



доц. д-р Любка Ценова

Любка Ценова е доктор по данъчно право. Работила е като експерт в Главна данъчна дирекция към Министерство на финансите, в Съвета по законодателство на Министерство на правосъдието и като началник отдел и Директор на Дирекция „Законодателна дейност и европейско право“ на Народното събрание. Автор е на книгите „Основи на данъчното законодателство на ЕС“, „Новият закон за ДДС“, „Актуални правни аспекти на акцизите“, Европейско данъчно право и др. Специализирала е в College of Europe в гр. Брюш, Белгия, факултети по данъчно право във Виена, Холандия, Словения и Испания. Кореспондент е от 2001 г. на International VAT Monitor, издание на IBFD–Холандия. Понастоящем е доцент по данъчно право в Международното висше бизнес училище в Ботевград и хоноруван преподавател и във Висшето училище по застраховане и финанси в гр. София.

Любка Ценова

РЕТРОСПЕКТИВЕН ПОГЛЕД ВЪРХУ РАЗВИТИЕТО НА ДАНЪЧНОТО ПРАВО В ЕС И НЕГОВОТО ОТРАЖЕНИЕ В ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТО НА ДЪРЖАВИТЕ-ЧЛЕНКИ

1. Възникване на идеята

Идеята за създаване на Обединена Европа води началото си от средните векове. За превръщаното ѝ в реалност са работили усилено редица велики мислители, които са допринесли за формиране на целите и задачите на проекта за Европейско обединение. Първоначалният замисъл е имал за цел изграждането на един общ блок от държави, които заедно да се борят по-успешно срещу общите външни врагове. Сред първите автори, работили върху реализирането на този проект е френският юрист Пиер Дюбоа (1250-1323), който е изложил своите виждания в трактата си „За връщането на Святата земя“¹. Кралят на Чехия Георг Подебрад (1458-1471) предлага първата общоевропейска идея за изграждане на мирна лига, с цел да се преодолеят противоречията между отделните държави². Това разбиране се замества покъсно от концепцията, която проповядва идеята за създаване на обединение от европейските държави, което да изгради един „вечен свят“.

¹ Вж. Ledermann L., Les precurseurs de l'organisation internationale. Neuchatel. 1945.

² Вж. Denis E. Georges de Podiebrad. Les jagellons. Paris, 1890г. и Хронологична енциклопедия на света, т.3. Велко Търново: изд. „Елпис“, с. 486. Авторите на енциклопедията посочват, че е изработен проект на „Споразумение за съюз и федерация между крал Людвиг XI, кралят на Чехия Георг Подебрад и Великият съвет на дожите на Венеция за противопоставяне срещу нападения“, което е изготвено по повод нашествието на турците.

Представата за „вечния свят“ е изложена за първи път през 1517 г. от Еразъм Ротердамски (1496-1536) в неговия трактат „Плач за света“. Търсейки реализация на предложението си за изграждане на един „вечен свят“ за народите в Европа, мислителите стигат до разбирането, че европейските държави трябва да създадат такива организационни форми, които биха могли да изпълнят ролята на гарант за мира в Европа³.

Качествено нов тласък в развитието на европейските проекти за обединяване на народите предлага Сен-Симон през 1814 г. в своя труд „За преобразуване на европейското общество или за необходимостта и средствата за обединяване на народите на Европа в единен политически организъм, при запазване на всяка една от тях на своята национална независимост“. Великият мислител защитава своите виждания и в трактата си „За теорията на обществените организации“⁴, създаден през 1819 г. В тези свои трудове Сен-Симон за първи път лансира схващането си за създаване на една нова административна и политическа организация на Европа. Той изработва проект, в който предлага представителната система на тази нова структура да работи под формата на Европейски парламент.

Следваща важна стъпка в развитието на идеята за изграждане на Обединена Европа е предложението на Пиер-Жозеф Прудон⁵, който обосновава своето виждане за обединяване на европейските държави под формата на федерация. В трудовете си той полага началото на едно ново разбиране на старата представа за единна Европа. Същността на неговото предложение се изразява в това, че той издига федералната форма на управление в основен принцип на организация на живот на европейските народи.

След края на Втората световна война на практика Европа е разделена на две части – Източна Европа и Западна Европа. Всяка част е под влиянието съответно на бившия Съветски съюз и на САЩ. Развитието на европейските държави през този период се осъществява в съответствие с интересите на двете супер сили, които се намират в неравностойно икономическо положение по между си. Съветският съюз излиза от войната разрушен и с малко свободни икономически ресурси, за да окаже значителна икономическа помощ на източноевропейските държави, докато САЩ разполагат с голям икономически потенциал, който използват за подпомагане на държавите от Западна Европа. През 1947 г. по предложение на американския държавен секретар Джордж Маршал, САЩ отпуска на 18 държави от Западна Европа икономическа помощ под формата на кредити, неподлежащи на връщане субсидии, храна и вещи. Тази помощ до 1952 г. достига 14 милиарда щатски долара, която остава в историята под името – „план Маршал“.

Идеята за Обединена Европа не е изоставена и съвременния етап от нейното развитие се поставя през 1950 г. от министъра на външните работи на Франция Роберт Шуман с неговата Декларацията от 9 май 1950 г., известна като Декларацията

³ Сред най-значимите трудове от този период могат да се посочат: „Проект за въвеждане на вечния свят в Европа“ от Шарл де Сен-Пиер; „Разсъждения върху вечния свят“ от Жан-Жак Русо; „План за всеобщ и вечен свят“ на Иереми Бентан; „За вечния свят“ от Имануел Кант, както и Bentham J. Plan for universal an universal and perpetual place. London, 1939; Bentham's political thought /Ed. By Bh. Parekl. London, 1973.

⁴ Вж. Saint-Simon, C.-H. Oeuvres. T. I. Paris, 1966.

⁵ Proudhon P.-J. Du principe fédératif et de la nécessité de reconstituer le parti de la revelation. Paris, 1863; Proudhon P.-J. De la justice dans la revolution et dans l'église, nouveaux principes de philosophie pratique T. 1. Paris, 1858.

на Робер Шуман от 9 май 1950 г. В тази декларация той лансира идеята за необходимостта от приобщаване на Западна Германия (ФРГ) към другите западни държави, посредством създаването в Европа на Обединение за производство на въглища и стомана. За реализиране на своето предложение Шуман възлага на брилянтния френски дипломат Жан Моне да разработи план за икономическото приобщаване на Западна Германия към другите държави от западна Европа, станал известен в историята като „план Шуман”. Шуман аргументира виждането си, че със създаването на такова Обединение ще се подготвят условията за поставяне на общите основи на икономическото развитие на страните от Европа и за изграждане на първия етап на Европейската федерация.

Планът „Шуман” става реалност на 18 април 1951 г., когато в Париж е подписан договор, за създаване на първата организация – Европейска общност за въглища и стомана (ЕОВС). Държавите учредителки на тази общност, наречена „малката Европа” са Белгия, Люксембург, Холандия, Западна Германия, Франция и Италия. Целта на Договора за създаване на Европейска общност за въглища и стомана е намаляване на икономическите пречки и координиране на политиките на държавите членки в областта на въглищата и стоманата.

За президент на Върховния съвет на ЕОВС е избран Жан Моне. Жан Моне заедно с представителите на държавите учредителки, превръщат „плана Шуман” в реалност и допринасят за изграждането на нова правно-политическа система. В последствие към ЕОВС се присъединяват и други държави. Договорът за ЕОВС има срок на действие от 50 г. и от 2002 г. той не е в сила. Неговите цели се пренасят в Договора за Европейската общност (ДЕО), в Договора за Европейската общност за атомна енергия (ЕВРАТОМ) и в Договора от Лисабон.

Подкрепяйки проекта за обединяване народите в Европа на основата на федерализма, европейските автори съществено се разминават в предложенията и разбиранията си относно пътищата и механизмите, които трябва да се следват и прилагат за реализирането му⁶. Най-реалистични са предложенията, направени от Жан Моне, който развива в представената от него концепция идеята за поетапното обединяване на европейските държави. Първоначално, по отделни отрасли на икономиката, след това, постепенно на основата на икономическата интеграция и на политическия съюз да бъдат изградени Европейски съединени щати. Наред с идеите на Жан Моне, европейските държави възприемат и някои от принципите на концепцията за федерализма, разработена от Дени де Ружмон. Идеята на Дени де Ружмон за регионалния подход и за прилагане на субординация при развитието на интеграционните процеси намира мощна подкрепа.

С течение на времето държавите-учредителки на ЕОВС стигат до извода, че подчиненото положение на Западна Европа спрямо САЩ може да се преодолее, само ако наред с въгледобива и стоманодобива западноевропейските държави се интегрират и в други области на икономиката, като се създаде на тяхна територия Общ пазар за всички стоки. Така се стига до идеята за създаване на комисия под ръководството на министъра на външните работи на Белгия, П. А. Спаак, която изготвя тъй наречения „Доклад Спаак”. Изводите и предложенията в този доклад

⁶ По подробно вж. Monnet J. Les Etats – Unis d’Europe ont commencés. Paris: Robert Laffont, 1955; Fédéralisme amphictyonique. Lausanne. F. Rouge et Cie, 1956; L’Europe en jeu. Neuchâtel, La Baconnière, 1948; Heraud G. les principes de la fédération européenne. Paris: Presses d’Europe, 1968.

