



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

Брюксел, 11.11.2011
SEC(2011) 1333 окончателен

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ НА СЛУЖБИТЕ НА КОМИСИЯТА

ОБОБЩЕНИЕ НА ОЦЕНКАТА НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО

Придружителен документ към

Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащанията на лихви и авторски и лицензионни възнаграждения между свързани дружества от различни държави-членки (преработка)

{COM(2011) 714 окончателен}
{SEC(2011) 1332 окончателен}

ОБОБЩЕНИЕ

Настоящата оценка на въздействието придружава предложението за преработка на Директива 2003/49/ЕО на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащанията на лихви и авторски и лицензионни възнаграждения между свързани дружества от различни държави-членки (наричана по-долу „Директивата“). С директиви 2004/66/ЕО, 2004/76/ЕО и 2006/98/ЕО, както и с приложения VI и VII към Договора за присъединяване на България и Румъния Директивата беше изменена — нейното приложно поле беше разширено и обхвана дружества и данъци в новите държави-членки, като някои от тях получиха дерогации за част от нейните разпоредби¹. С цел опростяване на прилаганите правила е целесъобразно всички тези законодателни текстове да бъдат включени в единен законодателен текст.

Директивата е от полза за дружества, които са облагани с корпоративен данък в ЕС, които са местни лица за данъчни цели в държава-членка на ЕС и които съществуват под една от правните форми, посочени в приложението към Директивата. Тя обхваща плащания между свързани дружества, т.е. когато едно от дружествата има минимално пряко дялово участие в размер на 25 % от капитала на друго дружество или трето дружество има минимално пряко дялово участие в размер на 25 % от капитала както на дружеството платец, така и на дружеството — получател на плащането.

Член 8 от Директивата изисква от Комисията да докладва на Съвета за изпълнението на Директивата с оглед разширяване на нейния обхват. Докладът беше представен на 23 април 2009 г. (СОМ(2009) 179) — в него беше направен изводът, че биха могли да бъдат направени законодателни изменения, които да подобрят действието на Директивата, като по този начин се постигне по-пълно постигане на целите.

Описание на проблема

Основният проблем, с който се занимава посоченият законодателен акт, е по-голямото данъчно облагане на трансграничните капиталови потоци в сравнение с трансакциите в рамките на една държава. При международните плащания получателят плаща корпоративен данък в държавата, в която е местно лице, и допълнителен удържан при източника данък, наложен от държавата, от която е направено плащането (държавата източник). Данъчните отношения между държавите-членки обичайно са уредени от спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО), които предвиждат освобождаване или намаляване на удържаните при източника данъци; освен това държавата, в която даден данъкоплатец е местно лице, може да разреши намаление на неговия корпоративен данък чрез предоставяне на данъчен кредит, свързан с удържания при източника данък. Удържаните при източника данъци и административните процедури, изисквани във връзка с освобождаването от тях, възпрепятстват гладкото функциониране на вътрешния пазар. В началото на 90-те години Директивата за данъчно облагане на дружествата майки и дъщерните дружества

¹ ОВ L 157, 26.6.2003 г., стр. 49; ОВ L 168, 1.5.2004 г., стр. 35; ОВ L 157, 30.4.2004 г., стр. 106; ОВ L 363, 20.12.2006 г., стр. 129 и ОВ L 157, 21.6.2005 г., стр. 278 и стр. 311.

хармонизира приложимия данъчен режим за разпределението на печалбите в ЕС². Едва през 2003 г. посредством освобождаване от удържани при източника данъци Съветът хармонизира данъчния режим, приложим към трансграничните плащания на лихви и авторски и лицензионни възнаграждения между свързани дружества, за да може те да бъдат поставени при равни условия с плащанията в рамките на една държава. Поради прилаганите различни законодателни процедури, както и поради неотдавнашното изменение на Директивата за данъчно облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, има различия в обхвата на двата инструмента.

