

THE CONCEPT OF “AGGRESSIVE TAX PLANNING” AND EU ANTI TAX AVOIDANCE PACKAGE¹²⁷

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 analyzes aggressive tax planning as undesirable practice of taxpayers and offers a theoretical understanding of this phenomenon, compared with the concepts of tax abuse and tax avoidance. Aggressive tax planning is often seen as a form of tax avoidance that complies with the letter but not the spirit of the law. More precisely, aggressive tax planning goes between rules of law and not beyond the boundaries set by rules. It consists of schemes that reduce the amount of tax due to a level below the one intended by legislator for such income and has to be considered as noncompliance, but not as unlawful. The comprehensive EU package of both legislative and non-legislative measures aimed to effectively tackling tax avoidance issues is considered. The need for clarity and reliability of the anti tax avoidance rules is noted, in order to keep the balance between the need for jurisdictions to enforce their tax rules and the taxpayer’s right to have certainty in the tax rules.*

***Keywords:** aggressive tax planning, tax avoidance, tax abuse, EU, anti tax avoidance rules*

ВЪВЕДЕНИЕ

Под понятието „агресивно данъчно планиране” се разбира форма на избягване плащането на данъци с трансграничен характер. За разлика от укриването на данъци като данъчно правонарушение и избягването на данъчно облагане чрез заобикаляне на данъчния закон, агресивното данъчно планиране е сравнително нова концепция, очертаваща поведението на мултинационални предприятия, насочено към намаляване или премахване на дължимите от тях данъци чрез възползване от законовите празноти и несъответствията между данъчните системи на държавите. Децентрализираният характер на трансграничното данъчно облагане улеснява избягването на корпоративни данъци в големи размери¹²⁸. Агресивното данъчно планиране има за цел и резултат двойно необлагане или двойно приспадане на данъци, резултат от взаимодействието на две или повече национални данъчни законодателства или междудържавни данъчни спогодби. Негова предпоставка може да са както непредвидените законодателни пропуски, включително несъобразността на международно-данъчните правила с новите икономически реалности и дигитализацията, така и вредната данъчна конкуренция¹²⁹.

Въпреки че намира все по-широко приложно поле в различните правни инструменти на Европейския съюз (ЕС) в данъчноправната област, понятието „агресивно данъчно планиране” не се използва еднозначно и поставя ред въпроси по отношение на своето юридическо тълкуване. Докладът има за цел да очертае една обща концептуална рамка на явлението агресивно данъчно планиране според актовете и дефинициите на институциите на ЕС и да резюмира мерките, приети на общностно ниво за неговото преодоляване.

¹²⁷ Докладът е представен на пленарната сесия на 13.11.2020г. с оригинално заглавие на български език Понятието агресивно данъчно планиране и пакета от мерки на ЕС срещу избягването на данъци.

¹²⁸ Европейската комисия посочва, че според изчисления загубите от прехвърляне на печалби в ЕС възлизат на около 50—70 милиарда евро. Това се равнява на 17% от приходите от корпоративния подоходен данък през 2013 г. и 0,4% от БВП (долна граница).

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester thematic-factsheet curbing-aggressive-tax-planning_bg.pdf

¹²⁹ Повече за понятието вредна данъчна конкуренция и свързаната политика на ЕС – вж. Marinova, E. (2020) Harmful tax competition as topical issue of EU tax policy, Proceedings of University of Ruse - 2020, volume 59.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Терминът „агресивното данъчно планиране“ се споменава за първи път в Декларацията от Сеул, приета на срещата на ръководителите на данъчни администрации на повече от 30 държави през 2006 г. под егидата на Форума на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за данъчната администрация. В Декларацията се критикува ролята на данъчните посредници при популяризирането на схеми за агресивно данъчно планиране поради свързаните с тях „отклонения и насърчаване на неприемливи договорености за минимизиране на данъците“¹³⁰. Понятието агресивното данъчно планиране се среща в политическите и soft law инструменти (декларации, доклади, препоръки) на междудържавни организации като ОИСР (като например Плана за действие относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби / Планът BEPS) и ЕС (например Препоръка 2012/772/ЕС на Комисията от 6 декември 2012 година относно агресивното данъчно планиране), както и в данъчните директиви на ЕС (например преамбюла на Директива 2016/1164 на Съвета за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар и в Директива 2018/822/ЕС за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености.

Комисията на ЕС дава следната дефиниция: „Агресивното данъчно планиране представлява използване на техническите аспекти на данъчната система или на несъответствията между две или повече данъчни системи с цел намаляване на данъчните задължения. Агресивното данъчно планиране може да приеме различни форми. Последиците от него включват двойно приспадане на данъците (напр. една и съща загуба се приспада, както в държавата на източника, така и в държавата на пребиваване) и двойно данъчно облагане (напр. доход, който не се облага с данъци в държавата източник, е освободен в държавата на пребиваване)“¹³¹. Това понятие кореспондира и със „случаите, в които данъчно задължените лица реализират фискални ползи чрез използване на технически похвати при управлението на своите данъчни въпроси по начин, по който доходите не се облагат от нито една юрисдикция (двойно данъчно облагане)“¹³². В преамбюла на Директива 2018/822/ЕС относно оповестяването на трансгранични договорености се посочва, че „държавите членки срещат все по-големи трудности да противодействат на свиването на националните си данъчни основи, тъй като структурите за данъчно планиране стават изключително сложни и при тях често се извлича полза от повишената мобилност на капитали и хора във вътрешния пазар. Тези структури обикновено се състоят от договорености, които са разработени в различни юрисдикции и пренасочват облагаемата печалба към по-благоприятни данъчни режими или водят до цялостно намаляване на данъчните задължения на данъкоплатеца“ (позоваване второ).

Агресивното данъчно планиране включва различни трансгранични данъчни схеми и механизми, разбирани в най-широк смисъл като различни договорености, споразумения, уговорки, съгласия, становища, схеми, планове, трансакции и други подобни, както и поредица от такива¹³³. В техния център стоят стратегии за избягване на данъци, които

¹³⁰ Dourado, A. P. Aggressive tax planning and harmful tax competition, Research handbook on European Union Taxation Law, Cheltenham, UK, p.390

¹³¹ Препоръка 2012/772/ЕС на Комисията от 6 декември 2012 година относно агресивното данъчно планиране, позоваване второ в преамбюла.

¹³² Пак там, позоваване пето от преамбюла.

