

**Шестнадесети годишен конкурс
за присъждане на награда
„Д-р Илко Ескенази“**

Тема:

Някои аспекти относно съотношението между Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане и правото на Европейския съюз през призмата на контролираните чуждестранни дружества

Автор: Стойчо Лалков Дулевски¹

Съдържание:

¹ Доктор по административно право и административен процес, редовен асистент по Данъчно право в Юридическия факултет на Университет за национално и световно стопанство

Въведение	4
1. Някои аспекти на правото на Европейския съюз в областта на данъчното право	5
1.1. Договор за функциониране на Европейския съюз	6
1.2. Релевантни директиви през призмата на контролираните чуждестранни дружества	7
1.2.1. Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки	7
1.2.2. 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	8
2. Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО)	13
2.1. Съотношение между СИДДО и правото на Европейския съюз	15
3. Контролираните чуждестранни дружества през призмата на българското законодателство	17
Заклучение	25
Използвана литература	26

Използвани съкращения:

ВАС	Върховен административен съд
Директива 2011/96	Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки
Директива 2016/1164	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
ДОПК	Данъчно-осигурителен процесуален кодекс
ДФЕС	Договор за функциониране на Европейския съюз
ЕС	Европейски съюз
ЗКПО	Закон за корпоративното подоходно облагане
ЗНА	Закон за нормативните актове
КМСИДДО	Коментар на Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото
КРБ	Конституция на Република България
КЧД	Контролирани чуждестранни дружества
МСД	Място на стопанска дейност
МСИДДО	Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото
НАП	Национална агенция за приходите
ОИСР	Организация за икономическо сътрудничество и развитие
ПЕС	Право на Европейския съюз
СЕС	Съд на Европейския съюз
СИДДО	Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане

Въведение

Въпросът за съотношението между международното право и правото на ЕС (ПЕС) в данъчното право винаги е представлявал интерес поради своята сложна природа и динамичните търговски взаимоотношения между различните държави. Той както има своите допирни точки, така и се характеризира с редица специфики, които рефлексират върху справедливото данъчно третиране. В тази връзка вътрешният правов ред на съответната държава също следва да бъде взет предвид.

От една страна, България е държава-членка на Европейския съюз (ЕС) и като такава следва да съблюдава утвърдените постулати на ПЕС, в това число и в данъчната материя. От друга, сключените Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) между България и други страни поражда определени права и задължения. От трета, всяка държава има своя вътрешна политика за регулиране на преките данъци, изхождайки от своя национален суверенитет и потребности. В тази връзка са възможни и редица предизвикателства, които да рефлексират и върху последващи практически затруднения (между вътрешното законодателство и ПЕС, между вътрешното законодателство и СИДДО, между ПЕС и СИДДО). Не на последно място, въвеждането на нови режими във вътрешното право, какъвто безспорно е режимът на контролираните чуждестранни дружества (КЧД), обуславя както прилагането на основните принципи, така и съблюдаването на съвременните тенденции. Ето защо гореизложените в този абзац аспекти представляват своеобразно доказателство за значимостта на настоящия труд.

КЧД са сравнително нов режим в българското законодателство, който се отличава с известна сложност най-вече поради симбиозата от право, икономика и счетоводство. Въвеждането му във вътрешното право е продиктувано във връзка с транспонирането на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (Директива 2016/1164), както и с редица мерки по отношение на свиването на данъчната основа и избягването на заплащането на данъците в световен мащаб. Въпреки че КЧД са поместени в три разпоредби (чл. 47в - чл. 47д)² в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), са налице редица предизвикателства при прилагането им.

Най-общо те могат да се обособят в три основни групи. Първата засяга теоретичните аспекти, акцентирайки на взаимоотношението между международното, ПЕС и националното право във връзка с прилагането на режима. Втората разглежда въпроси от практическо естество и стои в пряка връзка както с релевантната международна, така и с вътрешната практика. Третата очертава бъдещите тенденции относно развитието на режима от международна и българска гледна точка.

Структурно настоящият труд се състои от четири части. В първата се анализират релевантни за изследвания проблем аспекти от ПЕС. Във втората е очертана накратко правната същност на СИДДО, както конкуренцията им спрямо ПЕС посредством

² В ЗКПО са поместени и други разпоредби относно КЧД, но те не няма да бъдат изследвани в настоящия труд.

конкретни примери. В тази връзка е анализирана и съотносимата практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) в третата част. Четвъртата част изследва някои дискуссионни моменти относно режима на КЧД в българското данъчно право, като са изведени и редица предложения. Настоящият труд завършва със заключение, в което са обобщени резултатите и са направени авторови препоръки.

Посредством историческия метод, метода на системния анализ, формално-логическия метод и сравнителноправния метод са изведени основни принципни положения от теоретично и практическо значение, които стоят в пряка връзка с режима на КЧД в ЗКПО.

1. Някои аспекти на правото на Европейския съюз в областта на данъчното право

България, като държава-членка на Европейския съюз (ЕС), следва да съблюдава ПЕС. Отличаващо се със своя наднационален характер и определени специфики, то е гарант за уреждането на правопорядъка в ЕС. ПЕС се характеризира с определено йерархическо съотношение спрямо вътрешните законодателства на държавите-членки, уповавайки се на два основни принципа – предимството му и директния му ефект.³ Съгласно първия при евентуален конфликт ПЕС се прилага с приоритет спрямо съответната национална разпоредба. В тази връзка за националните съдилища възниква задължението за съблюдаване на правилното прилагане на ПЕС, в това число и възможността за преюдициални запитвания до СЕС. По отношение на директния ефект може да се изведе, че той „незабавно и директно предоставя на правните субекти (физическите и юридическите лица) субективни права, които трябва да бъдат признати и защитени от националните съдилища“.⁴ Следва да се отбележи, че той не е изрично относим за всички разпоредби в ПЕС и стои в зависимост от редица фактори, които не са обект на разглеждане в настоящия труд.

В българското законодателство Законът за нормативните актове (ЗНА) съдържа две релевантни разпоредби в тази връзка. Съгласно чл. 7а „Нормативен акт се издава и в случаите, когато трябва да се приемат мерки на национално ниво, необходими за изпълнение и прилагане на актове на Европейския съюз или на международни договори, сключени от Европейските общности“. Според чл. 15, ал. 2 „Ако нормативен акт противоречи на регламент на Европейския съюз, прилага се регламентът“. Това представлява и своеобразно доказателство, че България е предприела във вътрешното си право съответните мерки за съблюдаването правилното прилагане на ПЕС.

Като основни източници на ПЕС в областта на преките данъци, където тематично попада и режимът на КЧД, могат да се посочат първичното право, вторичното право и практика на СЕС. Към първата група попадат учредителните договори, като внимание ще се обърне на Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС). Вторичното или

³ Попова Ж. Право на Европейския съюз, Сиела, София, 2015, с. 208

⁴ Попова. Ж. Право..., с. 229

производното право се състои от регламенти, директиви, решения, препоръки и становища приети от съответните институции. Практиката на СЕС е третата голяма група в тази връзка.

Може да се обобщи, че всички източници на ПЕС стоят в определена зависимост помежду си и рефлектират по определен начин на справедливото данъчно третиране в областта на преките данъци и по-конкретно на режима на КЧД. Вътрешното законодателство предприема необходимите мерки, за да бъде в унисон с прокламираните в ПЕС постулати.

1.1. Договор за функциониране на Европейския съюз

В ДФЕС, като част от първичното право на ПЕС, в Дял VII „Общи правила относно конкуренцията, данъчното облагане и сближаването на законодателствата“ в Глава 2 „Данъчни разпоредби“, чл. 110-113 са изведени релевантните по този въпрос правила. Прави впечатление обаче, че те са относими към косвените данъци, тъй като преките данъци са „оригинерни суверенни права, които остават в изключителната компетентност на държавите-членки“.⁵ Въпреки това за последните са приложими прокламираните четири основни свободи в част Трета, дял IV „Свободно движение на хора, услуги и капитали“ от ДФЕС, както и забраната за дискриминация. Може да се изведе разбирането, че първичното право на ЕС не съдържа конкретни разпоредби в областта на преките данъци, изхождайки от суверенитета на държавите-членки. За тях обаче са приложими заложените в ДФЕС основни принципи.

Във връзка с настоящото изследване следва да се обърне внимание и на разпоредбите от ДФЕС относно директивите като част от вторичното право на ПЕС. По отношение на режима на КЧД Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (Директива 2011/96) и Директива 2016/1164 представляват интерес.

