

TAX COMPETITION AS TOPICAL ISSUE OF EU TAX POLICY¹⁷²

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 harmful tax competition as a source of conflicts between the states has been for years one of the important topics of EU tax policy. The paper deals with the problems of this abusive practice and related countermeasures under EU legal system, needed in order to reduce distortions to the Single Market, to prevent significant losses of tax revenue and to contribute to fairness in distribution of the tax burden. It reveals the notion of harmful tax competition, its nature as a precondition for limiting national tax sovereignty through coordinated action at the European level and the key importance of a systemic and consistent legal framework on this issue, within the states can exercise their taxing sovereignty effectively and contribute to “good governance” in the tax area.*

Keywords: *harmful tax competition, tax avoidance, good governance, EU, Code of Conduct for business taxation*

ВЪВЕДЕНИЕ

Властта за данъчно облагане или за регулиране на данъчните отношения е иманентна черта на националния суверенитет. Държавната власт, упражнена в областта на данъчното облагане, наричаме данъчен суверенитет – правомощието на държавата да определя и събира данъци в пространствените си граници. Правната форма на реализация на данъчния суверенитет се изразява в установяването на обособена система от правни норми, образуваща националното данъчно законодателство. Последното регулира отношенията между държавата и лицата, спрямо които се налагат законово регламентирани данъчни задължения въз основа на връзка с юрисдикцията. За да е легитимно предявяването на властнически облагателни претенции, е необходимо наличие на връзка (genuine link, nexus) на държавата с личността на данъкоплатеца (въз основа на неговото фискално пребиваване) и/или с обекта на облагане (въз основа на източника на дохода)¹⁷³.

Данъчните субекти и обектите на данъчното облагане могат да бъдат подчинени на данъчната юрисдикция на различни държави при данъчни правоотношения с трансграничен елемент, например когато местни лица реализират доходи извън страната или чуждестранни лица - на територията на страна. Насрещното действие на нормите на различните данъчни системи и несъгласуваната, автономна намеса на данъчните юрисдикции в международна икономическа дейност могат до доведат до проблеми като двойно данъчно облагане, отклонение от облагане и до противопоставяния, особено когато държавите действат изолирано, пренебрегвайки спецификата на трансграничното корпоративно облагане, общия интерес на данъкоплатците и фискалните интереси на други държави.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Всяка държава самостоятелно определя пределите на проявление на държавна власт в областта на данъчното облагане. Границите и формите на реализация на нейния данъчен суверенитет се установяват от самата държава – по собствена инициатива или по сила на поети

¹⁷² Докладът е представен на пленарната сесия на 13.11.2020г. с оригинално заглавие на български език: Вредната данъчна конкуренция като актуален въпрос на данъчната политика на ЕС.

¹⁷³ Като принцип в международното данъчно право практическата реализация на правомощията по облагане (данъчната юрисдикция) приема две основни форми 1. неограничената юрисдикция (неограничено данъчно облагане, облагане на световния доход) спрямо данъчно задължените лица въз основа на тяхната националност, местоживееене или пребиваване и 2. ограничената юрисдикция (ограничено данъчно облагане) на държавата източник – на чиято територия е реализиран дохода или е разположено имуществото, обект на данъчно облагане.

международни задължения. Липсата на априорно императивно ограничение на данъчният суверенитет позволява на всяка от юрисдикциите да предложи свой собствен данъчен режим за облагане на международна икономическа дейност. В условията на либерализъм и мобилност на факторите на производството държавите си съперничат помежду си в предлагането, наред с други регулативни елементи, и на привлекателна данъчна среда за предприятията. Данъчната конкуренция може да се определи като съревнование между държавите в привличането на инвестиции (субективен аспект) чрез намаляване на тежестта на прякото данъчно облагане и провеждане на целенасочена данъчна политика за предоставяне преференции по отношение облагаемата основа, данъчните ставки или окончателно събирания данък (обективен аспект)¹⁷⁴.

Самостоятелното упражняване на фискален суверенитет от страна на държавите членки на Европейския съюз в рамките на единния вътрешен пазар води до значителна данъчна конкуренция помежду им. Всяка държава членка използва елементите на данъчната си система, за да привлече на своята територия инвестиции и дейности и така да разшири икономическия си потенциал. От своя страна данъкоплатците (предприятия и физически лица) също търсят възможности да оптимизират своето икономическо състояние, включително в трансграничен контекст. Техните данъчни задължения зависят от разликите в националните данъчни режими и представляват неизменна част от променливите стратегически фактори¹⁷⁵. Всяка данъчна система е неизбежно засегната от останалите, особено когато друга държава членка предлага данъчни облекчения за привличане на мобилни фактори (инвестиции) на нейна територия¹⁷⁶. Налице е значително въздействието на националните решения по данъчни въпроси върху постъпленията и избора на провежданата данъчна политика на останалите държави. Данъчна конкуренция е налице там, където решенията на един орган на управление (национален, регионален или местен) пряко влияят върху възможностите на други органи и където не може да се постигне контрол върху това взаимодействие само с пазарни механизми¹⁷⁷. Положителният ефект от данъчната конкуренция е установяването на благоприятни за инвестиции данъчни режими, постепенно намаляване на ставките за корпоративно облагане в ЕС в комбинация с разширяване на данъчната основа. От друга страна данъчната конкуренция може да бъде и вредна. Когато бизнес решенията на пазарните участници са повлияни от данъчни съображения повече, отколкото от икономически, това води до по-ниска икономическа ефективност, повишена данъчна тежест върху труда, който като фактор на производството е по-малко мобилен от капитала, намаляване на националните данъчни основи и стабилните приходи за държавите членки и в крайна сметка – формиране на несправедливи данъчни системи.

От юридическа перспектива е проблематично да се намери отправна точка за разграничение между лоялната и нелоялната (вредната) данъчна конкуренция¹⁷⁸. Инструментите за нелоялна данъчна конкуренция по съдържание не се различават съществено от конвенционални средства за данъчно регулиране. В арсенала на нелоялните данъчни практики те обаче придобиват хипертрофирана форма (предоставяне на прекалено големи ползи, минимизиране или липса на данъчен контрол, значителна разлика в нивото на данъчно облагане на местни и чуждестранни лица и пр.). Може да се посочи, че при вредната данъчна конкуренция фокусът е върху привличането на „чуждестранен“ доходи, т.е. такъв реализиран на територията на други юрисдикции. По този начин се изземва данъчна основа за сметка на държавите, в които са създадени материални облаги, източник на данъчни задължения.

¹⁷⁴ Pinto, C. (2003), *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International, p.3-6.

¹⁷⁵ Становище на Европейския икономически и социален комитет относно „Въздействие на териториалния характер на данъчните законодателства върху индустриалните промени“ (2008/C 120/14), т.2.2.

