
EU TAX POLICY – GOALS AND PERSPECTIVES¹⁰⁹

Ass. prof. Elina Marinova, PhD

Public Law Department, Faculty of Law,

“Angel Kanchev” University of Ruse

E-mail: elina_marinova@uni-ruse.bg

Abstract: *The paper outlines the taxation policy of European Union as a concept, goals and regulatory framework. The achievements of EU coordination and harmonisation in tax field are presented. Attention is drawn to the current context of taxation (globalization, tax competition, digitalisation, financial and economic crises) and the challenges to EU taxation policy related to fair taxation, combating tax abuse, cooperation, eliminating tax loopholes. EU taxation policy began as measure to ensure proper functioning of the single market and cooperation and harmonisation were limited to this target. Further development of the EU and changes in the economy confer a broader scope of the policy.*

Keywords: *European Union, taxation, policy, cooperation, harmonisation*

ВЪВЕДЕНИЕ

Понятието данъчна политика включва общите управленски мерки – набор от решения и действия, предприети в областта на данъчното облагане¹¹⁰. Данъчната политика се формира на основата на принципи като икономическа целесъобразност, справедливо разпределение на данъчното бреме, обвързаност с други публични политики (социална, икономическа), гласност, международна интеграция¹¹¹. Като част от фискалната политика тя представлява финансова основа за реализирането на публични политики на всички нива на управление. Мерките, насочени към съгласуване, сближаване или хармонизиране на националните законодателства в областта на данъчното облагане, са важен инструмент и на политиките на равнище Европейски съюз.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Европейският съюз не води самостоятелна данъчна политика в пълния смисъл на понятието. Решенията по данъчни въпроси принципно остават в националната компетентност на държавите членки като носители на фискален суверенитет¹¹². Националният данъчен суверенитет, от друга страна, се явява ограничен чрез предоставянето на известни компетенции на Съюза в данъчната област. Данъчното облагане не е изведено като отделна цел или област на компетентност в учредителните договори – ЕС не разполага с правомощието да установява данъчни мерки *ab initio*. При все това договорната уредба включва данъчни разпоредби (Глава II, чл. 110-113 Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС), имащи спомагателна роля по отношение постигането на икономическите цели на ЕС – изграждането на единния вътрешен пазар, икономическа интеграция на държавите членки и финансирането на бюджета на Съюза от държавите членки чрез част от приходите от хармонизираните данъци (ДДС). Реализирането на тези цели изисква премахването на

¹⁰⁹ Докладът е представен с оригинално заглавие на български език: ДАНЪЧНА ПОЛИТИКА НА ЕС – ЦЕЛИ И ПЕРСПЕКТИВИ.

¹¹⁰ Данъчната политика е сфера на фискалната политика. Фискалната политика обикновено се определя като политика за използване на държавните приходи (данъци) и държавните разходи за въздействие върху икономиката. Данъчната политика се фокусира върху приходната част на фискалната политика – вж. P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J. F. P. Nogueira, C. West *Fundamentals of Taxation, An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*, IBFD, 2019, p.1.

¹¹¹ Ценова, Л. Теоретични аспекти на понятието данъчно задължение, Научни трудове на МВБУ Том 8, 2016, с.78:

https://ibsedu.bg/media/Trudove/2016/Body_77_98.pdf.

¹¹² ЕС не е данъчен съюз и не може да установява данъци – вж. С. Пенев, Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, С., 2011, с. 15.

препятствията пред тях, произтичащи от независимото упражняване на данъчни компетенции от държавите членки¹¹³.

По съдържание данъчните разпоредби в ДФЕС най-общо предвиждат забрани за държавите членки да установяват или поддържат пречки пред вътреобщностното движение на стоки и търговия, като успоредно с това оправомощават Съвета да приема директиви за хармонизиране в областта на косвеното данъчно облагане. Тези данъчни мерки целят да осигурят свободно движение на стоки в Съюза и ефективност на Митническия съюз, като своеобразно продължение на чл. 30 от ДФЕС, забраняващ мита и такси с идентично действие. ДФЕС не съдържа изрични разпоредби относно преките данъци. Актовете на ЕС, приети в областта на прякото данъчно облагане, се основават на глава III – „Сближаването на законодателствата” – член 115 от ДФЕС, който позволява директиви за сближаване на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни актове на държавите членки, които се отнасят пряко до вътрешния пазар. Така хармонизацията в областта на косвеното данъчно облагане, съответно сближаването по отношение на прякото данъчно облагане, се основават на необходимостта от осигуряване на доброто функциониране на вътрешен пазар и предотвратяване на нарушаването на конкуренцията в ЕС при спазване принципите на субсидиарност и пропорционалност, нормативно закрепени в чл. 5, пар. 1 ДЕС и Протокол № 2 към ДФЕС¹¹⁴. Данъчни мерки могат да се приемат в случаите, когато действията на равнище ЕС ще доведат до по-добър резултат, отколкото самостоятелните действия на отделните държави членки (принципът на субсидиарност), както и при условие, че предложената инициатива не отива по-далеч от необходимото в отговор на установения проблем (принципът на пропорционалност)¹¹⁵. Сравнително малкият брой директиви, особено в областта на прякото данъчно облагане, се дължи и на изискването за единодушие за приемането им (чл. 113 и чл. 115 ДФЕС) – данъчното облагане е една от малките области на политики на ЕС, в които решенията все още се вземат чрез специална законодателна процедура; това положение бе критично разгледано от Европейската комисия¹¹⁶.

