

ИМПЛЕМЕНТИРАНЕТО НА ГЛОБАЛНИЯ МИНИМАЛЕН ДАНЪК В БЪЛГАРСКОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

Семра Мехмед Гьокче,

докторант

докторска програма “Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност”

ВСУ „Черноризец Храбър“

e-mail: semra.gyokche@vfu.bg

Резюме: Глобализацията и цифровизацията на икономиката са огромно предизвикателство при облагането на финансовите резултати на многонационалните компании. Голяма част от тях използват алтернативни начини за намаляване на данъчната основа в своите юрисдикции и прехвърлят своите печалби в данъчни юрисдикции без или с ниски данъчни ставки.

Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) от края на 20 век търси варианти, за да намали негативните ефекти от тези действия върху приходите от корпоративно облагане и изготвя Споразумението „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката – Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа“, одобрено на 14 декември 2021 г. от Приобщаващата рамка на ОИСР/Г-20. Документът е приет от 139 юрисдикции по целия свят. Страните от Европейския съюз се ангажират с бързото му прилагане посредством правото на Съюза, като определят краен срок за приемане и въвеждане на глобална данъчна реформа до 31 декември 2023 г.

Целта на тази мащабна данъчна реформа е да се ограничи конкуренцията между ставките на корпоративния данък чрез установяването на минимално равнище на данъчно облагане в световен мащаб. Създадена е рамка за глобално минимално облагане посредством две взаимосвързани правила, заедно наричани също „правилата GloBE“, чрез които следва да се събира допълнителен данък, винаги когато ефективната данъчна ставка на едно многонационално предприятие в дадена юрисдикция е под 15%.

България, като член на Европейския съюз (ЕС), транспонира в националното данъчно законодателство Директива (ЕС) 2022/ 2523 на Съвета от 15 декември 2022 г. за

гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи предприятия и големите национални групи в Съюза и във връзка с това приема съответните изменения в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), в сила от 1 януари 2024 г. За разлика от останалите европейски страни, българските законодатели възприеха правилата за определяне на националния допълнителен данък без да се възползват изцяло от изключенията за съществена стопанска дейност в пълнота и доходи de minimis, предвидени в Директивата. Тези въпроси са обект на разглеждане в настоящата статия.

Ключови думи: глобален корпоративен данък, национален допълнителен данък, изключения, свиване на данъчната основа, прехвърляне на печалби, глобализация и дигитализация

THE IMPLEMENTATION OF THE GLOBAL MINIMUM TAX IN THE BULGARIAN LEGISLATION

Semra Gyokche, PhD candidate

doctoral programme “Accounting reporting, control and analysis of business activity”

VFU “Chernorisetts Hrabar”

e-mail: semra.gyokche@vfu.bg

Abstract: The globalization and the digitalization of the economy turned out to be an enormous challenge when taxation multinational companies. Significant part of these companies found an alternative way for reducing their tax bases in their jurisdictions and shifting their profits to jurisdictions with no or low tax rates.

From the end of 20th century, The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) is searching ways to reduce the negative effects from these actions for the revenues from corporate taxation and finally developed the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (‘OECD Model Rules’) approved on 14 December 2021 by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. This agreement was accepted by 139 jurisdictions around the world. The countries within the European Union committed to be amongst the first countries to accept and implement the global tax reform till 31st of December 2023.

The objective of this extensive reform is to limit the competition amongst the corporate tax rates by establishing a global minimum corporate tax rate. That framework creates a system of two interlocked rules, together referred to also as the ‘GloBE rules’, through which an additional amount of tax (a ‘top-up tax’) should be collected each time that the effective tax rate of an MNE in a given jurisdiction is below 15 %.

Bulgaria, being a member of the European union transposed in the national legislation the rules and principles of the DIRECTIVE (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, by accepting the changes in the Corporate Income Tax Act in effect from 1st January 2024. Unlike the rest of the European countries, the Bulgarian legislators adopted the rules for determining the national additional tax without taking full advantage of the substance -based income exclusion in full and de minimis exclusion provided for in the Directive. These issues are the subject of consideration in this article..

Key words: global corporate tax, national additional tax, exclusion, base erosion, profit shifting, globalization and digitalization

1. Въведение.

България транспонира в националното данъчно законодателство европейската Директива (ЕС) 2022/ 2523 на Съвета от 15 декември 2022 за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи предприятия и големите национални групи в Съюза. Това се налага във връзка с ангажимента на страните от ЕС по Споразумението, постигнато от Приобщаващата рамка на ОИСР на 8 октомври 2021 г. за решението за справяне с данъчните предизвикателства, възникнали в резултат на дигитализацията на икономиката, както и в съответствие с Модела на правилата на ОИСР за минимално данъчно облагане на печалбите на големите многонационални групи предприятия, публикуван на 20 декември 2021 г.