¹⁷⁶ Lampreave, P.(2011) *Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union*. *Bulletin for International Taxation*, Volume 65, No. 6, p.17.

¹⁷⁷ Становище на Европейския икономически и социален комитет относно „Въздействие на териториалния характер на данъчните законодателства върху индустриалните промени“ (2008/C 120/14), първа бележка под линия.

¹⁷⁸ Pinto, C. (1998) *EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken*, [Intertax: international tax review](#), Vol. 26, No 12, p. 394.

Лоялната данъчна конкуренция е конкуренция за местоположението на икономическата дейност, вредната – за местоположението на печалбите¹⁷⁹. В последния случай данъчните системи на държавите се организират така, че да предоставят индивидуални данъчни предимства и да привличат големите мултинационални компании чрез преразпределяне на печалбите им към въпросните юрисдикции, в резултат на което се подкопава корпоративната данъчна основа на други държави и те се лишават от значителни по размер бюджетни приходи. Режимите с подобен фокус обикновено се характеризират със строги гаранции за поверителност и анонимност на източниците на привлечените средства; с ниско или липсващо данъчно облагане като преференциите са ограничени до определени данъкоплатци (чуждестранни лица или местни поделения на мултинационални компании) и до бизнес дейности в определени сегменти на икономиката; с отклонение от международните стандарти и принципи (например правилата на ОИСР за трансферно ценообразуване); с номиналното съществуване на бенефициерите и липса на изискване за същественото икономическо присъствие; с липса на ефективни разпоредби за борба с данъчните злоупотреби и създаване на предпоставки за отклонение от облагане¹⁸⁰.

Вредната данъчна конкуренция оказва негативно въздействие върху ефективното и справедливо разпределение на данъчното бреме. В резултат на нея държавите губят значителни приходи, измества се данъчната тежест, а основният принцип за равенство на лицата при облагането се накърнява. Според доклада на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) „Вредна данъчна конкуренция: нов глобален проблем” (1998) тя води до неправомерно намаляване на данъчните основи на други държави, промяна в структурата на данъчното облагане (изместване на данъчната тежест от мобилни към сравнително по-малко мобилни фактори и от доходи към потребление), подкопаване на неутралността, равенството и социалната приемливост на данъчното облагане, както и възможностите данъчните системи да бъдат използвани за редистрибутивни цели¹⁸¹. Поставянето на акцент върху данъчните съображения пред стопанските резултати подкопава естествените условия за осъществяване на икономическата дейност, а специалната политика спрямо определени данъкоплатци за предоставяне на индивидуални данъчни предимства води до нарушаване на конкуренцията¹⁸².

Подобни данъчни практики засягат по негативен начин и вътрешния пазар на Европейския съюз (ЕС)¹⁸³. Комисията в своето съобщение „Пакет за справяне с вредната данъчна конкуренция в ЕС”¹⁸⁴ разграничава лоялната конкуренция по данъчни въпроси от вредната данъчна конкуренция, отнасяща се до онези мерки, които могат значително да повлияят на местоположението на бизнес дейностите в ЕС. Посочва се, че за вътрешния пазар, за предприятията и предприемачите е от полза, че държавите членки са приели редица политически инструменти за подобряване на тяхната конкурентна позиция. Въпреки това е необходима известна хармонизация и координирани действия, за да се противодейства на

¹⁷⁹ Pentilla, S., Kuitalahti, J. (2012) Tax competition as a challenge to the governance of global economy, *European Spatial Research and Policy*, Vol.19, No 2, p.25.

¹⁸⁰ ОИСР посочва по сходен начин факторите, които могат да послужат за идентифицирането на преференциалните данъчни режими – изкуствено определяне на данъчната основа, непридържане към правила за трансферно ценообразуване, договаряне на данъчни основи и данъчни ставки, на сърчаване установяването на дружества без съществена икономическа дейност, улесняване избягването и отклонението от данъчно облагане. Данъчните убежища се отличават и с номинално или никаво облагане, строги правила за секретност, липса на информационна прозрачност във връзка със собствеността и произхода на капиталите и функционирането на търговските дружества, установени на тяхната територия – вж. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, Paperback – April 30, 1998, p.22-23/30 – 34.

¹⁸¹ *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, Paperback – April 30, 1998, p.14.

¹⁸² Patterson, B., Serrano, A.M. (1998), *Tax competition in the European Union*, Economic Affairs Series (*ECON* 105), p.18.

¹⁸³ Задълбочен анализ на вредната данъчна конкуренция в рамките на ЕС - С. Pinto (2003), *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International и W. Schön (2003) *Tax Competition in Europe – General Report*, *Tax Competition in Europe*, [EATLP International Tax Series](#), IBFD.

¹⁸⁴ Communication from the Commission to the Council - Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition (COM/97/0495 final)

вредната данъчна конкуренция на вътрешния пазар с оглед намаляване на изкривяването на единния пазар и предотвратяване на прекомерни загуби от данъчни приходи.

В Резолюция на Европейския парламент относно финансовите престъпления, данъчните измами и избягването на данъци¹⁸⁵ се изтъква, че „някои държави членки конфискуват данъчната основа на други държави членки, като привличат генерирани на друго място печалби, позволявайки по този начин на дружествата изкуствено да намаляват данъчната си основа; тази практика не само нарушава принципа на солидарност на ЕС, но води и до преразпределяне на богатството към многонационалните предприятия и техните акционери за сметка на гражданите на ЕС” (т.1.1.8). В План за действие за справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане в ЕС (2015) и Пакет от мерки за борба с избягването на данъци (2016) Европейската комисия посочва, че правилно функциониращият единен пазар се нуждае от справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане, която способства за икономическия растеж, като се основава върху принципа, че дружествата следва да плащат данъци в държавата, където са генерирани печалбите. Този принцип се подкопава от нелоялната данъчна конкуренция, която води до несправедливо конкурентно предимство, изопачаване ценовите сигнали, загуба на приходи за държавите, увеличаване на данъчната тежест върху по-слабо мобилните дружества и върху труда. Така данъчната тежест е пропорционално много по-висока за наемните работници, отколкото за собствениците на капитал и от международна гледна точка местните данъкоплатци са по-високо обложени от чуждестранните данъкоплатци. Отбелязва се факта, че някои печеливши мултинационални дружества плащат изключително ниски подоходни данъци, докато много граждани, малки и средни предприятия са тежко засегнати от рестриктивната фискална политика, което предизвиква недоволство сред обществото, усещане за липса на справедливост и представлява заплаха за социалния договор между правителствата и техните граждани, която може да засегне спазването на данъчните задължения изобщо¹⁸⁶. По този начин нелоялната данъчна конкуренция води до недостатъци от политическа и демократична гледна точка¹⁸⁷.

