ЕВРОПЕЙСКА
КОМИСИЯ

Брюксел, 28.10.2024 г.
COM(2024) 494 final

ДОКЛАД НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА

Доклад за изпълнението по отношение на прегледа на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове

1. Въведение

В Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10 октомври 2017 г. относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз[1] („Директивата относно механизми за разрешаване на спорове“) се определя рамка за разрешаване на спорове между държавите членки, произтичащи от тълкуването и прилагането на спогодби и конвенции между държавите членки, които предвиждат премахване на двойното данъчно облагане на доходите и, ако е приложимо, капитала.

Въпреки че преди приемането на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове съществуваха предвидени в данъчни спогодби или в Арбитражната конвенция (90/436/ЕИО)[2] механизми или инструменти за разрешаване на определени спорове, с тези инструменти може да не се постигне ефективно разрешаване на такива спорове във всички случаи по отношение на обхвата и/или в необходимия срок или по обвързващ начин.

С Директивата относно механизми за разрешаване на спорове се осигурява ефективен механизъм за разрешаване на спорове с по-широк обхват в необходимия срок и с изпълнителна сила, като се предвижда подход в три стъпки. Първо, всяко лице (физическо лице или дружество), чието данъчно облагане е пряко засегнато от спорен въпрос, има право да подаде жалба до всяка от засегнатите държави членки, с която да изиска разрешаването на спора. Второ, засегнатите държави членки следва да се стремят да разрешат спорния въпрос чрез процедура по взаимно споразумение. Трето, в случай че жалбата бъде отхвърлена от държава членка или че спорът не бъде разрешен на етапа на процедурата по взаимно споразумение, в Директивата се предвижда да бъде създадена консултативна комисия, която да вземе решение относно отхвърлянето или да изрази становище по спора.

В съответствие с член 21 от Директивата относно механизми за разрешаване на спорове Комисията оценява изпълнението на Директивата и представя доклад на Съвета. Понастоящем обаче има ограничени доказателства за прилагането на Директивата и не всички държави членки са придобили достатъчен опит с прилагането на установените в нея правила. В нито една държава членка няма подадени от данъкоплатци жалби, които са стигнали до етапа на разрешаване на спорове. Основната причина е, че Директивата относно механизми за разрешаване на спорове се прилага за данъчни години, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата. В държавите членки има различни правила за съответствие по отношение на изискванията за подаването и на приключването на оценките, правила за давност и стратегии за осигуряване на съответствие (напр. кога да бъде започнат одит или кои данъчни години да бъдат обхванати). Например данъчната декларация за данъчната 2018 г. ще бъде подадена най-рано през 2019 г. Данъчен одит, обхващащ данъчната 2018 г., е възможно да бъде приключен едва през 2023 г., следователно жалба може да бъде подадена от този момент нататък и в рамките на три години (най-късно през 2026 г.). В резултат

[1] ОВ L 265, 14.10.2017 г., стр. 1—14

[2] Конвенция за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия ОВ L 225, 20.8.1990 г., стр. 10.

на това едва през последните години започнаха да възникват спорове, които могат да бъдат разрешени съгласно Директивата относно механизми за разрешаване на спорове.

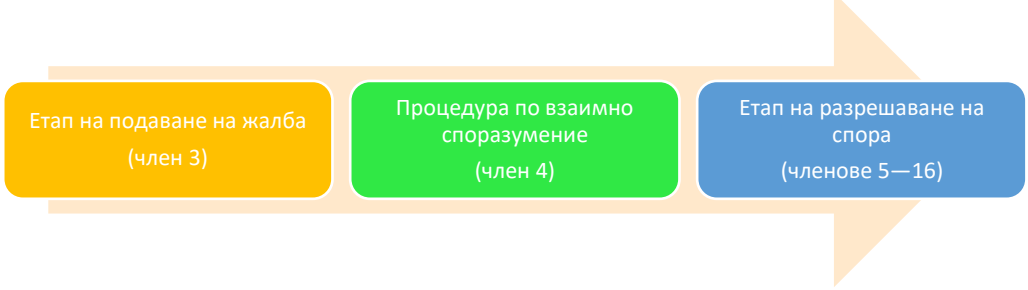
Настоящият доклад за изпълнението обхваща периода от първоначалното влизане в сила на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове до момента. Той се основава на данни, събрани чрез консултация, проведена от 12 март до 10 май 2024 г. на уебсайта на службите на Комисията, отговарящи за данъчното облагане и митническия съюз, както и на информация, получена от държавите членки въз основа на статистическата рамка за Директивата относно механизми за разрешаване на спорове, за данъчните 2020—2023 години, и на целева консултация с държавите членки, проведена от 14 март до 10 май 2024 г. Пълна оценка на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове следва да бъде извършена, когато е налична повече информация и има опит с реални случаи, включително със случаи, които са стигнали до етапа на разрешаване на спора. Директивата относно механизми за разрешаване на спорове попада също така в обхвата на текущ одит на Европейската сметна палата (ЕСП) относно вредната данъчна конкуренция в ЕС.