Още от 1990 г. ОИСР се опитва чрез различни механизми да балансира негативните ефекти, които се наблюдават в резултат на дигитализацията и глобализацията на световната икономика. Тези явления имат съществено въздействие върху икономиката и качеството на живот на много хора по света. Дигитализацията и глобализацията на икономиката създават значителни предизвикателства пред

юрисдикциите в опита им да облагат печалбите на големите многонационални предприятия. В отговор на това големите многонационални предприятия търсят механизми за свиване на данъчната основа и прехвърляне на печалби, особено в частта интелектуална собственост, към юрисдикции с ниско данъчно облагане или въобще без данъчно облагане, така наречените юрисдикции „данъчен рай“. По този начин се създават предпоставки за нелоялна данъчна конкуренция между различните юрисдикции, с цел привличане на чуждестранни инвестиции и капитали.

Страните от ЕС са сред първите, които приемат и прилагат историческото споразумение за глобална данъчна реформа. Останалите страни (извън ЕС) индивидуално определят административните аспекти, свързани с имплементирането на концепцията на ОИСР за минимално глобално облагане в своето данъчно законодателство.

Във връзка с необходимостта от въвеждане в националното данъчно законодателство на Директива (ЕС) 2022/ 2523 на Съвета от 15 декември 2022 г. е изготвен проект на Закон за изменение и допълнение на ЗКПО (Законопроект), който е публикуван за обществено обсъждане на 26 септември 2023 г., а окончателният вариант е приет и се обнародва на 22 декември 2023 г. и е в сила от 1 януари 2024 г.

С приетите разпоредби се урежда минималното ефективно данъчно облагане на многонационалните групи предприятия¹ и на големите национални групи предприятия². Минималното ефективно данъчно облагане се прилага за съставни образувания³, които са разположени в страната и които през данъчния период са членове на многонационална група предприятия или на голяма национална група предприятия с годишни приходи в консолидираните финансови отчети на крайното образувание майка на групата през поне два от четири данъчни периода преди текущия данъчен период в размер на най-малко 750 млн. евро. По прогнозни данни тази промяна в данъчното облагане се очаква да засегне около 600 дъщерни образувания на многонационални групи предприятия и около 5 национални групи предприятия в българската юрисдикция.

¹ Многонационална група предприятия е група, която включва поне едно образувание или място на стопанска дейност, което не е разположено в юрисдикцията на крайното образувание майка.

² Голяма национална група предприятия е група, на която всички съставни образувания са разположени в страната.

³ Съставно образувание е образувание, което е част от многонационална група предприятия или голяма национална група предприятия или е място на стопанска дейност на главно образувание, което е част от многонационална група предприятия.

България, както и повечето държави членки в Съюза, направи своя избор да прилага национален допълнителен данък и да облага остатъчните печалби на всички съставни образувания на многонационална група предприятия или на големи национални групи предприятия с национален допълнителен данък, който е равен на положителната разлика между 15% и размера на ефективната данъчна ставка, определен според разпоредбите на ЗКПО. По този начин се дава възможност приходите събрани от така определения национален допълнителен данък да бъдат разходвани в България.

2. Имплементирането на Директива (ЕС) 2022/ 2523 на Съвета от 15 декември 2022 г. за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи предприятия и големите национални групи в Съюза в новата част пета „а“ на Закона за корпоративното подоходно облагане в сила от 1 януари 2024 г.

Една от целите, които се поставят с въвеждането на Директивата в националното данъчно законодателство, е България да спазва и изпълни ангажимента си към ЕС за въвеждане на законодателството на ЕС в националното законодателство, както и към ОИСР за въвеждане на международно приетите правила на ОИСР за минимално глобално равнище на данъчно облагане на големите многонационални групи предприятия. Разпоредбите на Директивата следват модела, разработен от ОИСР относно въвеждането на глобалния минимален данък, публикуван през 2021 г. под наименованието „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката - Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“⁴.

За да се даде възможност на държавите членки да използват приходите от допълнителния данък, събрани от техните облагани с ниска данъчна ставка съставни образувания, намиращи се на тяхна територия, държавите членки следва да могат да направят своя избор и да приложат система за национален допълнителен данък. България също направи този избор, като с въвеждането на национален допълнителен данък се цели данъчните приходи от допълнителен данък, дължим по отношение на съставните образувания в Република България на многонационалните групи предприятия, който съгласно правилата за първично облагане с допълнителен данък е дължим от крайно или междинно образувание майка в юрисдикцията, в която е разположено, бъдат използвани

⁴ Директивата (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 15 декември 2022 г., (24) на Преамбюла.