¹³³ Съгласно ал.1, т.1 от Директива 2018/822/ЕС относно оповестяването на трансгранични договорености (чл. 143я, ал.2 ДОПК) трансгранична данъчна схема е схема, която засяга повече от една държава членка или държава членка и трета държава, когато е изпълнено поне едно от следните условия: 1. не всички участници в схемата са местни лица за данъчни цели на една и съща юрисдикция; 2. един или повече от участниците в схемата са едновременно местни лица за данъчни цели на повече от една юрисдикция; 3. един или повече от участниците в схемата извършват стопанска дейност в друга юрисдикция чрез място на стопанска дейност или определена база и схемата обхваща част или цялата стопанска дейност на мястото на стопанска дейност или

използват празнотите и несъвпаденията в данъчните правила на юрисдикциите, разликите в данъчното третиране на инструменти, дружества или трансфери между две или повече държави (несъответствие при хибридни образувания) с оглед изкуственото прехвърляне на печалби към юрисдикции с ниски данъци или без данъци, двойно освобождаване или двойно данъчно необлагане. Европейската комисия посочва, че агресивното данъчно планиране се извършва по три основни начина: (i) прехвърляне на дългове, при което вътрешен дълг се използва за изкуствено прехвърляне на печалби от страна с високи данъци към страна с ниски данъци; (ii) стратегическо местоположение на права на интелектуална собственост и нематериални активи, при което силно мобилни нематериални активи се преместват изкуствено към юрисдикции с ниско данъчно облагане; и (iii) употреба или злоупотреба с трансферно ценообразуване, при което данъчните основи в страни с ниски данъци се увеличават изкуствено за сметка на данъчните основи в страни с високи данъци. Освен това мултинационалните компании могат да се възползват и от разпоредби в двустранни данъчни спогодби, за да сведат до минимум данъците (treaty shopping).¹³⁴ В проучване на Комисията подробно се разглеждат индикаторите за агресивно данъчно планиране с фокус върху основните механизми – плащания на завишени лихви, лицензионни възнаграждения и трансферно ценообразуване и кореспондиращите им структури¹³⁵. В Директива 2018/822/ЕС относно оповестяването на трансгранични договорености за потенциално агресивно данъчно планиране е посочен списък с характеристиките и елементите на сделките, които представляват явен признак за отклонение от данъчно облагане или данъчни злоупотреби (Приложение IV на Директивата, транспониран в чл. 143я, ал.4 ДОПК у нас)¹³⁶. Това представлява очертаване на отделни елементи на схемите за агресивно данъчно планиране.

определената база; 4. един или повече от участниците в схемата извършват дейност в друга юрисдикция, без да са местни лица за данъчни цели или да формират място на стопанска дейност или определена база в тази юрисдикция; 5. схемата може да има въздействие върху автоматичния обмен на информация или определянето на действителния собственик.

¹³⁴ Европейски семестър – тематичен информационен документ: Ограничаване на агресивното данъчно планиране, 2017г.

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_bg.pdf

¹³⁵ Aggressive tax planning indicators Final Report, Taxation paper № 71, 2017, p.25. В тази връзка също- „Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators – Final Report“, Taxation paper № 61, 2016. и „The Impact of Tax Planning on Forward Looking Effective Tax Rates“, Taxation paper № 64, 2016.

¹³⁶ Сред посочените трансгранични данъчни схеми с потенциален риск от избягване на данъчно облагане са:

- схеми, при които се спазва поверителност относно начина, по който се осигурява данъчното предимство, схеми, при които е налице стандартизираност, правеща ги достъпна за повече от едно данъчно задължено лице, без да е необходимо да бъдат съществено променени за целите на прилагането или при които възнаграждението на консултанта зависи от полученото данъчно предимство и размера му;
- схеми, при които се предприемат целенасочени действия за придобиване на дружество, което формира данъчни загуби, за прекратяване на основната му дейност и за използване на загубите за намаляване на данъчните задължения, включително чрез прехвърляне на тези загуби към друга юрисдикция или чрез ускорено използване на тези загуби;
- схеми, които предвиждат резултат, равностоен на преквалифициране, преобразуване или превръщане на доход в имущество, капитал, дарение или друг вид доход, които се облагат с по-ниска ставка или са освободени от данъчно облагане;
- схеми, които включват последователни сделки, при които се прехвърлят средства с цел обратното им връщане чрез участието на едно или повече междинни образувания, които нямат друга основна стопанска функция, или използването на сделки, които взаимно се компенсират или обезсилват или имат друг подобен резултат;
- схеми, които включват трансгранични плащания, представляващи признати за данъчни цели разходи между две или повече свързани предприятия, ако получателят е местно лице за данъчни цели на юрисдикция, която не налага корпоративен данък, налага корпоративен данък с нулева или почти нулева ставка или юрисдикции, неказващи съдействие за данъчни цели или ако плащането е напълно освободено от данъчно облагане или за него се прилага преференциален данъчен режим в юрисдикцията, в която получателят е местно лице за данъчни цели;
- схеми, при които се предвижда приспадане на разход за амортизация на един и същ актив в повече от една юрисдикция;
- схеми, при които се иска избягване на двойното данъчно облагане по отношение на един и същ елемент на доход или имущество в повече от една юрисдикция;

Комисията в съобщение озаглавено „Координиране на разпоредбите на държавите-членки в сферата на прякото данъчно облагане в рамките на вътрешния пазар“¹³⁷ посочва, че липсата на съгласуваност между националните системи за данъчно облагане може да доведе до двойно необлагане – „например във връзка с начина, по който държавите членки определят нетния капитал и зетия капитал, една държава членка може да разглежда дадена транзакция по-скоро като капиталова вноска, отколкото като заем и следователно да не смята за облагаем дохода от вложения капитал, докато друга държава членка може да разглежда заема като дълг и да приспадне лихвите от данъците на дружеството, което ги изплаща. Това предполага намаляване на данъците в една държава членка без съответно данъчно облагане в друга държава членка. Друга област засяга използването на хибридни единици — т.е. такива, които в една държава членка се разглеждат като корпорации и са непрозрачни, а в друга не се считат за корпорации и са прозрачни. Тази разлика в определенията на държавите членки може да доведе до двойно освобождаване или до двойно приспадане на данъците“¹³⁸. Следва да се посочи, че в съвременните условия на дигитализация на икономиката, на презграничната търговия по интернет без физическо присъствие, при която предприятията разчитат в голяма степен на нематериални активи с трудна за определяне стойност, прилагането на класическите правила за корпоративно данъчно облагане доведе до неволни празнини, разминаване между мястото, където се облага печалбата, и мястото, където се създава стойността, двойно необлагане и също представлява стимул за агресивно данъчно планиране.