служат като основа на подписаните през 1957 г. в Рим от същите шест държави-учредителки договори за създаване на още две общности – Европейска икономическа общност (ЕИО) и Европейската общност за атомна енергия (ЕВРАТОМ). Тези договори са известни като „Римските договори“. Те предвиждат създаването на Общ пазар и постепенно сближаване на стопанските политики на държавите членки, както и изграждането на мощна ядрена промишленост и насърчаването на процеса на мирно използване на атомната енергия. Договорът за създаване на ЕИО е ядрото на европейското обединение.

Развитието на ЕИО налага през 1986 г. подписването на Единният европейски акт (ЕЕА), с който се разширяват компетентностите на ЕИО в някои области и се прецизират процедурите по вземане на решения.

Приемането на ЕЕА е повратен момент в развитието на европейската интеграция. В него намира утвърждение проектът за изграждане на Европейския съюз като федерация. Най-ярко доказателство в подкрепа на федеративното устройство е възприетият принцип за „единство в разнообразието“, който е залегнал в ЕЕА. Този принцип се приема за основополагащ на всяка възникваща федеративна структура. В действителност това означава признаване на координацията като основен и водещ метод при извършване на интеграционните процеси, които се прилага, както от институциите на Европейския съюз, така и от държавите членки. Идеята за федерализация на Европа продължава да се развива и в последвалите изменения на ДЕО, приети в Амстердам и Ница, както и с финалната версия на Договора от Лисабон.

Развитието на икономическото сътрудничество между държавите членки на ЕИО, както и необходимостта от поставяне началото на политическото сътрудничество в областта на външните отношения и сигурността, както и на вътрешните работи, довеждат до необходимостта от промени в подписаните вече договори. Тези промени са отразени в Договора от Маастрихт, подписан през 1992 г. В Договора от Маастрихт се съдържа Договор за създаване на Европейския съюз (ДЕС) и се предвиждат редица промени в Договорите от Рим, като най-същественото изменение е промяната в името на Европейската икономическа общност (ЕИО). След Договора от Маастрихт тя вече се нарича Европейска общност (ЕО).

Третият голям пакет от реформи на учредителните договори от Рим, след промените отразени в ЕЕА и в Договора от Маастрихт, е Договорът от Амстердам, подписан през 1997 г. и в сила от 1999 г. С този договор се потвърждават основните принципи, на които трябва да се изгражда ЕС, а именно – свобода, демокрация, права на човека и правова държава. Предвиждат се специални разпоредби, насочени към защита на личните данни, засилване гаранциите за защита на равнопоставеността между мъжете и жените, създадени са предпоставките за изграждане на ЕС като пространство на свобода, сигурност и правов ред, според Шенгенското споразумение. (Шенгенското споразумение е договор между държавите от Европа за премахване на граничния контрол на вътрешните граници и за единна визова система. Шенгенското споразумение е подписано през 1985 г. и започва да се прилага от 1995 г.).

Следващо изменение на Римските договори е предприето през 2001 г. с подписването на Договора от Ница. Основната цел на Договора от Ница е да уреди увеличаването на членовете на институциите на ЕС с оглед предстоящото разширяване на Съюза съответно към 2004 г. с още 10 нови държави членки, и към 2007 г. с присъединяването на България и Румъния. Предвидени са и промени в реда за гласуване в институциите на Съюза.

Значителни промени в учредителните договори от Рим е изработеното пред-

ложение за Конституцията на ЕС, подписано от държавите членки през 2004 г. Предложението за Конституцията на ЕС не беше ратифицирано от две държави членки Франция и Холандия и по тази причина не влезе в сила.

През месец декември 2007 г. в Лисабон, ръководителите на държавите членки подписаха договор, с който се променят текстове в Договора за създаване на Европейската общност (ДЕО) и в Договора за Европейския съюз (ДЕС). Този договор е известен като Договора от Лисабон. В Договора от Лисабон се съдържат два договора: Договора за Европейския съюз (ДЕС) и Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), в които са преминали редица текстове от ДЕО и ДЕС, както и са приети и нови текстове.

С Договора от Лисабон се въвеждат два нови поста. Постът на Председател на Европейския съвет, заеман от г-н Херман ван Ромпфой и постът на Върховен представител по въпросите на външните работи и политиката на сигурност (Европейска служба за външна дейност), заеман от г-жа Катрин Аштън.

Основните изменения в ДФЕС предвиждат промени в правната рамка и в законодателните процедури, приложими в редица области; във възможността за учредяване на Европейска прокуратура; в създаването на нов постоянен комитет по вътрешна сигурност в рамките на Съвета (COSI), и др.

Значителен принос на Договора от Лисабон е предвидената нова роля за националните парламенти в процеса на вземане на решения от институциите на Съюза. Тази роля се изразява в правото на националните парламенти да осъществяват контрол за субсидиарност и пропорционалност върху проекто-актовете на Европейската комисия в рамките на осем седмици от тяхното приемане от Европейската комисия⁷.

2. Съдържание на понятието „право на ЕС”

В правната литература понятието „право на ЕС” се използва често и в различни смислови значения. С понятието „право на ЕС” се означават:

- договорите и споразуменията, които регулират междудържавните отношения на държавите членки на Европейския съюз;
- съвкупността от правни норми, които изграждат правото на Европейските общности и правото на Европейския съюз;
- националните правни системи на държавите членки на Европейския съюз.

Напълно естествено е при толкова разнообразна употреба да възникнат затруднения в случаите, в които се налага точното и прецизно използване на понятието „право на ЕС”. Европейската правната доктрина не се е обединила около едно общоприето определение на понятието „право на ЕС”.

В търсене на най-точната дефиниция авторите използват различни подходи,

⁷ По подробно вж. Борисов, О., Право на Европейския съюз, изд. Нова Звезда, С., 2010 г.; Попова, Ж. Право на Европейския съюз – второ преработено и допълнено издание, С., Сиела, 2011 г.; Prof. Jean-Denis Mouton, lecture „The application of EU law by national authorities”, С. 2009; Prof. Dr P S R F Mathijssen, Guide to European Union Law, 10th Edition, Sweet & Maxwell, 2010; Graig, P., EU law, second edition, Oxford, 1998; Hanlon, J. European community law, 3rd edition, Sweet & Maxwell, 2003; Готон, Ж.К. Европейско право, С., УИ „Св. Климент Охридски”, 2006 г.; Аломар, Б., С., Дациано Кара, Основни въпроси на ЕС, С., УИ „Св. Кл. Охридски”; Семов, Ат., Система на източниците на правото на ЕС, С., УИ „Св. Кл. Охридски”, 2009; Семов, Ат., Христов, Хр., Договорът от Лисабон, консолидирани текстове и коментари, С., УИ „Св. Кл. Охридски”, 2009.

които отличават дадените определения единствено по броя на елементите, включени в тях.

Условно, подходите на изследователите могат да се подразделят на две основни групи: едната група разглежда „правото на ЕС“ в широк смисъл, а другата група – в тесен смисъл. Авторите, които са поддръжници на „правото на ЕС“ в широк смисъл приемат, че в съдържанието на понятието се включват правното регулиране на отношенията в Европа, които обхващат организацията и дейността на всички европейски международни организации, цялата съвкупност от икономически, социални и политически отношения. Най-смелите привърженици на теорията за „правото на ЕС“ в широк смисъл приемат, че понятието „правото на ЕС“ обхваща: националните правни системи и международноправните договори, сключени между държавите членки, правото на Европейската общност, правото на Европейския съюз, както и положенията залегнали в Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи. Обобщено казано, според тях в понятието „право на ЕС“ в широк смисъл се включва всичко, което съдържа „европейски елемент“ и има правно отношение към европейските държави.

Авторите, които определят „правото на ЕС“ в тесен смисъл, приемат че „правото на ЕС“, което регулира отношенията в рамките на Съюза има своя собствена природа и е едно ново право, което съществено се отличава от традиционното международно право.

Преди да решим кое от дадените определения да подкрепим, е уместно да посочим отликите, които съществуват между понятията „право на Европейската общност“ (European Community Law) и „право на Европейския съюз“ (European Union Law). Европейската доктрина е приела, че те се различават по между си най-вече по своето съдържание.

На първо място трябва да отбележим, че понятието Европейски съюз е с по-широко правно значение от термина Европейска общност, доколкото Европейската общност (ЕО) е част от Европейския съюз (ЕС). Основание за този извод се съдържа в разпоредбата на чл. 1, ал. 3 (пр. чл. А, ал. 3) от Договора за Европейския съюз (ДЕС) и в чл. 3 (пр. чл. С) на Договора от Маастрихт от 1992 г.⁸

В чл. 1, ал. 3 (пр. чл. А, ал. 3) от ДЕС е посочено, че „Съюзът се основава на Европейските общности, допълнени от политиките и формите на сътрудничество“ в областта на външните отношения и сигурността и сътрудничество в наказателно-правната сфера между органите на полицията и съда, а в чл. 3 (пр. чл. С) от Договора от Маастрихт е предвидено, че „Съюзът разполага с единна институционална рамка, която осигурява съгласуваност и приемственост на мерките за постигане на неговите (на Съюза) цели при едновременно опазване и понататъшно развитие на достойнието на Общността“.

