

ЗАГЛАВИЕ: ОТНОСНО НЯКОИ ТЕНДЕНЦИИ В ПОЗИТИВНАТА И НЕГАТИВНАТА ДАНЪЧНА ИНТЕГРАЦИЯ В ОБЛАСТТА НА КОРПОРАТИВНОТО ОБЛАГАНЕ

TITLE: REGARDING SOME TRENDS IN THE FIELD OF POSITIVE AND NEGATIVE TAX INTEGRATION AND CORPORATE TAXATION

Резюме: Статията разглежда тенденциите в областта на позитивната данъчна интеграция, както и някои от последните решения на Съда на Европейския съюз в Люксембург досежно на държавни помощи в корпоративното облагане¹.

Ключови думи: държавни помощи, корпоративно подоходно облагане.

Abstract: The article examines the recent trends in the field of positive tax integration and some cases of the European Union Court of Justice in Luxembourg concerning state aid in corporate taxation.

Key words: State aid, Corporate Income Taxation.

Доц.д-р Савина Михайлова -Големинова е преподавател по финансово и данъчно право в Стопански факултет на СУ „Св.Климент Охридски“, ръководител на Магистърска програма „Икономика и управление на публични ресурси“.

Assoc.Prof.Dr. Savina Mihaylova-Goleminova is a Lecturer I Financial and Tax Law at the Faculty of Economics and Business Administration, SU “St. Kliment Ohridski”, Director,

¹ Статията е резултат от изпълнението на проектни дейности по дейност т. 3.3. „Международно сътрудничество в стратегическите области на висшето училище“ по проект BG-RRP-2.004-0008 „Софийски университет - Маркер за Иновации и Технологичен Трансфер“ (SUMMIT - Sofia University Marking Momentum for Innovation and Technological Transfer).

Тенденции в областта на позитивната данъчна интеграция

Договорът за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС) разглежда общите забрани за държавите членки да установяват или поддържат пречки пред вътрешнообщностното движение и търговия. Член 114 ДФЕС изрично изключва данъчното облагане от приложното си поле. Съветът приема вторично законодателство в областта на прякото данъчно облагане на базата на член 115 ДФЕС сближаване на законодателствата.

През последните години виждаме засилена активност на институциите на Европейския съюз (ЕС) в областта на **позитивната данъчна интеграция**², изискваща единодушие на Съвета³, което се дължи на изпълнението на проекта на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), свързан с реформирането на международното корпоративно данъчно облагане и двата му стълба: преразпределение на данъчните права в полза на страните, в които компаниите генерират продажбите си, както и налагането на глобален минимален корпоративен данък от 15 процента. Тези реформи предполагат засилване суверенитета на държавите членки на ЕС в областта на прякото

² **Позитивна данъчна интеграция** води до приемането на общи хармонизационни правила на европейско ниво от страна на европейския законодател на основата на учредителните договори. ДФЕС оправомощава Съвета (и само него) да приема директиви за хармонизиране в областта на данъчното облагане. Позитивната данъчна интеграция замества съществуващите национални правила с наднационалното право във формата на директиви в областта на прякото данъчно облагане, като контролът по приложението им попада в юрисдикцията на Съда на Европейския съюз (СЕС).

³ Чл.115 ДФЕС: „Без да се засягат разпоредбите на член 114, Съветът, с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема директиви относно сближаването на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар.“

корпоративно данъчно облагане, засилвайки и сътрудничеството⁴ между тях⁵, защото изискват координирани усилия.

Реформите в България в областта на корпоративното подоходно облагане през последните години идват предимно през правото на ЕС и в изпълнение на проекта на ОИСР (BEPS⁶). България участва в инициативи на ОИСР в областта на данъците и административното сътрудничество: подписа и ратифицира Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси⁷ и Многостранното споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация по финансови сметки; присъедини се към Глобалния форум за прозрачност и обмен на информация за данъчни цели към ОИСР през 2015 г.; присъедини се през 2016 г. към приобщаващата рамка за въвеждане на данъчни мерки срещу намаляване на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS) (ПМС № 23/ 8.06.2016 г.). България вече въведе и мерки за транспониране на Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 15 декември 2022 година за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи от предприятия и големите национални групи в Съюза⁸ в Закона за корпоративното подоходно облагане⁹.