Що се отнася до мащаба на тези проблеми, в 82 % от случаите, както дружеството майка, така и дъщерното дружество, имат правна форма, която попада в обхвата на Директивата; близо 95 % от плащанията на авторски и лицензионни възнаграждения и приблизително 90 % от лихвените плащания са обхванати от Директивата. По отношение на изискванията за свързаност на дружествата несвързаните дружества (с дялово участие 0 до 25 %) представляват 12 % от връзките чрез дялови участия. Настоящата инициатива се опитва да реши някои от проблемите, свързани с трансграничните плащания, които не са обхванати от Директивата:

— предприятията, които се стремят към минимизиране на разходите, се опитват да избегнат удържаните при източника данъци с помощта на данъчното планиране: групи дружества могат да създават посредническа структура в друга държава-членка, за да може плащанията, получени от нея, да са освободени от иначе дължимо данъчно облагане. Това може да доведе избор, който не е продиктуван от стремежа към ефективност, а от данъчни съображения, и който не е най-оптималният вариант; от друга страна държавите-членки губят данъчни приходи.

— ставките на удържаните при източника данъци са различни в различните двустранни отношения между държавите-членки. Различните СИДДО могат да предвиждат различни ставки. Това от своя страна може да доведе до икономически решения, които насочват инвестициите към държави с ниски данъци.

— условията за използване на възможността за освобождаване от удържан при източника данък съгласно Директивата, които са свързани с организационната форма, отношенията между страните по сделката, дяловите участия, минималните периоди на участие и т.н. карат предприятията да избират варианти, водени от данъчни съображения, а не от критериите за ефективност.

— изискванията за ползване на предимствата на Директивата са по-строги от условията на Директивата за данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества за освобождаване на дивидентите. Различният данъчен режим за дивидентите, лихвите и авторските и лицензионните възнаграждения може да изкриви капиталовата структура на дружествата и разпределението на нематериални активи.

² Директива 90/435/ЕИО на Съвета относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки, ОВ L 225, 20.8.1990 г., стр. 6, изменена с Директива 2003/123/ЕО, ОВ L 7, 13.1.2004 г., стр.41.

— прилагането на данъчни облекчения за удържан при източника данък, предвидени от СИДДО, включва административни процедури, водещи до големи административни тежести и разходи за предприятията. В много случаи облекченията се осигуряват едва по-късно, чрез възстановяване на сумите. Това води до разходи за ликвидност. Освен това, ако те се предоставят чрез данъчни кредити в държавата, в която дружеството е местно лице, има разлика във времето между удържането на данък при източника и приспадането в данъчната декларация. Това също води до разходи за ликвидност. Тези разходи за дружествата от ЕС всяка година се оценяват на 126 млн. €.

— дружествата биха могли да бъдат обект на двойно данъчно облагане: облагат се с налог при източника и корпоративен данък в държавата, в която са местни лица. Съответната държава може да предвижда облекчения за двойно данъчно облагане или чрез освобождаване на такива доходи, или като позволява приспадане на данъка, налаган при източника. Ако обаче наложеният данък при източника за брутното плащане е по-висок от корпоративния данък (ниски номинални ставки), изчислен въз основа на нетните доходи, произтичащи от такова плащане, дружествата се облагат с по-висок данък, отколкото при аналогични плащания в рамките на една държава.

Друг проблем са условията, при които се освобождава от данък при източника, когато плащането е направено от дружество чрез място на стопанска дейност, т.е. клон: такова плащане следва да бъде данъчно признат разход за това данъчно задължено лице. При сегашната формулировка Директивата не се прилага в случаите, в които е получен отказ за данъчно признаване на разхода с мотиви като неспазване на формалните изисквания, докато сделката реално е свързана с дейността на мястото на стопанска дейност.

И накрая, Директивата не изисква освобождаването при източника да бъде свързано с данъчното облагане на плащането в държавата, в която получателят е местно лице. Това може да доведе до освободени от данъци плащания. При одобряването на Директивата Съветът прикани Комисията да предложи необходимите изменения. Комисията прие предложение за изменение СОМ(2003) 841, за да изключи възможността за освобождаване от данък при източника на дружествата, които вече са освободени от данък за лихвите и авторските и лицензионните възнаграждения, получени в държавата, в която са местни лица. Въпреки че имаше принципно съгласие за компромисен текст, обсъжданията в работните групи на Съвета в периода между 2004 г. и 2006 г. не доведоха до единодушие. Комисията оттегли това предложение с приемането на Съобщението „Работна програма на Комисията за 2010 г. — Време за действие“, СОМ(2010)135, окончателен, тъй като възнамеряваше да предложи настоящата преработка на Директивата.