На второ място може да се посочи, че след подписването на Договора от Маастрихт европейската правна теория се обединява около схващането, че структурата на ЕО може нагледно да бъде представена като гръцки храм, който се състои от три стълба. Към „първият стълб“ се отнасят дейностите, извършвани в рамките на ЕО. „Вторият стълб“ обхваща сътрудничеството на държавите членки в областта на външната политика и политиката на сигурност. „Третият стълб“ включва действията на държавите членки, които са насочени към изграждане на общата политика в

⁸ Договорът за ЕС е подписан в Маастрихт, Холандия на 7 февруари 1992 г. и влиза в сила на 1 ноември 1993 г.

областта на правосъдието и вътрешните работи. Трябва да се отбележи, че независимо от единната институционална рамка, правното регулиране на отношенията в областта на „втория“ и „третия“ стълб, съществено се отличава от правното регулиране на отношенията, предмет на „първия“ стълб. Причината за това различие се корени, както в характеристиките на трите стълба, така и в правната природа на нормите, които ги уреждат.

Договорът от Лисабон⁹ не възпроизвежда структурата „на стълбове“ на законодателството на ЕС. Въпросите, които бяха включени в рамките на „третия стълб“ като съдебното сътрудничество по наказателно правни въпроси и полицейското сътрудничество, занапред ще бъдат разглеждани съгласно правила от същия вид като тези за единния пазар. Това означава, че в посочените области, мерките, предприети от ЕС и тези на национално равнище ще бъдат предмет на съдебен контрол от страна на Съда на ЕС.

От казаното до тук може да се направи изводът, че правото на ЕС е оригинално право и характерът му на *suī generis* е отдавна общопризнат. Източниците на правната система *suī generis* са интегрирани (възприети) в националните правни системи на държавите членки и подлежат на задължително приложение от националните съдебни органи. Субекти на правото на ЕС се явяват държавите членки и техните граждани. В този смисъл се е произнесъл и Съда на Европейската общност (СЕО) в решението си по дело № 1/78¹⁰.

Както вече бе посочено в чл. 3 на Договора от Маастрихт, взаимовръзката между трите стълба е „единна институционална рамка, която осигурява съгласуваност и приемственост на мерките за постигане на неговите (на Съюза) цели при едновременно опазване и понататъшно развитие на достоянието на Общността“. В последните години единодушно се възприе предложението да се замени словосъчетанието „достояние на правото на Общността“ с добилия гражданственост израз *acquis communautaire*. Този френски термин, с който на всички езици се означава правото на ЕС, има едно и също смислово значение. По своето съдържание *acquis communautaire* означава съвкупността от всички действащи правни норми в рамките на ЕС, включително и практиката на Съда на ЕО, без оглед на формата, вида и задължителната сила на тези актове. Безспорно е и разбирането, че правото на Общността създава задължения за държавите членки, но същевременно създава и права, от които могат да се ползват и физическите и юридическите лица на тези страни. Това означава, че субекти на правото на Общността се явяват не само държавите членки, но и техните физически и юридически лица, които имат право да търсят имуществено обезщетение за нанесените им вреди от съответната държава членка, когато тя нарушава законодателството на Съюза.

В тази връзка, съвсем естествено в процеса на преговорите за присъединяване към ЕС се явяваше изискването, отправено към България за въвеждане на *acquis communautaire* в националната правна система като необходимо условие за присъединяването ѝ към ЕС. Това изискване бе залегнало в подписаното през 1995 г. „Европейско споразумение за асоцииране между Европейските общности и техните

⁹ Договорът от Лисабон (известен като Лисабонския договор или като Договор за реформи) е международен договор, сключен между 27-те държави членки на ЕС. Той е подписан на 13 декември 2007 г. в Лисабон по време на португалското председателство на ЕС. Договорът влиза в сила от 1 декември 2009.

¹⁰ Решение на Съда ЕО по дело C-1/78 от 28 юни 1978 г., Patrick Christopher Kenny срещу Insurance Officer.

страни-членки и Република България”¹¹.

Без повече да навлизаме в теоретичен спор и без претенции за изчерпателност, за целите на настоящата книга може да се възприеме **определението**, което дефинира правото на ЕС като „самостоятелна система от правни норми, създадена във връзка с образуването и функционирането на ЕС, която се приема и прилага по силата и в съответствие с учредителните договори и общите принципи на правото, възприети в Общността и която съществува заедно със системата на международното право и с националните правни системи”¹².

Следва да се посочи, че в основата на общите принципи на правото на ЕС са заложили като приоритети зачитане правото на личността и съхраняване на конституционните традиции на европейските държави. Тези традиции определят развитието на националното право и в частност на правото в областта на закрила правата на потребителите в държавите членки на ЕС.

Всяко изменение на Римските договори е насочено към разширяване правомощията на ЕС. Най-последователен поддръжник на тази идея се явява Съдът на ЕС, който формулира и ревниво защитава принципите за директния ефект, за директната приложимост и за върховенството на правото на ЕС¹³.

Директен ефект имат тези норми на правото на ЕС, които предоставят пряко субективни права на юридическите и физическите лица. Когато нормите на правото на ЕС, които имат директен ефект и не се прилагат коректно в националното законодателство, то физическите и юридическите лица имат право в редица случаи да поискат от националните съдилища да приложат спрямо тях директно нормите на правото на ЕС, независимо, че вътрешното законодателство разпорежда друго. Това е потвърдено в редица решения на Съда на ЕС. Нормите на правото на ЕС, които имат директен ефект се подразделят на норми, които имат „вертикален директен ефект”, т.е. отнасят се до държавите членки; и на норми, които имат „хоризонтален директен ефект”, т.е. отнасят се до физическите и юридическите лица в държавите членки. Някои от нормите на правото на ЕС имат както „вертикален директен ефект” (например нормите налагащи забрани, нормите налагащи положителни действия и др.), така и „хоризонтален директен ефект”, каквито са нормите, засягащи конкуренцията, свободата на движение на стоки, услуги и хора и др.

Директната приложимост е задължение на държавите членки да инкорпорират (да включат) във вътрешното си законодателство нормите на правото на ЕС.

¹¹ Европейското споразумение за асоцииране между Европейските общности и техните страни членки, от една страна, и Република България от друга страна (обн. ДВ, бр.61 от 1995 г.).

¹² Hanlon, J. *European communitiee law*, 3rd edition, Sweet & Maxwell, 2003; Professor Dr P S R F Mathijsen, *Guide to European Union Law*, 10th Edition, Sweet & Maxwell, 2010; Prof. Jean-Denis Mouton, lecture „The application of EU law by national authorities”, С. 2009; Толстопятенко, Г., П., цит. съч. Европейско налоговое право, М., 2001; Ценова Л., „Основи на данъчното законодателство на ЕС”, С. 2002 г., с.18 и сл. и посочената там литература, Ценова, Л., „Актуални правни аспекти на акцизите – европейски измерения”, Сиела, С., 2010; Ценова, Л. Признаване директно приложение на директивите на ЕС в практиката на ВАС, сп. Административно правосъдие, бр.2 от 2010г.

¹³ По подробно виж. Борисов, О., *Право на Европейския съюз*, изд. Нова Звезда, С., 2010 г.; Попова, Ж. *Право на Европейския съюз – второ преработено и допълнено издание*, С., Сиела, 2011 г.; Готон, Ж.К. *Европейско право*, С., УИ „Св. Климент Охридски”, 2006 г.; Аломар, Б., С., *Дациано Кара*, *Основни въпроси на ЕС*, С., УИ „Св.Кл. Охридски”; Семов, Ат., *Система на източниците на правото на ЕС*, С., УИ „Св. Кл. Охридски”, 2009; Семов, Ат., Христов, Хр., *Договорът от Лисабон, консолидирани текстове и коментари*, С., УИ „Св. Кл. Охридски”, 2009.

Върховенство на правото на ЕС означава, че нормите на правото на ЕС имат предимство пред нормите на вътрешното право, които му противоречат.

Именно принципите директен ефект, директна приложимост и върховенство на правото на ЕС изграждат основата на **двустепенната система** на Европейското право.

В своята законодателна дейност ЕС има определена компетентност, която му е предоставена от държавите членки в Договорите. Така например Договорите предоставят **изключителна компетентност** на ЕС в областите, в които само Съюзът има изключителна компетентност да законодателства и да приема актове, задължителни за държавите членки. Такива са областите: митнически съюз, защита срещу конкуренцията, паричната политика на Съюза, общата търговска политика на съюза и др. Освен изключителна компетентност ЕС има и **споделена компетентност**, при която право да законодателстват имат, както Съюза, така и държавите членки. Споделената компетентност не покрива областите, в които ЕС разполага с изключителна компетентност. Към областите на споделените компетенции се отнасят: вътрешен пазар, транспорт, енергетика, околна среда, пространство на свобода, сигурност и правосъдие, защита на потребителите и др. В пределите на споделена компетентност спадат и правото на държавите членки да осъществят контрол за субсидиарност и пропорционалност върху актовете на ЕС.