Европейската комисия (ЕК) в момента усилено работи по нов пакет, **ползвайки позитивната данъчна интеграция**, който да преодолее пречките пред постигането на вътрешния пазар. Това е инициативата „Бизнесът в Европа: Рамката за подоходно данъчно облагане (BEFIT)“, която ще предложи цялостно решение за данъчното облагане на предприятията в ЕС¹⁰. Предстои, обаче, да видим скоро дали ще се постигне единодушие по предложените нови директиви в пакета:

⁴ Виж Доклад на Европейска Сметна палата “Обмен на данъчна информация в ЕС — солидна основа, пропуски в изпълнението,” на : <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/tax-03-2021/bg/index.html> [Посетена на 10 януари 2024г.]

⁵ 138 countries and jurisdictions agree historic milestone to implement global tax deal <https://www.oecd.org/tax/138-countries-and-jurisdictions-agree-historic-milestone-to-implement-global-tax-deal.htm> [Посетена на 10 януари 2024г.].

⁶ BEPS: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [Посетена на 10 януари 2024г.].

⁷ Закон за ратификация, приет от Народното събрание и обн. ДВ, бр. 14/2016 г.

⁸ OJ L 328, 22.12.2022, p. 1–58

⁹ Обн. ДВ. бр.105 от 22 Декември 2006г., посл.изм. ДВ. бр.108 от 30 Декември 2023г.

¹⁰ Европейската комисия усилено работи, **ползвайки позитивната данъчна интеграция**, по инициативата „Бизнесът в Европа: Рамката за подоходно данъчно облагане (BEFIT)“, която ще предложи цялостно решение за данъчното облагане на предприятията в ЕС: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-%D0%91%D0%B8%D0%B7%D0%BD%D0%B5%D1%81%D1%8A%D1%82-%D0%B2-%D0%95%D0%B2%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%B0-%D1%80%D0%B0%D0%BC%D0%BA%D0%B0->

Схема 1



Действащите правни актове на правото на ЕС в областта на прякото данъчно облагане са представени на схемите по-долу:

Схема 2

[%D0%B7%D0%B0-%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D0%BE-%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D1%8A%D1%87%D0%BD%D0%BE-%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B0%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D0%B5-BEFIT- bg](#) [Посетена на 10 януари 2024г.].

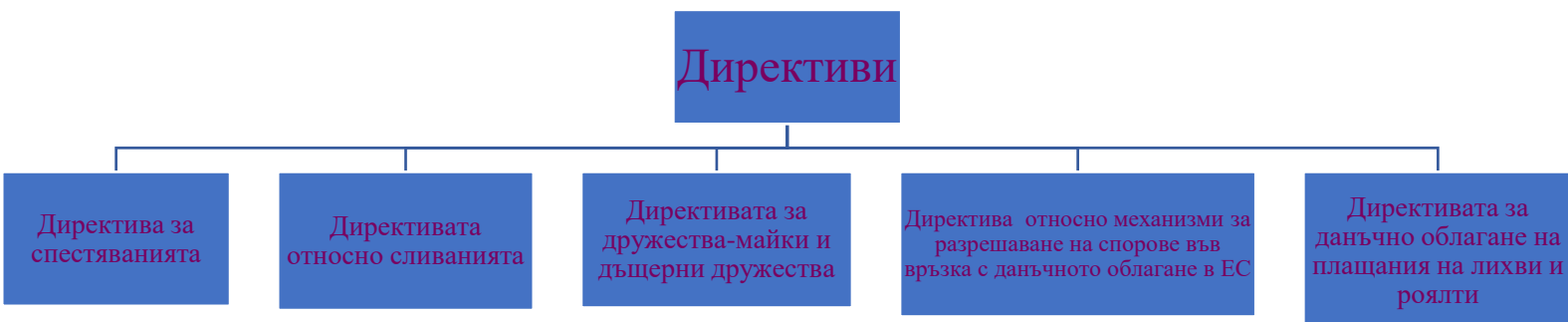
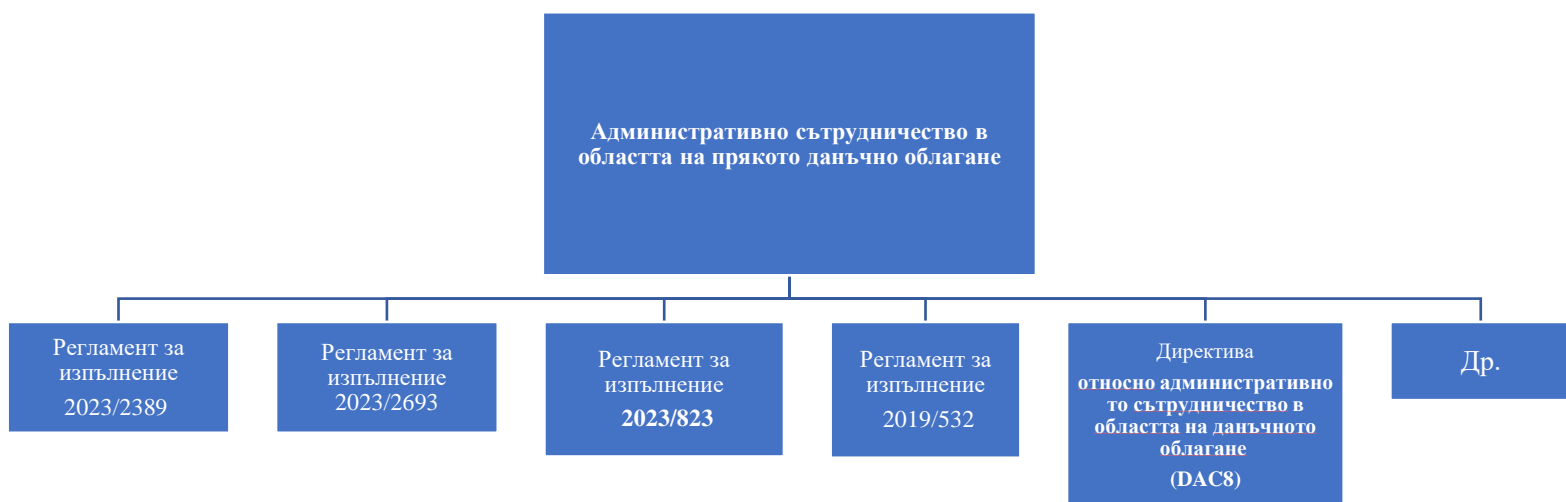


