



ЕВРОПЕЙСКИ СЕМЕСТЪР – ТЕМАТИЧЕН ИНФОРМАЦИОНЕН ДОКУМЕНТ

ОГРАНИЧАВАНЕ НА АГРЕСИВНОТО ДАНЪЧНО ПЛАНИРАНЕ

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Агресивното данъчно планиране се отнася до практиките, чрез които данькоплатците намаляват данъчните си задължения и които може да са законни, но са в разрез с целите на законодателството.

Агресивното данъчно планиране включва използване на пропуските в данъчното законодателство и несъответствията между данъчните системи. То може да доведе и до двойно данъчно облагане или до двойно приспадане на данъци.

Борбата с агресивното данъчно планиране е от съществено значение за осигуряване на данъчните постъпления, необходими за публичните инвестиции, образованието, здравеопазването и социалната политика, за гарантиране на справедливо разпределяне на тежестта, за запазване на данъчната дисциплина, както и за избягване на нарушаването на конкуренцията между предприятията.

ЕС предприе няколко стъпки за борба с това явление, включително като прие две директиви срещу избягването на данъци, във втората от които се предвиждат мерки за справяне с несъответствията при хибридни образувания и инструменти¹ във връзка с държави извън Съюза.

¹ Посредством хибридните споразумения се извличат ползи от различията в данъчното третиране на дадено образувание или инструмент съгласно законодателството на две или повече данъчни системи с цел постигане на двойно данъчно облагане.

С цел подобряване на данъчната прозрачност Съветът прие предложението на Комисията за автоматичен обмен на информация за данъчните становища, който започна през втората половина на 2017 г. Съветът прие също така предложението на Комисията за автоматичен обмен на информация за отчетите по държави относно многонационалните предприятия. Този автоматичен обмен ще започне през 2018 г. През юни 2017 г. Комисията прие предложение за правила за задължително оповестяване на схеми за агресивно данъчно планиране от посредниците. Неотдавна чрез кодекс за поведение² бяха отменени или изменени редица режими от типа „патентна кутия“³. През декември 2017 г. се очаква да бъде финализиран списък на данъчните юрисдикции, които не оказват съдействие. Не на последно място, инициативата за обща консолидирана основа за облагане с

² Кодексът за поведение при данъчно облагане на предприятията бе изготвен през 1997 г., за да се откриват вредни данъчни мерки, които засягат неправомерно местоположението на стопанската дейност в Съюза. Кодексът не е правно обвързващ инструмент, но упражнява явен политически натиск. С приемането на този кодекс държавите членки поеха ангажимент да не въвеждат нов вредни данъчни мерки и да изменят всички закони или практики, които се считат за вредни от гледна точка на принципите на кодекса.

³ Режимът от тип „патентна кутия“ е специален данъчен режим за приходи от интелектуална собственост.

корпоративен данък⁴, подновена през 2016 г. от Комисията, ще предложи всеобхватно решение на проблема с прехвърлянето на печалби, но засега по нея все още се водят преговори.

Въпреки тези постижения правителствата продължават да губят значителни приходи поради трансграничното агресивно данъчно планиране. Освен това трансграничният характер на избягването на данъци и интеграцията на икономиките на държавите членки изискват съгласуван подход при прилагането на съществуващите правила.

2. ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДАНЪЧНАТА ПОЛИТИКА В ДЪРЖАВИТЕ ЧЛЕНКИ

2.1. Икономически последици от агресивното данъчно планиране

2.1.1. Загуба на данъчни приходи

Избягването на данъци струва на държавите милиарди евро всяка година. Според изчисления загубите от прехвърляне на печалби в ЕС възлизат на около 50—70 милиарда евро⁵. Това се равнява на 17% от приходите от корпоративния подоходен данък през 2013 г. и 0,4% от БВП (долна граница). Правителствата на държави, в които данъчната основа е намалена, са принудени да увеличават приходите от други данъци, за да се избегне недостигът на приходи за стимулиращи растежа реформи и за преразпределение.

Практикуването на агресивно данъчно планиране на дадена територия оказва отрицателно въздействие и на други територии. Печалбите, прехвърлени към една държава членка или през нея, водят до данъчна загуба за друга държава членка. За Съюза като цяло това е явна

⁴ Общата консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД) представлява единен набор от правила за изчисляване на облагаемата печалба на дружествата в ЕС.