Легалното определение на понятията **„субсидиарност“** и **„пропорционалност“** се съдържа в чл.5 от ДЕО, преминал в чл.5 от Договора за ЕС, който е част от Договора от Лисабон. В цитирания текст е посочено, че: „По силата на принципа на субсидиарност, в областите, които не попадат в неговата изключителна компетентност, ЕС действа само в случай и доколкото целите на предвиденото действие не могат да бъдат постигнати в достатъчна степен от държавите членки, както на централно, така и на регионално и местно равнище, а поради обхвата или последиците от предвиденото действие могат да бъдат по-добре постигнати на равнището на Съюза. Институциите на ЕС прилагат принципа на субсидиарност в съответствие с Протокола относно прилагането на принципите на субсидиарност и на пропорционалност. Националните парламенти следят за спазването на принципа на субсидиарност в съответствие с процедурата, предвидена в този протокол.

По силата на принципа на пропорционалност, съдържанието и формата на дейност на ЕС не надхвърлят необходимото за постигане на целите на Договорите.

Институциите на ЕС прилагат принципа на пропорционалност в съответствие с Протокола относно прилагането на принципите на субсидиарност и пропорционалност.”

Утвърждаването на принципа на субсидиарността в Договора от Маастрихт, а след това и в Договора от Лисабон потвърждава **два основни постулата**, които са присъщи и на всяка федерация: принципът на автономност на волята на държавите членки и принципът на участието на държавите членки в процеса на вземане на общи решения.

Понастоящем не подлежи на съмнение фактът, че съвременното състояние на ЕС е твърде далече от класическата форма на федерацията¹⁴. Основната тенденция за развитието на Общността, която е отразена, както в Единния европейски акт,

¹⁴ Същото се поддържа от цитираните по-горе автори, както и от Michel Barnier, Member of the European Commission; Marjorie Jouen, Research Fellow, Notre Europe, Paris; Edward Bannerman, Head of Business and Economics Unit, Centre for European Reform, London, Future of the enlarged European Union, Third Annual Conference, Sofia, 29th October 2001.

така и в Договорите от Маастрихт, Амстердам, Ница и Договора от Лисабон позволява с по-голяма доза увереност да се твърди, че съществува съвместимост между принципите, върху които е изграден ЕС и основните принципи, върху които се изграждат федералните държави. Както при ЕС, така и при федералните държави е заложена идеята за разграничаване на правомощията между централната и местната власт при предприемане на всички мерки, които са необходими за обезпечаване на ефективно управление и защита на държавните интереси във всички сфери на обществения живот. При всяка власт, както централна, така и местна проблемът, свързан с осигуряването на необходимите финансови средства се явява ключов.

3. Съдържание на понятието „данъчно право на Европейския съюз”

Определението на понятието „право на ЕС”, което възприехме по-горе, може да вземем за основа при очертаване на основните белези на понятието „данъчно право на ЕС”. Характерът на правото на ЕС, като право *sui generis* определя и съдържанието на данъчното право на ЕС¹⁵.

В зависимост от възприетия подход в европейската правна доктрина, понятието „данъчно право на ЕС” се среща под различни наименования. В определението, обединило вижданията на проф. D. Williams, проф. P. Farmer, проф. R. Lyal и проф. D. Berlin¹⁶, се използва понятието „данъчно право на ЕС”. Тези изследователи на европейското право определят данъчното право на ЕС като съвкупност от данъчни положения, залегнали в учредителните договори, нормативните актове на институциите на ЕС и в решенията на Съда на ЕС.

Друга група учени, занимаващи се с проблемите на данъчното право на Общността, най-ярки представители на които са проф. В. Terra и проф. P. Wattel¹⁷, определят като „европейско данъчно право” само данъчната материя, уредена в учредителните договори и в актовете, издавани от институциите на ЕС.

За целите на настоящото изследване и за да се избегнат грешки и обърквания е целесъобразно, според нас, използването на възприетите в правната доктрина на новоприсъединилите се към ЕС държави два термина общо (интегрирано) данъчно право на ЕС и данъчно право на ЕС. Тези две понятия са сполучливо предложение, което дава по-точно представа за същността на правните системи, които регулират данъчните отношения в Европа. Регулирането на данъците и данъчните отношения, едновременно, както от правото на ЕС, така и от националните правни системи на държавите членки е основната причина, която налага въвеждането на тези два отделни термина. Посредством тях може да се постигне по-точно разграничаване на двете правни системи, които на практика не могат да бъдат разделени.

Общото (интегрирано) данъчно право на ЕС обхваща данъчните принципи, залегнали в учредителните договори и в правните актове, приети от институциите на ЕС, общите принципи на правото, които регулират данъчните отношения, решенията на Съда на ЕС по данъчни въпроси и правната доктрина на ЕС. Съдържанието на понятието „интегрирано данъчно право на ЕС” е извлечено от определенията

¹⁵ Толстопятенко, Г.,П., Европейско налоговое право, М., 2001., с.11, Захаров, А.С., Налоговое право ЕС – актуальные проблемы, функционирования динно системы, W. Kluwer, M. 2010, с.6.

¹⁶ Williams, D., EC Tax law, London- New York, 1998.; Farmer, P., Lyal, R. EC Tax Law, Oxford, 1994; D. Droit, D., fiscal communautaire, Paris, 1998; Захаров, А.С., цит. Съч., стр.8,

¹⁷ Вж. Terra, В., Wattel P., European tax Law. London-Boston: The Hague, 1997.

за данъчно право, дадени в данъчно-правната доктрина на държавите членки.

В понятието „данъчно право на ЕС“ се включват интегрираното данъчно право на ЕС и вътрешното (националното) данъчно право на държавите членки. Трябва да се отчита факта, че вътрешното (националното) данъчно право се явява равностойна съставна част от правото на ЕС, тъй като регулира значителен обем от данъчни отношения, установени в държавите членки на ЕС. По наше мнение не може да се присъединим към застъпеното в правната литература виждане, според което в съдържанието на данъчното право на ЕС не се включва вътрешното данъчно законодателство на държавите членки. Такъв подход при определяне границите на данъчното право на ЕС, създава погрешната представа, че вътрешното данъчно право може да бъде заменено от данъчното право на ЕС.

От казаното дотук може да се обобщи, че за целите на настоящето изследване понятието „данъчно право на ЕС“ ще включва в своето съдържание, както интегрираното данъчно право, така и вътрешното (националното) данъчно право на държавите членки на Съюза, което го прави по-широко по обхват от традиционно възприетото в правната доктрина на ЕС.

4. Основополагащи принципи на данъчната политика на Европейския съюз

Данъчното облагане заема централно място в националния суверенитет на държавите членки, защото осигурява средства за провеждане на националната политика на отделните държави. Данъчното облагане е инструмент за икономическо регулиране, посредством, който може да се влияе върху потреблението на стоки и услуги, както и може да оказва влияние върху организацията и дейността на икономическите субекти. Веднъж изграден Общият пазар на Общността и създаването на възможност за потребителите да закупуват стоки в отделните държави членки и да ги пренасят у дома си без да плащат мита на границите, е наложило допълнителни промени в данъчните системи на държавите членки, насочени към задълбочаване на процеса на уеднаквяване на данъчните ставки, основно при косвените данъци. В тази връзка европейската правна доктрина се е обединила около разбирането, че към принципите, върху които е изградена Общата данъчна политика на Съюза се отнасят: принципът на демократизма, принципът на правния плурализъм, принципът на приоритет на правата и свободите на гражданите, принципът на върховенството на правото на ЕС, принципът на пропорционалността и принципът на субсидиарността¹⁸.

5. Влияние на европейската правна доктрина върху данъчната политика на Европейския съюз

Правната доктрина е условно понятие, което по своето съдържание е съвкупност от теоретични представи за целите, принципите и правните форми на европейската интеграция.

В отделните държави правната доктрина обхваща мненията на видни теоретици и практики в областта на националното право, което се изгражда и формира през годините. За разлика от националната, европейската правна доктрина се фор-

¹⁸ Вж. Толстопятенко, Г., П., Европейско налоговое право, М., 2001., с.11, Захаров, А.С., Борисов, О., Попова, Ж., Семов, Ат., Ценова, Л. цит. съч. и посочената там литература.

мира на основата на вижданията и становищата изразени от водещи европейски специалисти, привлечени за работа в комитетите и комисииите на ЕС. Обединени в специално създадени за целта структури, те изработват принципите и съдържанието на бъдещите актове на Съюза. Създадените по този ред експертни групи не изпълняват традиционната функция на комитети и комисии към парламентите, които имат за цел да изготвят проекти за нормативни актове. Най-често докладите, изготвени от експертните групи са теоретически обосновки и служат като основа за изграждане на правната политика на Съюза във всички области на интеграцията, включително и в сферата на данъчните отношения. Така например, приемането на основни актове на институциите на ЕС за регулиране на данъчните отношения се предшества от обширна експертна работа на водещи специалисти. В изготвените от тях доклади се съдържат препоръки за принципите, върху които трябва да бъде изградена данъчната политика на ЕС в процеса на интеграцията. В исторически план основно място за формиране на европейската правна доктрина в областта на данъците заемат докладите на Нюмарк¹⁹ и Вернер²⁰.