В други случаи агресивното данъчно планиране се насърчава от целенасочено водени от държавите политики на нелоялана или вредна данъчна конкуренция. Вредната данъчна конкуренция може да се определи като прилагане от страна на някои юрисдикции на фискална политика, свързана с широк спектър от данъчни стимули и предимства с цел привличане на инвестиции без изискване за съществено икономическо присъствие и дейност, най-често в отсъствието на прозрачност и обмен на информация за данъчни цели с останалите държави.¹³⁸ С оглед координиране на действията за борба с вредната данъчна конкуренция на общностно равнище, на 1 декември 1997 г. Съветът (ECOFIN) приема поредица от заключения и одобрява резолюция за Кодекс на поведение за данъчно облагане на дружества. Кодексът на поведение има за цел да подобри прозрачността в данъчната област чрез система за обмен на информация между държавите членки и за оценка на всички данъчни мерки, които могат да бъдат обхванати от нея. Важно значение в тази връзка има правилото за недопустимост на държавна помощ по чл. 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз

- схеми, които включват прехвърляне на активи и е на лице съществена разлика в сумите, които се приемат като дължима насрещна престация за активите в за сегнатите юрисдикции.

- схеми, които може да доведат до намаляване или заобикаляне на задълженията за предоставяне на информация за финансови сметки, или при която се използва липсата на такова за законодателство или споразумения;

- схеми, които включват верига с непрозрачна юридическа или действителна собственост с използването на лица, правни договорености или структури, които не извършват съществена стопанска дейност, която се изпълнява с необходимия персонал, оборудване, активи и помещения;

- схеми, които включват използването на едностранни правила за облекчени режими за целите на трансферното ценообразуване;

- схеми, които включват прехвърляне или предоставяне на трудни за оценяване нематериални блага за целите на трансферното ценообразуване;

- схеми, които включват вътрешногрупово трансгранично прехвърляне на функции и/или рискове, и/или активи при определени условия.

¹³⁷ SOM(2006) 823 final, параграф 3.

¹³⁸ ОИСР посочва в Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue фактори, 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 никакво облагане, строги правила за секретност, липса на информационна прозрачност във връзка със собствеността и произхода на капиталите и функционирането на финансовите органи и търговските дружества, установени на тяхната територия - Маринова, Е, Международно двойно данъчно облагане и двойно данъчно необлагане. Мерки за преодоляване, Сборник Научни трудове на Русенски университет, том 57, серия 7, 2018, с. 53-54

(ДФЕС), включително под формата на данъчни мерки. В Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ (C/2016/2946) се 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. Това е и положение на вредна данъчна конкуренция. Така разпоредбите за държавна помощ от ДФЕС чрез техния механизъм също допринасят за борбата с вредната данъчна конкуренция и оттук с агресивното данъчно планиране, което може да следва от нея.

Данъчното планиране (оптимизиране) като част от системата за фирмено планиране е принципно правомерен и легитимен способ за намаляване на данъчната тежест. Традиционно юрисдикциите се отнасят към данъчното планиране като към легитимна практика. Данъчното планиране е планиране на икономическата дейност с оглед оптимизация на данъчните задължения и плащания. Напълно оправдано стопански е лицата да търсят постигане на икономически резултати с възможно най-малко разходи, включително такива за данъци. Въз основа на принципите за свободна стопанска инициатива и свобода на договарянето, те имат възможност за свободен избор по отношение на използваните форми на стопанска дейност, съответно на нейното коригиране и използването на възможностите, предоставени от законодателството с оглед намаляване на данъчното бреме. Когато използваната схема за оптимизация е законово допустима, съответства на действителното икономическо положение и благоприятните данъчни последици, до които води, не противостоят на смисъла и целта на данъчния закон, чрез нея може да се постига легално, правомерно спестяване на данъчни плащания.

Кое прави данъчното планиране „агресивно“? В смисъла, в който явлението се очертава в актовете на ЕС, това е неговата несъобразност с целта на данъчноправния ред и принципа за данъчна справедливост. Агресивното данъчно планиране се осъществява чрез поведение, което не противоречи на буквата на закона, но не съответства на неговия дух. За разлика от него противоправното избягване (укриването) на данъци (*tax evasion, Steuerhinterziehung*) включва деяния, с които пряко се нарушават изисквания на правни норми и за които законът предвижда административно или углавно наказание¹³⁹. Те се определят в теорията и като данъчен деликт¹⁴⁰. В тази правна категория се обхващат разнообразните състави на административни нарушения, предвидени в различни данъчни закони и данъчните престъпления, установени в Наказателния кодекс. Техен център в общия случай е противозаконно поведение във връзка с правилното установяване и изпълнението на данъчни задължения – т.е. свързано с постъпване в държавния бюджет на приходи от данъци в определения за това срок и във вярно установените размери¹⁴¹. В този случай сме изправени пред хипотеза на отклоняване плащането на данъци чрез използване на наказуеми методи за отчет на доходите и имуществото и преднамерено изопачаване на счетоводната и данъчна отчетност. Отклонението от данъчно облагане обикновено обхваща незаконни споразумения,

¹³⁹ В теорията се посочва, че липсата на наказуемост не е съществен белег на заобикалянето на данъчния закон, дали и как държавата ще санкционира заобикалянето, не е определящо за неговата същност като институт на правото, а ка са единствено предвидените за него от съответния правен ред последици – така Oberheide, R. Die Bekämpfung der Steuerumgehung, Finanzwissenschaftliche Schriften, No. 87, 1998, S.30. Проф. Петко Стоянов сочи, че е възможно законодателят да създаде специален деликт заобикаляне на данъци – П. Стоянов, Данъчният деликт, с.323. В Директива 2016/1164/ЕС за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар, в пар. 11 се посочва, че държавите членки не следва да бъдат възпрепятствани да прилагат санкции, когато е приложимо общо правила за борба със данъчните злоупотреби (с избягването на данъци).

¹⁴⁰ Подробно изследване на този правен институт в П. Стоянов, Данъчният деликт, Списание на Българската академия на науката и изкуствата, Книга LXVI - 2, С., 1942, с.141—348. Различни определения на понятието данъчно правонарушение в руската, немската и българската правна теория са представени в Х. Христозов, Данъчни нарушения, С., 2010, с.18.