Вредната данъчна конкуренция е свързана и със значителен потенциал за укриване и избягване на данъци в трансграничен мащаб, което може да доведе до значително намаляване на данъчната основа в държавите където действително са генерирани печалбите и загуба на приходи за тях. По-благоприятното данъчно третиране за чуждестранни лица или по отношение на сделки, които се сключват от чуждестранни лица, позволява на дружествата от други държави членки или трети страни да използват схеми за агресивно данъчно планиране и изкуствено прехвърляне на печалби. От друга страна, съгласно становище на Европейския икономически и социален комитет, чрез данъчните и финансовите убежища често се генерират и използват капитали, придобити не само в разрез с духа на действащото право, но и в резултат на финансови нарушения и престъпност¹⁸⁸, тъй като с цел максимизирането на привлечените средства тези юрисдикции не се интересуват нито от проверка на произхода им, нито от контрола върху тяхното използване. Така „вместо да се концентрират единствено върху насърчаването на привлекателен бизнес климат чрез, например, добра инфраструктура и висококачествена работна сила, включително чрез увеличаване на насърчаващите производителността разходи, и на гарантиране на стабилността и предвидимостта на данъчната система, държавите, в ролята си на участници в играта на данъчната конкуренция, използват своето национално законодателство в съчетание със своите мрежи от данъчни спогодби, за да се популяризират сами като държави за инвестиции, като центрове, през които

¹⁸⁵ Европейския парламент от 26 март 2019 г. относно финансовите престъпления, данъчните измами и избягването на данъци (2018/2121(INI))

¹⁸⁶ Съобщение на Комисията до Европейския парламент „План за действие за справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане в ЕС” (COM/2015/302) и Съобщение на Комисията до Европейския парламент „Пакет от мерки за борба с избягването на данъци: следващи стъпки към ефективно данъчно облагане и по-голяма данъчна прозрачност в ЕС” (COM/2016/023).

¹⁸⁷ Schön, W. (2003). Tax competition in Europe, EATLP International Tax Series, IBFD, p.10.

¹⁸⁸ Вж. Становище на Европейския икономически и социален комитет относно „Данъчните и финансовите убежища – заплаха за вътрешния пазар на ЕС“, 2012/C 229/02.

да се насочват финансови потоци или в които да се осчетоводяват печалби, като по този начин привличат предприятия или дружества „пощенски кутии“ за сметка на държавите партньори и създават нелоялни практики между тях”¹⁸⁹.

Въпреки че в правото на ЕС няма специална дефиниция за понятието вредна данъчна конкуренция, постепенно се е установило разбирането, че определени данъчни мерки и регулаторни режими, установени от държавите членки, могат да се определят като несъвместими с общите принципи, закрепени в договорите на ЕС и препятствие за процеса на европейска интеграция¹⁹⁰.

Недобросъвестните данъчни практики от страна на фискалните юрисдикции могат да се квалифицират като форма на злоупотреба с власт. Ако упражняването на властническите правомощия е насочено към постигане на друга цел, различна от законоустановената, налице е порокът превратно упражняване на власт. Проф. Кино Лазаров посочва, че в този случай е безразлично каква е другата цел, преследвана с акта – тя може и да е правно допустима, а в някои случаи дори общественнополезна цел, за чието постигане обаче са необходими други фактически и правни предпоставки¹⁹¹. Нарушаването правилата на морала също е „указание да се търси превратно упражняване на власт, тъй като правото и моралът са изградени върху едни и същи принципи и служат на едни и същи цели”¹⁹². Целта на данъчния закон е реализирането на фискални постъпления чрез всеобщо и равномерно данъчно облагане на лицата съобразно дохода и имуществото им по предварително установени ред и граници. Конституцията у нас закрепва принципа за справедливост на данъчното облагане чрез изискванията за всеобщност, равенство и съобразяване с възможността за плащане от страна на лицата, които могат да бъдат извлечени от разпоредбите на чл.60, ал.1 и ал.2. Тези начала „като елементи-качества на данъчния закон” са императивни за законодателя и непосредствено задължителни за цялото му съдържание¹⁹³. Те следва да са налице и при въвеждането на данъчни облекчения и преференции, които са оправдани, когато имат за цел икономическо развитие и социална подкрепа. При нелоялната данъчна конкуренция в общия случай се въвеждат специални данъчни предимства за дадена категория данъкоплатци, не с оглед търсенето на баланс между различните конституционни ценности, а по-скоро за изземване на данъчна основа от доходи, реализирани в други държави и насърчаване избягването на данъци. Като вредна спрямо други фискални юрисдикции данъчна практика, установяваща сама по себе си несправедлив вътрешноправен данъчен ред, дискриминиращ останалите данъкоплатци, вредната данъчна конкуренция не се вписва в рамката на правомерното и легитимно упражняване на фискален суверенитет.

Резултатът от нелоялната данъчна конкуренция между държавите се доближава до този, следващ от концепцията за несправедливото обогатяване. Несправедливото обогатяване („unjust enrichment”) като неоправдано разместване на имуществени блага е самостоятелно юридическо понятие, което се използва в системата на общото (англосаксонско) право в по-широк смислов обхват от неоснователното обогатяване; при него обогатяването следва не толкова от липсата на правно основание, а от наличието на т.нар. „unjust factors” (несправедливи причини), като покрива хипотези на поведение, което е правомерно с оглед на „common law”, но неприемливо за „equity” („право на справедливостта“), изобщо морално укоримо поведение¹⁹⁴. Съгласно общите за правото на държавите членки принципи всеки, който е понесъл загуба, увеличила имуществото на другото, без да има правно основание за такова обогатяване, по общо правило има право да иска от обогатилия се да му върне

¹⁸⁹ Резолюция на Европейския парламент от 25 ноември 2015 г. относно данъчните постановления и другите мерки, сходни по естество или въздействие (2015/2066(INI)), точка К.

¹⁹⁰ Boria, P. (2017) *Taxation in European Union*, Second Edition, Springer. p. 166.

¹⁹¹ Лазаров, К. (2017) Актуални трудове. Принудителни административни мерки. Недействителност на административните актове. Обвързана компетентност и оперативна самостоятелност, София: Сиела, с.294

¹⁹² Пактам, с.246.

¹⁹³ Стоянов, П. (1994) Данъчно право, трето преработено издание, София: БАН, с.109.

¹⁹⁴ Драгиев, Д. (2015), Неоснователното обогатяване в международното частно право, *сп. „Търговско право*, бр. 1/2015, с. 57.