Съгласно чл. 115 от ДФЕС „...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“. Поддържам виждането на доц. Костов, че единодушието за приемането им представлява своеобразен гарант за държавите-членки. Доказателство за това е и

⁵ Пенев, С., Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, Сиби, София, 2011, с. 17

съпоставката с чл. 114, пар. 1 и пар. 2 от ДФЕС, където е уредена обикновената законодателна процедура, неприложима за данъчните разпоредби.⁶

Съгласно на чл. 288 от ДФЕС „Директивата е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите-членки, до която е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат“. По този начин тя е изведена йерархически след регламента като вид акт на ЕС. Споделям мнението на проф. Попова, че „Директивата е способ за сътрудничество между институциите на ЕС и националните власти на държавите членки, чрез който се цели хармонизиране на законодателствата им, а не създава единно право.“⁷ За разлика от регламента тя няма пряк ефект, а става част от вътрешното законодателство съгласно необходимите национални мерки за транспониране. В тази връзка е релевантно да се прецени дали тя напълно съответства на предвидения в нея резултат.

1.2. Релевантни директиви през призмата на контролираните чуждестранни дружества

Както вече бе изведено по-горе, директивите са част от вторичното право на ЕС, чиято същност е очертана в ДФЕС. Те предвиждат постигането на определени цели, като стават част от вътрешното законодателство при спазването на определени процедури.

В областта на преките данъци директивите играят важна роля, като за целите на настоящото изследване са анализирани Директива 2011/96 и Директива 2016/1164. Следва да се уточни, че е възможно и други вторични източници на ПЕС непряко да рефлектират върху режима на КЧД, но те остават извън обхвата на настоящия труд.

1.2.1. Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки

Директива 2011/96 е транспонирана в националното законодателство в ЗКПО. Тя има значение за КЧД по отношение на облагането на дивидентите като част от евентуалната им данъчна им печалба през призмата на материалния данъчен закон.

Директива 2011/96 регулира материята на предшестващата я Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (Директива 90/435). Видно от т. 3 от преамбюла на Директива 2011/96 една от преследваните в нея цели е „дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните

⁶ Костов, Ст. Компетентността на Европейския съюз и прилагането на правото на ЕС от националните съдилища, Проект „Комплексна и устойчива програма за обучение на магистратите, в контекста на пълноправното членство в Европейския съюз“, София, 2013, с. 13-14

⁷ Попова, Ж., Право..., с. 197

дружества майки, да се освободят от данъци при източника“. По този начин се избягва евентуалното двойно данъчно облагане. Изключение са случаите на скрито разпределение на печалба.⁸

Съгласно чл. 5 от Директива 2011/96 „Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника“. Към въпросната печалба се включват и дивидентите, като по този начин се избягва двойното им данъчно облагане.⁹ Доказателство за подобно виждане е и решение на СЕС по дело C-375/98 Epsom Europe, очертаващо приложното поле на Директива 2011/96 спрямо всички данъци при източника свързани с разпределение на дивиденти независимо от тяхното наименование (т. 24). Налице следва да бъдат реализирани следните три предпоставки: данъкът да е обусловен от изплащането на дивиденти, облагаемата сума да представлява доходът от акциите, данъчнозадълженото лице да бъде негов притежател (т. 23). В други свои решения СЕС е изразил позиция по въпроса относно какво се разбира под „данък върху разпределената печалба“.¹⁰

В решение по дело C-58/01 Océ van der Grinten се прави съпоставка между чл. 5, пар. 1 и чл. 7, пар. 2¹¹ от Директива 90/435. В конкретния случай СИДДО между Великобритания и Нидерландия допуска облагане с дивиденти при източника в размер на 5 %, предвиждайки правото на данъчен кредит. На пръв поглед това е в противовес с преследваните съгласно чл. 5, пар. 1 от Директива 90/435 цели за необлагането им. При внимателен прочит на чл. 7, пар. 2 обаче е налице възможност за възстановяване на данъка именно чрез данъчния кредит (т. 60). СЕС е обърнал внимание и на правната природа на СИДДО (т. 87), обуславяйки виждането си за съвместимостта на чл. 7, пар. 2 с преследваните в Директива 90/435 цели (т. 89). Ето защо в настоящата фактическа обстановка не е налице противоречие с преследваните в нея цели, а е необходим индивидуален анализ на всеки отделен случай.

Може да се обобщи, че една от заложените в Директива 2011/96 идеи е избягването на икономическото и юридическото двойно данъчно облагане посредством въведените в нея механизми. Това обаче не трябва да противоречи на първичното право на ЕС и по-конкретно основните свободи. Също така то не се прилага абсолютно, а в определени случаи (например при умишлено заобикаляне на закона) се предвижда ограничаването им.

1.2.2. 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

⁸ Пенев, С. Правото на ЕС., с. 98

⁹ Пенев, С. Правото на ЕС., с. 105

¹⁰ Решение по съединени дела C-338/08 и C-339/08 P. Ferrero e C. SpA, C-284/06 Burda Verlagsbeteiligungen

¹¹ Чл. 7, пар. 2: „Настоящата директива не засяга прилагането на национални разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения, предназначени да премахнат или да намалят двойното данъчно облагане на дивидентите, в частност на разпоредбите, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент.“

По отношение на режима на КЧД важно значение има Директива 2016/1164, която стои в пряка връзка с Мярка 3 на Проекта BEPS¹². Член 7 от нея очертава правната им същност и представлява общото правило по този въпрос. Чл. 8 урежда изчисляването на реализирания от тях доход. В българското вътрешно право този режим е нов и е продиктуван от необходимостта да се транспонират въпросните норми. За тази цел в ЗКПО е създадена нова глава девета „а“ „Специфични правила за определяне на данъчния финансов резултат в случаите на контролирано чуждестранно дружество“ в сила от 01.01.2019 г. Част от тези разпоредби са обект на изследване по-долу в настоящия труд.

Директива 2016/1164 съдържа пет инструмента във връзка с избягването на данъчното облагане, като един от тях са именно правилата за КЧД. Останалите четири са правилото за ограничаване на приспадането на лихвите (чл. 4), данъчното облагане при напускане (чл. 5), общото правило за борба със злоупотребите (чл. 6) и несъответствията при хибридни образувания и инструменти (чл. 9). Всички те са намерили своето проявление в българското законодателство.

Прави впечатление, че за разлика от Директива 2011/96, Директива 2016/1164 не предоставя нови права, а въвежда определени ограничителни мерки срещу избягването на заплащането на данъци. Нещо повече, изрично прокламирано е, че разпоредбите във втората директива представляват минимално равнище на защита (чл. 3), което предоставя на държавите-членки възможността да разширят приложно им поле. В тази връзка може да се породи въпросът до колко тя отговаря на идеята за субсидиарност и пропорционалност, както и до къде държавите-членки могат да повлияят на обхвата ѝ. *Per argumentum a contrario*, невъзможността да се осигури това минимално ниво следва да се определи като накърняване на преследваните в нея цели.

Във връзка с режима на КЧД едно от основополагащите дела е C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Английската компания *Cadbury Schweppes* притежава индиректно 100 % две дъщерни дружества учредени в Ирландия, където данъчната ставка е значително по-ниска в размер на 10 %. Тяхната дейност се състои в повишаване и осигуряване на финансирането в рамките на групата, към която принадлежат. Английската данъчна администрация прилага режима за КЧД, тъй като счита, че дъщерните дружества не попадат в изключенията му, а мястото им на учредяване е свързано единствено с по-малкото заплащане на данъци.

В тази връзка СЕС изследва до колко в настоящия случай може да се говори за умишлена злоупотреба от страна на *Cadbury Schweppes*, уповавайки се и на прокламираната в първичното право на ЕС свобода на право на установяване. За тази цел е изследвана и релевантната практика на СЕС (решения по делата C-212/97 *Centros* и *Inspire Art C-167/01*), изхождайки от разбирането, че прилагането на по-благоприятен

¹² Проектът BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) представлява Многостранна спогодба за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, с цел предотвратяване свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби по инициатива на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР). В рамките на 15 мерки са обхванати най-значимите въпроси в областта на преките данъци, като Мярка 3 от него разглежда именно КЧД.

режим не води автоматично до злоупотреба на тази свобода (т. 37). Правото на установяване обаче може да се ограничи при наличието на „напълно изкуствени договорености“ (wholly artificial arrangements), насочени именно към заобикаляне на вътрешното законодателство на съответната държава-членка (т. 51).