Запазването на настоящия сценарий ще продължи да изкривява поведението на предприятията, ще запази разходите на дружествата са съобразяване с правилата, както и риска от двойно данъчно облагане. Вследствие на това ще намалее трансграничните капиталови потоци, което ще ограничи трансферите на капитал и технологии. Процесът на трансгранично разпределение на ресурсите ще бъде повлиян неблагоприятно. Накратко, вътрешният пазар няма да реализира потенциала си.

По принцип тази ситуация оказва влияние върху дружества от всички сектори и с всякакви размери, въпреки че разходите са съобразяване с правилата заемат по-голям

дъл от разходите на по-малките предприятия. Що се отнася до лихвените плащания, разглежданите тук проблеми засягат основно финансовия сектор. Капиталовата структура на групите дружества във всички икономически сектори включва собствен капитал и дългов капитал. Това означава, че се засягат всички икономически сектори. Що се отнася до авторските и лицензионните възнаграждения, икономическите сектори, в които интензивно се използват технологии и права върху интелектуална собственост, по-често са изправени пред подобни данъчни тежести.

Данъчните администрации също са засегнати, тъй като получават приходи от удържани при източника данъци или техните данъчни приходи се намаляват с данъчните кредити, използвани от данъчно задължените лица за избягване на двойното данъчно облагане.

Субсидиарност

Инициативата е необходима, тъй като държавите-членки облагат с данъци трансграничните дейности съгласно двустранни данъчни спогодби, които от своя страна са резултат от двустранни преговори. Всяка двойка страни намира различни решения. Когато няма приложима СИДДО, удържаните при източника данъци се начисляват в съответствие с едностранни правила, определени съгласно националната данъчна политика. Липсват самоинициативни координирани действия за премахване на тези пречки пред вътрешния пазар. Ето защо са необходими мерки на равнище ЕС, за да се осигури хармонизация и координация на данъчната политика в тази конкретна област на данъчното облагане.

Основанията за предприемане на действия на европейско равнище са свързани с трансграничния характер на проблема и невъзможността всяка една държава-членка сама да определя данъчна политика и за своята територия, и за целия ЕС. Действията на равнище ЕС ще гарантират, че държавите-членки са задължени от изискването за освобождаване на удържаните при източника данъци в една и съща степен.

Цели

Целта на настоящата инициатива е да намали горепосочените трансгранични пречки пред вътрешния пазар чрез разширяване на обхвата на предвиденото от Директивата освобождаване от удържан при източника данък, при възможно най-ниски разходи. По-специално, от основно значение е премахването на неравновесията, предизвикани от различните режими, приложими към капиталовите потоци от дивиденди, лихви и авторски и лицензионни възнаграждения. Ето защо една от основните цели е хармонизирането на приложното поле на настоящата Директива с това на Директивата за данъчно облагане на дружествата майки и дъщерните дружества. Така би трябвало да бъдат насърчени финансовите и технологичните дейности и да бъдат засилени политиките на ЕС в тези области.

Варианти за действие

Съществуват няколко варианта за действие, които трябва да бъдат разгледани:

— Вариант 1: не се предприемат никакви специални мерки.

— Вариант 2: ползите, които предоставя Директивата, биха могли да бъдат разширени, като бъдат обхванати и плащанията между несвързани предприятия; освен това може да бъде разширен списъкът на видовете дружества, за които се отнася Директивата.

— Вариант 3: друго възможно решение би могло да бъде хармонизирането на условията за предоставяне на предимствата от Директивата с тези на Директивата за данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества, като се приеме, че дружествата са свързани, когато има пряко или косвено дялово участие в размер на 10 %, и като се разшири списъкът на видовете дружества, за които се отнася Директивата.