полученото, до размера на обедняването, като искът за неоснователно обогатяване не включва условие за наличие на противоправно или виновно поведение на ответника¹⁹⁵. В случая на нелоялната данъчна конкуренция обаче принципно не би могъл да се приложи пряко института на неоснователното обогатяване, което да доведе до реституция или изравняване на неоправданото имуществено разместване между държавите. Това е така, първо защото сме изправени пред самостоятелни фискални юрисдикции и междудържавни отношения. При последните, за разлика от вътрешнодържавния ред, не съществува общоприет централизиран апарат за правосъздаване, правоприлагане и правораздаване; по своята природа тези отношения имат не субординационен, а координационен характер и прилагането им става чрез доброволно съгласуване на волите на суверенните държави¹⁹⁶. От друга страна, ако разглеждаме тези отношения в рамките на ЕС, следва да се посочи, че в учредителните договори не е разписана възможност да се предяви иск за неоснователно обогатяване срещу държава в резултат на нелоялна данъчна конкуренция, а ЕС е правов съюз, разполагащ с власт, само в определения от учредителните договори обем и обхват и с оглед постигането на определените в учредителните договори цели¹⁹⁷. Освен това практически е трудно да се измери и докаже обхвата на неоснователното обогатяване чрез изземване на данъчна основа. Дори да има консенсус за това, че вредната данъчна конкуренция води до значителни загуби на данъчни приходи за други държави членки и до постигане на значителни печалби за бенефициерите на специалните данъчни предимства (мултинационалните компании), е проблематично прецизно да се определят тези ефекти в парично изражение и се докаже на причинно-следствената връзка между вредните данъчни мерки и тези изкривявания, които може да са повлияни и от редица други фактори на икономиките на различните държави членки.

Засегнатите от свиването на данъчна основа и прехвърлянето на печалби държави могат едностранно да защитят фискалните си интереси като насочат претенцията си за облагане към съответните данъкоплатци – чрез прецизиране на законодателните си разпоредби и въвеждане на общи и специални правила за борба със злоупотребите¹⁹⁸. Мерки в тази насока са приети и на общностно ниво с Директива 2016/1164/ЕС за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар; общностният подход е по-ефективен от едностранните мерки на държавите членки, тъй като еднаквото прилагане на директивата в рамките на ЕС не предоставя възможност на дружествата да инвестират чрез посредници в държави членки, в които не са установени разпоредби за борба със злоупотребите или те са по-малко строги. Административното сътрудничество също има важно значение за по-ефективното идентифициране и неутрализиране на данъчните злоупотреби, както и за надлежното установяване и събиране на данъчните вземания на държавите, с оглед на което в ЕС е установената широка нормативна рамка за взаимодействие между данъчните администрации¹⁹⁹.

¹⁹⁵ Точки 44—45 Дело C-47/07 P Masdar (UK) Ltd срещу Комисия на Европейските общности

¹⁹⁶ Вж. О.Борисов.(2015) Международно публично право, С: Нова звезда, с.42-43.

¹⁹⁷ В някои случаи липсата на изрична разпоредба в учредителните отговори не е непременно пречка да се предяви иск за неоснователно обогатяване. Така например в решение по дело Дело C-47/07 P Masdar (UK) Ltd срещу Комисия на Европейските общности (т.50) се посочва, че възможността да се предяви иск за неоснователно обогатяване срещу Общността не може да се откаже на правните субекти само по съображение, че Договорът за ЕО не предвижда изрично средство за защита, предназначено за този вид иск. Тълкуване на член 235 ЕО и член 288, втора алинея ЕО, което би изключило тази възможност, би довело до резултат, противоречащ на принципа на ефективна съдебна защита, утвърден в практиката на Съда и препотвърден в член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз, прогласена на 7 декември 2000 г. в Ница.

¹⁹⁸ Съдебната практика на СЕС изобилства с решения в тази област, в които се изясняват границите на правомерното прилагане на правилата за борба с избягването на данъчното облагане. Извежда се принципът, че за да са съвместими с правото на ЕС тези правила не трябва да имат твърде широк обхват, а да визират ситуации, където съществува липса на икономическа обосновка – на пример делата Emsland-Stärke C-110/99; Halifax C-255/02, Cadbury Schweppes C-196/04, Thin Cap C-524/04.

¹⁹⁹ По отношение на административното сътрудничество в областта на (прякото) данъчно облагане - Директива ЕС/2011/16, включително измененията ѝ с Директива ЕС/2014/107, Директива ЕС/2015/2376 и Директива ЕС/2016/881 по отношение на за дължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното

Учредителните договори не съдържат изрична уредба, посветена на данъчната конкуренция, нито такава по отношение на прякото данъчно облагане въобще. Принципно решенията по данъчни въпроси остават в националната компетентност на държавите членки. Националният данъчен суверенитет от друга страна се явява ограничен чрез предоставянето на някои компетенции на Съюза в данъчната област. 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. Съветът е оправомощен да приема директиви за хармонизиране в областта на косвеното данъчно облагане (чл.113 ДФЕС). Чл.115 от ДФЕС допуска сближаване на законодателствата чрез приемане на директиви с оглед правилното функциониране на вътрешния пазар, включително в областта на прякото данъчно облагане.

Договорните разпоредби за основните свободи и логиката на установяване на общ пазар предполагат конкуренция между правните системи на държавите членки, включително между данъчните им системи, така че да има голям избор за гражданите на ЕС и фирмите по отношение на подходящи условия за тяхната стопанска дейност и инвестиции, в това число данъчна тежест и предлагани публични услуги. Независимо от това, за да се постигне най-оптималното разпределение на ресурсите и производствените фактори, равни условия и конкуренция за предприятията на общия пазар, този избор следва да бъде изкривяван възможно най-малко от данъчни съображения. Според чл.120, изр 2 от ДФЕС държавите членки и Съюзът действат в съответствие с принципа на отворена пазарна икономика, при свободна конкуренция, като благоприятстват ефективното разпределяне на ресурси. Тази формула има сходна идейна основа с принципа за данъчна неутралност – данъкът, съответно данъчна разпоредба, са неутрални, ако не оказват влияние на решението на лицата да действат по специфичен начин²⁰⁰. И двата принципа изискват правна рамка, която гарантира че решенията, засягащи разпределението на стоки, лица, услуги и капитал не се изкривяват под въздействието на националните законодателства, включително чрез данъчните им разпоредби. Съдът на Европейския съюз (ЕС) в своята практика подчертава, че съществуването на различия между правните системи на държавите членки само по себе си не е обект на критика и правото на ЕС не е насочено към пълен трансграничен данъчен неутралитет в рамките на вътрешен пазар²⁰¹. Ограничаване на фискалния суверенитет обаче е допустимо, когато той има за резултат данъчни мерки, подкопаващи договорните цели чрез нарушаване на конкуренцията на вътрешния пазар, устойчивото икономическо развитие, адекватна степен на социалната защита, равенството и недискриминацията (принципът за недискриминация изключва и поставянето данъкоплатец чуждестранно лице в позиция, която е по-изгодна от третирането на данъкоплатец в чисто вътрешна ситуация). Вредната данъчна конкуренция влиза в противоречие и с принципа за лоялно сътрудничество, закрепен в чл. 4 от ДЕС. Съгласно него държавите членки следва да съдействат за постигането на целите на ЕС и да се въздържат от каквото и да е поведение, застрашаващо тяхното постигане.