⁵ Вж. Dover R., B. Ferrett B., D. Gravino, E. Jones and S. Merler (2015).

загуба на данъчни приходи дори ако данъчните приходи на отделни държави са увеличени поради увеличена данъчна основа, дължаща се на прехвърляне на печалби.

2.1.2. Липса на равнопоставени условия на конкуренция

Агресивното данъчно планиране нарушава също така равнопоставеността на дружествата, които успяват на избегнат плащането на своя справедлив дял от данъци, и на останалите дружества, които нямат достъп до същите възможности за трансгранично данъчно планиране (**предимно местни и/или малки предприятия**). Проучванията показват, че многонационалните предприятия в държави с високи данъци плащат около 30% по-малко данъци отколкото подобни национални дружества⁶.

Според неотдавнашно изследване, дружествата, които се занимават с агресивно данъчно планиране, се възползват от значително потенциално намаляване на ефективното данъчно облагане в ущърб на обществото⁷. Многонационалните предприятия, които се занимават с данъчно планиране, извличат полза от конкурентно предимство по отношение на разходите, което може да им позволи да увеличат пазарния си дял и да затруднят навлизането на пазара на други фирми. Налице са данни за връзката между данъчното планиране и по-големите надценки и засилената концентрация в дадени сектори⁸. Това може да доведе до неефективно високи потребителски цени.

2.1.3. Липса на справедливост и въздействие върху данъчната дисциплина

Агресивното данъчно планиране от страна на мултинационалните дружества се отразява негативно

⁶ Вж. Egger, P., W. Eggert and H. Winner (2010).

⁷ Вж. Център за европейски икономически изследвания, ZEW (2016).

⁸ Вж. OECD (2015), стр. 181.

също така на общата данъчна дисциплина. Тези, които спазват задълженията си и плащат данъците си, възприемат агресивното данъчно планиране като нарушение на общественения договор. Осведомеността за нелоялни практики може да насърчи и други данъкоплатци да спрат да спазват данъчните си задължения. Неотдавнашните скандали доведоха до обществено недоволство по отношение на избягването на данъци. Освен това, загубата на приходи поради агресивно данъчно планиране, може да окаже въздействие върху социалните разходи, като например за достъп до качествено образование, здравеопазване или социални услуги, както и върху преразпределението. Това на свой ред увеличава неравенствата и може да разпали още по-голямо социално недоволство.

2.2. Основни канали за агресивно данъчно планиране

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 данъци⁹. Освен това мултинационалните компании могат да се възползват и от разпоредби в двустранни данъчни спогодби, за да сведат до минимум данъците и разходите за репатриране на дивиденди (treaty shopping).

⁹ За по-задълбочено разбиране на структурата на схемите за избягване на данъци на многонационалните предприятия вж. Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2015).

2.3. Основни показатели за агресивно данъчно планиране

2.3.1. Правни показатели

Показателите за агресивно данъчно планиране могат да се извлекат от определени данъчни правила или от тяхното отсъствие.

Липса на правила за борба със злоупотребите

Този набор от показатели се отнася до липсата на правила за борба с избягването на данъци. **Примери за правила за борба със злоупотребите са правилата за ограничаване на приспадането на лихвите и за слабата капитализация и правилата за контролирани чуждестранни дружества.** Правилата за ограничаване на приспадането на лихвите и слабата капитализация са насочени към възпиране на изкуствените дългови спогодби с цел минимизиране на данъците, а правилата за контролираните чуждестранни дружества са насочени към възпиране на прехвърлянето на печалби към държави с ниски данъци или без данъчно облагане. Заслужава си да се отбележи, че в директивата срещу избягването на данъци, която бе приета от Съвета през юли 2016 г. и трябва да влезе в сила през 2019 г., макар и с известни изключения, се предвиждат правила за ограничаване на приспадането на лихвите и правила за контролираните чуждестранни дружества за всички държави от ЕС.