в страната. Допълнителният данък се изчислява за всяка юрисдикция. На този етап, механизмът е сложен и неясен. В тази връзка, ОИСР продължава да разработва достъпна методика, която да улесни юрисдикциите по света.

С прилагането на допълнителния данък и/или национален допълнителен данък се очаква да се постигне равнище на данъчно облагане на многонационалните групи с данъчна ставка, която да е не по-ниска от определената в Директива (ЕС) 2022/2523 минимална данъчна ставка от 15%, което да въведе минимално ефективно данъчно облагане на тези групи. Директивата допуска определени изключения при облагането в юрисдикциите с допълнителен данък.

Едно от изключенията е изключението за съществена стопанска дейност⁵. Това изключение представлява намаляване на нетния допустим доход⁶ за целите на изчисляване на допълнителния данък със сумата от 5% от допустимите разходи за заплати⁷ и 5% от допустимите материални активи⁸. *Единствено България от всички страни членки на Европейския съюз реши да не прилага изключението за съществена стопанска дейност по отношение на допустимите разходи за заплати.* Според окончателния текст на закона, многонационалните групи предприятия и големите национални групи предприятия могат да се възползват само от данъчното изключение в размер на 5% само от балансовата стойност на допустимите материални активи, намиращи се в тази юрисдикция. Целта на облекчението е да се осигури пропорционален подход, при който дружества извършващи реална икономическа дейност в дадена юрисдикция да не понесат ненужно допълнителна данъчна тежест.

⁵ Съществена стопанска дейност е дейност упражнявана от предприятие в определена юрисдикция, която следва да се докаже чрез наличието на определено производство на територията на юрисдикцията и/или чрез броя на наетите лица и направените разходи за заплати.

⁶ Нетния допустим доход на съставно образувание в юрисдикция е положителната разлика между допустимите доходи на съставното образувание и допустимите разходи на съставното образувание.

⁷ Допустимите разходи за заплати означава разходите за възнаграждения на наетите лица, включително заплати, надници и други разходи, с които се предоставя пряко и отделно лично обезщетение на наетото лице, като например здравно осигуряване и пенсионни вноски, данъци върху заплати и трудови възнаграждения и социално осигурителни вноски за сметка на работодателя.

⁸ Допустими материални активи означава:

i) имоти, машини и съоръжения, намиращи се в юрисдикцията;

ii) природни ресурси, намиращи се в юрисдикцията;

iii) право на лизингополучател да ползва материалните активи, намиращи се в юрисдикцията; и

iv) лиценз или подобна договореност от правителството за използването на недвижимо имущество или експлоатацията на природни ресурси, което предполага значителни инвестиции в материални активи.

От мотивите на българските законодатели, публикувани във връзка с изменението и допълнението на ЗКПО, обаче не става ясно защо България е страната, която решава да имплементира Директивата без да се възползва изцяло от изключенията заложи в самата Директива. У нас, преобладаващата част на чуждестранните инвеститори в сферата на услугите е свързана със сектора на изнесените ИТ услуги, кол центрове и други подобни, където основния разход е разходът за заплати. Значението на този сектор във формирането на brutния вътрешен продукт нараства през последните години и това отчасти се дължи на данъчната ставка от 10% на корпоративния данък. Имплементиране на Директивата без изключението за допустими разходи за заплати, лишава образуванията на многонационалните групи предприятия и големите национални групи в България от възможността да намалят данъчната си тежест и да запазят конкурентната си позиция по отношение на корпоративната данъчна ставка, спрямо другите страни в рамките на ЕС. Данъчната политика за прилагане на корпоративен данък в размер на 10% (най-ниския в ЕС след Унгария - 9%) е едно ключово предимство при избора на България като инвестиционна дестинация. Приложението на изключението без възможността за приспадане на допустими разходи за заплати създава предпоставка за преместване на дейността на съществуващи инвеститори в други европейски страни, където имат възможност да се възползват от изключението и да намалят данъчната си тежест.

Въпреки, че в мотивите към Закона за изменение и допълнение на ЗКПО изрично е посочено, че „конкретен ефект от предлаганите правила трудно би могъл да се определи“⁹, може да се предположи, че ефективната данъчна ставка на корпоративния данък, с който се очаква да се обложат образуванията на многонационалните групи предприятия и големите национални групи в България в сектора за изнесени услуги, би достигнал средните нива за Съюза. Това, от своя страна може да се тълкува като сигнал в негативна посока относно политиката по стимулиране на инвестиционния растеж в България.