Понастоящем на ниво ЕС нормативно регулирани са данъкът върху добавената стойност, акцизите, някои аспекти на преките данъци (главно с оглед премахването на бариерите пред трансграничната дейност на предприятията) и някои организационни аспекти на данъчното облагане (правила за сътрудничество между данъчните администрации на страните членки по отношение установяване и събирането на данъчните вземания и противодействие на данъчните злоупотреби). Европейската данъчна интеграция се постига чрез съгласуване, сближаване и хармонизиране на данъчните системи на държавите членки – според някои автори в грацията по този начин могат да бъдат подредени формите на сътрудничество в областта на данъчното облагане между държавите членки и между тях и

¹¹³ Данъчните бариери са сферата, която поставя на й-големи предизвикателства пред изграждането на вътрешния пазар – вж. И. Шикова, Политики на Европейския съюз, С., 2011, с. 97.

Въпреки че ограничават националния данъчен суверенитет, данъчните мерки на съюзно ниво имат подкрепящо въздействие спрямо приоритетите на всяка национална данъчна политика – на съхраняване на инвестициите, подкрепа за трудовата заетост, намаляване на неравенствата, осигуряване на спазването на данъчното законодателство.

¹¹⁴ Вж. Д. Петрова, Изграждането и функционирането на вътрешния пазар на Европейския съюз като основание за хармонизация и синхронизация на данъците в Общността, Общество и право, 2018, бр. 3, с. 92-110.

¹¹⁵ Освен тези два принципа, като други принципи, върху които е изградена общата данъчна политика на Съюза, се сочат и принципите на демократизма, правния плурализъм, приоритета на правата и свободите на гражданите, върховенството на правото на ЕС – вж. Л. Ценова, Европейско данъчно право, С., 2012, с. 26.

¹¹⁶ Европейската комисията в свое съобщение „Към по-ефективен и демократичен процес на вземане на решения в данъчната политика на ЕС“ (COM/2019/8 final) предлага предлага пътна карта за гласуване с квалифицирано мнозинство за конкретни и неотложни въпроси, свързани с данъчната политика, когато важни за законодателни досиета и инициативи, насочени към борба с данъчните измами, отклонението от данъчно облагане и агресивното данъчно планиране, са блокирани в Съвета в ущърб на голямо мнозинство от държавите членки:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:52019DC0008>

ЕС¹¹⁷. Понятието данъчно хармонизиране, въпреки че се употребява широко, не се ползва с единно определение в литературата. Понякога вместо данъчно хармонизиране се използва терминът данъчна координация (съгласуване). По-често данъчната координация се разбира като едно по-ограничено ниво на данъчно хармонизиране, предполагащо общи цели и инструменти за постигането им, като държавите членки запазват свобода на избор за данъчната си политика¹¹⁸. Хармонизирането включва сближаването на националните разпоредби в една област от общо съюзно законодателство (например в случая с ДДС и Директива 2006/112/ЕО); координирането означава запазване на националните закони, но съобразяването им с договорите на ЕС и едни с други. Съществуват различни гледни точки за това как да продължи взаимодействието между държавите членки като гарант за адекватна данъчна политика. В общ план може да се посочи, че подобряването на координацията на данъчните политики се предпочита пред хармонизацията¹¹⁹.

Данъчната политика на ЕС всъщност обединява групи политики с различен фокус – данък върху добавената стойност, акцизи, корпоративен данък, данък върху личните доходи, избягване и отклонение от данъчно облагане, данъчно облагане на цифровизираната икономика и финансовия сектор. С оглед изграждането на вътрешния пазар чрез вторичното право на ЕС и практиката на Съда на ЕС се наблюдава координиране на данъчните системи на държавите членки по отношение и на косвените, и на преките данъци – макар и в различен обхват. От друга страна, Европейската комисия работи по разширяването обхвата на съвместните действие на съюзно ниво чрез множество инициативи за повече справедливост и ефикасност на данъчно облагане в ЕС.

По отношение на косвеното облагане – ДДС и акцизи, където Съюзът разполага с изрична нормотворческа компетентност да приема актове за хармонизиране на националните законодателствата, данъчната интеграция е най-напреднала – въвеждат се общи легални определения, основни принципи и правила, включително минимални данъчни ставки. С хармонизацията се цели гарантиране на по-голяма данъчна неутралност в общностната търговия, премахване на дискриминацията при вноса и износа между националните и чуждестранните продукти, задаване на обективна основа на собствените ресурси на Общността (чрез част от ДДС, събиран във всяка държава), ориентиране на европейските данъчни системи към по-голяма хомогенност¹²⁰.