По отношение на възможността за злоупотреба следва да се определят целите при позоваването на тази свобода. Следователно трябва да се установи наличието на „действителен обект“ (actual establishment) и „стопанска действителност“ (genuine economic activity) (т. 53-55). Действително английският режим на КЧД представлява подходящо средство да се направи подобна преценка, но не е необходимо да се изследва и дали той е пропорционален (т. 57). За тази цел като обективни фактори могат да се изведат наличието на определено място, персонал и оборудване (т. 67). Нещо повече, на съответното дружество трябва да се предостави възможност да докаже, че КЧД обективно съществува и осъществява реална дейност (т. 70). Това следва да се възприеме и като контрааргумент за злоупотреба със свободата на установяване посредством изкуствени договорености.

Делото Cadbury Schweppes е значимо по няколко причини. От една страна, то пряко рефлектира на вътрешното право по отношение режима на КЧД, което следва да съблюдава ПЕС, като го моделира за тази цел посредством съответните механизми. От друга, то определя границите на една целенасочена злоупотреба с правото. Не може да се възприеме автоматично, че данъчното планиране целящо определени данъчни облекчения винаги води до нарушаване на основните свободи и противоречи на правния ред. За тази цел е необходимо както да се изследват пределите за евентуалното им нарушаване, така и съответните причини. Симбиозата от субективни и обективни фактори, илюстративно разгледани във въпросното решение, доказват по убедителен начин липсата на противоречие с вътрешното законодателство. Прави впечатление, че самият подход се съблюдава и в Директива 2016/1164, както и е предвиден в българското законодателство. Cadbury Schweppes бележи началото на доктрината на режима за КЧД, като решението продължава да е актуално и значимо и в днешно време.

Като своеобразно продължение по този въпрос е определение по дело C-201/05 CFC and Dividend GLO, което съблюдава съжденията на СЕС по отношение на КЧД от делото Cadbury Schweppes. Ограничаването на свободата на установяване в законодателството на държава-членка е допустимо, само когато са налице изцяло привидни договорености, целящо посредством злоупотреба заобикаляне на данъка (т. 76 и т. 77). Отново са изведени обективните фактори като помещения, персонал и оборудване, с които се доказва наличието на „стопанска действителност“ (т. 79). В този случай е недопустимо ограничаване на някоя от свободите. За да се провери дали дадена договореност е привидна, държава-членка може да предвиди в законодателството си необходимите мерки за това определяне (т. 85).

Във въпросното решение е разгледан и въпросът относно третирането на чуждестранно дружество в трета страна, тъй като свободата на установяване е с териториален обхват ЕС (т. 88). От друга страна, движението на капитали съгласно

първичното общностно право е релевантно както за държавите-членки, така и за трети страни (т. 90). Все пак е възможно въвеждането на ограничителни мерки в определени случаи – например при липса на договорно отношение с третата страна за предоставяне на сведения по този въпрос (т. 95). Следователно в определени случаи може да не се предостави данъчно предимство при облагането с корпоративен данък на дивидентите (т. 97).

Може да се обобщи, че това решение следва утвърдената доктрина, без да надгражда или изключва съжденията от предишното дело, като разглежда и данъчното третиране по този въпрос и по отношение на трети страни. По този начин се очертават меродавните критерии за определяне на злоупотреба с правото във връзка с КЧД.

Възможността да се допусне различно данъчно третиране във вътрешното законодателство на държава-членка е разгледано в решение по дело C-298/05 *Columbus Container*. *Columbus* е белгийско командитно дружество, чиито дружествени дялове се притежават изцяло от немски местни лица. Тъй като съгласно германското законодателство то се третира като прозрачно дружество, акционерите се облагат за реализираната от него печалба след приспадане на данъка, който е заплатен в Белгия за същата печалба. Съгласно СИДДО Германия – Белгия е предвидено освобождаване на въпросния данък. Поставен е въпросът дали по отношение на „пасивния доход“ във връзка с прилагането на режима на КЧД немското законодателство нарушава свободата на установяване. С други думи, дали възможността за приспадане на данъка вместо освобождаването му по СИДДО не противоречи на ПЕС.

Преценявайки приложното поле на двата подхода, СЕС счита, че дори и на пръв поглед немското законодателство да не изглежда по-благоприятно спрямо очертаното в СИДДО, това не рефлектира непременно върху ограничение на свободата на установяване (т. 38). Изведено е, че *Columbus* не е в по-неблагоприятно положение спрямо сходните като правна форма дружества установени в Германия. Следователно не са налице аргументи за дискриминация (т. 40). След очертаване на целта на СИДДО и ПЕС в тази връзка СЕС достига до заключението за липса на ограничение на въпросната свобода (т. 54). Нещо повече, наличието на СИДДО не гарантира държава-членка да освободи облагането на дохода, а е допустимо, изхождайки от вътрешното си законодателство, да приспадне платения данък (т. 57).

В решение по дело C-112/14 *European Commission v UK* отново са изследвани критериите за прилагане режима на КЧД през призмата на свободата на установяване и свободата на движение на капитали. Споделено е виждането, че в някои случаи е допустимо ограничаване на втората свобода (т. 23 и т. 25) във връзка със случаите на изцяло изкуствени договорености. Необходимо е обаче изследването на всеки конкретен случай за преценката дали подобен подход е удачен във връзка с преследваните цели (т. 26). След анализа на фактическата обстановка е установено, че английското законодателство не е в съответствие, тъй като дискуссионната вътрешна разпоредба е с необосновано по-широко приложно поле. Аргумент в тази връзка е липсата на

възможност да се докаже по обективен начин, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно (т. 28, т. 29 и т. 31).

В решение по дело C-135/17 X-GmbH е разгледан въпросът относно приложимостта на немския КЧД режим по отношение на трети страни. X е дружество с ограничена отговорност съгласно германското законодателство, което притежава 30 % от дяловете на швейцарското дружество Y. Последното реализира печалба от прехвърляне на вземания към друго германско дружество. Тъй като X предоставя заем на Y, пасивният доход от трета страна обуславя прилагането на КЧД режима за Y, което се облага в Германия пропорционално на дяловото си участие. Ако то се облагаше в Швейцария поради липсата на предпоставки за приложение на КЧД режима, данъчното облагане щеше да бъде по-ниско.

Изхождайки от императивно съображение от общ интерес, СЕС съблюдава установеното в доктрината виждане, че ограничаването може е приложимо при „предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци, когато се отнася конкретно до изцяло изкуствени схеми, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъка предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци, когато се отнася конкретно до изцяло изкуствени схеми, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъка“ (т. 73). За тази цел е обърнато внимание и на „изкуствено създадените договорености“ през призмата на Cadbury Schweppes (т. 82), уточнявайки, че вътрешното законодателство на държавата-членка следва да въведе необходимите мерки за едно обективно доказване (т. 87). В противен случай може да се говори за не обусловено надхвърляне на преследваната цел. Докато в Cadbury Schweppes това бе анализирано през призмата на свободата на установяване, то тук СЕС разширява приложното поле във връзка с свободното движение на капитали. Застъпено е виждането, че изкуствените схеми са многообразни, засягащи не само придобиването на дялове, но и прехвърлянето на печалби (т. 84). Съдът обаче не дава допълнителни насоки в тази връзка. Данъчно облекчение е допустимо, ако „спазване може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от компетентните органи на трета държава, по принцип е оправдано тази държава-членка да откаже да предостави това облекчение, ако се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени именно поради липсата на договорно задължение за тази трета държава да предоставя информация“ (т. 92). Германският финансов съд анализира СИДДО между Германия и Швейцария и установява липсата на подобна клауза. Следователно в този случай немският КЧД режим не противоречи на свободното движение на капитали (т. 96).

Въз основа на анализиранияте решения на СЕС може да се обобщи, че различието в данъчното облагане през призмата на КЧД и разгледаните основни свободи е възможно само в определени случаи, чието разширително тълкуване е недопустимо. Във вътрешното законодателство следва да се предприемат необходимите мерки, за да може по един обективен и недвусмислен начин да се прецени не/наличието на изцяло изкуствени

договорености. Следователно позоваването само на субективния критерий, т.е. вътрешното намерение, не е достатъчна предпоставка.

Споделям подобно виждане по няколко причини. На първо място, различното третиране може да доведе до нежелана дискриминация и погазване на изконни постулати изведени от първичното право на ЕС. Ако подобен подход се възприеме от държавите-членки, въпреки националния им суверенитет, може да се стигне до твърде различни и нецелесъобразни данъчни уредби. Второ, режимът на КЧД е сложна симбиоза от множество фактори и ограничаването на изследването само на определен аспект би поставило под риск цялата концепция. Трето, заложените от СЕС критерии са гарант за справедливото данъчно облагане и спомагат за усъвършенстване и моделиране на вътрешния правен ред на съответна държава-членка. Те намират пряко проявление при изграждането на националните механизми за злоупотреба с правото.

2. Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане¹³

Съгласно чл. 5, ал 4 от Конституцията на Република България „международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната. Те имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат.“ СИДДО сключени между Република България и други държави безспорно представляват двустранни международни споразумения, с които се цели избягване на двойното данъчно не/облагане в областта на преките данъци. Въпреки че те не са национален източник на правото, те стават част от вътрешното право, след като са изпълнени визираните в Конституцията предпоставки.¹⁴ Следва да се отбележи, че при противоречие между правна норма от българския закон и международния договор приоритет ще има последният, тъй като той се явява *lex specialis*. Следователно СИДДО са с по-висш йерархически ранг в нормативната система на Република България. Важно е да се отбележи също, че те не създават нови данъци. Относно тяхното надлежно тълкуване способства Коментарът към СИДДО (Коментара).

¹³ За целите на настоящото изследване ще бъде разгледан Моделът на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие

¹⁴ В българската правна доктрина редица автори са изследвали материята за СИДДО: Костов М., Ст. Гешев Основни правни характеристики на модела на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед българското международно данъчно право // Правна мисъл, 1982, бр. 4; Пенев С. Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществата, Право без граници. 2002, бр. 2; Славчева И., А. Стефанов. Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Република България. С.: Сиела, 2012; Стоянов, И. Данъчно право. С.: Сиела, 2016; Ангелов А., Ст. Джумалиев, Международно данъчно право на НР България – проблемът за двойното данъчно облагане // Правна мисъл, 1960, бр. 49; Пенев С. Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата // Право без граници, 2002, бр. 2; Табаков, Т., Л. Табаков, Ат. Хубенов, И. Славчева, Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото, С., 2013 г., Mihaylova-Goleminova, S. Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation, Sofia: Ciela, 2018

Щом като СИДДО са част от българското законодателство по установения ред, за тях са приложими основните освободи залегнали в ДФЕС. Както вече бе уточнено по-горе, ПЕС има примат над националното право и следва да бъде съблюдувано.

Прави впечатление, че в Коментара е направено разграничение между юридическото и икономическото двойно данъчно облагане. Най-общо, разликата между тях е, че при юридическото едно и също лице се облага за с идентични данъци за един и същ период в две или повече държави. Икономическото двойно данъчно облагане, от своя страна, засяга един и същ доход, чийто данък се заплаща от две различни лица.

В предварителните бележки към чл. 23А и чл. 23Б от МСИДДО от 2017 г. относно методите за избягване на двойното данъчно облагане изрично е очертано, че въпросните разпоредби са приложими при юридическото двойно данъчно облагане, като са разгледани типичните хипотези в тази връзка (т. 3). В случаите на икономическо двойно данъчно облагане двустранните преговори са упоменати като релевантно решение (т. 2). В ДФЕС не фигурира подобна диференциация относно видовете двойно данъчно облагане, а меродавен критерий се явява съблюдуването на основните свободи. Разлика може да се намери и в приложното поле на ПЕС и СИДДО. СИДДО урежда отношенията между две държави относно разпределението на правомощията за пряко данъчно облагане между тях, независимо дали са част от ЕС или не. ПЕС, изхождайки от идеята за единен пазар в рамките на ЕС, обхваща териториите на държавите-членки.

По отношение на КЧД Коментара съдържа определени текстове. Във версията от 2010 г. в чл. 1 от МСИДДО относно лицата, за които се прилага СИДДО, изрично е отделено място за КЧД и съотношението им спрямо СИДДО (т. 23 и т. 26). Този подход е съблюдуван и в последната версия от 2017 г. в т. 81 относно правилата за КЧД (Controlled foreign company provisions), която стои в пряка връзка с чл. 1, ал. 3 от МСИДДО от 2017 г. Във въпросните текстове е споделено виждането, че СИДДО не следва да противоречат на установените в националното законодателство правила за КЧД. Прави впечатление, че докато в през 2010 г. Белгия, Люксембург, Холандия и Швейцария изразяват позиция по този въпрос в бележките по Коментара, то в МСИДДО от 2017 г. само Швейцария остава непроменена политиката си в тази насока.

КЧД са поместени и в т. 14 на чл. 7 от МСИДДО от 2010 г. и 2017 г. относно облагането на печалбите от стопанска дейност.¹⁵ И тук се забелязва същата позиция на гореупоменатите държави спрямо 2010 г. и 2017 г. Т. 37 на чл. 10, ал. 5 от МСИДДО от 2010 г. и 2017 г. относно облагането на дивидентите също обръща внимание на КЧД. През 2010 г. Белгия и Ирландия изразяват позиция по този въпрос, която в МСИДДО от 2017 г. вече не фигурира.

¹⁵ Т. 14: „...Посочената разпоредба не ограничава правото на едната Договаряща държава да облага с данък собствените си местни лица в съответствие със законодателството си относно контролираните чуждестранни дружества дори когато такъв данък, наложен по отношение на тези местни лица може да бъде изчислен върху съответната част от печалбата на предприятие – местно лице на другата Договаряща държава, която част е свързана с участието на местните лица в предприятието“.

Може да се обобщи, че по отношение на КЧД целта на МСИДДО е да не стои в конфликт с вътрешното законодателство на съответната държава. От друга страна, последното не следва да е в противоречие с установените в СИДДО постулати. Правилата на КЧД са обусловени от ограничаване на злоупотребата с право и като такива не следва да надхвърлят предвидените за това мерки.

Интересна е идеята за създаването на Коментар по отношение само на държавите-членки.¹⁶ Това отново представлява своеобразно доказателство за специфичния правопорядък на ПЕС. В тази връзка подкрепям позицията на проф. Ланг, че ако държавите-членки членуват и в ОИСР или съблюдават МСИДДО при договарянето на своите СИДДО, то Коментара може да намери приложение в определени ситуации и при прилагането на ПЕС.¹⁷ Считам, че подобни случаи следва да са аналогични или максимално сходни като фактически състав и да не противоречат на установените в ДФЕС правила.

2.1. Съотношение между СИДДО и правото на Европейския съюз

След очертаването на основните белези на ПЕС и СИДДО следва да се анализира и тяхната конкуренция. В тази точка е важно да се изследва съотношението между ПЕС и вътрешното законодателство на държавите-членки, от една страна, както и съотношението между ПЕС и СИДДО от друга.

Едно от най-първите и емблематични дела по този въпрос е C-6/64 *Costa v. ENEL*. В него изрично е очертано, че съществува определена йерархия, която следва да бъде спазена от националните юрисдикции. Нещо повече, придържането към първичното право на ЕС обуславя ограничаването на суверенните права на държавите-членки.

До същите съждения СЕС стига и в друго свое решение C-106/77 *Simmenthal SpA*, съгласно което „нормите на общностното право трябва да имат пълно и еднакво действие във всички държави-членки от момента на влизането им в сила и за целия срок на тяхното действие“ (т. 14). Изрично е изведен и „принципа на предимство на общностното право действието на разпоредбите на Договора и на директно приложимите актове на институциите в отношението им с вътрешното право на държавите-членки е такова, че със самото си влизане в сила тези разпоредби и актове не само правят неприложима по право всяка противоречаща им разпоредба на съществуващото вътрешно право, но доколкото са интегрална част от вътрешния правов ред, приложим на територията на всяка от държавите-членки, и имат предимство пред него, те също така възпират валидното приемане на нови законодателни актове, доколкото последните биха били несъвместими с общностните разпоредби“ (т. 17).

¹⁶ European Commission, Workshop on 'EC Law and tax Treaties', Brussels, 05.06.2005, p. 14

¹⁷ Lang in Gassner, Lang, Lechner. Tax treaties and EC Law; Wien: Kluwer, 1997, p. 25

В решение по дело C-17/67 *Neumann v. Hauptzollamt Hof* е изрично изведено ограничаването на суверенните права на държавите-членки спрямо правомощията на общностните институции, което е релевантно и за данъчната материя.¹⁸

Своеобразно доказателство за върховенството на ПЕС спрямо СИДДО е решението по дело C-270/83 *Avoir Fiscal*. Считаю за логически издържано виждането, че СИДДО не могат да противоречат на ПЕС поради по-високата йерархическа сила на последния (т. 26). Изхождайки от решение по дело C-10/61 *Commission v Italy*, е застъпено виждането, че първичното право на ЕС има и ретроспективно действие спрямо държавите-членки, които вече имат сключени международни споразумения помежду си.

В решение по дело C-213/89 *the Queen and Secretary of State for Transport* е изведено, че „общностното право трябва да се тълкува в смисъл, че националната юрисдикция, сезирана със спор от областта на общностното право, която счита, че единствената пречка да постанови привременни мерки е правило от националното право, трябва да изключи прилагането на това правило“ (т. 23).