Пасивни показатели

Този набор от показатели се отнася до данъчни разпоредби, които сами по себе си не насърчават и не подтикват към агресивно данъчно планиране, но които са необходими за неговото извършване. **Подходящ пример за това са удържаните при източника данъци.** Липсата на данъци, удържани при източника, обикновено има за цел предотвратяване на двойното данъчно облагане. Подобна липса обаче може да улесни агресивното данъчно планиране при определени обстоятелства. Наличието на удържани при източника

данъци не позволява прехвърлянето на необложени с данък печалби към държави извън ЕС и по този начин възпрепятства агресивното данъчно планиране, въпреки че може да доведе до двойно данъчно облагане или обременителни изисквания за неговото избягване.

Активни показатели

Някои данъчни режими сами по себе си насърчават или улесняват схемите за агресивно данъчно планиране. Данъчните разпоредби трябва да се оценяват във всеки отделен случай, за да се прецени дали имат връзка с практиките на агресивно данъчно планиране. Подобна оценка изисква подробен анализ на формулировката и прилагането на дадена разпоредба в действителност, като се отчита до каква степен данъчните правила са защитени, например чрез разпоредби за борба със злоупотребите.

2.3.2. Икономически показатели

Редица икономически показатели могат да се използват за откриване на наличието на практики за агресивно данъчно планиране. Така например държавите, които се използват в структури за агресивно данъчно планиране, като цяло имат (необичайно) високи финансови потоци. Поради това е уместно да се провери дали има евентуално несъответствие между финансовите дейности и реалните икономически дейности. От значение са показатели като общите преки чуждестранни инвестиции¹⁰,

¹⁰ Преките чуждестранни инвестиции са категория международни инвестиции, при които дружество, установено в една държава (пряк инвеститор), придобива дълготрайно участие в дружество, установено в друга държава (дружество с преки инвестиции), включително посредством дружество със специална инвестиционна цел, представляващо правно образувание, създадено за изпълнението на тясно определени, специфични или временни цели. Дружество с преки инвестиции е дружество, от което пряк инвеститор притежава 10% или повече от обикновените акции или дяловете с право на глас (или тяхната равностойност за неперсонифицирано дружество).

преките чуждестранни инвестиции, притежавани от дружества със специална инвестиционна цел, както и конкретни финансови потоци на доходи, като например потоците на дивиденди, лихви и/или лицензионни възнаграждения, изразени като дял от БВП.

Преките чуждестранни инвестиции отразяват трансграничните инвестиции между свързани дружества. Преките чуждестранни инвестиции сами по себе си не са признак за избягване на данъци, но част от тях може да се дължат на подобни практики. Потоците на лицензионни възнаграждения отразяват местонахождението на интелектуална собственост и нематериални активи. Сред останалите значими показатели са приходите от корпоративен данък като дял от БВП, аномалиите в двустранните цени на вноса¹¹ и показателите за използване на най-благоприятните от данъчна гледна точка спогодби (treaty shopping).

Приходите от корпоративен данък като дял от БВП показват, че някои страни успяват да съберат особено високи суми от корпоративния данък.

Аномалиите в двустранните цени на вноса позволяват да се установи дали дадена стока е с твърде висока или твърде ниска цена. Някои страни внасят едни и същи междинни стоки на различни цени — по-евтино, особено ако са предприятия в страни с ниски данъци, или по-скъпо, особено ако са предприятия в държави с високи данъци. Това може да бъде признак за некоректно трансферно ценообразуване и за намаляване на данъчната основа в някои държави с високи данъци.

Показателите за избиране на най-благоприятната от данъчна гледна точка спогодба отразяват факта, че използването на комбинация от договори може да сведе до минимум разходите за репатриране на дивиденди. Вместо да инвестират пряко

¹¹ Става дума за аномалии в средната цена на продуктите, предмет на двустранни търговски потоци (между две държави).

в дадена държава, многонационалните дружества извършват инвестициите през трета държава, за да се възползват от разпоредби, които не съществуват между тяхната държава и държавата на инвестиране.

Нито един от тези показатели сам по себе си не доказва неоспоримо наличието на агресивно данъчно планиране, но те могат да се използват като част от доказателствата за подобно наличие.