— Вариант 4: текстът на Директивата може да бъде изменен, за да се уточни, че свързаните с дейността плащания от места на стопанска дейност са данъчно освободени.

— Вариант 5: възможно е въвеждането на изискване, което да изключва освобождаване от удържан при източника данък, когато получателят на плащането реално не е облаган във връзка с доходите от него.

Влияние на различните варианти за действие

Вариант 1 не влияе на икономическите разходи и неравновесия, произтичащи от удържаните при източника данъци, и не решава описаните по-горе проблеми.

Вариант 2 влияе върху данъчните приходи на държавите-членки. Що се отнася до плащанията на лихви, в 13-те държави-членки на ЕС, в които все още се прилага удържан при източника данък върху изходящите лихвени плащания — Белгия, България, Чешката република, Гърция, Унгария, Ирландия, Италия, Латвия, Полша, Португалия, Румъния, Словения и Обединеното кралство, общата сума на лихвените плащания в рамките на ЕС за 2008 г. е била почти 112 млрд. EUR. Като се има предвид, че едва 10 % от brutния дълг в държавите от ЕС е между дружества и че средната ставка на удържаните при източника данъци е 7,1 % в държавите, които облагат трансграничните лихвени плащания с данък при източника, brutните приходи от облагането с такъв данък на плащанията между дружествата възлизат на 0,8 млрд. EUR. Тези изгубени приходи от изходящи плащания на лихви биха могли да бъдат компенсирани до голяма степен с постъпленията от по-ниски кредити за удържаните при източника данъци, плащани в приемащите държави. В резултат на това компенсиране влиянието върху нетните приходи вероятно ще бъде много ограничено: загубата не би трябвало да надхвърля 200—300 милиона EUR³.

Що се отнася до авторските и лицензионните възнаграждения, общата сума на изходящите потоци в рамките на ЕС под формата на авторски и лицензионни възнаграждения през 2008 г. е била над 31 млрд. EUR. Двадесет и двете държави от ЕС, които удържат данък при източника за плащанията за авторски и лицензионни

³ Източник: Copenhagen Economics, Данъчно облагане на лихви и авторски и лицензионни възнаграждения — оценка на въздействието на измененията на настоящата директива, октомври 2010 г.

възнаграждения, отчитат 23,3 млрд. EUR вътрешни за ЕС плащания на авторски и лицензионни възнаграждения. Брутните приходи от облагане на изходящите плащания на лицензионни и авторски възнаграждения при средна ставка от 5,5 % на удържаните при източника данъци се оценява потенциално на 1,3 млрд. EUR за ЕС като цяло. Тези изгубени приходи от изходящи плащания за авторски и лицензионни възнаграждения биха могли да бъдат компенсирани до голяма степен с постъпленията от по-ниски кредити за удържан при източника данък, плащани в приемните държави. В резултат на това компенсиране влиянието върху нетните приходи вероятно ще бъде много ограничено: за седемте държави с най-голямо отрицателно салдо при плащанията на авторски и лицензионни възнаграждения като дял от БВП — България, Чешката република, Гърция, Полша, Португалия, Румъния и Словакия, загубата на данъчни приходи не би трябвало да надхвърли 100—200 милиона EUR⁴.

Към настоящия момент обхватът на Директивата и на Директивата за данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества е ограничен до свързаните дружества. Разширяването на ползите от Директивата до несвързаните предприятия ще бъде нов елемент, който ще повлияе данъчните отношения на всички държави-членки на ЕС.

За дружествата основна последица от този втори вариант би било намаляването на разходите за съобразяване с правилата: всяка година могат да бъдат спестявани приблизително до 126 млн. EUR. Положителното влияние ще бъде осезаемо за малките и средните предприятия, за които тези разходи заемат по-висок дял от общите разходи. Този тип дружества също така ще усетят ползите от премахването на удържаните при източника данъци върху авторските и лицензионните възнаграждения: те предпочитат да продават лицензиите върху индустриалната си собственост, тъй като не са в състояние сами да извличат ползи от своите изобретения. От друга страна, остават различията в облагането на дивидентите, лихвите и авторските и лицензионните възнаграждения, заедно със съпътстващите ги неравновесия, които засягат вътрешнофирмената капиталова структура, разпределението на интелектуалната собственост на предприятията от ЕС и организационната форма.