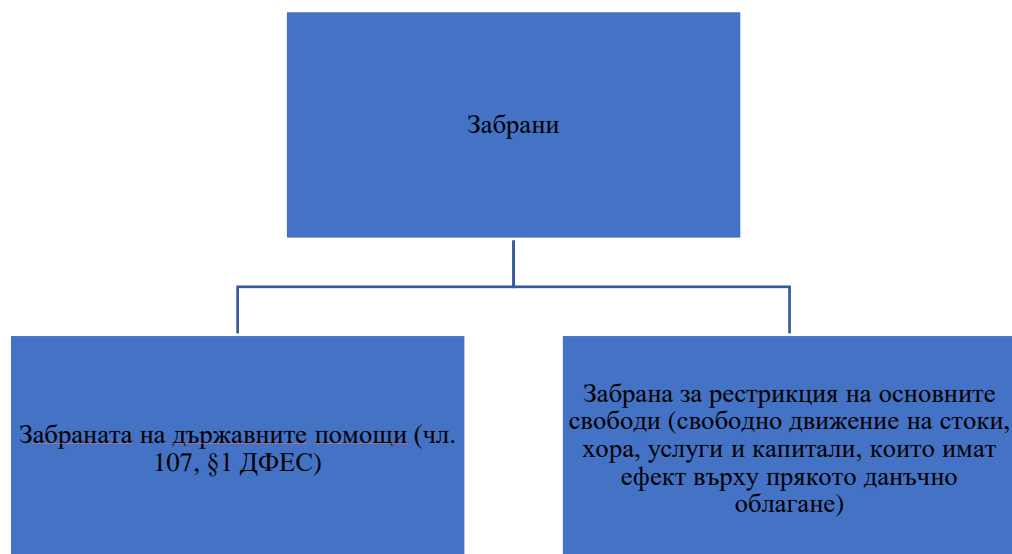
Схема 3



Тенденции в областта на негативната данъчна интеграция

Негативна данъчна интеграция е базирана на основни забрани в ДФЕС, които са:

Схема 4



ЕК, освен инициативите и правните инструменти в областта на позитивната данъчна интеграция, използва активно през последните няколко години и инструментите на **негативната данъчна интеграция** в областта на корпоративното подоходно облагане, като нейните решения са и предмет на поредица от дела в Съда на Европейския съюз и на Общия съд (*съдилищата на Съюза*), касаещи „**таргетирана държавна помощ**“ (*targeted state aid* – *advanced transfer pricing agreements, tax rulings*¹¹, *tax assessment notices issued by tax administrations*), което съм коментирала и преди.

В своите решения ЕК изтъква, че чрез оспорваните данъчни становища държавите са предоставили неправомерно държавна помощ в полза респективно на компаниите

¹¹ Подробна информация за Tax rulings и разследванията на ЕК на: https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html. [Посетена на 10 януари 2024г.].