По отношение на правната природа на директивата спрямо вътрешното законодателство интерес представлява решение по дело C-106/89 *Marleasing SA*. Споделено е виждането, че държавите-членки, в това число и компетентните национални съдилища, следва да вземат необходимите мерки във вътрешните си законодателства в унисон с текста и целта на директивата (т. 8 и т. 13). Същността и преследваните цели на Директива 90/435 са предмет на изследване в решение по дело C-294/99 *Athinaiki Zithopiia AE*. В него изрично е обърнато внимание на приложното поле на въпросната директива, както и е анализирано съотношението ѝ спрямо сключено СИДДО с друга държава членка (т. 31-33).¹⁹

Релевантен казус отново във връзка с Директива 90/435 е решение по съединени дела C-283/94, C-291/94 и C-292/94 *Denkavit, VITIC, Voormeer*. В него е очертано приложното поле на чл. 5, пар. 1 от нея, предвиждащо освобождаване на дъщерното дружество от данък при източника при разпределение на печалба във връзка с премахването на двойното данъчно облагане (т. 22). Обърнато е внимание в т. 30 и на чл. 1, пар. 2 от нея, съгласно който „Настоящата директива не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“ (неофициален авторски превод).

Съгласно решение по дело C-307/97 *Saint Gobain* въпреки че материята относно преките данъци се урежда съобразно вътрешното законодателство на държавите-членки,

¹⁸ Костов, Ст. Компетентността..., с. 8-9

¹⁹ Неофициален авторски превод: „налице е данък при източника съгласно чл. 5, пар. 1 от директивата, ако националното право предвижда, че по повод разпределянето на печалби от дъщерно дружество (акционерно или подобно дружество) на дружество майка при определяне на облагаемата печалба на дъщерното дружество се взема предвид нетната печалба, включително доходите, подлежащи на специално облагане, водещо до намаляване на дължимия данък и освободените от облагане доходи, въпреки че тези два вида доходи според националното право не биха били облагаеми, ако останат в дъщерното дружество и не се разпределят на дружеството майка“.

те следва да съблюдават ПЕС (т. 58). Подобна позиция е логическа обусловена както поради различния правопорядък на държавите-членки, така и изхождайки от идеята за функционирането на ЕС. Споделям мнението на доц. Драганов, че ПЕС не би осъществил преследваните цели, „ако на първо място не бъде решен въпросът за еднообразното му действие и прилагане на територията на всички държави членки“.²⁰

ПЕС е с предимство спрямо сключени международни договори, като последните следва да бъдат в унисон именно с него съгласно решение по дело C-235/87 *Mateucci* (т. 14). За тази цел държавите-членки трябва предприемат необходимите мерки във вътрешните си законодателства относно съблюдаването на общностното право (т. 19).

Позицията на СЕС по този въпрос остава непроменена и в решение по дело C-265/04 *Voicanich* (т. 28 и т. 56). Изрично е забранено въвеждането на дискриминационни мерки в националното законодателство, които са в противоречие с ПЕС (т. 50). СЕС прилага по-горе изследваните съждения и по отношение на СИДДО сключена между държава-членка и трета страна в решение по дело C-55/00 *Gottardo* (т. 32 и т. 33).

От анализирани решения на СЕС могат да се направят следните изводи. Първо, въпросът за съотношението между ПЕС и международното право намира отражение още в старата европейска практика, доказващ практическата и теоретична значимост на този проблем. Второ, през годините СЕС утвърждава виждането, че ПЕС стои над международното право, а за целите на настоящото изследване – над СИДДО. Трето, СИДДО следва да съблюдават основните постулати на ПЕС и при несъответствие да се предприемат необходимите мерки. Четвърто, залегналите в ДФЕС принципи могат да се прилагат и за СИДДО сключени между държава-членка и трета страна в определени случаи.

В тази връзка интерес представлява позицията на Конституционния съд на Република България. В неговата по-нова практика от значение е Решение № 7 от 17.04.2018 г. В него е анализирана позицията на СЕС и по-конкретно решение по дело C-6/64 *Costa v. E.N.E.L.* Обърнато е внимание и на решение по дело C-459/03 *MOX Plant*, съгласно което „за да бъде съхранена тази специфична природа на съюзния правен ред, международните споразумения не могат да засягат неговата автономност“. Като своеобразно продължение на тези съждения е и виждането, че „правният ред на Общностите/Съюза не е външен, а е интегриран в правните системи на държавите членки, което задължава националните юрисдикции да прилагат съюзното право“. „Тази позиция се подкрепя и от принципа на лоялно сътрудничество (чл.4(3) ДЕС)), който изисква от Съюза и държавите членки пълно взаимно зачитане при изпълнение на задачите, произтичащи от Учредителните договори.“ Може да се заключи, че гореизложените аргументи не се различават от общовъзприетите постулати относно върховенството на ПЕС, като стриктно ги съблюдават през призмата на българското законодателство.

²⁰ Драганов Ж. Право на Европейския съюз. С., 2010, с. 20

4. Контролираните чуждестранни дружества през призмата на българското законодателство

Режимът на КЧД е сравнително нов за България и е в сила от 01.01.2019 г. Той е поместен в ЗКПО в новата Глава девета „а“ „Специфични правила за определяне на данъчния финансов резултат в случаите на контролирано чуждестранно дружество“ във връзка с транспонирането на Директива 2016/1164 във вътрешното законодателство. За този кратък период обаче са извършени редица промени, доказващи сложността на материята, както и възможните предизвикателства относно прилагането ѝ.

Поради все още новото му проявление в българската доктрина не са налице отличителни практически казуси, но режимът вече е бил предмет на изследване от редица утвърдени данъчни специалисти.²¹ За целите на настоящия труд на анализ са подложени по-дискусионните текстове, без да се прави цялостно изследване на концепцията.

Чл. 47в от ЗКПО въвежда понятието за КЧД по подобие на чл. 7 от Директива 2016/1164, като очертава и случаите извън приложното поле на разпоредбата. Двете възможни форми на КЧД – чуждестранното образувание и мястото на стопанска дейност (МСД), налагат разбирането за многообразните им проявления.

При внимателен прочит на разпоредбата на чл. 47в, ал. 1, т. 2 ЗКПО²², представляваща една от необходимите кумулативни предпоставки за прилагане на режима на КЧД, правят впечатление няколко неща. Новите правила за КЧД намират приложение в случаите, когато данъчната ставка в съответната държава-членка е приблизително два пъти по-ниска от установената в ЗКПО 10 %. Това значително ограничава приложното поле и поставя под въпрос до колко изобщо този режим е действащ и дали съблюдава напълно целите на Директива 2016/1164. Нещо повече, за данъчни цели през призмата на ЗКПО е необходимо да се преизчисли цялата данъчна печалба (при хипотетичен данък) първо счетоводно, прилагайки съответните счетоводни стандарти, и после данъчно, за да може да се прецени дали данъчно задълженото лице попада в обхвата на разпоредбата. Това от своя страна създава необусловена административна тежест и възможност за редица неточности.

²¹ Филипов В., Някои аспекти и въпроси, свързани с новия данъчен режим относно контролираните чуждестранни дружества по ЗКПО, сп. „Счетоводство, данъци и право“. 2019 г., кн. 09; Филипов В. Изменения и допълнения в Закона за корпоративното подоходно облагане и Закона за счетоводството // Плутон, 2019, бр. 2; Вейсел А. Промени в ЗКПО, в сила от 01.01.2019 г. // Български законник, 2019, бр. 2; Ценова Л. Новите режими в Закона за корпоративното подоходно облагане, Правен свят, 2018 (<http://legalworld.bg/75837.novite-rejimi-v-zakona-za-korporativnoto-podohodno-oblagane.html>); Антонов, Ив. Кратък преглед на новите правила за контролирани чуждестранни дружества и защо те няма да проработят в България // Тита, 2018

²² Чл. 47 в, ал. 1, т. 2 от ЗКПО: „действително платеният корпоративен данък върху печалбата, включително и чрез внесени авансови вноски или надвнесен корпоративен данък, от образуването или мястото на стопанска дейност е по-нисък от разликата между корпоративния данък, който би бил начислен на образуването или мястото на стопанска дейност по реда на този закон, и действително платения корпоративен данък върху печалбата от образуването или мястото на стопанска дейност“.