3. ПОЛИТИЧЕСКИ ЛОСЛОВЕ ЗА СПРАВЯНЕ С ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДАНЪЧНАТА ПОЛИТИКА

Държавите членки могат да се справят с данъчните злоупотреби чрез укрепване на правната рамка и реформиране на националните режими, които могат да доведат до агресивно данъчно планиране, но също така и чрез засилване на сътрудничеството и прозрачността. Важно е да се изгради култура на спазване на данъчното законодателство. Този раздел е посветен на укрепването на правната уредба и реформирането на националните режими чрез прилагане на строги правила срещу избягването на данъци, чрез промяна на правилата, които могат косвено да насърчават агресивното данъчно планиране, и чрез реформиране на националните режими, които го улесняват.

3.1. Строги правила за предотвратяване на избягването на данъци

Както стана дума по-горе, правилата за борба със злоупотребите са изрично насочени към предотвратяване на структурите за агресивно данъчно планиране. Необходимо е бързо прилагане на правила за борба със злоупотребите. С директивата срещу избягването на данъци ще се въведат пет такива правила през 2019 г.¹², но липсата на такива правила в някои държави членки в момента не защитава

ЕС от агресивно данъчно планиране днес.

3.2. Промяна на правилата, с които може да се злоупотребява и които могат да доведат до агресивно данъчно планиране

Данъците, удържани при източника, по отношение на страни извън ЕС, когато се прилагат правилно, могат да бъдат ефективно средство за борба с агресивното данъчно планиране. Удържаните при източника данъци се въвеждат от всяка държава членка и за всеки вид финансов поток (лихви, дивиденди и лицензионни възнаграждения).

3.3. Реформиране на националните режими, които улесняват агресивното данъчно планиране

Европейският семестър дава възможност за преодоляване на националните данъчни практики, които насърчават или улесняват трансграничното данъчно планиране, но които трудно могат да се променят чрез съществуващи инструменти, като директивите или кодексите за поведение.

4. КРЪСТОСАН ПРЕГЛЕД НА АКТУАЛНОТО СЪСТОЯНИЕ

4.1. Строги правила за предотвратяване на избягването на данъци

В таблицата по-долу се прави преглед на липсата на два вида **правила за борба със злоупотребите** в държавите членки — правилата за ограничаване на приспадането на лихви и за слабата капитализация. С директивата срещу избягването на данъци се въвеждат правила за борба със злоупотребите, включително правила относно контролираните чуждестранни дружества и правила за ограничаване на приспадането на лихви. По отношение на последните обаче държавите, чиито национални правила са със същата ефективност, могат да отложат изпълнението на разпоредбите за ограничаване на приспадането на лихви в директивата до 2024 г.

¹² Някои разпоредби ще започнат да се прилагат на различна дата.

Таблица 1: Обзор на някои правила против избягването на данъци, които липсват в националното законодателство на държавите членки, 2017 г.

	BE	BG	CY	EE	HR	LU	MT	NL	RO	SI	AT	CZ	IE	LV	LT	PL	SK	DE	EL	FI	HU	PT	FR	IT	SE	UK	DK	ES
Правила за ограничаване на приспадането на лихви или за слабата капитализация	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Правила за контролираните чуждестранни дружества	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Източник: Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2015).

4.2. Промяна на правилата, с които може да се злоупотребява и които водят до агресивно данъчно планиране

Някои държави членки нямат удържани при източника данъци по отношение на трети държави, които

биха могли да предпазят данъчните им системи от агресивно данъчно планиране, използващо потоците на лихви, дивиденди и/или лицензионни възнаграждения. В други държави членки вече има такива данъци.

Таблица 2: Данъци, удържани при източника, в държавите от ЕС, по отношение на трети държави, 2017 г.

	HU	MT	CY	EE	LU	NL	IE	UK	AT	DE	FI	SE	BE	BG	CZ	DK	EL	ES	FR	HR	IT	LT	LV	PL	PT	RO	SI	SK
Лицензионни възнаграждения	✗	✗	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Лихви	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Дивиденди	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Източник: ZEW (2016), с актуализации въз основа на национални реформи.

Бележки:

- (1) В горната таблица са взети предвид националните ставки за удържани при източника данъци, т.е. ставките, посочени в националното законодателство за корпоративното данъчно облагане. Не са взети предвид ставките за подобни данъци, посочени в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане.
- (2) Кръстчетата означават, че държавите членки не прилагат данък, удържан при източника (над 0 %).