¹⁴¹ Изключение е данъчната измама (чл.256 НК), която засяга отношенията по законосъобразно разходване на бюджетни средства като имитира, че между държавата и конкретен частен субект е възникнало правоотношение, по силата на което той има вземане към хазната Пушкарова, И. Обхват, цели, материалноправни и процесуалноправни аспекти на финансовото профилиране. Ръководство, 2015, с.68.

при които се укриват или пренебрегват данъчни задължения, т.е. данъкоплатецът плаща по-малко данъци, отколкото е правно задължен да плати, като укрива доходи или информация от данъчните органи.

Агресивното данъчно планиране не представлява противоправно поведение. В определени случаи обаче, поведение на данъкоплатците, което не е противоправно, може да „достигне точка, след която не може да бъде толерирано в рамките на правна система, предназначена да съответства на принципите на справедливостта“¹⁴². Комисията на ЕС посочва, че в течение на времето структурите за данъчно планиране стават все по-сложни, като се развиват в различни юрисдикции и фактически пренасочват облагаемата печалба към държави с благоприятни данъчни режими. Ключова характеристика на тези практики е намаляването на данъчните задължения чрез напълно законни средства, които обаче са в противоречие с целите на законодателството¹⁴³.

Сред познатите в данъчноправната доктрина институти, свързани с различните форми на избягване на облагане, агресивното данъчно планиране стои близо до заобикалянето на данъчния закон. Избягването на данъци чрез заобикаляне на закона води до резултат, който противоречи на предмета или целта на данъчното законодателство. В тази хипотеза чрез използването на привидни юридически форми (договорености) се прекъсва връзката между данъчното облагане и икономическата реалност, която го предпоставя; данъчните субекти придават на своите действия и взаимоотношения форма (външен израз), водеща до освобождаване от облагане или ползване на данъчни преференции, макар че в действителност е налице стопански резултат, годен да породи данъчен обект¹⁴⁴. Заобикалянето на данъчния закон е поведение *intra legem* (в рамките на установения закон), но не и *secundum legem* (според закона). Агресивното данъчно планиране включва поведение, което представлява по-скоро преминаване между правилата - „*inter leges*“, установени от няколко държави¹⁴⁵. То включва различни схеми с трансграничен характер, използващи пропуските и несъответствията в структурата на съществуващите данъчни законодателства и различията, които следват в резултат от едновременното упражняване на фискален суверенитет от страна на две или повече юрисдикции, с оглед минимизиране на данъчните задължения без резултатът от това да е противоправен.

В основата на агресивното данъчно планиране стои активно целенасочено поведение, при което задължените лица са проактивни при изучаването, анализа и прилагането на данъчните облекчения и преференции в различните им видове и форми. Резултат от стопанска дейност, водещ до липса на данъчно облагане или до ниско облагане, сам по себе си не е представлява повод за притеснение, освен ако се свързва с практики за изкуствено отделяне на облагаемия доход от дейностите, които го генерират¹⁴⁶. Този елемент на „изкуственост“ стои в основата и на концепцията за злоупотреба, и на концепцията за агресивно данъчно планиране в рамките на ЕС. Следва да се отбележи, че в ЕС липсва еднозначна установена границата между приемливо и неприемливо избягване на данъчно облагане, като в развитието на доктрината за изцяло изкуствените договорености Съдът на ЕС често размива разграничителната линия между избягването на данъци чрез заобикаляне на данъчния закон и укриването на данъци – например в решенията по делата C-324/00 - Lankhorst-Hohorst (т.37) и C-451/05 - ELISA (т.91). В решение по дело C-196/04 Cadbury Schweppes, Съдът вместо да разграничи двете понятия, прибегва до общи препратки към понятието злоупотреба с право.

¹⁴²Vogel, K, Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital: with particular reference to German treaty practice, Kluwer 1997, p. 117.

¹⁴³ Препоръка на Комисията от 6 декември 2012 година относно агресивното данъчно планиране (2012/772/ЕС).

¹⁴⁴ Вж. повече Маринова, Е. Заобикаляне на данъчния закон, Сборник от научни четения посветени на 140-годишнината от приемането на Търновската конституция: Организиран от Юридическия факултет на Пловдивския университет "Паисий Хилендарски" / Състав. Христо Паунов; С., с. 180.

¹⁴⁵ Piantavigna, P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, World Tax Journal February 2017, p.66.

¹⁴⁶ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p.10

Агресивното данъчно планиране може би най-точно би могло да бъде квалифицирано като избягване на данъчно облагане чрез злоупотреба с право. Съгласно практиката на СЕС, свързана с понятието злоупотреба, такава е налице само тогава, когато въпреки формалното съблюдаване на условията, посочени в съответните правила, заложената в тях цел не е постигната, а е налице намерение за получаване на изгода чрез изкуствено създаване на условия за това (дело *Emsland-Stärke* C-110/99, дело *Halifax* C-255/02). По подобен начин агресивното данъчно планиране включва като механизми различни договорености, чиято основна цел е получаване на данъчни предимства без те да имат икономическа целесъобразност, търговска същина, включително чрез изкуствено избягване на статута на място на стопанската дейност. Според Препоръка на Комисията от 6 декември 2012 година относно агресивното данъчно планиране (2012/772/ЕС), при определяне дали даден механизъм или поредица от механизми са изкуствени, националните органи се приканват се преценява дали те включват една или повече от следните ситуации: а) юридическата характеристика на отделните стъпки, от които се състои съответния механизъм, е несъвместима с правната същност на механизма като цяло; б) механизмът или поредицата от механизми се изпълняват по начин, който обикновено не съответства на това, което разбираме под разумно бизнес поведение; в) механизмът или поредицата от механизми включва елементи, които водят до взаимно неутрализиране или анулиране; г) сключените сделки са циклични по своята същност; д) механизмът или поредицата от механизми водят до значителни данъчни ползи, но това не се отразява в бизнес рисковете, поемани от данъчно задълженото лице или в неговите парични потоци; е) очакваната печалба преди данъчно облагане е незначителна в сравнение с размера на очакваните данъчни ползи.