Докладът на **Нюмарк**, наречен така на името на председателя на Комитета по въпросите на финансите и данъците, формулира редица общи препоръки, които впоследствие определят целите на данъчната политика на Общността. По-важните сред тях са:

- **Унифициране и централизиране на данъчните системи на държавите членки.** В доклада се подчертава, че този процес е изключително труден поради сериозните различия, които съществуват в изградените вече национални данъчни системи. По тази причина експертите смятат, че за изграждането на Общ пазар е достатъчно да се хармонизират данъчните законодателства на държавите членки до такава степен, че съществуващите различия да не възпрепятстват постигането на целите на ЕС.
- **Сближаване на законодателството.** Експертите препоръчват сближаването в данъчните отношения да обхване преди всичко: данъка върху доходите; данъка върху оборота; данъка върху потреблението; проблемите на двойното данъчно облагане; проблемите на правното разпределение на данъчната тежест в рамките на Обединена Европа.

В доклада, изготвен от групата на Вернер се изразява мнението, че е необходима по-активна политика, която да бъде насочена към хармонизиране на данъчното законодателство, като необходимо условие за създаване на Единен икономически и валутен съюз.

Основните насоки, които трябва да следва тази политика са формулирани така:

- **Сближаване на данъчното облагане с акцизи** чрез сближаване на данъчните ставки, които действат в държавите членки.
- **Сближаване на законодателството, регулиращо преките данъци**, което оказва непосредствено влияние върху движението на капитали чрез сближаване на правните норми, определящи структурата на данъците и регламентиращи данъчното облагане на юридическите лица.

В началото на 60-те години на миналия век, опирайки се на заключението,

¹⁹ Neumark Report of 1962

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm

²⁰ Werner Report, of 1957 г. -

http://ec.europa.eu/economy_finance/the_euro/road_to_emu9379_en.htm

изготвено от експертите, Европейската комисия изработва план за необходимите законодателни мерки, които следва да бъдат предприети. Този план включва програма от три стъпки, която има за цел да постигне сближаване на непрякото данъчно облагане в Общността.

Първата и най-важна стъпка, която е предприета, е сближаване на данъка върху оборота. На този етап се предвижда още да бъдат обект на сближаване данъците, които се удържат при източника, като данък върху дивидентите и лихвите, както и другите данъци, регламентирани със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане. Особено внимание се отделя на необходимостта от сближаване на акцизите. Тези от акцизните стоки, които нямат особено значение за приходната част на бюджета на държавите членки и на Общността, се предвижда да останат извън обсега на сближаването.

Като втора стъпка Европейската комисия определя сближаване на данъците върху печалбата и данъците върху доходите.

Като трета стъпка се предвижда, след приемане на всички предложения, свързани със сближаване на данъците, да бъде изградена за тях обща информационна система. Тази система ще осигурява възможност на държавите членки и на Европейската комисия да следят за извършваните доставки, плащания и събираемостта на данъците, които подлежат на сближаване. Предвижда се още в процеса на сближаване да бъдат включени и мерките относно данъците върху капиталовите разходи, транспорта и енергетиката.

Опирайки се на резултатите от доклада на Нюмарк и на докладите на другите работни групи, през ноември 1962 г. Европейската комисия представя на Съвета проект на Директива за общата система на ДДС, която след значителни промени, е приета. Тази директива поставя основите на редица други директиви, които регламентират облагането с ДДС²¹.

Европейската комисия предприема мерки за ускоряване на работата и по сближаване на акцизите, което е необходимо с цел уеднаквяване облагането с акциз на определени стоки след отпадане на митническите граници на Общността от 1 юли 1968 г.²²

6. Източници на данъчното право на Европейския съюз

Мястото на данъчното право в правната система на ЕС се определя съобразно мястото, отредено на данъчната политика в общата политика за изграждане на Европейския съюз. Както вече бе посочено, характерът на правото на ЕС, като право *siu generis* дава своето отражение върху правната природа и многообразието на неговите източници, които доктрината подразделя на две основни групи: източници на първичното право и източници на производното право²³. За по-голяма пълнота на изследването към източниците на данъчното право на ЕС ще направим и преглед на източниците на данъчно право на национално ниво.

²¹ По подробно вж. Димитрова, Ев., „Сравнително правни аспекти на облагането с ДДС”, изд. „Просвета”, С., 2011 г., Ценова Л., „Основи на данъчното законодателство на ЕС”, С., 2002 г.

²² По подробно вж. Ценова, Л., „Актуални правни аспекти на акцизите – европейски измерение”, Сиела, С., 2010., Ценова Л., „Европейско данъчно право”, Фенея, С., 2012 г.

²³ Поради съотнесеността на данъчно право на ЕС към правото на Съюза, като част към цяло, източниците им са идентични и ще бъде възприета тази класификация за целите на настоящото изследване.

Към източниците, които се определят като **първично право** и съдържат разпоредби, регулиращи данъчните отношения в ЕС се отнасят **учредителните договори**, които са оказвали своето влияние върху развитието на данъчните отношения в ЕС²⁴. В момента данъчните отношения се регулират от Договорът за ЕС и Договорът за функционирането на ЕС.

Източниците на **производното право**, които регулират данъчните отношения на общностно ниво са преимуществено регламенти, директиви и решения, издадени от институциите на Съюза и решенията на Съда на ЕС.

Изброените източници съдържат в себе си елементи, които имат за цел да сближат националните данъчни системи на държавите членки в полето на европейската икономика. Сближаване на данъчните системи означава въвеждане на съгласувани общи подходи и концепции. Те се заложили в източниците на данъчното право на ЕС.

7. Източници на първичното право на Европейския съюз.

Учредителни договори.

Основно място в системата от изворите на данъчното право на ЕС заемат учредителните договори, които са източници на първичното право на ЕС. Към тях се отнасят **Договорът за създаване на Европейската общност (ДЕО)**, който със съответните допълнения и изменения, след влизане в сила на Договора от Лисабон, е консолидиран в **Договора за функционирането на ЕС (ДФЕС)**. Правното основание за приемане разпоредбите на Договора като източник на данъчното право на ЕС се съдържа в чл.113 ДФЕС, където е посочено, че „Съветът, с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема разпоредби за хармонизиране на законодателството относно данъците върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане, в степента, в която такава хармонизация е необходима за осигуряване създаването и функционирането на вътрешния пазар и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията”. С тази разпоредба се препоръчва сближаване на онези косвени данъци, които имат пряко отношение към функционирането на Общия пазар и могат да окажат непосредствено въздействие върху неговото развитие²⁵.

Сближаването на законодателството между държавите членки на ЕС следва да се разглежда като дейност, която има за цел премахване на вътрешноправните различия в данъчното облагане, които създават затруднения и пречки за функцио-

²⁴ Към тях се отнасят : Парижкият договор от 1951 г., учредяващ ЕОВС (в сила до 2002 г.); Римски договори от 1957 г., учредяващи ЕО и Евратом; Единният Европейски Акт от 1986 г., установяващ Единен (общ) пазар; Договорът от Маастрихт 1992 г., създаващ Европейски съюз; Договорът от Амстердам от 1997 г.; Договорът от Ница от 2001 г.; Договор от Лисабон от 2007 г.. През 2004 г. бе сключен Договор, представляващ проект за Конституция на ЕС, но той не влезе в сила, тъй като не бе ратифициран от Франция и Холандия. През 2007 г. бе подписан Договорът от Лисабон, който влез в сила от 1 декември 2009 г.

²⁵ По-подробно относно същността на сближаване на българското с правото на ЕС, вж. Мръчков, В. „Сближаване на българското с европейското право и законодателната дейност на Народното събрание”, сп. Съвременно право, кн.2,1996 г., с.7-16; Минкова, Ганета, Данъчни задължения, Сиела, С. 2012г.; Стоянов Ив., „Данъчно право и данъчен процес” Фения, С. 2012г.; Стоянов Ив., Механизъм за управление на публичните финанси, С., Феня, 2011 г.

нирането на Общия пазар и за изпълнението на бюджетните приходи на Съюза²⁶.

Сближаване на законодателството в данъчната област означава достигане на близки по равнище данъчни ставки, еднакъв и опростен режим на данъчно третиране на фирмите и лицата, които желаят да развият стопанска дейност, с цел да се изградят данъчните предпоставки за осъществяване на **четирите основни свободи** (свободното движение на хора, капитали, стоки и услуги) и да се преодолее опасността от изграждане на деформирана конкуренция в областта на свободното движение на стоки²⁷. Това от своя страна изисква изработване на системен подход при предприемане на съответните стъпки, които водят до сближаване на данъчните системи на държавите членки.

Целта на предприетото сближаване на законодателствата на държавите членки е постигане в максимална степен на унифициран ред за регулиране на междудържавните данъчни отношения.