Анализирайки въпросната т. 2, могат да се направят следните обобщения. Основното ѝ предназначение е да се предотврати целенасоченото плащане на по-нисък данък в определени случаи. Тъй като изрично се говори за „действително платен корпоративен данък върху печалбата“, не/правилното му деклариране не следва да оказва влияние върху режима на КЧД. От значение е единствено какво е платено реално, а не какво е документирано. Проблематика може да възникне при логическото тълкуване на „корпоративен данък върху печалбата“. В този случай като че ли законодателят на два пъти е използвал упоменаването на един и същ вид данък. Отмененият закон, регулиращ тази материя, неслучайно е бил именуван Закон за данък върху печалбата. Новият ЗКПО урежда корпоративния данък, който не може да има различни проявления, а е единствено и само насочен към облагането на печалбата на очертаните в него данъчно задължени лица. Поради това считам, че лексикално понятието „корпоративен данък върху печалбата“ излишно натоварва текста.

Друг дискуссионен текст е разпоредбата на чл. 47в, ал. 4 от ЗКПО във връзка с изключенията от този режим. Първо, в сила от 01.01.2020 г., законодателят е разширил възможните хипотези, което считам за рискована и необусловена мярка. Съгласно чл. 47в, ал. 4, т. 1 от ЗКПО този режим е неприложим за „данъчно задължено лице, което се облага за дейността си или за част от нея по реда на част пета от този закон“.²³ Неубедителна и непоследователна ми се струва идеята за изключването на алтернативните данъци, които също са очертани в ЗКПО. Още по-дискуссионна е новата редакция по отношение на втората алтернативна хипотеза. По-конкретно това е употребата на израза „част“, който няма легална дефиниция и предполага едно свръхразширително тълкуване. Така например отворен остава въпросът каква „част“ от дейността е необходима, за да попадне в обхвата на чл. 47в, ал. 4, т. 1 от ЗКПО. Липсата на установен критерий (процентно/числово съотношение, анализ на естеството на дейността, изхождайки от правната природа и/или предоставените документи) предполага възможността за едно субективно тълкуване. Ако въпросната част представлява 1 % (прилагайки първия от мен предложен подход) от общата дейност, то представлява ли това достатъчно условие? Не е ясно например дали и частта следва да отговаря на необходимите изисквания на обособената дейност по чл. 134 от ЗКПО. Липсва и указание относно времевия критерий. Друг дискуссионен момент е, ако през годината тази част се облага по реда на част пета от ЗКПО, но после не попада там, какво следва да бъде цялостното третиране. Ако идеята на нормотвореца е била да включи в приложното поле всички възможни хипотези, то изключението от правилото за КЧД изглежда твърде всеобхватно.

Новата редакция на чл. 47в, ал. 4, т. 2 от ЗКПО в сила от 01.01.2020 г. също е претърпяла разширяване на приложното поле и е обособена в две точки.^{24,25} От една

²³ Старата редакция на тази разпоредба гласеше: „данъчно задължено лице, което се облага по реда на част пета от този закон“.

²⁴ Новата редакция: 2. контролирано чуждестранно дружество, което е:

а) чуждестранно образувание и за дейността си в държавата, в която е местно лице за данъчни цели, или в друга държава се облага с алтернативни форми на облагане;

страна, разгледани са възможните проявления на КЧД във връзка с изключенията. От друга, не е практически и теоретично изведено какви са съображенията за включване на все повече хипотези в обхвата на тази разпоредба. Както и в предишната редакция, отворен остава въпросът дали алтернативните данъци по реда на част пета от ЗКПО могат да се определят като „алтернативни форми на облагане“ по т. 2. Последните поражда възможността за едно още по-разширително тълкуване и по-конкретно дали „данъците“ са синоним на „формите“ при тази хипотеза. Ако отговорът е положителен, то би следвало да се употребят еднакви изрази с цел предотвратяване на възможно двусмислено тълкуване. Ако отговорът е не, то по-скоро неясна остава идеята на законодателя какво е имал предвид.

Изхождайки от ПЕС, споделям виждането на Иван Антонов, че възможен вариант е откриване на наказателна процедура от страна на Европейската комисия (ЕК) срещу България. Това стои в пряка връзка с компетентността на ЕК да образува официално производство поради нарушаване ПЕС. Ако България не изпълни законоустановените задължения, то ЕК може да постави въпроса за нарушение на ПЕС пред Съда на Европейския съюз (СЕС). В този контекст интерес представлява Заключението на Генералния адвокат Евгени Танчев от 28 март 2019 г. по дело С-569/17 относно неизпълнение задължение за съобщаване на мерките за транспониране на директива, приета съгласно определена законодателна процедура.

Защо считам, че това дело макар и с различен предмет – договори за кредити за жилищни недвижими имоти за потребители, би представлявало интерес и в настоящия случай? Първо, за първи път СЕС има възможността да се произнесе относно прилагането на чл. 260, параграф 3 от ДФЕС. Второ, интерес представляват съжденията на Генералния адвокат относно приложното поле на въпросната разпоредба. Считам, че те могат да бъдат релевантни и във връзка с чл. 47в, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. Видно от т. 18 от Заключението чл. 260, параграф 3 от ДФЕС обхваща и случаите на „... „материалноправното“ задължение за транспониране, т.е. обстоятелството, че държавата членка не е приспособила вътрешния си правов ред към разглежданата директива“. Основополагаща е т. 34, съгласно която „разпоредбите на една директива трябва да се прилагат с неоспорима обвързваща сила и с необходимата специфичност, точност и яснота, за да се спази изискването за правна сигурност“. България има възможността да попадне в хипотезата на т. 44 във връзка с „мерки, които представляват непълно или неправилно транспониране на съответната директива“. Съгласно т. 62 „провеждането на процедурата по член 260, параграф 3 ДФЕС не следва да бъде възпрепятствано от практиката на Комисията да образува отделни производства за неизпълнение на задължението за пълно или частично транспониране и за неправилно транспониране“. В конкретния случай, ако се твърди ограничаване на приложното поле на Директива 2016/1164, се поражда въпросът каква би била

б) място на стопанска дейност в чужбина, което за дейността си се облага с алтернативни форми на облагане.

²⁵ Старата редакция: 2. контролирано чуждестранно дружество, което за дейността си в държавата, в която е местно лице за данъчни цели, се облага с алтернативни форми на облагане.

евентуалната позиция на ЕК. Друг интересен момент по отношение на чл. 47в, ал. 4, т. 2 от ЗКПО е дали тази разпоредба няма да се интерпретира като своеобразна държавна помощ.

След очертаването на понятието за КЧД законодателят хронологично, по подобие на чл. 8 от Директива 2016/1164, извежда определянето на данъчния им финансов резултат в разпоредбата на чл. 47г от ЗКПО. Съгласно чл. 18, ал. 2 от ЗКПО той може да представлява положителна величина - данъчна печалба, а при отрицателна по смисъла на чл. 18, ал. 3 от ЗКПО е данъчна загуба. В своя коментар Велин Филипов²⁶ схематично проследява как се стига до формиране на данъчна печалба/положителен данъчен финансов резултат, което за преследваните в този цели труд не е обект на разглеждане. Логично заложено в чл. 47г, ал. 1 от ЗКПО е, че данъчно задълженото лице увеличава резултата си с неразпределената печалба на чуждестранното образувание или реализираната от МСД в чужбина печалба. По отношение на тази разпоредба важи изразеното от мен по-горе мнение относно чл. 47в, ал. 1, т. 2 от ЗКПО.

Във връзка с данъчната печалба следва да се обърне внимание и на разпоредбата на чл. 47г, ал. 2, т. 3 от ЗКПО.²⁷ Тук проблем може да възникне по отношение на израза „пропорционално“ по отношение на увеличаването на данъчния финансов резултат. Поражда се въпросът дали този подход е приложим само при прякото участие в чуждестранното образувание или в него влиза и косвеното. Ако се вземат предвид и двата вида участие, то ще се стигне до двойно данъчно облагане на данъчната печалба. Ако идеята е била да се ограничи само до прякото участие, то удачен вариант е или това да бъде допълнено в разпоредбата, или приходната администрация да излезе с указание по този въпрос. Считам, че с ограничено практическо значение остават случаите, когато и трите алтернативни хипотези във въпросния текст са равни, т.е. липсва меродавен критерий за пропорционално увеличаване.

При внимателен прочит на чл. 47г от ЗКПО се поражда разбирането, че се облагат всички елементи на печалбата, в това число и дивидентите. Съгласно чл. 47г, ал. 4 от ЗКПО при евентуалното им последващо разпределяне сумата не се намалява. От друга страна, съгласно чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, приходите от разпределение от дивиденти представляват данъчна постоянна разлика и следва да бъдат освободени от облагане.²⁸ Това пряко кореспондира и с една от основните свободи залегнали в ДФЕС – свободното движение на капитали. В този случай е възможен конфликт относно правилното прилагане на две директиви. От една страна, съгласно Директива 2011/96 облагането на

²⁶ Филипов В., Коментар на новия закон за корпоративното подоходно облагане, С. Сиела, 2007 г.