Държавите членки, съобразявайки се с изискванията на Първата директива, въвеждат ДДС до началото на 70-те години на миналия век. През април 1970 г. се взема решение бюджетът на Общността да се финансира от собствени ресурси, сред които ключово място заема ДДС – всяка държава членка следва да внася определен процент от акумулирания от нея ДДС в общностния бюджет. Новата задача води до появата на известната Шеста директива (Директива 77/388/ЕЕС от 17 май 1977 г.). Нейната основна задача е постигане на по-голяма идентичност на данъчната основа, върху която се определя ДДС във всяка от страните членки, а оттук и процентът на вноските в бюджета на Общността¹²¹. Хармонизирането в определена степен на данъчното облагане впоследствие е важно условие и за икономическата интеграция в Съюза. Основният акт от вторичното законодателство на ЕС в областта на ДДС понастоящем е Директивата за ДДС (2006/112/ЕО), с множеството директиви за изменението ѝ. С нея се установява обща система за определяне на данъчната основа, общи разпоредби за облагаеми и необлагаеми доставки, както и общи предпоставки за данъчен кредит. Комисията работи върху реформирането на системата на ДДС във връзка с по-доброто ѝ приспособяване към нуждите на вътрешния пазар и преодоляване на отклоненията от облагане. Предлага се

¹¹⁷ Димитрова, Е. Данъчното облагане като общностна политика, сп. *De Jure*, 2011, Том 2, Брой 2: [file:///C:/Users/User/Downloads/777%20\(6\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/777%20(6).pdf)

¹¹⁸ Вж. Prest, A.R. Fiscal Policy in: Economic Policies of the Common Market, London, 1979, p.76.

¹¹⁹ Вж. Аломар, Б., С. Дациано, К. Гара, Основни въпроси за Европейския съюз, Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2011, с.457.

¹²⁰ Готрон, Ж. К. Европейско право, С., 2006, с. 397.

¹²¹ Бонева, С. Европейска икономическа интеграция: Бюджет и бюджетна политика на Европейския съюз, С., 2011, с.40.

преминаване към принципа на местоназначението, съгласно който окончателният размер на ДДС винаги се плаща към държавата на крайния потребител и се начислява по ставката в нея, както и опростяване на ДДС системата – например възможност за предприятията да използват общи декларации за ДДС и да изпълняват всичките си задължения за съответствие в една държава¹²².

Приходите от акцизи в рамките на Съюза остават в полза на националните бюджети, а общностната нормативна уредба относно акцизите е сравнително по-нова и свързана с установяването на вътрешния пазар от началото на 1993 година. Разликите в акцизното облагане могат да се окажат много важни за различните държави членки до степен да доведат до нарушаване на функционирането на вътрешния пазар¹²³. От 1992г. се установява общ режим за събиране, движение и контрол на акцизите, с амбиция да се хармонизира структурата им и приближат тарифите. Нормативната уредба понастоящем включва Директива 2008/118/ЕО относно общия режим на облагане с акциз и отделни директиви, с които се въвежда режим за облагане потреблението на съответните „акцизни стоки“: енергийни продукти и електрическата енергия (Директиви 95/60/ЕО и 2003/96/ЕО), алкохол и алкохолни напитки (Директиви 92/83/ЕИО и 92/84/ЕИО), тютюневи изделия (Директиви 95/59/ЕО, 92/79/ЕИО, 92/80/ЕИО, 2010/12/ЕС и 2011/64/ЕС). Хармонизирането на националните разпоредби включва задължение за минимални ставки, структура на акцизите, обхват на евентуалните освобождавания, общи правила за производството, движението, складирането и контрола над акцизните стоки.

Прякото данъчно облагане остава предмет на самостоятелно регламентиране от националните законодателства, при липсата на изрични норми, упълномощаващи Съюза да приема актове за хармонизиране. Въпреки това, и в тази област нормата на чл. 115 ДФЕС дава основание за приемане на директиви за сближаване, които въздействат пряко върху изграждането и функционирането на вътрешния пазар. Всяка дискриминационна мярка (обща забрана за дискриминация в чл. 18 от ДФЕС), която пряко или косвено нарушава свободата на движение на хора, стоки, услуги и капитали (членове 45-66 от ДФЕС) и конкуренцията (членове 107-109 от ДФЕС), препятства изграждането и функционирането на единния пазар. Въз основа на чл. 115 ДФЕС и с оглед равното третиране на местните лица и лицата, местни за друга държава членка са приети някои важни за материалното данъчно право относно преките данъци директиви, концентрирани основно в облагането на предприятията: Директива 90/435/ЕИО относно общата система за данъчно облагане на дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки (изменена с Директива 2003/123/ЕО), Директива 2009/133/ЕО относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки, както и при прехвърлянето на седалище на европейско дружество или европейско кооперативно дружество в друга държава членка, Директива 2003/49/ЕО относно общата система на данъчно облагане на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки. С тези директиви се постига премахване на неблагоприятното данъчно третиране на операциите между дружествата от различни държави членки и преодоляване на свързаното с това двойно данъчно облагане. Те се допълват от Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/ЕИО) – т.н. Арбитражна конвенция, подписана от държавите членки през 1990г. Нейна цел е премахването на евентуалното двойно облагане вследствие действия на органите по приходите при корекция

¹²² Мерките се основават на Плана за действие във връзка с ДДС „Към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС“, представен през април 2016 г. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en. Комисията предприема действия по отношение на предизвикателствата на цифровата икономика и в областта на облагането с ДДС, посредством мерки относно електронната търговия Директива (ЕС) 2017/2455 за изменение на Директива 2006/112/ЕО и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки.