2. Описание на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове

Директивата относно механизми за разрешаване на спорове съдържа координирана и гъвкава рамка за държавите членки и с нея се укрепва задължителното обвързващо разрешаване на спорове в Европейския съюз в сравнение с чисто националните правила и/или правилата, определени в двустранни или многостранни споразумения и конвенции.

С нея се осигурява възможност за процедура по взаимно споразумение („ПВС“), която започва въз основа на жалба на данъкоплатеца и съгласно която държавите членки трябва да си сътрудничат и да постигнат споразумение по спора във връзка с двойното данъчно облагане в срок от две години. Решението е със задължителен характер за компетентните органи и с изпълнителна сила за засегнатия данъкоплатец (засегнатите данъкоплатци). Ако ПВС не доведе до решение, защото държавите членки не са успели да постигнат споразумение, това автоматично води до процедура за разрешаване на спорове (фаза на арбитраж), която приключва с постановяване на окончателно правнозадължително решение от компетентните органи на държавите членки, които са страни по спора.

На фигурата долу са обобщени трите ключови процедурни етапа съгласно Директивата относно механизми за разрешаване на спорове:



Фигура 1: Трите ключови процедури

Обобщено представяне на всяка от стъпките:

1. Подаване на жалба

Директивата относно механизми за разрешаване на спорове се прилага по отношение на спорове между държавите членки, водещи до двойно данъчно облагане и произтичащи от различни тълкувания и различни начини на прилагане на спогодби и конвенции, които предвиждат премахване на двойното данъчно облагане на доходите и, ако е приложимо, капитала, като например на двустранните данъчни спогодби и на Арбитражната конвенция. С оглед на това всяко засегнато лице, включително физическите лица, има право да подаде жалба по спорен въпрос до всеки от компетентните органи на засегнатите държави членки с цел да се разреши спорът.

Крайният срок за подаване на жалбата е три години, считано от получаването на първото уведомление за действието, което води до двойно данъчно облагане. Всеки съответен компетентен орган на държава членка е длъжен да потвърди получаването на жалбата в срок от два месеца от получаването ѝ и да информира за това другите засегнати държави членки. От засегнатото лице се изисква да представи информацията съгласно член 3, параграф 3 от Директивата относно механизми за разрешаване на спорове. Съответните компетентни органи могат да поискат допълнителна информация в срок от три месеца от получаването на жалбата. От своя страна засегнатото лице трябва да отговори в срок от три месеца от получаване на искането. Решението относно приемането или отхвърлянето на жалбата трябва да бъде взето в срок от шест месеца от получаването ѝ или в рамките на шест месеца от получаването на допълнителната информация, в зависимост от това коя дата е по-късна, а засегнатото лице и компетентните органи на другите засегнати държави членки трябва да бъдат информирани за това решение незабавно.

В този срок от шест месеца засегнатата държава членка може да уреди спорния въпрос едностранно, което води до приключване на производството по Директивата относно механизми за разрешаване на спорове.

2. ПВС

Ако спорът не бъде разрешен на етапа на подаване на жалбата, засегнатите държави членки, когато са приели разглеждането на жалбата, започват процедура по взаимно споразумение. В случай на процедура по взаимно споразумение държавите членки трябва да се стремят да я приключат в рамките на две или три години, считано от окончателното уведомление за решението за приемането на жалбата.

Със съображение 6 държавите членки се насърчават да използват алтернативни незадължителни възможности за разрешаване на спорове като медиация или помирение през последните фази на периода, в който тече процедурата по взаимно споразумение. Ако засегнатите държави членки успеят да разрешат спора, решението става задължително за държавите членки, при условие че засегнатото лице (засегнатите лица) го приеме (приемат) и се откаже (откажат) да използва (използват) други средства за правна защита. Ако в посочения срок

не бъде постигнато споразумение, случаят следва да бъде отнесен към процедура за разрешаване на спорове.