4.3. Реформиране на националните режими, които улесняват агресивното данъчно планиране

Някои държави членки предприеха мерки за привеждане на своите режими от тип „патентна кутия“ в съответствие с действие 5 от проекта за свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби¹³, подкрепено от кодекса за поведение при данъчното облагане на предприятията.

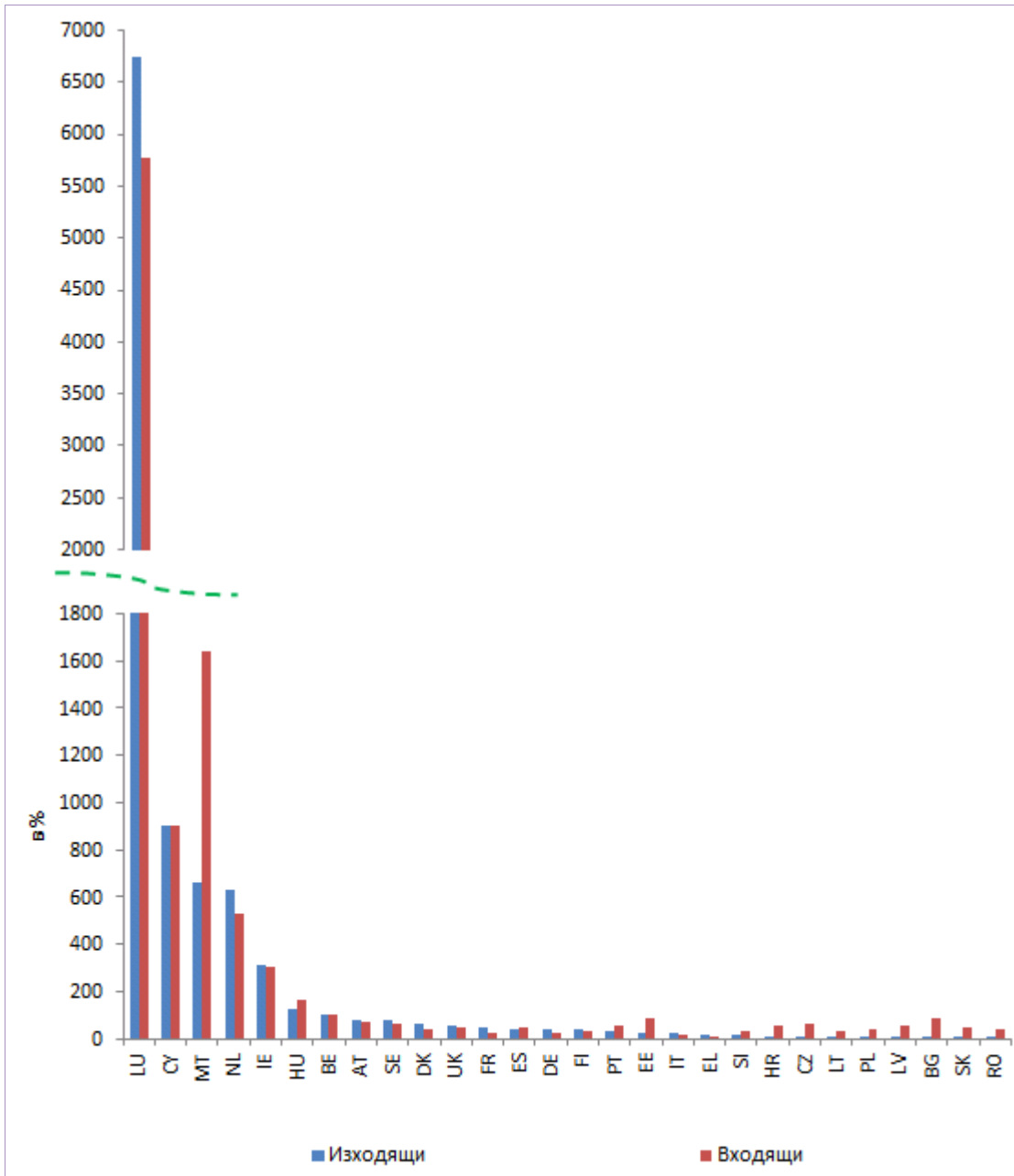
¹³ В проекта за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, ръководен от Г-20/ОИСР, са предвидени редица действия за справяне със стратегиите за данъчно планиране, които се възползват от пропуски и несъответствия в данъчните правила с цел изкуствено прехвърляне на печалби към места с ниски данъци или без данъчно облагане, където няма никаква или почти никаква икономическа дейност.

