

# ИЗГРАЖДАНЕТО И ФУНКЦИОНИРАНЕТО НА ВЪТРЕШНИЯ ПАЗАР НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ КАТО ОСНОВАНИЕ ЗА ХАРМОНИЗАЦИЯ И СИНХРОНИЗАЦИЯ НА ДАНЪЦИТЕ В ОБЩНОСТТА

*Димитрина Петрова, административен съдия, Административен съд София – град*

## THE ESTABLISHMENT AND FUNCTIONING OF THE EU INTERNAL MARKET AS A BASIS FOR HARMONIZATION AND SYNCHRONIZATION OF TAXES IN THE COMMUNITY

*Dimitrina Petrova*

**Abstract:** *The Report contains legal analysis of the sources of legislative competence of the European Union in the field of harmonization and approximation of tax laws in the European Union, based on the propriety aim for the establishment and functioning of the internal market. It clarifies the specific provisions of direct sources of legislative competence in regard to the internal market and especially the specific provisions laid down in Article 113 and Article 115 of the Treaty on the Functioning of the European Union.*

**Keywords:** *harmonization of laws; approximation of laws; legislative competence; internal market; European Union; sources of law; indirect taxation; direct taxation.*

### ВЪВЕДЕНИЕ

Настоящият доклад си поставя за цел да направи кратък анализ на преките правни норми, установяващи законодателна компетентност на Европейския съюз в областта на данъците и тяхната относимост и обосновааност с приоритетната цел за изграждането и функционирането на единен вътрешен пазар на Общността. Препращането към изрично установената от Договорите цел – за изграждане на вътрешния пазар, легитимира предоставянето на споделена компетентност от страна на държавите членки в областта на данъците в полза на Европейския Съюз. Именно по този начин се преодолява колизията между изключителния данъчен суверенитет на отделната държава членка и липсата на нормативно установена изрична компетентност на съюза в данъчната област.

Принципът на законоустановеност на данъка като право на държавата да го въвежда със закон и да го събира принудително е конституционно установен. В българското право понятието за данък е изведено в теорията чрез признаците и целите му, доколкото не е въведено от законодателя изрично легално определение. Данъкът е основен бюджетен приход, който обезпечавя държавния бюджет при кумулирането на публичните финанси, които държавата при осъществяването на икономическата, социалната и външната си политика разходва чрез предоставянето на публични блага или кумулирането на държавен резерв за реализиране на политиките си<sup>1</sup>.

Създаването на наднационална организация като Европейския съюз е осъществено на принципа на сключването на многостранен международен договор между суверенни държави. Европейският съюз представлява особено юридическо лице, което придобива правосубектност<sup>2</sup> чрез предоставянето на компетентност от страна на всяка държава членка в областите и за постигането на целите, изрично посочени в

<sup>1</sup> Стоянов И. Данъчно право. Шесто преработено и допълнено издание. С.: Сиела Норма, 2016, стр. 17-31

<sup>2</sup> Вж: чл. 47 ДЕС. Консолидиран текст на ДЕС и ДФЕС.

Договорите на Европейския съюз (Учредителните договори за създаването на Европейската общност (първоначално ЕИО); Договора за Евратом, т. нар. Римски договори и приложенията и протоколите към тях; Единния европейски акт, Договора за създаване на Европейския съюз от Маастрихт, преобразувани с Договора от Лисабон и действащи към настоящия момент като Договор за Европейския съюз и Договор за функционирането на Европейския съюз).<sup>3</sup>

Считано от 13.12.2007 г., с подписването на Лисабонския договор, основното първично право на Европейския Съюз се състои от Договора за Европейския съюз (ДЕС) и Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС). Съгласно тези договори държавата запазва изключителна компетентност само в областите, по отношение на които не е делегирана такава на Европейския съюз. Правопораждащият факт за съществуването на Европейския съюз като субект на международното право е доброволното прехвърляне на компетентност от държавите членки чрез първичното сключване на първоначалните Римски договори или чрез акта на последващо присъединяване към Европейския съюз, по който начин Република България с присъединяването си реципира правото на Европейския съюз.