Следващото изключение, което предвижда Директивата е изключване на доходи de minimis¹⁰. Това изключение се допуска след направен избор от подаващото декларация за допълнителен данък съставно образувание в случаите, в които за същата

⁹ М О Т И В И към Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане

¹⁰ Изключване на доходи de minimis е изключение, което се допуска от Директивата при т.н незначителни случаи, т.е когато съставно образувание има приходи и/или доходи под определените в Директивата прагове.

данъчна година средните допустими приходи на всички съставни образувания, намиращи се в тази юрисдикция, са по-малко от 10 000 000 EUR и средните допустими доходи или загуби на всички съставни образувания намиращи се в тази юрисдикция, са загуба или са по - малко от 1 000 000 EUR. Подобно на изключението за съществена стопанска дейност по отношение на допустимите разходи за заплати, България е единствената страна членка в ЕС, която прие да не прилага изключване на доходи *de minimis* по отношение на националния допълнителен данък. Това отново създава предпоставки по-малките предприятия, разположени в България, които са част от големи групи да понесат по-голяма ефективна данъчна тежест в сравнение с хипотезата, ако бяха разположени в друга страна от ЕС и неминуемо ще доведе до ненужно по-високи разходи, свързани с администрирането на новия национален допълнителен данък.

Имплементирането на Директивата без допустимите изключения лишава България от едно от основните и предимства спрямо останалите страни членки при привличане на инвеститори, които са част големи многонационални групи.

3. Заключение.

България изпълни своите ангажименти и имплементира Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 15 декември 2022 г. за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи предприятия и големите национални групи в Съюза в националното си законодателство. Неясни са мотивите на българските законотворци за крайния вариант на прилагането на данъчните правила за облагане, регламентирани в националното законодателство. Приет по този начин ЗКПО цели да допринесе за увеличаване на приходите от корпоративен данък в държавния бюджет в краткосрочен план. Пренебрегва се фактът, че реално ефективната корпоративна данъчна ставка за многонационалните групи предприятия и големите национални групи ще достигне равнища над средните за съюза. Пренебрегва се и фактът, че това ще окаже влияние върху чуждестранните инвестиции, но вече и в дългосрочен план. Текстът на закона е сложен и излишно обемен. Липсват ясни правила за неговото приложение. Очаква се първите справки-декларации за допълнителен данък за 2024 г. да бъдат подадени от многонационалните групи предприятия или големите национални групи в Националната агенция за приходите до 31.03.2026 г. Това, от една страна, може да доведе в известна степен до настъпване на хаотичност и неясноти при декларирането на данъка. От друга страна, е поредното предизвикателство пред счетоводната гилдия, данъчната администрация и бизнеса.

Нормативна литература:

1. ДИРЕКТИВА (ЕС) 2022/2523 НА СЪВЕТА от 14 декември 2022 година за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи от предприятия и големите национални групи в Съюза;
2. Закон за корпоративното подоходно облагане в сила от 01 януари 2024 г.
3. М О Т И В И към Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане

Използвана литература:

4. Донеv, П., Панчев, С., Доклад за грешното имплементиране на глобалния минимален данък в България, 2024 г.
5. Савов, В., Данъчно облагане 2024 - коментар.
6. <https://www.tita.bg/free/taxes/878> (последно посетен на 27.04.2024 г.)
7. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/10/beps-2-0-pillar-one-and-pillar-two.html> (последно посетен на 29.04.2024 г.)
8. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/11/beps-pillar-two-web.pdf> (последно посетен на 23.03.2024 г.)
9. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/11/beps-pillar-one-web.pdf> (последно посетен на 02.03.2024 г.)
10. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 8 October 2021
11. <https://www.loyensoeff.com/insights/news--events/news/global-minimum-taxation-pillar-2-oecd-commentary-and-consultation-and-updated-draft-eu-directive/> (последно посетен 27.04.2024 г.)
12. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-pillar-one-and-pillar-two-noexp.pdf> (последно посетен 27.04.2024 г.)
13. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1651651034&id=id&accname=guest&checksum=D5F7D86BFBB919D5D453858105F84599> (последно посетен 27.04.2024 г.)
14. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/580911/EPRS_BRI\(2016\)580911_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/580911/EPRS_BRI(2016)580911_EN.pdf) (последно посетен 20.04.2024 г.)
15. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-commentary-and-illustrative-examples-on-pillar-two-model-rules (последно посетен 06.04.2024 г.)

16. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

(последно посетен 02.04.2024 г.)

17. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-03/oss_guidelines_en_0.pdf

(последно посетен 17.04.2024 г.)