¹²³ Аломар, Б., С. Дациано, К. Гара, Основни въпроси за Европейския съюз, Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2011, с.447.

на печалбите на свързани предприятия, когато тези действия не са съгласувани с органите на другата държава. През октомври 2017 г. е приета Директива ЕС/2017/1852 относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в ЕС, свързани с тълкуването и прилагането на данъчните спогодби и Арбитражната конвенция.

Равенството в третирането на дружествата в рамките на ЕС е свързано и с недопустимост на държавна помощ по чл. 107, параграф 1 от ДФЕС, включително под формата на данъчни мерки¹²⁴. Съгласно чл. 108 ДФЕС Комисията в сътрудничество с държавите членки държи под наблюдение системите за предоставяне на помощ, съществуващи в тези държави и предлага съответни мерки – включително взема решение, че съответната държава членка е задължена да отмени или измени тази помощ. В тази връзка, с цел по-голяма прозрачност и предотвратяване на вредни данъчни практики, чрез Директива ЕС/2015/2376 за изменение на Директива ЕС/2011/16 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане се създават правила за обмен на информация относно предварителните трансгранични данъчни становища и предварителните споразумения за ценообразуване, издавани в държавите членки.

В областта на данъците върху личните доходи (доходите на физическите лица) ЕС осъществява политика не чрез нормативно регламентиране, а предимно чрез практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Съдът разполага с правомощие да се произнася относно съответствието на данъчното законодателство на държавите членки с правото на ЕС, като несъвместимите с него национални данъчни норми стават неприложими. С оглед на това дейността на СЕС се определя като ненормативна интеграция или като „негативна интеграция“¹²⁵ (също „данъчно хармонизиране през задната врата“). Ефектът на решенията му се доближава до данъчна хармонизация, като се избягва изискването за единодушие за установяване на изрични данъчни правила на ниво ЕС. Така решенията на Съда представляват алтернативен начин за реализиране на политика по данъчните въпроси. Според практиката на СЕС преките данъци остават в компетентност на държавите членки, но те трябва да я упражняват, съблюдавайки правото на Съюза. Практиката развива забрани за ограничителни мерки спрямо упражняването на основните свободи, както и забрана на дискриминацията, съответно утвърждаване на принцип за равно третиране (третиране като местни граждани на лица, граждани на друга държава членка). Ролята на Съда не се ограничава до стриктното прилагане и тълкуване на Договорите и вторичното законодателство на ЕС. Съдът извежда и развива ред общи правни принципи, от значение за областта на данъчното облагане, например принципа на защита на правните очаквания на данъкоплатците или на правната сигурност – така се посочва, че макар да не е установен от Договорите или в данъчна директива, принципът е част от правото на Съюза и може да защити данъкоплатците от, например, данъчни закони с обратна сила¹²⁶.

Противодействието на избягването и отклонението от данъчно облагане е следващ фокус на данъчната политиката на ЕС – особено през последните години. Мащабът на трансграничните случаи на данъчни злоупотреби, съчетан с последиците от световната финансова криза от 2008 – 2009 г., стана повод за ред инициативи както в рамките на Съюза, така и в световен мащаб. Те целят осигуряване на данъчни постъпления, необходими за

¹²⁴ Комисията посочва, че данъчно становище/данъчно споразумение може да предоставя изборително предимство на адресата, доколкото това изборително третиране понижава данъчните му задължения в държавата членка в сравнение с предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение – вж. Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (C/2016/2946), 5.4.4. Данъчни становища и споразумения.

¹²⁵ Пенев, С. Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, С., 2011, с. 30.

¹²⁶ Вж. Дело C-376/02, Stichting "Goed Wonen" срещу Staatssecretaris van Financien, Дело C-362/12, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation срещу Commissioners of Inland Revenue и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs – J. Malherbe, Ph. Malherbe, I. Richelle, E. Traverso, The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010, Brussels, European Union, 2011, p.19
<https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>

държавните политики, гарантиране на справедливото разпределяне на тежестта на облагане и конкуренцията между предприятията. Борбата с данъчните злоупотреби поставя в центъра на внимание въпросите за прозрачност и сътрудничество между държавите в сферата на данъчното облагане с оглед ефективното установяване и събиране на данъчните им вземания. Програмата на Комисията за справедливо и прозрачно данъчно облагане включва широк спектър от мерки¹²⁷, подкрепяни и от Европейския парламент¹²⁸ и Европейския съвет¹²⁹, като по-долу ще бъдат кратко очертани основните достижения към настоящия момент. Процесът е силно повлиян от работата в тази посока на глобално ниво¹³⁰. Възприемането от страна на ЕС на международните стандарти, така както са дефинирани в рамката BEPS¹³¹ и инициативите за прозрачност и обмен на информация, пряко или косвено свързани с BEPS, се определя като „външната данъчна политика на ЕС“ в широк смисъл¹³². Нейните основни параметри са очертани в Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно външна стратегия за ефективно данъчно облагане (COM/2016/024 final).