Очертаното показва, че съгласно първично право на ЕС държавите членки са в широки граници свободни да определят системите си за пряко данъчно облагане. Данъчната конкуренция е принципно желано явление в рамките на ЕС. Когато обаче децентрализираното упражняване на фискална власт подкопава постигането на целите и общите политики, закрепени в учредителните договори, е оправдано предприемането на съответни насрещни

облагане; за административното сътрудничество в областта на ДДС - Регламент ЕС/904/2010) и в областта на акцизите - Регламент ЕС/389/2012); във връзка с взаимопомощта в областта на събирането на публични вземания - Директива ЕС/2010/24 и Регламент за изпълнение ЕС/1189/2011 на Комисията. Повече за административното сътрудничество по данъчни въпроси в рамките на ЕС – Маринова, Е. (2017) „Административно сътрудничество по данъчни въпроси в рамките на Европейския съюз“, сборник „Правото – традиции и перспективи“, Пловдивски университет "Паисий Хилендарски", 2017; Маринова, Е. (2017) [Сътрудничество между държавите членки на ЕС във връзка с данъчния контрол](#), в „Актуални правни аспекти на регулирането на бизнеса“, УНСС, 2017.

²⁰⁰ Schön, W. (2015) *European Union - Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in EU Tax Law*, [Bulletin for International Taxation](#), 2015, Vol 69, No 4/5, p.272.

²⁰¹ Например по делата Block (C-67/08) т.31 и 35; CIBA (C-96/08), т. 28; Gilly (C-336/96), т. 46-48.

мерки на общностно ниво. Държавите членки са постигнали съгласие относно различни способи за противодействие на редуцирането на данъчната основа и изкривяванията при разпределянето на инвестициите. Все по-широко се споделя разбирането, че с отделни национални и двустранни мерки този проблем може да бъде решен само частично и че сътрудничеството на равнище ЕС е от особена важност.

Понастоящем за рамка на данъчната конкуренция служат следните основни мерки:

- Кодексът за поведение (данъчно облагане на предприятията) и системата за съобщаване на промените в данъчните законодателства;
- европейското право в областта на конкуренцията и държавните помощи;
- възможността за сближаване на данъчните разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар.

С цел да се ограничи вредната данъчна конкуренция в рамките на ЕС на първо място е приет Кодекс за поведение (данъчно облагане на предприятията). Кодексът за поведение е инструмент на мекото право - soft law. Липсва единно определение за термина soft law, но общо под това понятие се разбират незадължителни юридически актове, които въпреки това имат правно значение за дейността на лицата и институциите. Мекото или гъвкавото право на ЕС включва необвързващи актове като препоръки, становища, декларации, съобщения и пр. Те са насочени към насърчаване на доброволното спазване от страна на държавите членки на законодателството на ЕС, на последователното му тълкуване и прилагане²⁰². Следва да се отбележи нарастващото използване на тези инструменти, съществената им роля за данъчната координация и приноса им за въвеждането на международно приетите данъчни стандарти²⁰³.

Кодексът за поведение (данъчното облагане на предприятията) представлява политически ангажимент от страна на държавите членки за спазване на принципите на лоялна данъчна конкуренция. Той включва преразглеждане, изменение или отмяна на съществуващи данъчни мерки, израз на вредна данъчна конкуренция и въздържане от въвеждане на нови такива в бъдеще. Съгласно Кодекса (точка Б) данъчни мерки (включително административни практики), които засягат или могат да повлияят по съществен начин местоположението на стопанската дейност в Общността и „които предвиждат значително по-ниско ефективно равнище на данъчно облагане, включително нулево данъчно облагане, в сравнение с равнищата, които по принцип се прилагат във въпросната държава членка, трябва да се разглеждат като потенциално вредни и следователно обхванати от настоящия Кодекс“²⁰⁴. Кодексът за поведение води началото си от 1997 г. и Съобщение на

²⁰² Pistone, P. (2010) Soft Tax Law: Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination, in: Weber (ed.), Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration, IBFD, p. 114.

²⁰³ В този контекст може да бъдат споменати Препоръка относно изпълнението на мерки срещу злоупотребата с данъчни спогодби (COM(2016) 25 final) и Съобщение относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане (COM/2016/024 final), които бяха издадени като част от Пакета от мерки за борба с избягването на данъци. Те допълниха инструментите на твърдото право – Директива 2016/1164/ЕС срещу практиките за избягване на данъци и ревизираната Директива 2011/16/ЕС за административно сътрудничество в областта на данъчното облагане. Съобщението относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане има особено широко въздействие. Въз основа на този документ Съветът на ЕС прие списък на несъдействащите юрисдикции за данъчни цели (т. н. черен списък на данъчните убежища), допълнен от мониторинг и периодична проверка на данъчните политики, а също и от защитни мерки. Друга важна инициатива е Съвместният форум на ЕС по трансферно ценообразуване, който подпомага и съветва Европейската комисия за намиране на решения на проблемите, произтичащи от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица в рамките на ЕС. Форумът издаде важни насоки и препоръки в това отношение.

²⁰⁴ При оценката дали националните мерки са вредни се използват пет критерия: 1. дали предимствата се предоставят само на чуждестранни лица или по отношение на сделки, които се сключват от чуждестранни лица, или 2. дали предимствата са оградени от националния вътрешен пазар, така че не засягат националната данъчна основа, или 3. дали се предоставят предимства дори без реална икономическа дейност и значително икономическо присъствие в държавата членка, предлагаща такива данъчни предимства, или 4. дали правилата за определяне на печалбата по отношение на дейностите в рамките на многонационална група от предприятия се отклоняват от международно приетите принципи, по-специално правилата, договорени в рамките на ОИСР, или 5. дали на данъчните мерки липсва прозрачност, включително когато законовите разпоредби са облекчени на административно ниво по непрозрачен начин.