За целите на настоящето изследване са особено важни основните текстове от ДЕО, преминали и в ДФЕС, които регулират пряко или непряко данъчните отношения в ЕС. Към тях се отнасят:

- Нормата на чл.10 ДФЕС по своя правен характер е обща норма и **забранява дискриминация**, под всякаква форма на основание гражданство. Тя може да бъде приложена към всички правоотношения, включително и към данъчните, когато се отнасят до данъчното облагане на местните и чуждестранните лица в държавите членки на Съюза.

- Нормите на чл. 28 и чл.30 ДФЕС предвиждат създаването и функционирането на **Митнически съюз** в рамките на Съюза и въвеждат забрана за установяване на мита по вноса и износа между държавите членки, както и въвеждането на мита с фискален характер. Относно приложението на тези разпоредби има и богата практика на Съда на ЕО²⁸.

- В чл. 57 до 60 ДФЕС нормативно е закрепен принципът, уреждащ **правото на свободно движение** на капитали и плащания между държавите членки и забраняващ въвеждането на всякакви вътрешнодържавни мерки и процедури, които могат да доведат пряко или косвено до ограничаване на неговото приложението²⁹.

²⁶ Сред основните източници на бюджетни приходи на Съюза се отнасят: данъкът върху добавената стойност; акцизите; данъците, свързани с облагане капитала на търговските дружества; таксите, заплащани в енергетиката и за опазване на околната среда.

²⁷ Сближаването на данъчните системи на държавите членки означава също така и изработване на общи и съгласувани подходи и концепции, както и съвместно изработване на правни принципи и на отделни законодателни решения. В резултат на продължителен диалог, държавите членки са постигнали консенсус по отношение на разбирането, че сближаването на данъчните системи в рамките на международната икономическа интеграция следва да се извършва съгласувано и последователно.

²⁸ Вж. Case C-266/91, Celulosa Beira Industrial SA v. Fazenda Publica, [1993], I-4337; Case C-17/91, Lornoy v. Belgium, [1992], ECR I-6523.

²⁹ За разлика от либерализацията, постигната в търговията със стоки и услуги въвеждането на свободен режим за движението на капитали и плащанията на територията на Общността се осъществява много по-късно, независимо че принципа за свободен режим за движението на капитали и плащания е закрепен нормативно още в Римския договор от 1957 г. Това е така, защото през 50-те и 60-те години на XX век международното движение на капитали няма то ва значение, което има днес. Едва през 80-те години на XX век се наблюдава по-осезаемо движение на капитали между държавите, което налага либерализиране на режима за свободно движение на капитали и плащания. Така в първичните източници на правото на ЕС отново е препотвърдено правото на държавите да регулират с вътрешни правни средства, отново

- Нормата на чл. 65 ДФЕС е една отстъпка, направена от страна на Съюза към държавите членки. С този текст се предоставя право на държавите членки да въвеждат различен данъчен режим, по отношение на местните и чуждестранните лица, а също така и различен данъчен режим за облагане на доходите, получени от инвестиции в страната, където е постоянното местоживееие на данъкоплатеца, както и на доходите, получени от инвестиции, които са направени в чужбина³⁰.

- Нормите на чл. 110 и чл.113 ДФЕС уреждат правилата, на които трябва да се подчинява косвеното данъчно облагане³¹. Анализирайки този текст, можем да направим следните изводи:

а/ Разпоредбата на чл. 110 ДФЕС въвежда **забрана** за дискриминационно отношение към стоките произведени от една държава членка, когато те се предлагат на територията на друга държава членка, с цел създаване на по-благоприятни условия на пазара за аналогични стоки от местно производство.

б/ Разпоредбата на чл. 110 ДФЕС е правна норма с **директен ефект**, т.е. тя предоставя субективни права незабавно и пряко на физическите и юридическите лица, като тези права трябва да бъдат признати и защитени от националните съдилища. Директният ефект на правната норма осигурява ефективна защита срещу неправомерни действия на държавите членки, предприети в нарушение на правото на ЕС. Текстът създава правна възможност на заинтересованите частни лица, позовавайки се директно на правото на ЕС да се защитят срещу действия, предприети от националните държавни органи в нарушение на разпоредбите на Договора. Разпоредбата на чл. 110 ДФЕС предоставя на физическите и юридическите лица правото да се обърнат към националния съд с искане за защита на правата им, когато според тях, националното законодателство на една от държавите членки не съответства на чл. 110 ДФЕС и нарушава правата им по Договора³².

- Източник на данъчното право на ЕС е и нормата на чл. 115 ДФЕС, която съ-

шенията свързани с данъчното облагане на движението на капитали и плащания.

³⁰ При прилагане на чл. 65 ДФЕС, трябва да се държи сметка и за предвидената забрана за всякакъв вид ограничения в движението на капитали и плащанията между държавите членки, както и между държавите членки и трети държави, въведена в чл. 63 ДФЕС. Текстът на чл. 65 § 3 ДФЕС е пределно ясен: „мерките и процедурите предприети от държавите членки не бива да представляват нито средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали или на плащания, по смисъла на чл. 63 ДФЕС”.

³¹ Така например разпоредбата на чл. 110 ДФЕС императивно предвижда, че „нито една държава членка не може да налага, пряко или косвено, каквито и да било вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените пряко или косвено върху подобните местни стоки. Освен това никоя държава членка не може да налага върху стоките от други държави членки вътрешни данъци от такъв характер, че да дава косвена закрила на други стоки”.

³² Многократно разпоредбата на чл.90 от Римския договор (чл. 110 ДФЕС) е била обект на разглеждане от Съда на ЕО. Показателен пример в това отношение е Дело №112/84 (Humblot Case) от 1984 г. вж. Case 112/84, Michel Humblot v.Directeur des services fiscaux,[1985] ECR 1376. Подобно разбиране на съдържанието на чл. 90 ДЕО, Съдът та ЕО е изразявал и в други свои решения, свързани с данъчното облагане на вносни стоки. Вж. Case C-47/88, Commission v. Denmark, [1990] ECR I-4509; Case 132/88, Commission v. Hellenic Republic,[1990] ECR I-1567; Case 46/80, SpA Vinal v. SpA Orbat,[1981] ECR 90; Case C-167/05 ЕК срещу Кралство Швеция за забрана за дискриминация между вносни стоки и конкурентни местни стоки.

държа правното основание за осъществяване процеса на сближаване на законодателствата на държавите членки и в областта на данъчното облагане³³.

- Нормата на чл. 116 ДФЕС урежда механизма за обезпечаване на условия за конкуренция без деформация в Общия пазар, в случаите когато има несъответствие в законодателната област или в административните указания, издавани от вътрешните органи на държавите членки³⁴.
- Разпоредбите на чл. 179 ДФЕС и чл. 191 ДФЕС са правна основа за приемане на съответни актове от Съвета на ЕС и Европейската комисия, отнасящи се до данъчни въпроси, тъй като съдържат правила, отнасящи се в различна степен до регулирането на данъците³⁵.
- Нормата на чл. 191 ДФЕС отразява политиката на Съюза в областта на околната среда и предвижда отговорност за нарушителите на околната среда. Тази разпоредба е правното основание за въвеждане в ЕС на екологичните данъци³⁶.

Освен в Договорите, които са първични източници на правото на ЕС, данъчните отношения се регулират и от източници на производното право, каквито са регламентите, директивите и решенията, издадени от институциите на Съюза и решенията на Съда на ЕС.

³³ На основание на чл. 94 ДЕО (чл.115 ДФЕС) от Съвета на ЕС са приети две директиви и една конвенция, отнасящи се до данъчното третиране на търговските дружества при осъществяване от тях на трансгранична дейност. Това са: Директива на Съвета № 90/434/ЕИО от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки и Директива на Съвета № 90/435/ЕИО от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки.

³⁴ Този текст няма непосредствено отношение към данъците, но при определени условия може да послужи като основание за приемане на необходимите директиви за уреждане на данъчни въпроси. Например, ако няколко държави членки отменят през почивните дни данъците върху определени стоки и услуги, това може да доведе до нарушаване на забраната за нелоялна конкуренция на пазара на тези стоки и услуги в пограничните населени места на тези държави членки. Ако такива решения бъдат взети от някои от тях, то тези решения ще послужат като основание за предприемане на съответни действия от институциите на ЕС за нарушаване на чл. 116 ДФЕС (чл. 96 ДЕО). Опирайки се на този текст, институциите на ЕС могат да вземат решение и да приемат и необходимите директиви, които да отстранят възникналите противоречия. До настоящия момент на основание на чл. 96 ДЕО, институциите на ЕС не са приемали директиви в областта на данъците, но е напълно възможно това да бъде направено в бъдеще, но вече на основание чл.116 ДФЕС.

³⁵ В разпоредбата на чл. 179, §1 ДФЕС (чл. 163, § 1 ДЕО) е посочено, че Съюзът има за цел да укрепва своите научни и технологични основи чрез създаването на „европейско изследователско пространство, в което изследователите, научните познания и технологиите се движат свободно, и да насърчава развитието на конкурентоспособността си, включително тази на своята промишленост, както и да насърчава научноизследователските дейности, смятани за необходими по силата на други глави от Договорите”. От съдържанието на текста е видно, че тази разпоредба формулира целите на Съюза в областта на изследването и на технологичното развитие и определя средствата, с помощта на които това може да се достигне. Едно важно изискване за постигане на посочените резултати е отстраняването на юридическите и данъчни ограничения, които възпрепятстват осъществяването на такова сътрудничество.