Този правен феномен, представляващ наднационален международен съюз, притежава нормотворческа компетентност в областите на изключителна и споделена компетентност, предоставени от държавите членки. Допълнително чрез последващото въвеждане на принципа на примата на правото на Съюза, въз основа на водещия интерес на Общността над националния интерес на държавата - членка за постигането на поставените с Договорите цели, се въвежда контрол за съответствие на националните законодателства с преките норми на правото на Съюза. Именно на основание целите, установени изрично в първичните източници на правото на Европейския Съюз, се основава и реализира нормативната компетентност на Съюза в областите, установени като цел на Европейския съюз. Такава приоритетна цел, изрично възпроизведена в чл. 3 от ДЕС, представлява изграждането и функционирането на единен вътрешен пазар на Общността и е въведена като елемент от фактическия състав на правните основания, въз основа на които се реализира данъчната интеграция в Общността.

От създаването си до настоящия момент първичните източници на правото на Европейския съюз не предвиждат изрично в областите на компетентност на Общността провеждането на единна данъчна политика. Формално не съществуват текстове в договорите като първични източници на правото на Съюза, които да лимитират и/или нарушават правото на суверенната държава да провежда самостоятелна данъчна политика, като установява и събира данъци. Независимо от това за изминалите 50 години данъците в Общността са сред приоритетните области на хармонизация и синхронизация, особено по отношение на косвеното данъчно облагане. Осъществяването на данъчна хармонизация в областта на косвеното данъчно облагане и на данъчна синхронизация, в областта на прякото данъчно облагане, се реализира де факто и де юре чрез фактическото отнасяне на данъците към приоритетната цел на Европейския съюз за изграждането и функционирането на единен вътрешен пазар.

Идеята за изграждането на единен вътрешен пазар и поставянето ѝ като приоритетна цел, е в основаната на изискването за хармонизация на данъчните законодателства в областта на косвеното данъчно облагане и синхронизацията на законодателствата в областта на прякото данъчно облагане.<sup>4</sup> Препоръчва се хармонизиране на онези косвени данъци, които имат отношение към изграждането и функционирането на Общия пазар и могат да окажат пряко влияние към неговото

<sup>3</sup> За характера и структурата на ЕС като субект на международното публично право Вж: Борисов О., Международно публично право, С:Нова Звезда, 2015., стр. 610-619

<sup>4</sup> Тера Б-Каюс Ж., „Наръчник на ДДС Директивите в Европа”, “A Guide to the European VAT Directives 2016”, IBFD, 2016, въз основа на препратка към „The EEC Reports on Tax Harmonization. Unofficial Translation, Dr. Thurston M, International Bureau of Fiscal Documentation, 1963, p. 1-93.

функциониране и синхронизация на онези национални правни норми и институти, които пряко се отнасят до вътрешния пазар.

Динамичната политика на Европейския съюз в областта на данъчната интеграция и високата степен на значимост на обществените отношения и национални интереси, които засяга, налагат задълбоченото познаване на правните механизми и институти, чрез които се осъществяват тези процеси.

## ИЗЛОЖЕНИЕ

*1.) Нормата на чл. 113 от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС)- източник на законодателна компетентност на Европейския съюз в областта на косвеното данъчно облагане и изграждането на вътрешен пазар – като предпоставка и основание на тази компетентност.*

Хармонизацията на данъчните закони на държавите членки се реализира въз основа на пряката правна норма на чл. 113 от ДФЕС, която постановява: „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”.

От анализа на текста следва по безспорен начин, че законодателни актове в областта на косвеното данъчно облагане може да приема само Съветът на Европейския съюз, при условията на специална законодателна процедура и при задължителна консултативна процедура с Европейския парламент и с ЕКОФИН (ECOFIN).<sup>5</sup> Тези актове се приемат в обхвата на споделена компетентност, след предварителен контрол от страна на националните парламенти, чрез искането и предоставянето от тяхна страна на съевременно, мотивирано и обосновано становище за съответствието на подготвия акт с принципа на субсидиарност и пропорционалност.

Нормата на чл. 113 от ДФЕС посочва характера и целта на актовете, които могат да се приемат в областта на косвеното данъчно облагане, а именно: само разпоредби „за хармонизация на законодателството”.

Втората част от хипотезата на нормата на чл. 113 от ДФЕС поставя лимит на законодателната компетентност на Европейския съюз до „степен”, в която самата „хармонизация” е „необходима” за осигуряване „създаването и функционирането на вътрешния пазар на Европейския съюз” и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията. Това означава, че преценката за необходимост е по отношение на извършването на хармонизация изобщо и тази преценка се отнася и е пряко обвързана от нейната съотносимост и обоснованост с целта, установена от държавите членки за изграждането на вътрешен пазар на Общността.

От изложеното може да се направи извод, че от една страна вътрешният пазар е цел на самия Европейски съюз, а по отношение на данъците тази цел представлява предпоставка и основание за необходимостта от данъчна интеграция.