В ЕС е установена нормативна рамка, чрез която държавите членки да противодействат по координиран начин на трансграничните отклонения от облагане. Разкриването на данъчни злоупотреби и надлежното установяване и събиране на публичните вземания¹³³ в рамките на ЕС се подпомага от инструменти като: административно сътрудничество в областта на

¹²⁷ **Данъчната прозрачност за борба с отклонението от данъчно облагане и избягването на данъци (COM/2015/0136)**: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0136> и Външна стратегия за ефективно данъчно облагане (COM(2016)24): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=COM:2016:0024:FIN>

¹²⁸ <https://www.europarl.europa.eu/news/bg/headlines/priorities/spravedlivo-oblaghane>

¹²⁹ Заключения на Съвета относно външна стратегия за ефективно данъчно облагане и мерки срещу злоупотребата с данъчни спогодби:

<https://www.consilium.europa.eu/bg/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-tax-treaty-abuse/>

¹³⁰ Важно значение имат Проектът за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS) на Г-20/ОИСР (предназначен да съгласува данъчните правила в международен план с оглед преодоляването на практиките по свиване на данъчната основа на дружествата и прехвърляне на печалбата към юрисдикции с благоприятен данъчен режим); многостранни договори като Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси от 1995г. с изменението ѝ от 2011г. (предвижда форми на сътрудничество, подобни на очертаните Директива ЕС/2011/16 и Директива ЕС/2010/24), Многостранното споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация за финансови сметки от 2014г. (установява възможност за глобален автоматичен обмен на финансова информация и получаване на данни за финансови сметки на местни лица и на чуждестранни образувания, контролирани от местни лица в държавите, присъединили се към споразумението), *Многостранната конвенция за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, за предотвратяване на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби от 2017г.* (има за целедновременното изменение и осъвременяване на данъчните спогодби, сключени между държавите в световен мащаб с оглед преодоляване на злоупотребите с тях). Тези актове представляват мултилатерални инструменти, обединяващи и обвързващи в международен план широк кръг юрисдикции (вкл. с преференциални данъчни режими). В този смисъл те са оптимален способ за координиране на усилията срещу трансграничното избягване на данъчно облагане и отклонение от облагане. Присъединяването към тях е знак, че държавата следва и прилага високи стандарти за данъчна прозрачност и е надежден партньор в общите международните инициативи. Повече за международните инициативи в областта на данъчното облагане и тяхното влияние върху европейското и националното данъчно право – вж. С. Михайлова-Големинова. Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право, С., 2019, с. 187 и сл.

¹³¹ Проектът за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS) на Г-20 и Организацията за икономическо сътрудничество и развитие.

¹³² Вж. The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment, Editor: Adolfo Martín Jiménez, IBFD, 2019, р. xvii.

¹³³ Правилното установяване и резултатното събиране на данъчните вземания е от съществено значение за защитата на националните фискални интереси и ефективното реализиране на данъчноправните норми. Без реализиране във фактическата действителност правото не би могло да изпълни своята най-важна задача – да бъде регулатор на обществените отношения. Вж. повече в Димова-Севринова, Д., Признаци на понятията в правото. Умозаклучения за тъждество в процеса по прилагане, Сборник с научни трудове на ПУ, 2019, с. 85

прякото данъчно облагане¹³⁴; административно сътрудничество в областта на ДДС¹³⁵, в областта на акцизите¹³⁶; взаимопомощ в областта на събирането на публични вземания¹³⁷. Предвидени са форми на сътрудничество като обмен на информация (при поискване, спонтанен, автоматичен), искане за връчване, присъствие и участие в административни производства, паралелни проверки и ревизии, налагане на обезпечителни мерки, принудително събиране на вземания.

Важна стъпка в мерките за предотвратяване на данъчните злоупотреби е приемането на Директива ЕС/2016/1164 за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар. Тя предвижда мерки срещу свиването на данъчната основа в рамките на вътрешния пазар и срещу прехвърлянето на печалби извън него. Включени са правила като ограничаване приспадането на лихви (чл.4), данъчно облагане при напускане (чл.5), общо правило за борба със злоупотребите (чл.6), контролирани чуждестранни дружества (чл.7 и чл.8), несъответствия при хибридни образувания и инструменти (чл.9), обединени около общия принцип, че данъците следва да се плащат там, където се генерират печалбата и стойността. С измененията чрез Директива ЕС/2017/952 се разширяват правилата относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти, като се обхващат ситуации на несъответствия, които произтичат от двойни приспадания, от противоречия в квалификацията на финансови инструменти, плащания и образувания или от разпределението на плащанията. За да неутрализира последиците от механизмите за несъответствия при хибридни образувания, едната от двете юрисдикции в дадено несъответствие следва да откаже приспадането на плащане, водещо до такъв резултат.