3. Разрешаване на спорове

Засегнатото лице може да поиска от компетентните органи да сформират консултативна комисия, когато: а) жалбата, подадена от засегнатото лице, е била отхвърлена съгласно член 5, параграф 1 най-малко от един, но не от всички компетентни органи на засегнатите държави членки; или б) компетентните органи на засегнатите държави членки са приели да разгледат жалбата, подадена от засегнатото лице, но не са успели да се споразумеят как да разрешат спорния въпрос по взаимно съгласие в рамките на срока, предвиден в член 4, параграф 1, като в този случай консултативната комисия трябва да даде становище относно начина на разрешаване на спорния въпрос. С Директивата относно механизми за разрешаване на спорове на държавите членки се осигурява гъвкавост при сформирането на консултативната комисия, която може да се различава по отношение на състава, формата, използваното арбитражно производство и/или може да е с постоянен характер.

Консултативната комисия трябва да представи своето становище на компетентните органи на засегнатите държави членки не по-късно от шест месеца след датата, на която е сформирана, като този срок може да бъде удължен с още три месеца. Становището се приема с обикновено мнозинство на членовете на комисията. Когато не може да се постигне мнозинство, гласът на председателя е определящ за окончателното становище и председателят съобщава становището на компетентните органи.

Компетентните органи трябва да вземат окончателно решение след като бъдат уведомени за становището на консултативната комисия. Съответните компетентни органи разполагат с шест месеца, за да постигнат съгласие относно начина за разрешаване на спорния въпрос. През тези шест месеца компетентните органи могат да вземат решение, което се различава от даденото от консултативната комисия.

Окончателното решение е задължително за засегнатите държави членки по отношение на засегнатите лица и не представлява прецедент. То трябва да бъде изпълнено, при условие че засегнатото лице (засегнатите лица) го приеме (приемат) и се откаже (откажат) от правото на всякакви национални средства за правна защита в срок от 60 дни от датата на уведомяването за окончателното решение, когато е приложимо.

3. Преглед на изпълнението

а) Проверки на транспонирането

Всички държави членки вече са транспонирали правилно Директивата относно механизми за разрешаване на спорове. По отношение на Испания беше образувано производство за установяване на неизпълнение на задължения поради неправилно транспониране[3]. Впоследствие Испания предприе действия

[3] INFR(2022)2096

за отстраняване на проблемите, повдигнати в производството за установяване на неизпълнение на задължения, което беше приключено на 23 май 2024 г.[4]

б) Преглед на статистическата рамка

Съгласно статистическата рамка за Директивата относно механизми за разрешаване на спорове, от държавите членки се изисква да предоставят на Комисията на годишна база следните статистически данни[5]:

i) Жалби, подадени до компетентния орган.
ii) ПВС, които се администрират от компетентния орган.
iii) Жалби, които се разглеждат на етапа на разрешаване на спорове (фазата на арбитраж).
iv) Изпълнението на решенията по ПВС и на окончателните решения.

В следната таблица е показан броят на случаите по точки i) и ii), представени от държавите членки, които са висящи към края на всяка отчетна година:



Подадени жалби

В зависимост от позицията на компетентните органи на засегнатата държава членка по отношение на подадената жалба, може да се наложи данъкоплатците да подадат жалба до националните съдилища съгласно член 5, параграф 3, за да получат достъп до етапа на ПВС или до етапа на разрешаване на спорове на механизмите за разрешаване на спорове. Въз основа на информацията, получена от държавите членки, правото на обжалване е упражнено само веднъж във връзка с отхвърляне от страна на две държави членки. Малкият брой на жалбите, по

[4] Вж. публичния регистър на Комисията на решенията за установяване на нарушение https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=BG

[5] За данните вж. уебсайта на Комисията: Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз — Европейска комисия (europa.eu)

отношение на които е упражнено правото на обжалване, спрямо общия брой на подадените жалби може да означава, че до момента броят на случаите, които са били отхвърлени от всички държави членки, е нисък.

Вместо това всички спорове, които продължават да са на етапа на подаване на жалба, се отнасят към етапа на ПВС. Един ключов статистически показател е средното време за приключване на подадените жалби от държавите членки или чрез решение на държавите членки по жалбата, или чрез отнасяне на жалбата към етапа на ПВС или етапа на разрешаване на спорове. Резултатите за периода 2020—2023 г. са посочени по-долу.