Някои национални режими все още трябва да бъдат преразгледани, за да се предотврати използването на агресивно данъчно планиране от многонационалните предприятия. В гореспоменатото изследване на Ramboll от 2015 г. се посочват редица такива правила и разпространението им в държавите членки. При все това данъчните разпоредби трябва да се анализират във всеки един отделен случай, преди да се правят заключения за тяхната връзка с практиките на агресивно данъчно планиране.

4.4. Обзор на последните икономически данни за агресивно данъчно планиране

Това са последните данни за някои от основните икономически показатели.

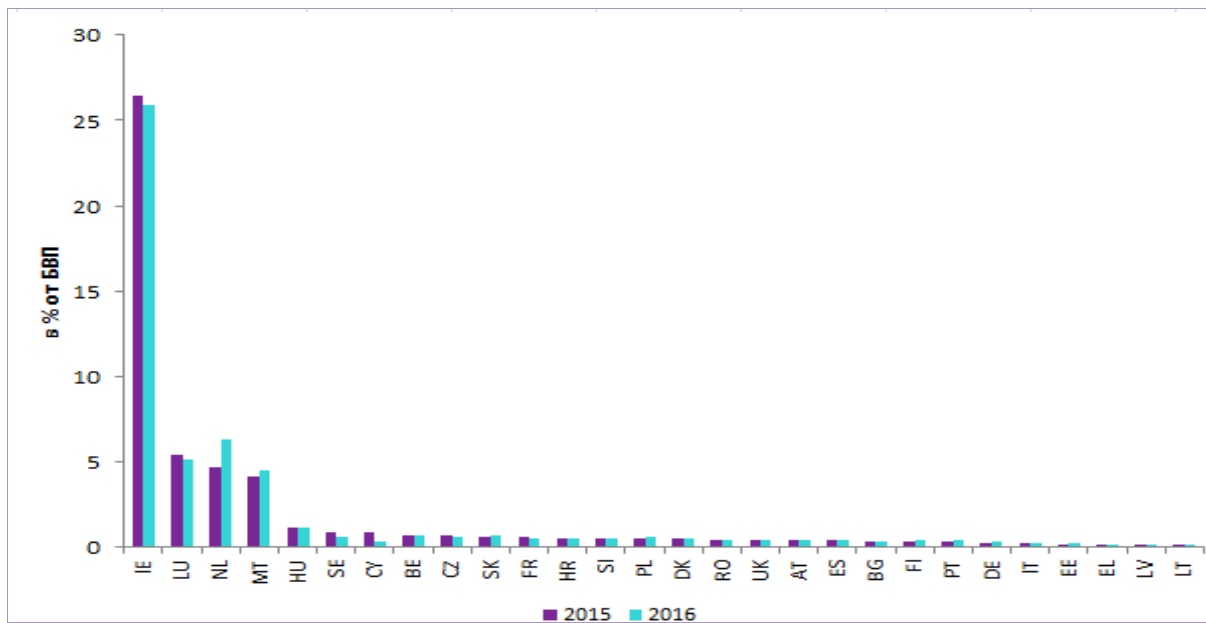
Фигура 1: Позиции на преките чуждестранни инвестиции като дял от БВП, 2015 г.