С цел да се ограничи вредната данъчна конкуренция¹³⁸ в рамките на ЕС държавите членки са консолидирали позициите си по въпроса за доброто управление в областта на данъчното облагане чрез приемането на резолюция относно Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията от 1.12.1997г.¹³⁹. Така те се ангажират да не въвеждат потенциално вредящи фискални мерки, да преразгледат съществуващите разпоредби, да се информират взаимно за фискалните мерки, които биха могли да попаднат в приложното поле на кодекса и да съдействат за приемането на принципи, имащи за цел елиминиране на вредните фискални мерки в трети страни и на териториите, където договорът не се прилага. Съгласно предвиденото в резолюцията, през 1998 г. се създава група „Кодекс за поведение“ (Данъчно облагане на предприятия) в рамките на Съвета по икономически и финансови въпроси с цел оценка на данъчните мерки, които може да бъдат обхванати от Кодекса за поведение. Групата е приела редица заключения, включително списък на юрисдикциите, неосказващи съдействие за данъчни цели (т.н. „черен списък на данъчни убежища“)¹⁴⁰. Спрямо тези юрисдикции ЕС и държавите членки биха могли да прилагат съразмерни защитни мерки – например удържане

¹³⁴ Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане, включително измененията ѝ с Директива ЕС/2014/107, Директива ЕС/2015/2376 и Директива ЕС/2016/881 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане.

¹³⁵ Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност.

¹³⁶ Регламент (ЕС) № 389/2012 на Съвета от 2 май 2012 година относно административното сътрудничество в областта на акцизите и за отмяна на Регламент (ЕО) № 2073/2004.

¹³⁷ Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки и Регламент за изпълнение (ЕС) № 1189/2011 на Комисията от 18 ноември 2011 година за определяне на подробни правила по отношение на някои разпоредби на Директива 2010/24/ЕС на Съвета относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки.

¹³⁸ Вредната данъчна конкуренция може да се определи като прилагане от страна на някои юрисдикции (преференциални данъчни режими и данъчни убежища) на фискална политика, свързана с широк спектър от данъчни стимули и предимства (номинално или липсващо данъчно облагане) с цел привличане на инвестиции без изискване за съществено икономическо присъствие и дейност, най-често в отсъствието на прозрачност, сътрудничество и обмен на информация за данъчни цели с останалите държави.

¹³⁹ [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0605\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0605(01)&from=EN)

¹⁴⁰ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2019.386.01.0002.01.ENG

на данъци при източника и непредоставяне на право за приспадане на разходите за трансакции, извършени през тях; идеята на тези мерки е да направят инвестирането или осъществяването на икономическа дейност в данъчните убежища по-непривлекателно за дружествата поради по-високата административната тежест и риска от двойно данъчно облагане¹⁴¹. Възможно е предприемане на мерки с неданъчен характер – например правилото финансиране от ЕС да не минава през данъчни юрисдикции, прилагащи ниско данъчно облагане или необлагане¹⁴². Списъкът с данъчни убежища на ЕС и предложението на Комисията клаузи за добро данъчно управление да бъдат включвани в търговските споразумения¹⁴³ съставляват двата основни компонента на външната данъчна политика на ЕС в тесен смисъл¹⁴⁴.

През 2016 г. Комисията поднови своето предложение относно обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД)¹⁴⁵. ОКООКД е единна система от правила, с помощта на които дружествата, извършващи дейност в рамките на ЕС, да изчисляват своите облагаеми печалби. С ОКООКД се преодолява разнородната национална уредба, създаваща предпоставки за трансгранично избягване на облагане и двойно данъчно облагане и се гарантира, че мултинационалните дружества плащат пропорционален и справедлив дял от данъка там, където реализират печалбите си. Консолидирането включва сумиране на всички печалби и загуби на дружеството/групата от дружества/, реализирани в различните държави членки и получаване на нетната печалба или загубата за цялата дейност в рамките на ЕС. Въз основа на това се определя окончателната облагаема основа, като дружество, действащо в повече от една държава членка на ЕС, следва да подава единна данъчна декларация за цялата му дейност в ЕС, а държавите членки, в които е осъществявана дейност, получават право да обложат определена част от тази основа, изчислена чрез формула на базата на фактори като активи, труд и продажби. ОКООКД ще включва разпоредби относно някои от ключовите действия в рамките на инициативата на ОИСР относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS). Те са установени като минимални стандарти в Директива 2016/1164/ЕС (Директива срещу избягването на данъци), но в рамките на ОКООКД ще бъдат част от обща за целия ЕС система за корпоративно данъчно облагане и съответно абсолютни правила, а не минимални стандарти.

В пряка връзка с противодействието на избягването на данъчно облагане и попълването на празнините в международните данъчни правила са и инициативите на Европейската комисия в посока данъчното облагане в дигиталната икономика. С оглед изграждането на цифровия единен пазар – един от ключовите политически приоритети на Комисията¹⁴⁶, се поставя въпросът за справедливата и ефикасна система на данъчно облагане в ЕС в рамките

¹⁴¹ Вж. Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно външна стратегия за ефективно данъчно облагане (COM/2016/024). И. Лазаров разглежда съвместимостта на някои защитни мерки по черните списъци със свободното движение на капитал и основните права на ЕС и стига до извода, че за да съответства на европейското право защитна мярка, насочена срещу данъкоплатците, следва да позволява индивидуално разглеждане на всеки един случай и последиците от него и да не са допустими необорими презумпции за злоупотреба вж. I. Lazarov, *The Compatibility of the EU Tax Haven “Blacklist” with the Fundamental Freedoms and the Charter*, in *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment*, IBFD, 2019, p. 25-50.