Вариант 3 би изравнил условията, предвидени в директивите за облагането на дивиденти, лихви и авторски и лицензионни възнаграждения. Това би могло да допринесе за намаляването на горепосочените данъчни неравновесия. Освен това този вариант подобрява гъвкавостта и намалява разходите за реструктуриране на предприятията с оглед на организационната форма, капиталовата структура, структурата на дяловите участия и разпределението на нематериалните активи. Икономите на икономическите агенти от разходите за съобразяване с правилата се оценяват на между 38,4 млн. EUR и 58,8 млн. EUR. Влиянието върху нетните приходи за държавите-членки е още по-ограничено, отколкото в предходния вариант за действие; то се оценява приблизително на 160—310 млн. EUR. Транспонирането на тези промени в националното законодателство не би следвало да бъде особено трудно, тъй като вече е натрупан опит с прилагането на Директивата за данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

⁴

Източник: вж. бележка под линия 3.

Освен това варианти 2 и 3 могат да бъдат комбинирани с две други инициативи, за да бъдат разрешени два от вече описаните специфични проблеми. Варианти 4 и 5 със сигурност биха могли да помогнат за по-доброто функциониране на Директивата и по тази причина биха могли да бъдат включени във всяко предложение за изменение.

Горепосочените оценки обаче трябва да бъдат вземани предвид с повишено внимание, тъй като те се основават на редица допускания и статистически данни, при които не могат да бъдат отчитани правните аспекти.

Съпоставка на различните варианти за действие

Тъй като варианти 4 и 5 могат да бъдат комбинирани с варианти 2 и 3, разглеждаме следните две алтернативи: алтернатива I би могла да комбинира варианти 2, 4 и 5, а алтернатива II би могла да комбинира варианти 3, 4 и 5.

Алтернатива I е по-ефективна за намаляването на разходите за съобразяване с правилата, но тя също така би могла да бъде по-малко ефективна и последователна по отношение на другите цели за подобряването на функционирането на Директивата. В контекста на нестабилни публични финанси това решение би включвало по-рязко намаляване на данъчните приходи на държавите-членки; прилагането ще бъде трудно; също така то не съответства на целта за премахване на неравновесията, произтичащи от различните обхвати на Директивата и Директивата за данъчното облагане на дружествата майки и дъщерните дружества.

Ето защо алтернатива II е за предпочитане, тъй като предлага по-балансиран резултат. Тя не е толкова ефективна, колкото алтернатива I, по отношение на намаляването на разходите за съобразяване с правилата, но би могла да постигне всички цели, поставени с настоящата инициатива, с по-малко намаление на данъчните приходи. Публичната консултация на Комисията също така показва, че тази инициатива е предпочитаната от повечето отговорили заинтересовани лица. От друга страна, основният вариант на алтернатива I, който предвижда разширяване на обхвата на Директивата до плащанията между несвързани предприятия, получи много малка подкрепа — на 29 % от получените отговори.

Държавите-членки също така имаха възможност да изразят своето становище по тези варианти на заседание за обсъждане на доклада на Комисията за Директивата, което се проведе на 23 ноември 2009 г. Като цяло те бяха склонни да приемат по-скоро инициативите на вариант 3; някои от тях категорично отхвърлиха възможността за изменения въз основа на вариант 2. Що се отнася до техническите промени, предложени във вариант 4, представителите на повечето държави-членки се съгласиха с необходимостта от подобно решение. Що се отнася до вариант 5, той беше обсъден от Съвета по икономическите и финансовите въпроси на заседанието, на което беше договорена Директивата; държавите-членки дадоха широка подкрепа за инициативите в тази област. Необходимо е обаче да се подчертае, че заседанието от 23 ноември 2008 г. беше от техническо естество и от делегациите не беше поискано да изразят политически становища по инициативите. Редица представители всъщност не изразиха мнение по време на обсъжданията.