Класическият пример за избягване на данъци чрез злоупотреба с правото на ЕС е упражняването на свободата на установяване чрез създаване на фасадно дъщерно дружество в друга държава членка. Едно от основополагащите дела на СЕС в тази връзка е C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Поставеният правен въпрос по него е дали фактът, че дружество, установено в една държава членка, учредява и капитализира дружества в друга държава членка, единствено заради по-благоприятния приложим режим на данъчно облагане в съответната държава членка представлява злоупотреба с правото на установяване (т.34). СЕО отбелязва, че ограничаването на свободата на установяване в законодателството на държава членка е допустимо, само когато са налице изцяло привидни договорености, които не отговарят на икономическата реалност, с цел избягване на данък, който нормално е дължим върху печалбите, генерирани от дейност извършвана на националната територия (т.55). С оглед на това следва да се установи наличието на „действителен обект“ и „стопанска действителност“ (т. 53-55), а за тази цел като обективни фактори могат да се изведат наличието на определено място, персонал и оборудване (т. 67). Констатирането на подобна изцяло изкуствена конструкция изисква, освен субективен елемент, състоящ се от желанието да се получи данъчна облага, наличието на обективно елементи, показващи че макар формално да са спазени правните норми, не е постигната целта на установяване (т.64), а именно - подпомагане на икономическото и социалното взаимопроникване в Общността (т.53).¹⁴⁷

Схемите, използвани за агресивното данъчно планиране може да се разглежда като форма на злоупотреба с право, която е свързана с търсенето на по-благоприятен национален

¹⁴⁷Подобни аргументи са изведени също в Решение по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Case* (C-524/04) – СЕС приема, че може да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за предотвратяване на злоупотребите за конодателство, което при определяне дали дадена сделка представлява изцяло привидна договореност, постигната единствено за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти и което във всички случаи, при които наличието на подобна привидна договореност не може да бъде изключено, предоставя възможност на данъчно задълженото лице, без да го подлага на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка. По отношение на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, СЕС приема, че са съвместими с правото на ЕС мерки, установени за да предотвратят определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности - вж. Решение на СЕС от 21 януари 2010 г. по дело *SGI* (C-311/08).

данъчноправен ред, съответно на най-благоприятна данъчна спогодба, когато такава е сключена между държавите¹⁴⁸. В този случай в условията на конкуренцията на националните данъчни системи и въз основа на правото на свободно установяване, договаряне и предоставяне на услуги, данъчните субекти упражняват стопанската си дейност по начин, водещ до заобикаляне на определен неблагоприятен за тях национален данъчноправен ред. Налице е съществено разминаване между целта, за която правото на свободно организиране на стопанската дейност е предоставено, и целта, за която то се използва (избягване на облагане). Въпреки че не нарушава буквата на закона, подобно поведение е в противоречие с неговия дух и интересите на обществото; в разрез е и с принципното изискване при упражняване на своите права и задължения правните субекти да действат добросъвестно – съгласно предназначението им и с оглед интересите, за защита на които те са предвидени. Целта на данъчния закон, съответно на данъчните спогодби между държавите, не е създаване на условия за двойно данъчно облагане на мултинационалните компании, генериращи висока печалба, а реализирането на фискални постъпления чрез всеобщо и равномерно данъчно облагане на лицата съобразно дохода и имуществото им. Важно е да се посочи, заобикалянето на закона води до непозволен от закона резултат, какъвто при агресивното данъчно планиране липсва; *то действително се доближава най-вече до злоупотребата с право, тъй като води до неприемлив, но формално законен резултат. При заобикалянето на закона извършените действия са в противоречие с целите на закона, а при неправомерното упражняване на права имаме несъответствие с целите на самото субективно право*¹⁴⁹.

Агресивното данъчно планиране включва поведение, укоримо от гледна точка на данъчната справедливост. Принципът за справедливост на данъчното облагане включва изискване за равенство и съобразяване с възможността за плащане (в нашия правен ред те могат да бъдат извлечени от разпоредбата на чл.60, ал.1 и ал.2 от Конституцията). Това означава и съразмерно поделение на данъчното бреме между гражданите и организациите им. Трансграничните данъчни злоупотреби водят до неправомерно разместване на данъчната тежест и загуба на фискални приходи, съответно до накърняване на легитимните интереси и на редовните данъкоплатци, и на юрисдикциите. Тяхно следствие са и нарушенията и на вътрешния пазар на ЕС. Европейската комисия посочва нееднократно, че правилно функциониращият единен пазар се нуждае от справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане, която основава върху принципа, че дружествата следва да плащат данъци в държавата, където са генерирани печалбите. Този принцип се подкопава от агресивното данъчно планиране и нелоялната данъчна конкуренция, водещи до несправедливо конкурентно предимство, изопачаване ценовите сигнали, загуба на приходи за държавите, увеличаване на данъчната тежест върху по-слабо мобилните дружества и върху труда, 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 изобщо¹⁵⁰.

Агресивното данъчно планиране не представлява самостоятелен правен институт, нито конкретен юридически факт, при наличието на който могат да бъдат предприети съответни административни или съдебни действия. Като понятие с широко смислово съдържание, само по себе си то не води до прилагане на общо или специфично правило за избягване на данъчните злоупотреби и коригиране на облагаемия доход. За да се приложи такова правило е необходимо да се установи конкретно поведение, елемент от схемите за агресивното данъчно

¹⁴⁸ При сключване на данъчна спогодба държавите се договарят да разпределят помежду си правомощията за данъчно облагане на доходи и имущество в трансгранични ситуации, така че двойното данъчно облагане да бъде премахнато и да се насърчи икономическата дейност и растеж.

¹⁴⁹ Начев, Д. (2016) Злоупотреба с право/понятие, приложно поле, последици/ - автореферат, София: Софийски университет, с.5.

¹⁵⁰ 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)

планиране, което представлява злоупотреба, защото границата между правомерни и неправомерни действия в областта на данъчното планиране е принципно твърде неустойчива. В тази връзка се установяват и прилагат посочените по-горе критерии, характеристики и елементи на сделките, които представляват явен признак за отклонение от данъчно облагане или данъчни злоупотреби с оглед гарантирането на правна сигурност при действията на данъкоплатците и данъчните власти¹⁵¹. За трансграничните договорености, израз на агресивно данъчно планиране, при които основната цел или една от основните цели е получаване на данъчно облекчение, което противоречи на предмета или целта на приложимия данъчен закон, се прилага общото правило за борба със злоупотребите в член 6 от Директива 2016/1164/ЕС за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането вътрешния пазар.

Концепцията за агресивното данъчно планиране има за свой адресат на първо място държавите, които следва да предприемат координирани законодателни действия за преодоляване на правните пропуски или несъответствия и подобряване на правилата, свързани с данъчни злоупотреби. Анализът по-горе показва, че в актовете на ЕС и практиката на СЕС понятието агресивно данъчно планиране се разбира като изграждане от страна на транснационалните компании на данъчен модел, който включва и различни форми на данъчни злоупотреби, насочени към минимизирани на данъчните плащания. Поради това насрещните мерки, приети от държавите членки на ЕС, трябва да кореспондират с концепцията за злоупотреба, разработена от Съда на ЕС.