¹⁴² Във Финансовия регламент на ЕС/966/2012/, член 140, параграф 4 бе забранено средствата на ЕС да бъдат инвестирани в или пренасочвани посредством предприятия в трети държави, които не спазват международните стандарти за прозрачност в данъчното облагане.

¹⁴³ В своята стратегия от 2015 г. „Търговията — за всички“ Комисията посочва, че търговските споразумения следва да са в подкрепа на насърчаването на международните стандарти за прозрачност и добро управление, които са насочени срещу агресивното прехвърляне на корпоративни печалби и прилагането на стратегии за избягване на данъчно облагане. Тази идея се развива и във Външната стратегия за ефективно данъчно облагане.

¹⁴⁴ Вж. *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment*, Adolfo Martín Jiménez (ed.), IBFD, 2019, xviii.

¹⁴⁵ COM (2016) 685 и COM (2015) 192.

¹⁴⁶ Стратегията за цифров единен пазар, COM (2015) 192:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=EN>

на такава среда¹⁴⁷. В съвременния контекст (новите модели на стопанска дейност, разчитането на трудните за остойностяване нематериални активи, данни и автоматика, липсата на необходимост от физическо присъствие при трансграничната търговия онлайн) настоящите правила за данъчно облагане се оказват нецелесъобразни, защото позволяват някои цифрови дружества да избягват данъчно облагане в държавите, в които извършват дейност и създават предпоставки за изкривяване условията за конкуренция. Необходими са нови принципи, приложими в сферата на цифровите технологии, определящи къде предприятията създават стойност и по какъв начин тя следва да бъде разпределяна за целите на данъчното облагане. Това налага реформиране на международните данъчни правила за определяне на място на стопанска дейност (въвеждане на алтернативни индикатори за значително икономическо присъствие), трансферно ценообразуване (идентифицирането и оценяването на нематериалните активи и определянето на техния принос в създаването на стойност) и разпределение на печалбата, гарантиращо принципа всички предприятия да плащат данъците си там, където се генерират съответните печалба и стойност¹⁴⁸. В тази връзка са предложени директива за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие¹⁴⁹ и директива относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги¹⁵⁰. С първата следва да се установят общи правила за държавите членки, разширяващи определението за място на стопанска дейност и установяващи облагаема връзка за значително цифрово присъствие в юрисдикциите, обвързано с приходите от доставката на цифрови услуги, броя на потребителите или броя на деловите договори за цифрови услуги. Втората се предлага въвеждане на данък върху цифровите услуги като налог с целеви обхват за облагане на приходи, произтичащи от предоставянето на някои цифрови услуги, характеризиращи се със създаване на стойност от страна потребителите (чрез активно и постоянно ангажиране на потребителите в многостранни цифрови интерфейси, развиващо се въз основа на мрежовите ефекти или като цифровите предприятия извличат данни за дейностите на потребителите в цифровите интерфейси с оглед насочването към реклами, съответно предават такива данни на трети страни срещу заплащане и пр).

С оглед растежа в обема на финансовите сделки при развитието на информационните и комуникационните технологии и в контекста на финансовата и икономическа криза е предложен и данък върху финансовите сделки¹⁵¹. Въвеждането му се обосновава с необходимостта финансовият сектор да дава справедлив принос към публичните финанси (публичния бюджет на ЕС и към националните бюджети на държавите членки), предвид освобождаването от ДДС на повечето финансови услуги. Предложението за данъчно облагане на финансовите сделки се вписва в по-широк кръг инициативи, предприет от Комисията – на преразглеждане на основните директиви за пазарите на финансови инструменти с цел да се гарантира повече прозрачност и ефективност на тези пазари, както и с намерение да се осигури по-голяма финансова автономия на многогодишния бюджет на ЕС посредством една по-устойчива система от собствени ресурси¹⁵².

¹⁴⁷ Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета „Справедлива и ефикасна система на данъчно облагане в Европейския съюз за Цифровия единен пазар”, COM(2017) 547:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:BG:PDF>

¹⁴⁸ Комисията счита, че на равнище ЕС предложението за ОКООКД предоставя основа за справяне с тези предизвикателства чрез формула за разпределяне, основана на активите, труда и продажбите, която следва по-добре да отразява мястото на създаване на стойността при големите мултинационални групи от предприятия - вж. „Справедлива и ефикасна система на данъчно облагане в Европейския съюз за Цифровия единен пазар”, COM(2017) 547, с.11-12.