³⁶ Вж. О.В. С 196 от 3 август 1992.

8. Основни източници на производното право на ЕС

8.1. Регламенти

Регламентът (Regulation, Reglamente) заема първо място в йерархията на нормативните актове и е основен източник на производното право на Съюза. В чл. 288, § 1 ДФЕС е предвидено, че „регламентът е акт с общо приложение. Той е задължителен в своята цялост и се прилага пряко във всички държави членки”. Легалното определение на регламента разкрива следните негови основни характерни особености:

- Регламентът има **нормативен характер**. Той създава правни норми от общ характер и се прилага към неограничен кръг лица, т. е. притежава действие *erga omnes*.
- Регламентът е **задължителен като цяло**. Органите и лицата, до които се отнася не могат да го прилагат частично. Той е задължителен във всичките свои елементи.
- Регламентът е с **директно приложим ефект** спрямо всички държави членки, съгласно разпоредбата на чл. 288, §2 ДФЕС. Той и има задължителна юридическа сила по отношение на държавите членки, техните физически и юридически лица, както и по отношение на останалите институции на ЕС³⁷.
- Регламентът, като акт с директен ефект поражда директно права и задължения за всички субекти на правото на Съюза³⁸.

По отношение на данъчните правоотношения, регламентът е често използвана правна форма, която се избира от институциите на ЕС, за материализиране на особено важните решения, например отнасящи се до сближаване на акцизите или до определяне на отделни елементи на акцизите³⁹.

³⁷ За приложението на регламента във вътрешния правов ред, държавите членки не издават отделен специален въвеждащ акт. Нещо повече, Съдът на ЕО постановява, че извършване на действия, насочени към издаване на специален акт за рецепция, не само не са нужни, но ще бъдат и неправомерни. С решението си по Дело № 39/72 *Commission v. Italie* Вж. дело № 39/72 *Commission v. Italie* Rec, 1972, 101. Съдът приема, че на „ДЕО противоречат всички модалитети, свързани с неговото изпълнение, които биха могли да попречат на директния ефект на Регламента и така да компрометират неговото едновременно и еднообразно приложение в цялата Общност”.

³⁸ Всяко физическо или юридическо лице може да се позове на директния ефект на регламента и да получи от националния съд съдебна закрила на придобитите от него индивидуални права. Съдът на ЕО е имал нееднократно повод да потвърди в своите решения директния ефект на регламентите. Например в решение, постановено по Дело № 43/71 *Politi v. Italy* (Case № 43/71 *Politi v. Italy*, 1971, ECR, 1 049). Подобни аргументи се съдържат и в решенията на Съда постановени по Дело № 43/71, *Leonesio*, 1972; Дело № 34/73, *Variola*, 1973; Дело № 177/78 *Pigsand Bacon*, 1979 и др (вж. Case №43/71, *Leonesio*, 1972, ECR, 287-295; Case № 34/73, *Variola*, 1973, ECR, 981; Case № 177/78 *Pigsand Bacon*, 1979, ECR, p. 2161).

³⁹ Регламент (ЕИО) № 3649/92 на Комисията от 17 декември 1992 година относно опростения придружаващ документ за вътреобщностно движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз, които са освободени за потребление в държавата членка на изпращане, ползване на опростен придружаващ документ, когато продукти, подлежащи на облагане с акциз, са освободени за потребление в държава членка и са предназначени за движение в държава членка през територията на друга държава членка, както и Регламент (ЕО) № 807/2003 на Съвета от 14 април 2003 година относно адаптирането към Решение № 1999/468/ЕО на разпоредбите за комитетите, които подпомагат Комисията при упражняване на изпълнителните й правомощия, установени в инструментите на Съвета, приети съгласно процедурата на единодушие.

Съветът на ЕС многократно е използвал правната форма на регламентите за уреждане на правоотношенията в областта на данъчното облагане, които подлежат на сближаване^{40, 41}.

8.2. Директиви

В чл. 288, § 3 ДФЕС е посочено, че „Директивата (Directive) е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите членки, до които е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат“⁴². От текста на разпоредбата е видно, че ДФЕС не придвижва директно приложение за директивите. В тази връзка изследователите на правото на ЕС приемат, че ако принципът на директното приложение на регламентите разпростре автоматично своето действие и върху директивите, то това ще създаде трудности, свързани с тяхното правоприлагане. По тази причина, преди в ДЕО и сега в ДФЕС не е предвидено директно приложение за директивите, за разлика от практиката на Съда на ЕС, която е на противоположното становище⁴³.

⁴⁰ Вж. Council Regulation 2913/92/EEC of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code (O.J. № L 302/1 of 19 October 1992). Регламент на Съвета № 2137/85 от 25 юли 1985 г. относно създаването на европейски сдружения с обща икономическа цел. Той е издаден на основание чл. 308 от ДЕО и с него се създават правните условия за възникването и функционирането на нов вид юридически лица. Тези нови юридически лица са изградени от държавите членки и имат за цел да оказват съдействие на производството и търговията, извършвана от членовете им за постигане на поставена обща икономическа цел. Регламент № 2137/85 е източник на данъчното право, тъй като според правната доктрина той предвижда за европейските сдружения с обща икономическа цел редица данъчни преференции, включително и освобождаване от заплащане на данък върху печалбата. Специалните данъчни облекчения се предоставят, само на тези юридически лица, които се преобразуват в новата организационна форма, предвидена в Регламента;

⁴¹ Вж. Council Regulation 2913/92/EEC of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code (O.J. № L 302/1 of 19 October 1992). В правната форма на регламент се обличат и други важни решения на институциите на Общността. Например, Митническият кодекс на ЕС е утвърден с Регламент на Съвета с № 2913/92 от 12 октомври 1992 г. Този регламент е източник на данъчното право тъй като съдържа норми, които определят реда за начисляване и събиране на митните сборове, които по своята правна природа се явяват косвени данъци.

⁴² Член 288, §3 ДФЕС е цитиран, съгласно редакцията на ДФЕС, обн. ОВ, С-119.05.2008 г. Прилага се и английска версия за сравнение :Art. 288, § 3: „A directive shall be binding, as to the result to be achieved, upon each Member State to which it is addressed, but shall leave to the national authorities the choice of form and methods“.

⁴³ Вж. Joined Cases 789-790/79, *Calpak v Commission*, [1980] E.C.R. 1949 at 1961 (9); [1981] 1 C.M.L.R. 146 and Joined Cases 16-17/62, *Producteurs de fruits v Council*, [1962] E.C.R. 471 at 479, [1963] C.M.L.R. 160; Case 230/78, *Eridania v Ministry of Agriculture*, [1979] E.C.R. 2749 at 2772 (35); Case 43/75, *Defrenne v Sabena*, [1976] E.C.R. 455 at 474 (24), [1976] 2 C.M.L.R. 98 and Case 2/74, *Reyners v Belgium*, [1974] E.C.R. 631 at 651 (25), [1974] 2 C.M.L.R. 305; Case C-9/70, *Grad v Finanzamt Traunstein*, [1970] E.C.R. 825 at 839 (5); [1971] C.M.L.R.; Case C-41/74 *Van Duyn v Home Office*, [1974] E.C.R. 1337; [1975] 1 C.M.L.R. 1; Case C-9/70, *Grad*; Case 111/75, *Mazzalai v Ferrovia* [1976] E.C.R. 657 at 666; [1977] 1 C.M.L.R. 105; Case-51/76, *Nederlandse Ondernemingen v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, [1977] E.C.R. 113 at 127 (23); Case 129/96, *Inter-Environnement Wallonie v Region wallonne*, [1997] E.C.R. I-7411; Case 1526/84, *Marshall*, [1986] E.C.R. 723 (15,16); [1986] C.M.L.R. 688. и др.; Ценова, Л. Признаване директно приложение на директивите на ЕС в практиката на ВАС, сп. Административно правосъдие, бр.2, 2010г.

В теорията, която изследва правото на ЕС се поддържа тезата, че директивите са оригинални правни актове, които създават правна възможност за постигане на сближаване на националните законодателства в определени срокове, което определя сложността за приложението им. Те са правно-технически средства, чрез които се осъществява сътрудничеството между институциите на ЕС и държавните органи на държавите членки. Те са способ за ограничаване намесата на Съюза в националните правни системи на държавите членки и са замислени като актове, които не са директно приложими, защото те се въвеждат в националното законодателство. Посочената разпоредба на чл. 288, §3 ДФЕС урежда задължителната сила на директивите за държавите членки само по отношение на целите, които са залегнали в тях и предоставя на държавите членки сами да изберат средствата за постигането им.

Възприетият в Договора диференциран подход спрямо актовете на Съюза не е случаен. Той е обусловен от особеностите и функционалното предназначение на издаваните актове. Една от основните функции на директивите е да създадат условия за сближаване на националното право на държавите членки, включително и на данъчното законодателство и да го пригодят за целите на Съюза.