След като проблемът за агресивното данъчно планиране получава вниманието на международната общност, Европейската комисия насочва към него в различни свои актове, като представя и Препоръка 2012/772/ЕС на Комисията от 6 декември 2012 година относно агресивното данъчно планиране. През 2015 година Комисията приема Пакет от мерки за борба с избягването на данъци, който е нейният отговор на плана BEPS на ОИСР от 2015 г.¹⁵². Пакетът се състои от четири документа: Предложение за директива за определяне на правила срещу практиките за избягване на данъци¹⁵³, Съобщение относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане¹⁵⁴, Предложение за изменение на Директивата 2011/16/ЕС за административно сътрудничество по данъчни въпроси за прилагане на автоматичен обмен на

¹⁵¹ Преамбюл, позоваване 9 от Директива 2018/822/ЕС относно оповестяването на трансгранични договорености,

¹⁵² Понятието „BEPS” – “base erosion and profit shifting” или “свиване на данъчната основа и прехвърляне на печалби” се свързва със стратегии за агресивно данъчно планиране, използващи празнотите и несъвпаденията в данъчните правила за изкуствено прехвърляне на печалби към места с ниски данъци или без данъци. На 5 октомври 2015 г. Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) излезе с окончателните си препоръки за справяне със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби - проектът BEPS. Проектът включва петнадесет мерки, целящи облагането да е ефективно в държавите, където реално се осъществява икономическата активност на дружествата: 1. отговор на предизвикателствата на дигиталната икономика; 2. неутрализиране на ефекта от хибридни договорености, пораждащи несъответствия; 3. оптимизиране на правилата за контролираните чуждестранни дружества; 4. ограничаване на свиването на данъчната основа чрез данъчни разходи за лихви и други финансови плащания; 5. постигане на по-голяма ефективност в борбата с вредните данъчни практики, като се взема предвид прозрачността и същността на трансакциите; 6. предотвратяване на злоупотребите с данъчни спогодби; 7. предотвратяване на злоупотребите с изкуствено избягване на място на стопанска дейност; 8. създаване на правила, предотвратяващи свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби чрез движението на нематериални активи между членове на групата; 9. създаване на правила, които да предотвратят свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби чрез преместването на риск или разпределение на излишен капитал към членове на групата; 10. създаване на правила, които да предотвратят свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби чрез други високорискови сделки; 11. съставяне на методологии за събирането и анализа на данни относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и да се идентифицират дейности за предотвратяването им; 12. въвеждане на изисквания към данъкоплатците да обявяват своите агресивни данъчни стратегии; 13. преразглеждане на въпросите за документацията за трансферно ценообразуване; 14. подобряване на ефективността на механизмите за разрешаване на спорове; 15. разработване на многостранен инструмент за прилагане.

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

¹⁵³ COM/2016/026 final

¹⁵⁴ COM/2016/024 final

отчети по държави¹⁵⁵ и Препоръка относно изпълнението на мерки срещу злоупотребата с данъчни спогодби, добавящи тест за действителна икономическа дейност към анализа на основната цел на сделките или договореност¹⁵⁶. Приемането на пакета е знак за сериозния ангажимент на ЕС с планът BEPS, като представлява регионално прилагане на неговия подход и идеи и съответства в много по-голяма степен на духа му отколкото едностранните мерки на отделните държави членки – дори действията по плана да са предвидено с оглед намаляването на пропуските и несъответствията, тяхното едностранно прилагане чрез приемане на различаващи се национални мерки, отново би довело до несъответствия¹⁵⁷. Освен тези актове важно значение по отношение на мерките за противодействие на агресивното данъчно планиране имат и Известие от Комисията относно понятието за държавна помощ¹⁵⁸, Предложението за директива относно обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък¹⁵⁹, Предложение за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености, в областта на данъчното облагане¹⁶⁰ и Предложението за директива на Съвета за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие¹⁶¹.

Основният отговор на ЕС на проекта BEPS е приемането на Директива 2016/1164/ЕС на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар. Директивата е насочена към защита от агресивно данъчно планиране, свързвайки тази концепция с координацията на практиките за избягване на данъци в Съюза¹⁶². Тя определя правила срещу избягването на данъци в четири конкретни области за борба срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби: - правила за ограничаване на лихвите: максималният размер на приспадащата се лихва е определен на максимум 30 % от печалбата на данъкоплатеца преди лихви, данъци, обезценяване (мярка за това колко от стойността на актива е била използвана в дадена точка от време) и амортизация (разпределяне на плащанията в няколко периода); - данъчно облагане при напускане: когато данъкоплатците предприемат действия по намаляване размера на данъчното си задължение чрез прехвърляне на юрисдикцията, на която образуването е местно лице за данъчни цели, и/или на неговите активи в юрисдикции с ниски данъци, само с цел избягване на данъчно облагане; - общо правило за борба със злоупотребите: общата разпоредба, прилагаща се към договорености, които са привидни, доколкото не са въведени по основателни търговски съображения, което се отразява на икономическата действителност; - правила за контролирани чуждестранни дружества (CFC). Впоследствие Директивата беше изменена с Директива (ЕС) 2017/952, чиито правила заменят правилата за хибридни образувания на Директива ЕС 2016/1164 - когато данъкоплатците се

¹⁵⁵ COM(2016) 25 final

¹⁵⁶ Препоръка (ЕС) 2016/136 на Комисията от 28 януари 2016 година относно изпълнението на мерки срещу злоупотребата с данъчни спогодби

¹⁵⁷ A. P. Dourado, The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS, 44, 6/7, Intertax 206, p. 440.

¹⁵⁸ [Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз](#), (2016/C 262/01).