¹⁴⁹ COM(2018) 147 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>

¹⁵⁰ COM(2018) 148 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148>

¹⁵¹ Предложение за директива на Съвета от 28 септември 2011 г. относно обща система на данък върху финансовите сделки и за изменение на Директива 2008/7/ЕО, COM(2011) 594:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0594:FIN:BG:PDF>

¹⁵² Поради липсата на консенсус, чрез процедурата на засилено сътрудничество част от държавите членки (Белгия, Германия, Естония, Гърция, Испания, Франция, Италия, Австрия, Португалия, Словения и Словакия) водят преговори във връзка с общ данък върху финансовите сделки с оглед на постигането на компромисно

ИЗВОДИ

Данъчната политика на ЕС се установява първоначално като необходима спомагателна мярка за осигуряване на правилното функциониране на единния пазар, а сътрудничеството и хармонизацията – ограничени до тази цел, очертана и от разпоредбите на ДФЕС. Държавите членки имат различни традиции в прилагането на социално-икономически модели на развитие. Националните предпочитания по отношение на публичните разходи и преразпределението на националния доход значително се различават, предвид отликите в обществените нагласи, историята, културата и икономическата структура в отделните държави. Повечето държави членки разглеждат прякото данъчно облагане като непосредствен израз на националния суверенитет, което не предполага особен политически ентузиазъм за положителна данъчна интеграция. Това прави постигането на консенсус по отношение на данъчната хармонизация проблематично. Въпреки че Европейската комисия е представяла множество предложения за хармонизиране и координиране през годините, постигнатите резултати в сферата на европейската данъчна интеграция са със сравнително ограничен обхват – изразяват се в хармонизиране на косвените данъци и конкуренция (ограничена от някои правила) по отношение на преките данъци.

Съвременният финансово-икономически контекст задава по-широка задача на данъчната политика на Съюза, надхвърляща изграждането и функционирането на общ вътрешен пазар. В данъчната политика чисто националният подход и автономността при вземането на решения се оказват неприложими във все повече направления. Глобализацията и дигитализацията на икономическата среда, структурните промени, произтичащи от тях и засилената данъчна конкуренция на фона на финансово-икономическата криза водят до значително въздействие на националните решения по данъчни въпроси върху постъпленията и избора на провежданата данъчна политика на останалите държави. От друга страна, националните органи могат да осъществяват компетентност само в границите на съответната юрисдикцията и често защитата на фискалните интереси и резултатното упражняване на правомощията по установяване и събиране на данъчните вземания в трансгранични ситуации е невъзможно без сътрудничество с други държави. Така националните и общите интереси в данъчната сфера днес изглеждат все по-взаимносвързани. Новите тенденции в съюзната данъчна политика са ориентирани повече към запазване на корпоративната данъчна основа на държавите членки и насърчаване на добрите стандарти за управление в сферата на данъчното облагане, отколкото върху защитата или подобряването на вътрешния пазар на ЕС в глобална перспектива. Изглежда, че тази политическа посока – по защита на фискалните интересите на държавите членки, парадоксално би допринасяла за ограничаване на националния данъчен суверенитет и за необходимост от установяване на нови правомощия по данъчните въпроси на ЕС или от по-нататъшни координирани действия на равнище ЕС – както във вътрешносъюзеи, така и в международен план.

REFERENCES:

- Alomar, B., S. Daciano, K. Gara, Basic Questions for the European Union, S., 2011.
 Boneva, S. European Economic Integration: Budget and Budgetary Policy of the European Union, S., 2011.
 Gotron, J.K. European Law, S., 2006.
 Dimitrova, E. Taxation as Community Policy, De Jure Magazine, 2011, Volume 2, Issue 2.
 Dimova-Severinova, D. Signs of the legal concepts. Conclusion for identity in the law enforcement process. Proceedings of the University of Plovdiv, Sofia, 2019.
 Mihailova-Goleminova, S. Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation, S., 2019.
 Penov, S. European Union law and Member States' direct taxes, S., 2011.

споразумение относно облагането с данъка в тези държави, вж. **Предложение за Решение на Съвета за разрешаване на засилено сътрудничество в областта на данъка върху финансовите сделки (COM/2012/0631):**

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:52012PC0631&from=fr>

Petrova, D. The Construction and Functioning of the Internal Market of the European Union as a Basis for Harmonization and Synchronization of Taxes in the Community, Society and Law, 2018, No. 3

Tsenova, L. European Tax Law, S., 2012.

Tsenova, L. Theoretical Aspects of the Concept of Tax Obligation, Scientific Papers of MBBU, Volume 8, 2016.

Shikova, I. Policies of the European Union, S., 2011.

Malherbe, J, Ph. Malherebe, I. Richelle, E. Traverso, The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010, Brussels, European Union, 2011.

Owens, J. Tax Policy in the 21st Century: New Concepts for Old Problems, Eur. U. Inst., Issue 2013/05 –Global Governance Program, Robert Schuman Centre for Advanced Studies..

Prest, A.R. Fiscal Policy, in: Economic Policies of the Common Market, London , 1979.

Pistone, P., J. Roeleveld, J. Hattingh, J. F. P. Nogueira, C. West, Fundamentals of Taxation, An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration, IBFD, 2019.

Zuleeg, F., Tasheva, I., Future of taxation in the single market, *EPC*, Policy Brief, 2017.

The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment, Editor: Adolfo Martín Jiménez, IBFD, 2019.