Източник: Европейска комисия (предстои публикуване), Евростат

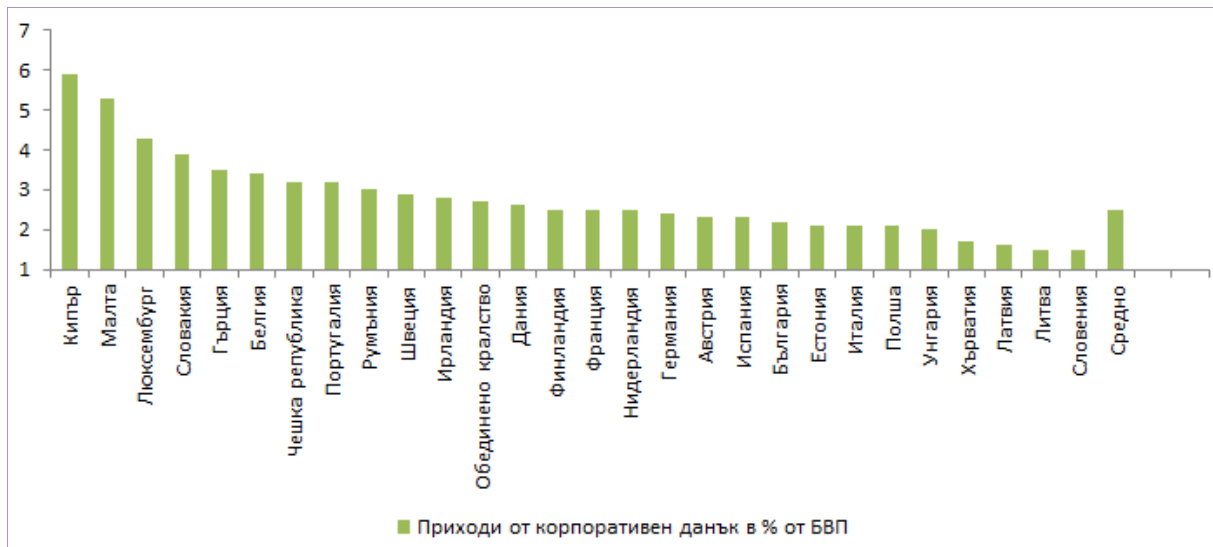
Бележки: (1) Входящите преки чуждестранни инвестиции или преките инвестиции в отчитащата икономика се отнасят до инвестиции на чужденци в предприятия, установени в отчитащата икономика. Изходящите преки чуждестранни инвестиции или преките инвестиции в чужбина представляват инвестиции от местни образувания в свързани предприятия в чужбина. (2) Размерът (или позициите) на преките чуждестранни инвестиции посочват тяхната стойност в края на периода.

Фигура 2: Платени такси (дебит) за използване на интелектуална собственост като дял от БВП



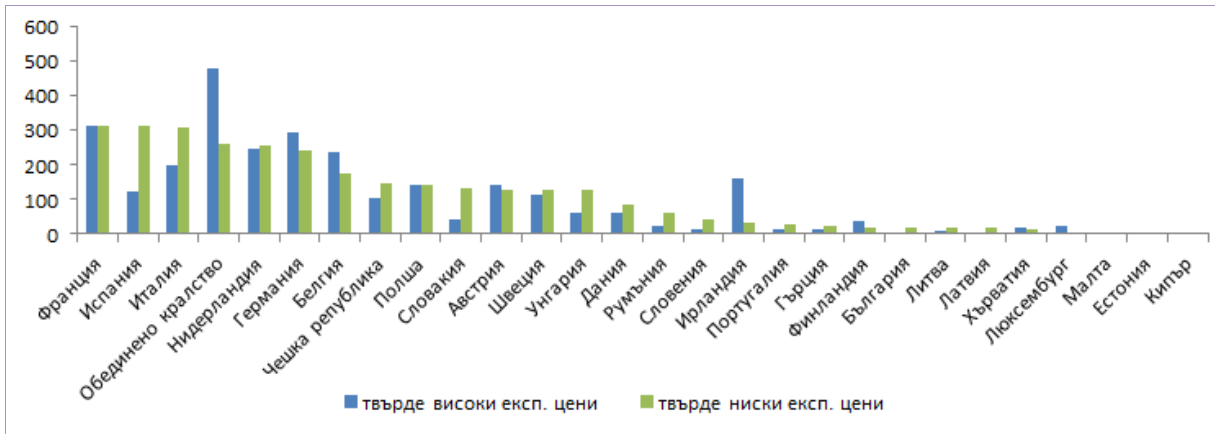
Източник: Европейска комисия (предстои публикуване), Евростат

Фигура 3: Корпоративен данък като дял от БВП, 2015 г.



