankami.

Kar zadeva plačila licenčin, bi bila razširitev področja uporabe Direktive na nepovezana podjetja skladna s ciljem iz člena 163 ES, ki je „[...] okrepiti znanstvene in tehnološke temelje industrije Skupnosti ter jo spodbujati, da postane bolj konkurenčna na mednarodni ravni [...]“

Treba je tudi opozoriti, da bi bila razširitev področja uporabe skladna s členoma 11 in 12 Vzorčne davčne konvencije OECD, v katerih ni razlikovanja med povezanimi in nepovezanimi podjetji.

Ne nazadnje bi bilo treba upoštevati vpliv razširitve na proračun. Vendar je treba opozoriti, da bo ta verjetno majhen, saj se večina držav članic že zdaj delno ali v celoti odpoveduje svojim pravicam do obdavčevanja, bodisi v nacionalni zakonodaji bodisi v konvencijah o dvojnem obdavčevanju, sklenjenih z drugimi državami članicami.

4. SKLEPNE UGOTOVITVE

Čeprav je raziskava pokazala, da je izvajanje na splošno zadovoljivo, je opozorila tudi na številne primere vprašljivega prenosa in razlage, na primer v zvezi z minimalnim obdobjem posedovanja deleža, davčnim rezidentstvom upravičenega lastnika, lastniškimi pragom, prerazvrstitvijo prikritega dobička, medsebojno povezavo med Direktivo o obrestih in licenčinah in Direktivo o matičnih in odvisnih družbah ter določbo o goljufijah in zlorabah.

Jasno je tudi, da bodo za enotno razlago in zmanjšanje pravne negotovosti morda potrebne nadaljnja razprava in smernice o ključnih pojmih Direktive. Razmisliti je treba o posledicah neenotnega izvajanja in razlage pojma stalna poslovna enota v smislu Direktive ter o posledicah tega, da se opredelitev stalne poslovne enote razlikuje od opredelitve iz člena 5 Vzorčne davčne konvencije, na primer glede morebitne izključitve stalnih poslovnih enot agencije.

Kar zadeva spremembe, ki bi lahko izboljšale delovanje Direktive, bi lahko s preoblikovanjem člena 1(3) odpravili morebitno neupravičeno razlikovanje med odvisnimi družbami in stalnimi poslovnimi enotami. In kar zadeva skladnost in doslednost, bi morala najpomembnejša prednostna naloga vsekakor biti uskladitev meril glede deležev iz Direktive z merili iz Direktive o matičnih in odvisnih družbah in Direktive o združitvah. Morda bi bilo zdaj treba razmisliti o razširitvi področja uporabe Direktive na nepovezana podjetja, da se ocenijo njene možnosti za pospešitev uresničevanja lizbonskih ciljev.