²⁷ Чл. 47г, ал. 2, т. 3 от ЗКПО: увеличава данъчния финансов резултат пропорционално на най-високото от участията в правата на глас, в капитала или в печалбата на чуждестранното образувание, както и пропорционално на периода от съответния данъчен период на чуждестранното образувание, през който са били изпълнени условията чуждестранното образувание да е контролирано чуждестранно дружество.

²⁸ Чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО: Не се признават за данъчни цели следните счетоводни приходи:

1. приходи в резултат на разпределение на дивиденти от местни юридически лица и от чуждестранни лица, които са местни лица за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство;

дивидентите в ЕС и Европейското икономическо пространство (ЕИП) следва да бъде освободено. От друга, съгласно Директива 2016/1164 КЧД се облага за данъчната си печалба, която при последващо разпределение не може да бъде намалена съгласно чл. 47г, ал. 4 от ЗКПО. Въпреки изричната разпоредба на чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО това не рефлектира на първоначалното облагане по реда на чл. 47г, ал. 1 от ЗКПО. Прави впечатление, че по-новата директива не урежда специално правило, което да реши надлежно този въпрос.

Подобен въпрос е значим, защото въпросните директиви очертават различно данъчно третиране при разпределянето на дивиденди. Тъй като и двете представляват част от вторичното право на ЕС, те са с еднаква сила и не би следвало да има конкуренция между тях. При конфликт обаче няма как едновременно да се приложат две различни, взаимно противоречащи си режима. Не може и автоматично да се приеме, че по-новата директива отменя старата, ако няма изрична разпоредба в тази връзка. Тъй като целта на директивите в областта на преките данъци е да хармонизират данъчното третиране, се поражда нуждата да се намери надлежен отговор и на този въпрос. В тази връзка е необходимо отново да се обърне внимание на тяхната същност и мястото им в системата на ПЕС.

Както вече бе уточнено по-горе, Директива 2016/1164 може да се разгледа през призмата на 5 групи правила във връзка с предотвратяване на злоупотребите, като в конкретния случай внимание ще се обърне само на КЧД. Тези правила представляват минимален стандарт, като не е изрично очертан максималният. Изхождайки от националния суверенитет и вътрешните потребности на всяка държава-членка, тя може да определи границите, съблюдавайки основните свободи. Споделям мнението, че липсата на определен предел на приложно поле е по-скоро пропуск, отколкото положителна опция.²⁹ Това може да доведе до значителни различия в режима в отделните страни, което да не кореспондира с преследваните в Директива 2016/1164 цели. Така например България не е избрала една от двете опции в чл. 7 от нея относно какво следва да се включва в данъчната основа на КЧД. Страната ни е въвела трети отделен подход, който въпреки идеята за едно по-лесно администриране, е дискуссионен до колко е справедлив и сполучлив. Остава отворен въпросът и дали той напълно отговаря на изискванията на Директива 2016/1164, както и дали, ако всяка държава-членка въвежда нови правила по свое усмотрение, не се обезсмисля чл. 7 от Директива 2016/1164. Следва и да се отбележи, че предоставянето на опции за действие на държавите-членки трябва да е в унисон с основните свободи. В този смисъл е и решение по делото C-168/01 *Bosal*, където е изведено, че съблюдаването на вторичното право не е гарант за спазването на първичното (т. 26 и т. 27). Споделям мнението, че изследваните в настоящия труд директиви и основните свободи се прилагат едновременно, тъй като първите невинаги осигуряват пълна хармонизация в съответната област.³⁰ Евентуално ограничаване на основните свободи обаче следва да е продиктувано

²⁹ CFE, "Opinion Statement FC 3/2016 on the European Commission's Proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive", p. 3

³⁰ Szudoczky R., *The sources of EU law and their relationship: Lessons to the field of taxation*, IBFD, 2014, Amsterdam, p. 408

от идеята за борба със злоупотребите. Важно е да се обърне внимание и на т. 19 от решение по дело C-166/98 Socridis.³¹

От значение е обаче дали предвидените в нея ограничителни мерки надхвърлят необходимото и действително са нужни за постигането на предвидените в нея цели. Ако отговорът е отрицателен, не би следвало да възникнат проблеми. Ако отговорът е положителен, то държавите-членки следва да осигурят вътрешни механизми в противовес на евентуалното несъответствие. В тази връзка, изхождайки от международната доктрина и по-точно решение по делото Cadbury Schweppes, както и от преамбюла на Директива 2016/1164, се забелязва идентичност.

Един от основните проблеми по този въпрос е дали Директива 2016/1164 не предоставя възможността на държава-членка за избор дали да приложи определена разпоредба от нея или да ограничи приложното ѝ поле с цел ограничаване на дискриминацията. Считаю, че за да се даде един категоричен и утвърдителен отговор, следва да се направи обстоен анализ както на всички вътрешни законодателства по този аспект, така и на релевантната практика. На мнение съм, че по-логично и справедливо изглежда разпределението на дивидентите да се изключи от приложното поле на режима на КЧД, освен при наличие на злоупотреба. По този начин ще се съчетаят целите на две на пръв поглед противоречащи си директиви. Също така ще се запазят предписанията на Директива 2011/96, което няма да рефлектира и върху досегашната практика в ЗКПО. Не на последно място, те ще се надградят с новите правила съгласно Директива 2016/1164, които в изрично определени случаи могат да стоят в противоречие с първата директива.

Текстът на чл. 47г, ал. 7 от ЗКПО очертава изключение от общото правило по ал. 1 на чл. 47г от ЗКПО относно определянето на данъчния финансов резултат на КЧД. Това са случаите при извършване на „съществена стопанска дейност с помощта на персонал, оборудване, активи и помещения, което се доказва от данъчно задълженото лице чрез съответните факти и обстоятелства“. Подобен текст е практически обусловен и е в унисон с международната доктрина, но може да породи и редица въпроси. На първо място, проблем е възможно да възникне при точното определяне на „съществена стопанска дейност“ и по-конкретно какво се разбира под „същественост“. В данъчния материален закон липсва дефиниция, нито е изведен критерий за изчислението ѝ. Действително всяка една дейност, предвид собствените си специфики, използва различен подход за определяне на съществеността. Все пак би било удачно да се дадат определени насоки – дали съществеността трябва да е процентно, числово съотношение (по подобие на контрола в КЧД) или например може да се приложи разграничаването на съществена и спомагателна/подготвителна дейност по подобие на МСД. Друга възможна неяснота е дали в определени времеви интервали, ако стопанската дейност се окаже несъществена, но после пак се определи като съществена, това ще повлияе на данъчното третиране. Трудно е да се прецени и кой ще установи тази същественост –самото КЧД или органът по

³¹ Авторът неофициален превод: „... директивите не нарушават Договора, ако те предоставят на държавите-членки широка свобода на преценка, позволявайки им да ги транспонират в националното законодателство по начин съобразен с изискванията на Договора.“.

приходите при контролно производство. Индивидуалният анализ на всеки конкретен казус е удачният подход в този случай.

Останалите понятия в чл. 47г, ал. 7 от ЗКПО не поражда възможността за едно двусмислено тълкуване – персоналът, оборудването, помещенията и активите могат да бъдат както собственост на КЧД, така и съсобственост, а дори и да са в патримониума на друго лице. За някои по-специфични дейности обаче следва да се направи внимателен анализ предвид естеството им. Някои от тях не обуславят наличието на всички заложи в разпоредбата критерии. Такъв пример е електронната търговия, където невинаги е необходим персонал, както и допълнителни активи. В някои случаи дейността се извършва на открито, което не поражда нуждата и от помещения (въпреки че в текста изрично е предвидена алтернативност на този критерий чрез употребата на „и/или“). При тези хипотези не е ясно дали следва да се съблюдава стриктно въпросното изключение или е възможно едно по-разширително приложно поле.

Чл. 47г, ал. 7 от ЗКПО текстово завършва със застъпления в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) принцип относно доказателствената тежест – благоприятните факти и обстоятелства се доказват от имащото интерес лице. В тази връзка е важно да се обърне внимание на т. 12 от преамбюла на Директива 2016/1164.³² България не е упражнила правото си да въведе списъци във вътрешното си законодателство въз основа на определени критерии. Считам за удачно да се обмисли съблюдаването на подобен подход. Такива списъци биха улеснили както приходната администрация, така и данъчно задълженото лице при прилагането на въпросната разпоредба, ограничавайки възможността за двусмислено тълкуване и правоприлагане. Така например за целите на ЗКПО регулярно се обнародват списъци на юрисдикциите с преференциален данъчен режим.