¹⁵⁹ COM/2016/0683 final

¹⁶⁰ COM(2017) 335 final

¹⁶¹ COM/2018/0147 final

¹⁶² Съгласно позоваване трето в Преамбюла: (3) Необходимо е да бъдат определени правила с цел укрепване на средното равнище на защита срещу агресивно данъчно планиране в рамките на вътрешния пазар. Тъй като тези правила трябва да съответстват на 28 отделни системи за корпоративно данъчно облагане, те следва да се ограничават до общи разпоредби и да оставят изпълнението на държавите членки, които са в по-добра позиция да определят конкретните елементи на тези правила по начин, който в най-голяма степен съответства на техните системи за корпоративно данъчно облагане. Тази цел може да бъде постигната чрез установяване на минимално равнище на защита за националните системи за корпоративно данъчно облагане срещу практиките за избягване на данъци в рамките на целия Съюз. Поради това е необходимо да се координира отговорът на държавите членки при прилагането на резултатите от 15-те действия на ОИСП срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби с цел да се повиши ефективността на вътрешния пазар като цяло по отношение на практиките за избягване на данъци.

възползват от различията между националните данъчни системи, за да намалят данъчните си плащания, се определят правила, при които някоя от юрисдикциите в дадено несъответствие следва да откаже приспадането на плащане, водещо до такъв резултат.

Тъй като данъчните спогодби между държавите също може да представляват предпоставка за агресивно данъчно планиране и злоупотреби, в Препоръката 2016/136/ЕС на Комисията относно изпълнението на мерки срещу злоупотребата с данъчни спогодби предлага да бъде включено общо правило за борба с данъчните злоупотреби въз основа на анализ на основната цел (principal purpose test) на сделките или договореностите. Предлага се в тази връзка изменение в спогодбите, което да гласи: „Независимо от останалите разпоредби на настоящата конвенция, предимство по настоящата конвенция не се предоставя по отношение на даден елемент на дохода или капитала, ако може разумно да се заключи, като се вземат предвид всички факти и обстоятелства от значение, че получаването на предимството е било една от основните цели на договореността или сделката, която пряко или косвено е довела до получаването му, освен ако не бъде установено, че тя отразява действителна икономическа дейност или че предоставянето на въпросното предимство при дадените обстоятелства би било в съответствие с предмета и целта на съответните разпоредби на настоящата конвенция¹⁶³.“

Агресивното данъчно планиране често е следствие от водена политика на нелоялна данъчна конкуренция от юрисдикциите, затова в Съобщението на Комисията относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане се посочва необходимостта от ясни, последователни и международно признати критерии за добро управление в данъчната област, които да се прилагат последователно по отношение на трети държави. Тук се включват повишаване на прозрачността на данъчното облагане, по-лоялна данъчна конкуренция, укрепване на сътрудничеството при доброто управление в данъчна област посредством споразумения с трети държави, включително чрез въвеждането на клауза за добро управление в областта на данъчното облагане във всички съответни споразумения между ЕС и трети държави или региони и включване на разпоредби за държавната помощ в предложенията за преговори за споразумения с трети държави, с цел гарантиране на лоялна данъчна конкуренция с международните партньори, 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 рамките на ЕС важно значение за противодействие на нелоялната данъчна конкуренция и агресивното данъчно планиране са правилата за държавна помощ. Допустимостта на включването в категорията държавна помощ на данъчни разпоредби, попадащи в обхвата на вредната данъчна конкуренция, е предмет на специално съобщение на Комисията¹⁶⁴, което изрично потвърждава приложимостта на разпоредбите на чл. 107 ДФЕС към данъчните мерки. В Известие от Комисията относно понятието за държавна помощ 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).

¹⁶³ През 2017 г. е подписана *Многостранната конвенция за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, за предотвратяване на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, като нейна цел е едновременно изменение и осъвременяване на данъчните спогодби, сключени между държавите в световен мащаб с оглед преодоляване на злоупотребите чрез „тест на основната цел“ – „principal purpose test“ – в следните варианти: Само общ тест на основната причина (Principal Purpose Test или PPT); Общ тест на основната причина + Опростена или Подробна разпоредба за ограничаване на облекченията (Limitation of Benefits или LOB); Подробна разпоредба за ограничаване на облекченията + механизъм за справяне с все още съществуващи образувания за насочване на доходи. Република България е подписала Конвенцията на 07.06.2017 г.*

¹⁶⁴ Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation(98/C 384/03).

С цел подобряване на доброто управление и прозрачност в сферата на данъчното облагане и предотвратяване на агресивното данъчно планиране са приети и последните изменения на Директива 2011/16/ЕС относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане. След разширяването на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане с автоматичния обмен на предварителни трансгранични данъчни становища и предварителни споразумения за ценообразуване с Директива (ЕС) 2015/2376, с Директива (ЕС) 2016/881 за изменение на Директива 2011/16/ЕС компетентните органи на държавите членки се задължават да осъществяват административно сътрудничество и чрез автоматичен обмен на отчети по държави, съдържащи информация за разпределението на приходите, печалбите, активите и данъците на предприятия, които са част от многонационална група предприятия (МГП). Отчетите по държави се предоставят на държава членка или на друга юрисдикция, на която съставно предприятие на многонационална група предприятия е местно лице за данъчни цели или има място на стопанска дейност, като включват обобщена информация относно размер на приходите, печалба/загуба преди данък върху дохода, платен данък върху дохода, начислен данък върху дохода, регистриран капитал, натрупана печалба, броя на наетия персонал, материални активи, различни от парични средства или парични еквиваленти. С Директива 2018/822/ЕС за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености се създава задължение на определена категория лица - т.нар. консултанти, да разкриват използваните от тях потенциално агресивни схеми за данъчно планиране с трансграничен елемент, като впоследствие националните данъчни органи на държавите членки обменят автоматично тази информация помежду си и могат да бъдат предприети съответни превантивни и коригиращи действия на законодателно или административно ниво. Директивата допринася за съдържателно очертаване на понятието агресивно данъчно планиране на нормативно ниво, като изброява и обобщава определени характеристики и елементи на данъчните схеми, които са често срещани и са ясна индикация за наличие на данъчна злоупотреба.