Комисията до Съвета „Към данъчната координация в Европейския съюз“²⁰⁵ относно поредица от инициативи, свързани с прякото данъчно облагане. Уредбата в Кодекса за поведение се основава на принципите за прозрачност, сътрудничество и координация между държавите членки. Въвежда се процедура, при която държавите членки се информират взаимно за съществуващи и предложени данъчни мерки, които да бъдат подложени на проверка и оценяване съгласно критериите на Кодекса. Оценката следва да включва ефектите, които данъчните мерки имат върху други държави членки и ефективното облагане в рамките на Съюза. Осъществяването на процедурите по Кодекс за поведение разчита на група, създадена от Съвета по икономически и финансови (ECOFIN). Групата подбира, преглежда и докладва редовно оценяваните мерки. Докладите се изпращат на Съвета за обсъждане. В случай че soft law координацията не доведе до желан резултат, може да бъде последвана от приемането на законодателни мерки (както се случи например с обмена на данъчни становища, който с Директива (ЕС) 2015/2376 стана задължителен).

Първоначално Кодексът за поведение е насочен към държавите членки на ЕС, но те поемат и ангажимент за насърчаване на възприемането на принципите на Кодекса от трети държави и в територии, спрямо които договорите на ЕС не се прилагат (точка М от Кодекса). В Съобщението на Комисията относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане²⁰⁶ се посочва необходимостта критериите за добро управление в данъчната област да се прилагат последователно по отношение на трети държави. С цел гарантиране на лоялна данъчна конкуренция с международните партньори се предлага въвеждането на клауза за добро управление в данъчната област и разпоредби относно държавната помощ в споразуменията между ЕС и трети държави или региони, изготвяне на списъци на третите държави, неприлагащи мерки за данъчна прозрачност и разширяване забраната на Финансовият регламент на ЕС (член 140, параграф 4) средствата на ЕС да бъдат инвестирани в или пренасочвани посредством предприятия в трети държави, които не спазват международните стандарти за прозрачност в данъчното облагане. В тази връзка Комисията предостави насоки по изпълнението на партньорите на ЕС и ги призова да гарантират, че вътрешните им политики позволяват да използват средствата на ЕС в съответствие с новите изисквания на ЕС относно данъчното облагане²⁰⁷.

Списъкът на ЕС на юрисдикциите, неосказващи съдействие за данъчни цели, е допълнителен инструмент за противодействие на вредната данъчна конкуренция²⁰⁸. Негова цел са положителните промени в данъчно законодателство и практики на включените държави и ангажираните им с международно признатите стандарти за добро управление в данъчната област. Предприемат се стъпки към прилагане на възпиращи и съгласувани защитни мерки спрямо тези юрисдикции, като например удържане на данъци при източника, изключване от покани за участие в търгове за възлагане на обществени поръчки, по-високи изисквания за одит и правила за автоматичен контрол за дружества, установени в тях. През четирите години от създаването на списъка (първият списък е приет през 2017 г.) са оценени 95 юрисдикции спрямо трите ключови критерия – данъчна прозрачност, справедливо данъчно облагане и изпълнение на минималните стандарти на ОИСР за BEPS. До началото на 2020 г. в световен мащаб са премахнати над 120 вредни данъчни режима като пряк отговор на включването в списъка на ЕС²⁰⁹.

²⁰⁵ Communication from the Commission to the Council - Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition (COM/97/0495 final).

²⁰⁶ COM/2016/024 final.

²⁰⁷ Съобщението на Комисията „Нови изисквания, насочени срещу избягването на данъци в законодателството на ЕС, уреждащо по-специално операциите по финансиране и инвестиране“ (С(2018)1756, 18.3.2018 г. Европейската банка за възстановяване и развитие (ЕБВР) и групата на Европейската инвестиционна банка (ЕИБ) публикуваха вътрешни политики, с които взимат предвид последните тенденции в областта на данъците на международно равнище.

²⁰⁸ Повече по въпроса - A.P. Dourado (2018), The EU Black List of Third-Country Jurisdictions, Intertax, Vol. 46 (3), p.178.

²⁰⁹ Точка 3 от Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно доброто управление в областта на данъчното облагане в ЕС и извън него (COM(2020) 313 final).

С работата си Групата Кодекс за поведение съществено допринася за координиран отговор на несъответствията в данъчните системи на държавите членки и сближаването им, както и за развиване на координирана данъчна политика по отношение на трети държави. Въпреки че Кодексът представлява *soft law* инструмент за данъчна координация, негов резултат е премахването на редица вредни данъчни практики през годините²¹⁰. Правилата за държавна помощ на ЕС играят важна роля за изпълнимостта на политическите ангажименти, поети чрез Кодекса. Комисията многократно се е позовавала на тях като допълнително средство, за да ограничи вредната данъчна конкуренция в рамките на Съюза.

За разлика от Кодекса за поведение, правото на ЕС в областта на държавните помощи е с юридически обвързващ характер. Неговото прилагане е ефективен инструмент за ограничаване на прекомерната данъчна конкуренция между държавите членки. Правилата относно държавните помощи са уредени в чл. 107-109 ДФЕС, като основната им цел е да се предотврати изкривяването на конкуренцията, когато с ресурси на държавите членки определени предприятия се поставят в по-благоприятно положение²¹¹. На Комисията се възлага отговорността да осигури контрол и наблюдение в тази област. Тя разполага с широки правомощия и е в състояние да забрани влизането в сила на дадена мярка, да наложи промяната ѝ и да изиска съответната държава членка да си възстанови несъвместимите с общия пазар помощи (включително под формата на данъчни облекчения).

Фискалните мерки, водещи до вредната данъчна конкуренция, показват несъмнен близост с държавните помощи, тъй като и в двата случая са налице предоставени изборително данъчни предимства. Този близост има за логично следствие прилагането на правилата за държавните помощи към данъчните разпоредби, регламентирани от Кодекса на поведение. Така областта на прякото данъчно облагане на предприятията попада в обхвата на държавната помощ, когато фискалните мерки имат не общ характер и валидност за всички предприятия, а са дискриминиращи. В Кодекса за поведение изрично е предвидено, че част от вредните данъчни мерки попадат в обхвата на разпоредбите на ЕС за държавните помощи. Специално съобщение на Комисията²¹² изрично потвърждава приложимостта на разпоредбите на чл. 107 ДФЕС към данъчните мерки. В Известие от Комисията относно понятието за държавна помощ²¹³ се посочва, че при данъчните амнистии, становища и споразумения следва да се спазват правилата за държавна помощ и те не следва да водят до по-благоприятно данъчно третиране на определени данъчнозадължени лица в сравнение с други в сходно фактическо и правно положение (т. 164-176). Следва да се отбележи, че не всяка данъчна мярка, която води до вредна данъчна конкуренция или двойно данъчно необлагане, може да бъде квалифицирана като държавна помощ, поради необходимостта да бъдат покрити изискванията, установени от чл. 107 ДФЕС²¹⁴. Използването на процедурата за проверка на съвместимостта на държавните

²¹⁰ В Съобщение на Комисията относно доброто управление в областта на данъчното облагане в ЕС и извън него (СОМ(2020) 313 final) се посочва, че от създаването на Кодекса са оценени над 400 данъчни режима в ЕС и е установено, че около 100 от тях са вредни, но се изтъква необходимостта Кодексът да бъде реформиран и модернизирани като се разшири обхвата му, така че да бъдат обхванати всички мерки, които представляват риск за лоялната данъчна конкуренция, на пример чрез въвеждане на специфични правила относно местожителството за данъчни цели, стандарт за минимално данъчно облагане и пр. (т.2).