Година	Брой докладващи държави членки	Време за приключване на жалбите (в месеци) — средно за ЕС	Максимално (месеци)	Минимално (месеци)
2020 г.	2	1,25	1,5	1
2021 г.	6	4,1	12	0,2
2022 г.	12	3,9	6,2	1,8
2023 г.	11	3,9	6	0,8

Следователно въз основа на данните, представени от държавите членки, голяма част от случаите се приключват от държавите членки в срок от шест месеца в съответствие с изискванията на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове. В бъдеще представянето на данни за времето, необходимо за приключване на жалбите, ще бъде от съществено значение за наблюдаването на ефективността на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове.

Жалби, които се разглеждат на етапа на ПВС

Въпреки че броят както на жалбите, така и на ПВС се е увеличил през периода 2020—2023 г., той продължава да е значително по-нисък от броя на ПВС, които понастоящем се провеждат съгласно Арбитражната конвенция за същия период от време[6]. Този нисък брой може да се обясни с няколко причини. Директивата относно механизми за разрешаване на спорове се прилага пряко единствено за спорове, възникнали от данъчни години, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата, следователно по-старите случаи не могат да бъдат разглеждани съгласно тази директива[7]. Въпреки това се наблюдава спад в броя на споровете, отнесени съгласно Арбитражната конвенция: броят на случаите, отнесени през 2023 г. съгласно Арбитражната конвенция, е намалял до 649 от 854 през 2022 г. Това обаче може да е само временно, като за потвърждаване на дългосрочна тенденция са необходими данни от бъдещи години.

[6] Статистически данни за ПВС и предварителни споразумения за ценообразуване (ПСЦ): https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation/statistics-pending-apas-and-maps-eu_en?prefLang=bg

[7] Държавите членки можеха да използват възможността да приемат случаи във връзка със спорове, възникнали преди 1 януари 2018 г. и обхващащи данъчни години преди тази дата. По време на консултациите с държавите членки само две държави членки посочиха, че позволяват това.

Освен това, предвид времето, необходимо за извършване на одит и за получаване от данъкоплатеца на окончателно решение във връзка с одита, ще изминат няколко години, преди данъкоплатецът да бъде в състояние да подаде жалба. И накрая, данъкоплатецът разполага с три години от датата на издаване на решението, за да подаде жалба, следователно с това може да се обясни и времето, което изтича между възникването на спор и отнасянето му съгласно Директивата относно механизми за разрешаване на спорове.

На отправения по време на консултацията въпрос дали са забелязали преминаване от Арбитражната конвенция към Директивата относно механизми за разрешаване на спорове повечето държави членки отговориха, че не разполагат с данни, за да дадат отговор. Те потвърдиха, че Арбитражната конвенция все още се използва от техните данъкоплатци.

Както и по отношение на етапа на подаване на жалби, от държавите членки беше поискано да посочат броя месеци, необходими за разрешаване на спор съгласно ПВС[8]. Резултатите за периода 2020—2023 г. са посочени по-долу.

Година	Брой докладващи държави членки	Време за приключване на ПВС (в месеци) — средно за ЕС	Максимално (месеци)	Минимално (месеци)
2020 г.	Не е приложимо	Не е приложимо	Не е приложимо	Не е приложимо
2021 г.	4	7	12,5	3,3
2022 г.	2	9,3	10,1	8,5
2023 г.	9	10,9	21,5	3

Въз основа на данните, представени от държавите членки, случаите, отнесени към ПВС, се приключват в срок от 24 месеца в съответствие с изискванията на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове. Въпреки това, като се има предвид малкият брой на действително приключените случаи, отнесени към ПВС, до момента, би било преждевременно да се правят заключения. Целева консултация с държава членка показа, че повечето от случаите, отнесени съгласно Директивата относно механизми за разрешаване на спорове, са от физически лица, а решения по тези случаи обикновено могат да бъдат постигнати по-бързо, отколкото по споровете, страни по които са дружества. В последните обикновено са включени спорове, свързани с трансферно ценообразуване, които са по-сложни и за разрешаването на които е необходимо повече време. Както и при етапа на подаване на жалби, от съществено значение е данните да се представят от държавите членки, за да е възможно да се наблюдава ефективно приключването на случаите, отнесени към ПВС, в необходимия срок.