Чл. 47д от ЗКПО въвежда изискването за водене на регистър на КЧД. Подобна разпоредба не фигурира в Директива 2016/1164. Въпросният регистър поражда обаче по-скоро ненужна административна тежест и допълнителни задължения за данъчно задълженото лице и е с ограничено практическо значение. Чл. 277г от ЗКПО очертава случаите при неизпълнение на задълженията по смисъла на чл. 47д от ЗКПО, при които се дължи значителна имуществена санкция. Ненавременното му обновяване би довело до прилагане на разпоредбата на чл. 277г от ЗКПО поради вероятното попадане в хипотезата на „неверни данни и обстоятелства в регистъра“. Остава отворен въпросът дали воденето на този регистър стои действително в пряка връзка с правната същност на КЧД и преследваните в Директива 2016/1164 цели, както и дали предвидените в закона мерки съответстват количествено на противоправното поведение. Друг проблем е какво се разбира под „неверни данни“. Възможно е поради определени причини да не се попълни надлежно необходимата информация (например не е ясно дали данъчно задълженото лице попада в обхвата на КЧД). В този случай е дискуссионно дали този „пропуск“ може да обуслови налагането на имуществена санкция.

³² Т. 12: Важно е данъчните администрации и данъкоплатците да си сътрудничат при събирането на съответните факти и обстоятелства, с помощта на които се определя дали изключението се прилага или не.

Видно от анализа на дискуссионните разпоредби относно режима на КЧД в ЗКПО се забелязват редица предизвикателства от теоретично, практическо и лексикално естество. Някои от тях пораждаат възможността за двусмислено тълкуване. Други поставят под въпрос до колко удачно е транспонирана Директива 2016/1164. Трети са продиктувани от национални потребности. Въпреки сравнително краткото проявление на този режим в българското законодателство считам, че той трябва да се преосмисли и отново да подлежи на определени промени, за да може да бъде максимално ефективен и справедлив. Посочените проблеми са само част от въпросите в тази връзка и обуславят нуждата от последващи дискусии, като считам, че те не изчерпват всички възможни практически предизвикателства по този въпрос.

Дори и да се възприеме виждането, че режимът на КЧД е със сравнително ограничено приложно поле през българската перспектива, самото му проявление се асоциира с многообразие от спорни моменти. Изхождайки от заложените в първичното право на ЕС постулати, преминавайки през хармонизацията посредством вторичното право, КЧД намират отражение в националния правопорядък. Непрецизността на режима може да доведе до последващи затруднения и при въвеждането на други предстоящи режими, както и да доведе до порочна практика.

Заклучение

Настоящото изследване представлява своеобразен опит да се разгледат няколко значими проблема от теоретично и практическо естество, като се намери тяхната пресечна точка. На първо място, разгледано е съотношението между СИДДО и ПЕС, ПЕС и вътрешното право, както и СИДДО и вътрешното право. Също така са изведени някои специфики през призмата на режима за КЧД. Потвърждавам застъпеното в международната теория и практика на СЕС виждане относно върховенството на ПЕС спрямо СИДДО и националното право.

На второ място, КЧД като нов режим в ЗКПО представляват и ще представляват практическо предизвикателство поради изложените в настоящия труд моменти, изхождайки най-вече от сложната им правна природа и непрецизната им трактовка във вътрешното законодателство. Ето защо е обърнато внимание на някои дискуссионни въпроси, чието решение ще рефлектира и по други теми в данъчната материя. Считам, че част от засегнатите аспекти могат да намерят сравнително лесни и бързи рационални решения, докато за някои е наложително едно по-детайлно концептуално обмисляне.

В тази връзка те могат да се обособят по-общо в две групи. Първите са по-скоро чисто стилистични и са във връзка с евентуално последващо текстово прецизиране. Те не оказват съществено влияние за режима, но пораждаат известен риск за двусмислено тълкуване при буквалния им прочит.

Втората група засяга значими въпроси. Те са свързани както с правилното транспониране на разпоредбите, така и със съотношението им спрямо други национални норми и преследваните от тях цели. Налице е както възможно противоречие между ПЕС и СИДДО, така и между две директиви като част от вторичното право на ЕС. Някои от текстовете са изцяло въведени от законодателя, изхождайки от национални потребности, които не могат да бъдат подкрепени докрай и заслужават последващ обстоен анализ от компетентните органи.

Може да се заключи, че изследваната материя се характеризира със значителна трудност и проблематика поради редица причини. Режимът на КЧД представлява симбиоза от счетоводство (международно и национално), икономика и право (международно, европейско и национално). Той е сравнително нов за България, приложното му поле все още е по-скоро ограничено и е в зависимост от определени международни фактори. Това обаче не следва да служи за надлежен аргумент по отношение на дискуссионните въпроси изложени в настоящия труд. Именно спецификата на КЧД обуславя прецизното обмисляне на релевантните разпоредби, а бъдещите тенденции ще бележат и неговото развитие. Така например подкрепям идеята на Иван Антонов режимът за КЧД да се прилага и по отношение на физическите лица, тъй като по този начин се ограничава възможното заобикаляне на закона.

Бъдещите тенденции ще очертаят приложното поле на КЧД, както и ще покажат дали режимът може да удовлетвори националните потребности и до колко е в унисон в международните.

Използвана литература:

Практика на СЕС:

C-10/61 Commission v Italy

C-6/64 Costa v. ENEL

C-17/67 Neumann v. Hauptzollamt Hof

C-106/77 Simmenthal SpA

C-235/87 Mateucci

C-106/89 Marleasing SA

C-213/89 the Queen and Secretary of State for Transport

C-283/94, C-291/94 и C-292/94 Denkavit, VITIC, Voormeer

C-307/97 Saint Gobain

C-166/98 Socridis

C-375/98 Epson Europe
C-294/99 Athinaiki Zithopiia AE
C-55/00 Gottardo
C-58/01 Océ van der Grinten
C-168/01 Bosal
C-459/03 MOX Plant
C-196/04 Cadbury Schweppes
C-265/04 Bouanich
C-201/05 CFC and Dividend GLO
C-298/05 Columbus Container
C-112/14 European Commission vs UK
C-569/17 European Commission vs Kingdom of Spain

Българска литература:

Ангелов А., Ст. Джумалиев, Международно данъчно право на НР България – проблемът за двойното данъчно облагане // Правна мисъл , 1960, бр. 49
Антонов, Ив. Кратък преглед на новите правила за контролирани чуждестранни дружества и защо те няма да проработят в България // Тита, 2018
Вейсел, А. Промени в ЗКПО, в сила от 01.01.2019 г. // „Български законник“, 2019, бр. 2
Драганов, Ж. Право на Европейския съюз. Сиела, София, 2010
Костов М., Ст. Гешев, Основни правни характеристики на модела на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед българското международно данъчно право // Правна мисъл, 1982, бр. 4
Костов, Ст. Компетентността на Европейския съюз и прилагането на правото на ЕС от националните съдилища, София, 2013
Пенов С. Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществата, Право без граници. 2002
Пенов, С. Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, Сиби, София, 2011
Попова Ж. Право на Европейския съюз, Сиела, София, 2015

Славчева И., А. Стефанов, Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Република България, Сиела, София, 2012

Стоянов, И. Данъчно право, Сиела, София, 2016

Табаков, Т., Л. Табаков, Ат. Хубенов, И. Славчева, Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото, София, 2013

Филипов В. Коментар на новия закон за корпоративното подоходно облагане, Сиела, София, 2007

Филипов В. Някои аспекти и въпроси, свързани с новия данъчен режим относно контролираните чуждестранни дружества по ЗКПО, // „Счетоводство, данъци и право“. 2019, кн. 09

Филипов В. Изменения и допълнения в Закона за корпоративното подоходно облагане и Закона за счетоводството // „Плутон“, 2019, бр. 2

Mihaylova-Goleminova, S. Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation, Ciela, Sofia, 2018

Чуждестранна литература:

CFE, “Opinion Statement FC 3/2016 on the European Commission’s Proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive”

European Commission, Workshop on ‘EC Law and tax Treaties’, Brussels, 05.06.2005

Gassner, Lang, Lechner. Tax treaties and EC Law; Kluwer, Vienna, 1997

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, (available at https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1)

Szudoczky R., The sources of EU law and their relationship: Lessons to the field of taxation, IBFD, Amsterdam, 2014