²¹¹ Общите правила по прилагането на разпоредбите на ДФЕС се съдържат в Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО. Специални регламенти съдържат общите изключения от забраната на държавните помощи. Това са Регламент (ЕО) № 800/2008 на Комисията от 6.08.2008 г. относно деклариране на някои категории помощи за съвместими с общия пазар при приложение на членове 87 и 88 от Договора (Общ регламент за групово освобождаване) 56, Регламент (ЕО) № 994/98 на Съвета от 7.05.1998 г. по прилагането на членове 92 и 93 от Договора за създаване на Европейската общност към някои категории хоризонтална държавна помощ и Регламент (ЕО) № 1998/2006 на Комисията от 15.12.2006 г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора към минималната помощ.

²¹² Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C 384/03).

²¹³ Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, С/2016/2946.

²¹⁴ Така въпреки установеното от Комисията, че дружеството McDonald's се е възползвало от двойно необлагане на някои от своите печалби в ЕС, не би могло да се издаде решение съгласно правилата на ЕС за

помощи с вътрешния пазар позволява да се придаде по-голямо правно значение на Кодекса за поведение; Комисията откри многобройни процедури за проверка срещу някои държави членки по отношение на законността на потенциално вредни национални данъчни мерки по силата на правилата за държавните помощи²¹⁵.

За ограничаване на вредната данъчна конкуренция и нейните последици би могла да се използва възможността, предвидена чл. 115 от ДФЕС, за сближаване на законодателствата на държавите членки с оглед правилното функциониране на вътрешния пазар, включително в областта на преките данъци. Понастоящем на ниво ЕС са приети няколко директиви с важно значение в посока добро управление в сферата на данъчното облагане и на лоялната данъчна конкуренция. На първо място е изградена правна рамка за административно сътрудничество. С Директива 2011/16/ЕС относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане се дава възможност за широкообхватно сътрудничество между данъчните администрации, чрез обмен на информация (при поискване, спонтанен, автоматичен), искане за връчване, присъствие и участие в административни производства, паралелни проверки и ревизии²¹⁶. Изменението на Директива 2011/16/ЕС с Директива 2015/2376/ЕС включва е задължителния автоматичен обмен на информация и предварителните данъчни становища във връзка с трансгранични сделки и предварителните споразумения за ценообразуване. Нормативната уредба на държавите може да допуска издаването на правно обвързващи данъчни становища (tax rulings) или предварителни ценови споразумения (advance pricing arrangements), с които да се предоставя конкурентно предимство на определени дружества (местни, чуждестранни дружества от държави членки или трети страни) и по този начин, чрез по-благоприятен режим на облагане, да им се осигурява възможност да минимизират данъчните си задължения или да постигат липса на данъчно облагане. Тази практика насърчава създаването на стопанските структури главно въз основа на данъчни съображения, при което данъчната основа в други засегнати държави членки се свива. Чрез обмена на данъчни становища между държавите членки се дава възможност за преценка на съдържанието и потенциалното им въздействие, както и за предприемането на насрещни мерки.

Важна стъпка в мерките за предотвратяване на вредните данъчни практики 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

държавната помощ, тъй като двойното данъчно необлагане произтича от несъответствие между данъчното законодателство на Люксембург и на САЩ и спогодбата между Люксембург и САЩ за двойното данъчно облагане - European Commission - Press release, 19 September 2018, Brussels, State aid: Commission investigation did not find that Luxembourg gave selective tax treatment to McDonald's.

²¹⁵ На пример от 2014 г. на сам Комисията разследва практиките на държавите членки във връзка с данъчните становища след твърдения за благоприятно данъчно третиране на някои дружества, като в шест случая е стигнала до заключението, че данъчното становище представлява незаконна държавна помощ. Решение от 20 юни 2018 г. относно държавна помощ, предоставена от Люксембург в полза на ENGIE (SA.44888); решение от 4 октомври 2017 г. относно държавна помощ, предоставена от Люксембург в полза на Amazon (SA.38944); решение от 30 август 2016 г. относно държавна помощ, предоставена от Ирландия в полза на Apple (SA.38373); решение от 11 януари 2016 г. относно „Освобождаване от данък на свръхпечалбата в Белгия – член 185, параграф 2, буква б) от Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г.“ (SA.37667); решение от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ, предоставена от Нидерландия в полза на Starbucks (SA.38374); и решение от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ, предоставена от Люксембург в полза на Фиат (SA.38375). Има висящи производства пред Съда на Европейския съюз и Общия съд по отношение на тези решения.

²¹⁶ Директива 2011/16/ЕС на Съвета беше изменена няколко пъти със следните инициативи: - Директива 2014/107/ЕС (ДАС2) за автоматичния обмен на информация за финансови сметки между държавите членки – въз основа на общия стандарт за предоставяне на информация на ОИСР, който предвижда осъществяването на автоматичен обмен на информация за финансовите сметки на чуждестранни лица; - Директива (ЕС) 2015/2376 (ДАС3) за задължителния автоматичен обмен на информация по отношение на предварителните данъчни становища; - Директива (ЕС) 2016/881 (ДАС4) за задължителния автоматичен обмен на информация по отношение на отчитането по държави между данъчните органи; - Директива (ЕС) 2016/2258 (ДАС5) – по отношение на достъпа на данъчните органи до информация за борбата с изпирването на пари; - Директива (ЕС) 2018/822 (ДАС6) за задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености

прехвърлянето на печалби извън него в резултат на агресивно данъчно планиране. Включени са правила за 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. Агресивното данъчно планиране и вредната данъчна конкуренция са самостоятелни понятия в европейското и международното данъчно право, но те са свързани помежду си, пресичат се и в често се обуславят взаимно²¹⁷. И двете дават израз на вредни данъчни практики, но с различен субект – данъчните юрисдикции при нелоялната данъчна конкуренция и данъчно задължените лица при агресивното данъчно планиране²¹⁸.