Amazon, Apple, Starbucks¹², Fiat¹³, др. в нарушение на чл. 108, §3 ДФЕС и тази помощ е несъвместима с вътрешния пазар и следва да бъде възстановена на държавата членка от получателите по силата на чл. 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 г. за установяване на подробни правила за прилагането на чл. 108 ДФЕС.¹⁴

През последните две години, Съдът на ЕС демонстрира подкрепа в полза на данъчния суверенитет на засегнатите държави членки от решенията на ЕК по две ключови дела (Apple и Amazon), които ще представя по-долу, заставайки на страната и на компаниите, и на държавите.

На първо място, решенията на Общия съд на ЕС по дела T-778/16, *Ирландия с/у Комисия* и T-892/16, *Apple Sales International и Apple Operations Europe с/у Комисия* са ключови по делото на Ирландия и американския технологичен гигант Apple срещу Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 г. относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на „Apple“ (*нотифицирано под номер C(2016)5605*).¹⁵

На 25 септември 2020 г. ЕК оповести решението си да обжалва решението на Общия съд на ЕС по делото за държавна помощ на „Apple“ в Ирландия, който отмени решението на ЕК от август 2016 г., установяващо, че Ирландия е предоставила незаконна държавна помощ на „Apple“ чрез селективни данъчни облекчения. ЕК каза , *че ако държавите членки предоставят на някои мултинационални компании данъчни предимства, които не са на разположение на техните конкуренти, това вреди на лоялната конкуренция в ЕС в нарушение на правилата за държавна помощ.*

¹² „Starbucks“ BV, Решение (ЕС) 2017/502 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Нидерландия в полза на „Starbucks“ (нотифицирано под номер C(2015)7143) (Текст от значение за ЕИП) C/2015/7143, *OJ L 83*, 29.3.2017, p. 38 – 115.

¹³ „Fiat Finance and Trade“ Ltd (FFT), Решение (ЕС) 2016/2326 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на „Fiat“ (нотифицирано под номер C(2015) 7152) *OJ L 351*, 22.12.2016, p. 1 – 67.

¹⁴ *OJ L 248*, 24.9.2015, p. 9 – 29.

¹⁵ Съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, Европейска комисия (C-106/09 P).

Какво се случва по това дело C-465/20 P - Commission v Ireland and Others? На 9 ноември 2023г. Генералният адвокат по делото Giovanni Pitruzzella¹⁶ предложи Съдът да отмени решението и да върне делото на Общия съд за ново произнасяне по същество. Съдът все още трябва да се произнесе по жалбата на ЕК по делото Apple.

На второ място, на 8 юни 2023 г. Генералният адвокат Juliane Kokott представи своето становище по делото Дело C-457/21 P на Европейска комисия срещу Велико херцогство Люксембург, Amazon.com, Inc., Amazon EU S.à.r.l.. В становището си Генералният адвокат Kokott¹⁷ предложи Съдът да потвърди решението на Общия съд и да отмени решението на ЕК, което установява, че Люксембург е предоставил неправомерна държавна помощ на Amazon.com под формата на данъчни предимства. Тя посочи, че и двете изтъкнати от ЕК основания за обжалване следва да се отхвърлят по същество.

Обжалваното съдебно решение се оказва правилно¹⁸, посочи тя, що се отнася до изхода на делото, макар и по съображения, различни от тези, на които се е основал Общият съд. Спорното решение е трябвало да бъде отменено дори само защото ЕК се е основала на неправилната референтна система (*на Насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване, вместо на люксембургското право*). Допълнителни аргументи на генералния адвокат бяха, че освен това от **данъчното становище** също не е видно явно неправилно признаване на размера на лицензионното възнаграждение, което е твърде благоприятно за данъчнозадълженото лице. Дори ако включването на таван на облагаемата сума на лицензополучателя е явно несъвместимо с метода за изчисляване на обичайно лицензионно плащане между независими трети лица, ЕК не е доказала в спорното решение, че по този начин се предоставя и предимство, посочи тя.

Вече има постановено решение по дело C-457/21 P от 14 декември 2023 година, с което съдът подкрепи Amazon и Люксембург и отхвърли жалбата на ЕК срещу решение на

¹⁶ Прессъобщение: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-11/cp230171en.pdf> [Посетена на 10 януари 2024г.].

¹⁷<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=274428&pageIndex=0&doclang=BG&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3668455> [Посетена на 10 януари 2024г.].

¹⁸ Case [T-816/17](https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-816/17) and T-318/18 <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-816/17> [Посетена на 10 януари 2024г.].