С оглед преодоляването на разнородната национална уредба, създаваща предпоставки за агресивно данъчно планиране и трансгранично избягване на облагане, през 2016 г. Комисията поднови своето предложение относно обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД)¹⁶⁵. ОКООКД е единна система от правила, с помощта на които дружествата, извършващи дейност в рамките на ЕС, да изчисляват своите облагаеми печалби, като те са задължителни за дружествата, принадлежащи към групи над определен размер. Предложението включва определение за място на стопанска дейност с оглед еднакво разбиране на понятието от всички засегнати данъкоплатци и изключване на възможността за несъответствия, дължащи се на разнородни национални определения; определяне на широка данъчна основа (всички приходи следва да подлежат на данъчно облагане, освен ако изрично не са освободени от данък); общи правила за ограничаване на приспадането на лихви, амортизация, загуби; данъчно облекчение за растеж и инвестиции; общото правило за борба със злоупотребите и специфични мерки срещу избягването на данъци (клауза за преминаване от освобождаване към данъчен кредит, насочена към някои видове доходи, реализирани в трета държава, правила за контролираните чуждестранни дружества, обхващащи печалбите на местата на стопанска, когато тези печалби не подлежат на данъчно облагане или са освободени от данъчно облагане в държавата членка на данъкоплатеца); правила за несъответствия при хибридни субекти и инструменти, съгласно които една от двете юрисдикции, между които има несъответствие (различия в правната квалификация на някои видове субекти или финансови плащания), може да откаже приспадането на дадено плащане или да гарантира, че съответният приход е включен в общата основа. Самото консолидиране включва сумиране на всички печалби и загуби за цялата дейност в рамките на Съюза, въз основа на което се определя окончателната облагаема основа, като държавите членки, в които е осъществявана дейност,

¹⁶⁵ COM (2016) 685 и COM (2015) 192.

получават право да обложат определена част от тази основа 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 и да гарантира, че те ще плащат пропорционален и справедлив дял от данъка там, където реализират печалбата си.

В пряка връзка с противодействието на агресивното данъчно планиране 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 Комисията¹⁶⁶, се поставя въпросът за справедливата и ефикасна система на данъчно облагане в ЕС в рамките на такава среда¹⁶⁷. 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 онлайн търговия) 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. В тази връзка са предложени директива за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие¹⁶⁸ и директива относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги¹⁶⁹. 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. С 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.)¹⁷⁰.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

От посоченото в горното изложение се вижда, че агресивното данъчно планиране не може да се обособи като концепция със самостоятелно юридическо значение, различна от избягването на данъци чрез злоупотреба с право, нито да се разглежда като самостоятелен правен институт или отделен юридически факт с преки юридически последици – такива са предвидени за конкретни договорености, споразумения, уговорки, съгласия, становища, схеми, трансакции, при които е налице злоупотреба и са част от стратегиите за избягване на данъци, обобщени в понятието агресивно данъчно планиране. Агресивното данъчно планиране само по себе си представлява не правно, а по-скоро социално явление, материален източник¹⁷¹ на международната данъчна политика и право, позволяващ идентифициране на нежелани в данъчно отношение практики, механизми и структури и изискващ координирани

¹⁶⁶Стратегията за цифров единен пазар, COM(2015) 192.

¹⁶⁷Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета „Справедлива и ефикасна система на данъчно облагане в Европейския съюз за Цифровия единен пазар”, COM(2017) 547.

¹⁶⁸COM(2018) 147.

¹⁶⁹COM(2018) 148.

¹⁷⁰ Повече за съвременните направления на политиките по данъчно облагане – Marinova, E., EU Tax Policy- goals and perspectives, Proceedings of University of Ruse, 2019, volume 58, book 7.1. <http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp19/7.1/7.1-9.pdf>

¹⁷¹ В теорията под „материален източник на правото” или „източник на правото в материален смисъл” се разбират онези факти от материалния живот или социалната действителност, които се намират извън правото, но са свързани с него, тъй като представляват причина за приемането на определени правни норми. - вж. на пр. Valchev, D. (2016) Lectures on general theory of law. Part One. Sofia: Ciela, с. 246.

регулативни мерки от страна на държавите. Справедливите и ефективни данъчни системи на държавите членки и предотвратяването на неоправданото свиване на данъчните им основи, включително поради агресивно данъчно планиране, са важен елемент на добре функциониращия вътрешния пазар в рамките на ЕС. Противодействието на данъчните злоупотреби изисква международен консенсус, добро нормативно регулиране, ефективно правоприлагане и правораздаване, взаимодействие между институциите и приходните администрации на държавите членки. Важно е мерките, които държавите членки използват, да бъдат в съответствие със стандартите, договорени в ЕС, с установените в практиката на СЕС общи принципи, включително принципа за забрана на злоупотребите. Това би обезпечило в по-голяма степен правна сигурност както за данъкоплатците, така и за данъчната администрация.

REFERENCES

Dourado, A.P. (2016) The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS. In: Intertax, volume 40, Issue 6/7.

Hristozov, H. (2010) Tax Violations. Sofia: Sibi.

Marinova, E. (2018) International double taxation and double non-taxation. Avoidance measures. In: Proceedings of University of Ruse, volume 57, book 7.

Marinova, E. (2019) Circumvention of the tax law. In: Collection of scientific readings dedicated to the 140th anniversary of the adoption of the Tarnovo Constitution, University of Plovdiv, Faculty of Law.

Marinova, E. (2019) EU Tax Policy - goals and perspectives, In: Proceedings of University of Ruse, volume 58.

Marinova, E. (2020) Harmful tax competition as topical issue of EU tax policy, In: Proceedings of University of Ruse, volume 59.

Nachev, D. (2016) Abuse of law /concept, scope, consequences /, Dissertation abstract, Sofia: Sofia University.

Oberheide, R. (1998) The fight against tax avoidance. In: Finanzwissenschaftliche Schriften, No. 87.

Piantavigna, P. (2017) Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, In: World Tax Journal, Volume 9, No 1.

Stoyanov, P. (1942) The Tax Tort. In: Journal of the Bulgarian Academy of Sciences and Arts, Book LXVI – 2.

Valchev, D. (2016) Lectures on general theory of law. Part One. Sofia: Ciela

Vogel, K. (1997) Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital : with particular reference to German treaty practice. Deventer :Kluwer.

Aggressive tax planning indicators Final Report (2017), Taxation paper № 71, Luxembourg: Publications Office of the European Union,

Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU).

Communication from the Commission to the European Parliament and Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action (COM(2015) 302 final).

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European economic and social committee of the regions: A Digital Single Market Strategy for Europe (COM/2015/0192 final).

Communication from the Commission to the European Parliament and 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 to the European Parliament and Council on an External Strategy for Effective Taxation (COM/2016/024 final).

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European economic and social committee of the regions : Online Platforms and the Digital Single Market Opportunities and Challenges for Europe (COM(2016) 25 final).

Commission Recommendation (EU) 2016/136 of 28 January 2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse.

Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01).

Communication from the Commission to the European Parliament and Council A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market (COM (2017) 547).

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (COM/2016/026 final).

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2016) 683 final).

Proposal for a for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (COM(2017) 335 final).

Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (COM/2018/0147 final).

Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services (COM/2018/0148 final).