Не може да бъде споделено и мнението, че на държавите трябва да им бъде отказано правото да издават самостоятелни актове, в областите където действат директиви. В подкрепа на това становище, може да се посочи като аргумент и фактът, че в учредителните договори не се съдържат текстове, които да ограничават държавния суверенитет. В договорите само е отбелязано, че актовете на държавите членки не трябва да противоречат на решенията на институциите на Съюза и на издаваните от тях актове.

Според господстващите мнения, изразени в европейската правна доктрина целите на интеграцията в областта на правното регулиране на данъците може да бъде постиганата най-ефективно, ако решенията на институциите на Съюза в тази област се приемат под юридическата форма на директиви. Директивите нямат пряко действие и са особено подходящ правен инструмент, който да регламентира резултата или общата цел, като предоставя на националния законодател да избере средствата за нейното постигане. С това може да бъде обяснен и факта, че голяма част от актовете, приемани по данъчни въпроси от институциите на Общността, са директиви. Те се явяват тази правна форма, която най-добре обезпечава решаването на интеграционните задачи, без да засяга данъчния суверенитет на държавите членки.

Директивите, с които се регулират данъчните отношения в Съюза могат да бъдат разделени на две групи:

1. **Основополагащи директиви.** Към тях се отнасят тези директиви, с които се въвеждат общи изисквания към елементите на съответния данък, събиран на териториите на държавите членки. Тук спадат и директивите, които създават необходимите условия за осъществяване на взаимодействие между данъчните администрации на държавите членки. Те се наричат **основополагащи**, тъй като съдържат общи изисквания към държавите членки по данъчни въпроси. Такива са Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁴⁴, Директива 2008/118/ЕО от 16 декември 2008 година на Съвета относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО⁴⁵ и др.

⁴⁴ ОВ L 347, 2006 г.

⁴⁵ ОВ L 009, 2009 г..

2. **Изменящи директиви.** Към тях се отнасят тези директиви, с които се внасят изменения и допълнения в приети по-рано директиви. Например, Директива 2000/47/ЕО⁴⁶ на Съвета от 20 юли 2000 година за изменение на Директиви 69/169/ЕИО и 92/12/ЕИО относно временните количествени ограничения върху вноса на бира във Финландия, Директива 2010/88/ЕС⁴⁷ на Съвета от 7 декември 2010 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на срока на действие на задължението да се прилага минимална стандартна данъчна ставка и др.

8.3. Решения

В чл. 288, § 4 ДФЕС е посочено, че институциите на Съюза приемат решения (Decision). Решенията са такъв вид правни актове „които са задължителни в своята цялост. Когато решението посочва адресати, то е задължително само за тях”.

Разликата между регламента и решението се изразява в това, че решението обвързва само адресатите си. Като адресати на решенията могат да се конституират, както всяка държава членка така и всяко физическо или юридическо лице. По своята правна същност решенията имат характера на индивидуален административен акт.

За разлика от директивата, решението е задължително като цяло. По тази причина, то се изготвя много детайлно. В случаите, когато адресат на решението е физическо или юридическо лице, гражданин на държава членка, решението има директен ефект спрямо това лице. Когато адресат на решението е държава членка, директният ефект на решението се опосредства с издаването на съответен акт от вътрешното законодателство, който възпроизвежда съдържанието на решението.

ДФЕС, както преди това и ДЕО не предвижда ограничения за институциите на Съюза в избора им на правно-технически средства, под формата на които те могат да облекчат правното регулиране на определен кръг отношения. Изследването на приложението на Договорите и нормотворческата практика на институциите на ЕС позволява да се твърди, че решения се издават най-често:

- за регламентиране на специални въпроси, които имат общо значение за всички държави членки; както и
- по въпроси, които засягат интересите само на отделна държава⁴⁸.

Съветът и Комисията могат да издават и решения, с които се въвеждат парични задължения за физическите и юридическите лица. В тези случаи, правителс-

⁴⁶ ОВ L 193, 2000.

⁴⁷ ОВ L 326, 2010 г

⁴⁸ Подходящ пример за илюстриране на казаното дотук, е Решение на Съвета № 70/243 от 21 април 1970 г. относно замяната на финансовите вноски на държавите членки със собствени доходи на Общността. С Решението се учредява така наречената система „на собствени ресурси” (own resources), която лежи в основата на финансовата самостоятелност на ЕС. Като правна форма, това Решение се използва за регулиране и на редица тясно специализирани области. Така например, въпросите, свързани с администрирането на въведения данък върху продажбата на въглища и стомана, който постъпва в бюджета на Европейската общност за въглища и стомана (ЕОВС) са уредени с решения. Когато решенията се издават от ЕОВС, те имат силата на регламенти. Вж и Decision № 2-52 of 13 December 1952/ O.J. 1 of 30 December 1952; Decision № 3-59 of 21 January 1959 / O.J. 107 of 27 January 1959; Commission Decision №75/3289/ECSC of 18 December 1975 / O.J. № L 327 of 19 December 1975; Commission Decision № 80/3334/ECSC of 19 December 1980 / O.J. № L 347 of 23 December 1980.

твото на държавата, до която е адресирано решението трябва да определи органа, който да извърши събиране на тези парични задължения по принудителен ред, при спазване разпоредбите на националното гражданско- процесуално право⁴⁹.

Съветът може да приема и решения *sui generis*. Тези решения не създават непосредствено правоотношения между Съюза и държавите членки, но могат на основание чл. 100 и чл. 346 ДФЕС да изменят и допълват разпоредби на Договора, както и да влияят върху същността на разпоредителните и административните актове на държавите, приемани в изпълнение на поети задължения пред Съюза⁵⁰.

В заключение може да се посочи, че изброените източници на първичното и производното право на ЕС са задължителни за приложение от държавите-членки. Неизпълнението на това задължение води до започване на наказателна процедура от страна на Европейската комисия срещу съответната държава-членка.

⁴⁹ В чл. 299, §1 и §2 ДФЕС (чл. 256 ДЕО) предвижда, че: „Актовете на Съвета, на Комисията или на Европейската централна банка, които налагат парично задължение за субекти, различни от държавите, имат изпълнителна сила. Принудителното изпълнение се урежда от разпоредбите на гражданскопроцесуалните норми, които са в сила в държавата членка, на чиято територия се осъществява. Изпълнителното основание се прилага към решението без допълнителен контрол освен за автентичност на акта, от страна на националния орган, определен за тази цел от правителството на всяка държава членка, и за който то уведомява Комисията и Съда на Европейския съюз”.

⁵⁰ През годините са приети значителен брой решения, което показва разбирането на учредителите, че създаването на механизъм на взаимодействие между Съюза и държавите членки е един сложен и продължителен процес, който има за цел не да замени националните данъчни процедури с някакви общи процедури на Общността, а да доведе до тяхното сближаване.

РЕТРОСПЕКТИВЕН ПОГЛЕД ВЪРХУ РАЗВИТИЕТО НА ДАЊНОТО ПРАВО В ЕС И НЕГОВОТО ОТРАЖЕНИЕ В ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТО НА ДЪРЖАВИТЕ -ЧЛЕНКИ

Резюме

Развитието на данъчното право в ЕС намира отражение в законодателството на държавите-членки. В студията е направен исторически ретроспективно изследване и анализ на основанията довели до идеята за изграждане на Обединена Европа в периода от началото на средновековието до наши дни. Посочена е значимата роля на Роберт Шуман с неговата Декларацията от 9 май 1950 г., в която се лансира идеята за необходимостта от приобщаване на Западна Германия (ФРГ) към другите западни държави и оказва силно политическо и икономическо въздействие по пътя към създаване на Обединена Европа.

Проследено е развитието на създаването и основните договори за възникване на ЕС от началото на 1957 г. когато са подписани Римските договор до наши дни с приемането на Договора от Лисабон.

Разгледано е понятието „право на ЕС“ и неговият характер на *sui generis*. Изведена е ролята и значението на понятието „данъчно право на ЕС“ в трудовете и научните изследвания на редица водещи европейски автори.

Изведени са основополагащите принципи на данъчната политика на ЕС и нейното влияние за унифициране и централизиране на данъчните системи на държавите членки.

Ключови думи: проекти, директна приложимост на правото на ЕС, субсидиарност, пропорционалност, данъчно право на ЕС

RETROSPECTIVE LOOK ON THE DEVELOPMENT OF TAX LAW IN THE EU AND ITS REFLECTION IN THE LAW OF THE MEMBER STATES

Abstract

Development of tax law in the EU is reflected in the laws of the member states. The study is a historical retrospective study and analysis of the reasons leading to the idea of building a united Europe from the beginning of the Middle Ages to present day. It affirms the important role of Robert Schumann with his declaration of 9 May 1950, which launched the idea of the need for inclusion of West Germany (FRG) to other Western countries and had a strong political and economic impact towards creating a United Europe.

The study reviews the creation and development of major contracts for the emergence of the EU since the beginning of 1957 when Treaty of Rome was signed to the present day with the adoption of the Lisbon Treaty.

It discusses the concept of EU law and its *sui generis* character. The role and connotation of Tax law of the EU in the writings and research of leading European authors is also reviewed.

The study outlines the fundamental principles of tax policy and its impact on the unification and centralization of the tax systems of the Member States.

Key words: projects: direct applicability of EU law, subsidiarity, proportionality, tax law of the EU