Общия съд от май 2021 г., което установи, че Amazon не е получила незаконна държавна помощ от Люксембург.

Решението на Съда на ЕС е окончателно. Съдът поддържа заключенията на Общия съд, макар и на различни основания. В съответствие със своето решение по делото Fiat (C-885/19 P и C-898/19 P) от ноември 2022 г. СЕС счита, че насоките на ОИСП за трансферно ценообразуване не могат да формират част от „референтната рамка“, т.е. нормалното данъчно облагане в Люксембург, спрямо което се тества селективно предимство, тъй като люксембургското законодателство не се позовава изрично и не се прилагат тези указания. Така решението на ЕК е опорочено от фундаментална грешка. СЕС реши, че въпреки че Общият съд също се позовава на грешна референтна рамка, той е стигнал до правилния резултат. Така СЕС реши директно да се произнесе на последна инстанция и да потвърди отмяната на решението на ЕК. Това решение е постановено в съответствие с предишните решения по делата Fiat и ENGIE (C-451/21 P и C-454/21 P), като потвърждава, че ЕК не може да се стреми да наложи необвързващи насоки на ОИСП за трансферно ценообразуване, вместо да разгледа националното правно прилагане на принципа на сделката между несвързани лица. Тези насоки обаче могат да бъдат уместни, ако са ефективно посочени в националната правна рамка.

Вместо заключение

Предстои да видим какво ще се случи с делото на Apple и предложението за Директива на Съвета относно трансферното ценообразуване, защото ще очертаят посоката пред бъдещето на интеграционните процеси в областта на прякото корпоративно данъчно облагане в ЕС. Предвид изложеното по-горе, очертава се засилване на позитивната данъчна интеграция в областта на корпоративното подоходно облагане в ЕС, което е резултат не само на глобалната реформа в международното корпоративно данъчно облагане на големите мултинационални компании, но произтича и от нуждата на единния пазар. Наблюдава се тенденция към засилване на суверенитета на държавите и защитата на публичните им финансови интереси, но същевременно се засилва координацията и сътрудничеството между държавите членки в областта на корпоративното подоходно облагане. Безспорно на дневен ред идват предизвикателствата, свързани с реформирането

на данъците върху доходите на физическите лица, както и аспектите, касаещи данъчното облагане и неравенствата в България.

Не на последно място, позволявам си, имайки предвид, последния доклад за България за 2023 г. по линия на европейския семестър¹⁹, където е посочено, че *не са предвидени съществени реформи на политиката по отношение на данъчното облагане*, да повдигна поне дебат за използването по-ефективно на държавни помощи в данъчни мерки (в съответствие с режима на групово освобождаване, *de minimis*, а защо не и схеми с нотификация до ЕК), за да се насърчават инвестициите в Република България. Причината за предложението ми е, че в България не се провеждат секторни политики през прякото данъчно облагане и в момента няма целенасочена и фокусирана дискусия за привличане на инвестиции през данъчни облекчения и държавни помощи. Препоръчително е също така да се вземат мерки *de lege ferenda*, защото в края на 2021 г. приключи възможността за освобождаване от данък при инвестиция и реинвестиция на печалбата в райони с висока безработица, съгласно разпоредбите на ЗКПО. Не на последно място, очертава се необходимост от промени в Закона за насърчаване на инвестициите и ЗКПО, защото има нови възможности, които предоставят Регламент (ЕС) 2023/1315 на Комисията от 23 юни 2023 година за изменение на Регламент (ЕС) № 651/2014 за обявяване на някои категории помощи за съвместими с вътрешния пазар в приложение на членове 107 и 108 от Договора и на Регламент (ЕС) 2022/2473 за обявяване на някои категории помощи — за предприятия, които произвеждат, преработват и предлагат на пазара продукти от риболов и аквакултури — за съвместими с вътрешния пазар в приложение на членове 107 и 108 от Договора²⁰, Регламент (ЕС) 2019/452 на Европейския парламент и на Съвета от 19 март 2019 година за създаване на рамка за скрининг на преки чуждестранни инвестиции в Съюза²¹, както и новият Регламент (ЕС) 2023/2831 на Комисията от 13 декември 2023 година относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към помощта *de minimis*²².

¹⁹ https://economy-finance.ec.europa.eu/publications/2023-european-semester-country-reports_en [Посетена на 10 януари 2024г.].

²⁰ *OJ L 167*, 30.6.2023, p. 1–90

²¹ *OJ L 79I*, 21.3.2019, p. 1–14

²² *OJ L*, 2023/2831, 15.12.2023