Значение за преодоляването на нелоялната данъчна конкуренция и агресивното данъчно планиране има и предложението за обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД), което през 2016 г. Комисията поднови²¹⁹. С ОКООКД се преодолява разнородната национална уредба, създаваща предпоставки за данъчни злоупотреби и се гарантира, че мултинационалните дружества плащат пропорционален и справедлив дял от данъка на мястото, където генерират печалбите си. Въвеждането на ОКООКД съгласно предложението на Комисията би било важна стъпка към установяването на добро управление в сферата на данъчното облагане и към по-добра данъчна среда за предприятията. Работата по предложението е продължена с някои международни аспекти на общата данъчна основа, свързани с проекта BEPS – например усъвършенстване на определението за „място на стопанска дейност“ с оглед на това дружествата да не могат изкуствено да избегнат качеството си на данъчно задължени лица и уредба, регламентираща контролираните чуждестранни дружества, за да се гарантира, че печалбите, прехвърлени в държави с ниски или нулеви данъчни ставки, се облагат ефективно. Въвеждането на ОКООКД би премахнало пропуските в националните данъчни системи и съответно би ограничило възможностите за злоупотреби от страна на юрисдикциите и данъчно задължените лица.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вредната данъчна конкуренция може да се определи като форма на подривна фискална политика от страна на държавите, включваща данъчни мерки, чрез които се въвеждат специална данъчни предимства не с оглед насърчаване на икономическо развитие и социална подкрепа, а за изземване на данъчната основа за доходи, реализирани в други държави и насърчаване избягването на данъци. Като вредна спрямо другите фискални юрисдикции данъчна практика, установяваща сама по себе си несправедлив и дискриминиращ вътрешноправен данъчен ред, вредната данъчна конкуренция не се вписва в рамката на правомерното и легитимно упражняване на данъчен суверенитет. Тя засяга по негативен начин вътрешния пазар на ЕС и конкурентоспособността и е несъвместима с общите цели и принципи, закрепени в учредителните договори. Поради това и в европейски, и в международен план се счита за явление, по отношение на което следва да бъдат приети мерки за противодействие или ограничаване. В последните години ОИСР и ЕС предприеха паралелна институционална реакция срещу вредната данъчна конкуренция. В рамките на ЕС в тази връзка се използват комбинирано механизмите на soft law и hard law инструментите - например Кодекса за поведение (данъчно облагане на предприятията) и разпоредбите за държавна помощ. Като цяло въвеждането на правно обвързващи актове в тази област е по-предизвикателно, тъй като за държавите членки прякото данъчно облагане е един от базовите елементи на националния суверенитет и те пазят ревниво данъчните си правомощия. Гарантирането на равнопоставеност за данъкоплатците и държавите в ЕС обаче изисква известна данъчна интеграция. Оказва се, че защитата на националните фискални интереси

²¹⁷ Dourado, A. P (2020) Aggressive tax planning and harmful tax competition, in: Research handbook on European Union taxation law, Ed.:Panayi,Ch., Haslehner, W., Tra versa, E. UK: Edward Elgar Publishing.,p.409

²¹⁸ Повече по темата за агресивното данъчно планиране – E. Marinova (2020), The concept of “aggressive tax planning” and EU Anti Tax Avoidance Package, Proceedings of University of Ruse - 2020, volume 59.

²¹⁹ COM (2016) 685 и COM (2015) 192.

парадоксално изисква ограничаване на фискалния суверенитет в някои насоки. В рамките на ЕС това включва балансирана координация и хармонизация на данъчните законодателства чрез подход, гарантиращ че корпоративното данъчно облагане може едновременно да благоприятства икономическия растеж и да бъде прозрачно и справедливо. Тази визия за взаимодействията между фискалните юрисдикции и данъчните им системи получава все по-широко международно утвърждаване.

REFERENCES

- Boria, P. (2017) *Taxation in European Union*, Second Edition. Springer.
- Borisov, O. (2015) *International Public Law*. Sofia: Nova zvezda.
- Dragiev, D. (2015) Unjust enrichment in private international law, *Trade Law Magazine*, issue no. 1/2015.
- Dourado, A. P. (2020) Aggressive tax planning and harmful tax competition, in: *Research handbook on European Union taxation law*, Ed.: Panayi, Ch., Haslehner, W., Traversa, E. UK: Edward Elgar Publishing.
- Dourado, A. P. (2018) The EU Black List of Third-Country Jurisdictions, *Intertax*, Vol. 46, No 3.
- Lampreave, P. (2011) Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union. *Bulletin for International Taxation*, Volume 65, No. 6.
- Lazarov, K. (2017) *Aktualni trudove*. Sofia: Ciela.
- Marinova, E. (2017) Administrative cooperation regarding tax issues within the European Union, in: *Law - traditions and prospects*, Proceedings of Plovdiv University .
- Marinova, E. (2017) Cooperation between EU Member States in relation to tax control, in: *Current legal aspects of business regulation*", Proceedings of University of national and world economy.
- Marinova, E. (2020) The concept of "aggressive tax planning" and EU Anti Tax Avoidance Package, Proceedings of University of Ruse - 2020, volume 59.
- Patterson, B., Serrano, A.M. (1998) Tax competition in the European Union. *Economic Affairs Series (ECON 105)*.
- Pentilla, S., Kultalahti, J. (2012) Tax competition as a challenge to the governance of global economy, *European Spatial Research and Policy*, Vol.19, No 2.
- Pinto, C. (1998) EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken, *Intertax: international tax review*, Vol. 26, No 12.
- Pinto, C. (2003), *Tax Competition and EU Law*. Kluwer Law International.
- Pistone, P. (2010) *Soft Tax Law: Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination*, in: Weber (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, IBFD.
- Schön, W. (2003) *Tax Competition in Europe – General Report*. EATLP International Tax Series, IBFD.
- Schön, W. (2015) EU – Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in EU Tax Law, *Bulletin for International Taxation*, Volume 69, No 4/5.
- Stoyanov, P. (1994) *Tax law*, third revised edition. Sofia: BAN.
- Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation(98/C 384/03).
- Communication from the Commission to the Council - Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition (COM/97/0495 final).
- Communication from the Commission to European Parliament and the Council: Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action (COM/2015/0302 final).
- Communication from the Commission to European Parliament and the Council: Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU (COM/2016/023 final).

Communication from the Commission on new requirements against tax avoidance in EU legislation governing in particular financing and investment operations (C(2018) 1756 final)

Communication from the Commission to European Parliament and the Council on Tax Good Governance in the EU and beyond (COM/2020/313 final).

European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)).

European Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI)).

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD, Paperback – April 30, 1998.

Opinion of the European Economic and Social Committee on the 'Impact of the territoriality of tax law on industrial change, (2008/C 120/14).

Opinion of the European Economic and Social Committee on 'Tax and financial havens: a threat to the EU's internal market' (own-initiative opinion) (2012/C 229/02).