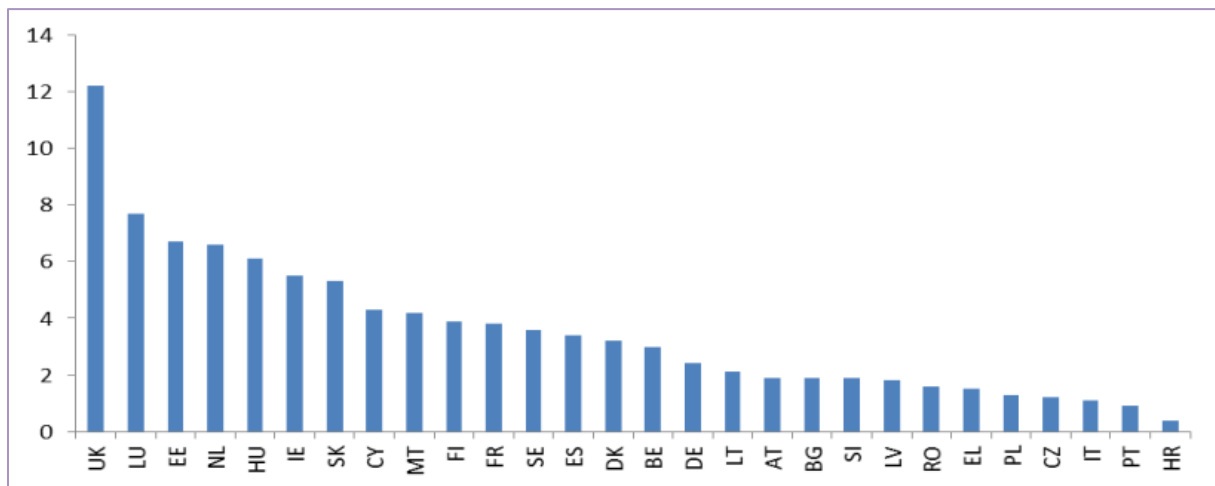
Източник: Европейска комисия (2017 г.)

Фигура 4: Аномалии в двустранните цени, 2015 г.



Източник: IHS (предстои публикуване)

Фигура 5: Привлекателност на най-благоприятната от данъчна гледна точка спогодба: индекс за централност



Източник: van't Riet and Lejour (2017), IHS (предстои публикуване)

Бележки: Индексът за централност е претеглен спрямо БВП процент на оптимални от данъчна гледна точка маршрути на репатриране, които включват съответната страна.

5. ПОЛЕЗНИ МАТЕРИАЛИ

- Dover R., B. Ferrett B., D. Gravino, E. Jones and S. Merler (2015), 'Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union' (За повече прозрачност, координация и хармонизиране на политиките за данъчно облагане в Европейския съюз), проучване за Службата на ЕП за парламентарни изследвания, 2015 г.
- Egger, P., W. Eggert and H. Winner (2010), 'Saving Taxes through Foreign Plant Ownership' (Спестяване на данъци чрез собственост върху чуждестранно промишлено предприятие), *Journal of International Economics*, 81: стр. 99-108.
- Европейска комисия (предстои публикуване), „Данъчни политики в Европейския съюз: проучване за 2017 г.“
- Европейска комисия (предстои публикуване), „Тенденции в данъчното облагане в Европейския съюз през 2017 г.“, Edition Luxembourg.
- IHS (предстои публикуване), Aggressive tax planning indicators (Показатели за агресивно данъчно планиране).
- OECD (2015), 'Measuring and Monitoring BEPS, Action 11- 2015 Final Report' (Измерване и мониторинг на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, Действие 11 — окончателен доклад от 2015 г.), Проект на ОИСП/Г-20 за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, OECD Publishing, Paris.
- Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2015), 'Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators' (Проучване на структурите за агресивно данъчно планиране и показателите), Taxation Paper № 61.
- van't Riet and Lejour (2017), 'Optimal Tax Routing: Network Analysis of FDI diversion' (Оптимални данъчни маршрути: мрежов анализ на отклоняването на преки чуждестранни инвестиции), CPB Discussion Paper 349.
- ZEW, Centre For European Economic Research (2016), 'The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates' (Въздействието на данъчното планиране върху прогнозните ефективни данъчни ставки), Taxation Papers No 64.
- Пакет от мерки за борба с избягването на данъци
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm
- Обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД)
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en_en

Дата: 20.11.2017 г.