[8] Броят на жалбите, за които е прието да бъдат отнесени към ПВС съгласно член 4, параграф 1 през референтната година, и броят на решенията по ПВС, приети от засегнатото лице съгласно член 4, параграф 2 през референтната година, са показани в статистическите данни на уебсайта на Комисията, посочен в бележка под линия 5.

Жалби, които се разглеждат на етапа на разрешаване на спорове

Досега няма жалби, достигнали до етапа на разрешаване на спорове (фазата на арбитраж), поради което не е възможно да се направи оценка. Освен това, като се има предвид, че по-голямата част от случаите, отнесени към ПВС, са били отнесени през 2022 г. и 2023 г. и не всички решения са били постановени от държавите членки, се очаква броят на случаите, които ще бъдат отнесени към този етап, да бъде ограничен през следващите години. Независимо от това наблюдението на този етап е от съществено значение, за да се гарантира, че данъкоплатците имат право да оспорят отхвърлянето по отнесени към ПВС случаи.

Изпълнението на решенията по ПВС и на окончателните решения

Държавите членки са задължени да докладват броя на решенията по ПВС и на окончателните решения, които все още не са изпълнени от компетентните органи.

Към 31 декември 2023 г. държавите членки съобщиха, че има три решения по ПВС, които все още трябва да бъдат изпълнени от компетентните органи.

в) Предварителна обратна информация за прилагането

Според резултатите от консултацията, проведена с държавите членки, и консултацията, проведена със заинтересованите страни[9], с Директивата относно механизми за разрешаване на спорове действително се осигурява подобрение по отношение на ефикасността и ефективността в сравнение със ситуацията преди нейното изпълнение. Това произтича от факта, че в Директивата относно механизми за разрешаване на спорове се предвиждат ясни и определени срокове, предлагат се подобрени възможности за данъкоплатеца (данъкоплатците) да използва (използват) тези механизми и се предвижда по-широко приложно поле, като се обхващат не само спорове, свързани с трансферно ценообразуване или причисляване на печалбите към местата на стопанска дейност, но и всеки спор, произтичащ от тълкуването и прилагането на спогодби и конвенции, които предвиждат премахване на двойното данъчно облагане на доходите.

В отговорите си обаче както държавите членки, така и заинтересованите страни посочиха, че опитът с правилата, предвидени в Директивата относно механизми за разрешаване на спорове, е ограничен, тъй като първите случаи на двойно данъчно облагане, които попадат в обхвата на тази Директива, възникват едва сега поради приключването на данъчните одити, обхващащи данъчни години, започващи на или след 2018 г. Така че беше възможно да бъде предоставена ограничена обратна информация или не беше възможно да бъде предоставена никаква обратна информация относно всички аспекти на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове и по-конкретно относно етапа на разрешаване на спорове, тъй като към момента на изготвянето на настоящия доклад не е сформирана нито една консултативна комисия.

[9] Вж.: Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз — Европейска комисия (europa.eu)

Независимо от това вече бяха направени предложения за допълнително подобряване на някои аспекти на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове по отношение на осигуряването на допълнителна яснота относно тълкуването и прилагането на определени правила или определения, за да се осигури общ подход. Освен това беше предложено да се разшири обхватът на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове и механизмът за разрешаване на спорове да се използва за разрешаване на спорове, свързани с други директиви в областта на преките и косвените данъци. Преразгледаната статистическа рамка, в която се посочва броят на подадените и отхвърлените жалби през референтната година, може да се окаже полезна за целите на наблюдението.

4. Заключения и бъдеща работа

Всички държави членки са изпълнили в пълна степен Директивата относно механизми за разрешаване на спорове. Предварителната обратна информация е положителна и Директивата относно механизми за разрешаване на спорове изглежда постига целите, поставени по време на приемането ѝ. В Директивата относно механизми за разрешаване на спорове е предвиден механизъм за разрешаване на спорове, който е всеобхватен, ефективен и устойчив. Засилената позиция на данъкоплатеца (данъкоплатците), при която споровете във връзка с двойното данъчно облагане се разрешават по обвързващ начин, допринася за по-справедлива данъчна среда.

Въз основа обаче на статистическите данни, събрани от Комисията съгласно статистическата рамка за Директивата относно механизми за разрешаване на спорове, и обратната информация, получена както от обществеността, така и от държавите членки, заключението е, че опитът с прилагането на Директивата все още е ограничен. След натрупването на повече опит службите на Комисията следва да извършат цялостна оценка и, ако е необходимо, да направят предложения за подобряване на Директивата относно механизми за разрешаване на спорове.