В областта на косвеното данъчно облагане могат да се приемат само законодателни актове „за хармонизация” на законодателствата на държавите членки, като хармонизацията трябва да води до осигуряване, установяване и функциониране на вътрешен пазар на Европейския съюз.

От този анализ следва, че законодателната компетентност на Съюза в областта на данъците е обвързана от „осигуряване установяване и функциониране на вътрешен пазар”, тъй като вътрешният пазар като област на споделена компетентност и като цел

---

<sup>5</sup>Съвет по икономически и финансови въпроси към Съвета на Европейския съюз.

на Европейския съюз е основанието, на което се приема законодателството за хармонизация при косвеното данъчно облагане. От друга страна, приеманите законодателни актове трябва да са в такава причинно-следствена връзка с вътрешния пазар на Съюза, че тяхната хармонизация да има за ефект неговото установяване и ефективност.

Изграждането на вътрешен пазар е една от приоритетните цели на Европейския Съюз (ЕС). Той се отнася към вътрешните политики и дейности на Европейския съюз и е установен в чл. 26 от ДФЕС. Съгласно тази норма Европейския съюз приема мерки за изграждането или функционирането на вътрешен пазар. В чл. 26, пар. 2 от ДФЕС е направен опит да се даде легално определение на понятието „вътрешен пазар“ на ЕС, като се приема, че: *„Вътрешният пазар обхваща пространство без вътрешни граници, в което свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали е осигурено в съответствие с разпоредбите на Договорите“*.

Съгласно чл. 3, пар. 3 от ДФЕС, в изключителната компетентност на Европейския съюз попадат дейностите, свързани с предприемането на мерки за гарантиране на конкуренцията при установяването и функционирането на вътрешния пазар. В нормата на чл. 4 от ДФЕС вътрешният пазар на Европейския съюз е посочен като област, в която законодателството се осъществява при споделена компетентност. В областта на данъчното законодателство, доколкото в ДФЕС няма посочена самостоятелна област - фиск, публични финанси или данъци, се приема, че тя се отнася към областта „вътрешен пазар“. Още в Програмата на т. нар „Бяла книга“ на Европейската комисия<sup>6</sup>, е определено, че пространството без граници, в което действа вътрешният пазар на Европейския съюз, изисква отпадането на всички „физически, технически и фискални граници“. Терминът пазар е икономически, а не правен. От правна гледна точка установяването и функционирането на единен вътрешен пазар на Европейския съюз се разглежда като пазар, в който свободно се реализират основните гарантирани от Съюза свободи, а именно: свободно движение на стоки, хора, услуги и капитали.

Публичните финанси, и в частност данъчното право, по същество имат отношение към всеки един от субектите на гарантираните от Договорите свободи на движение в Европейския съюз. Данъчното законодателство в областта на косвеното данъчно облагане има ефект върху свободното движение във връзка с регулацията на стоките и услугите, които формират данъчната основа на облагането, при данъчното събитие, движението на хора - като данъчни обекти, както и по отношение на капиталите, ако се разглеждат като парични потоци - във връзка с тяхното надлежно регистриране с оглед на фиска на националната държава. От икономическа и правна гледна точка най-опростеното определяне на вътрешния пазар на Европейския Съюз, поставен като цел, е той да бъде установен и развит до степен на национален пазар като се елиминират всички предпоставки за неефективното му функциониране.

Идеята и целта за създаване на вътрешен пазар на Общността, е изначално поставена с първите Договори за ЕС (т.нар. Римски договори).<sup>7</sup> Тя е периодично изследвана и анализирана, като едва след Единния Европейски Акт от 1987 г., приет в резултат на задълбочено изследване въз основа на констатираното нефункциониране на вътрешен пазар от Европейската комисия, се предприемат по-активни законодателни действия в областта на данъците. В т. нар. „Бяла книга“ на Европейската комисия (СОМ (85 )310-окончателен) от 1992 г. се поставя като цел не само изграждането на вътрешен пазар, но се въвежда и срок за неговото изграждане, а именно до 1992 г. Процедурите, които са предприети за реализирането на тези цели, са законодателни. Основният европейски документ, който очертава правната рамка на ДДС, е Шестата директива на

<sup>6</sup>Вж: (СОМ (85 ) 310-окончателен от 1992.

<sup>7</sup> Към този момент Европейската комисия основава компетентността си за извършване на анализи и препоръки в областта на данъците върху оборота на действащия текст на чл. 99 от Договора за създаване на Европейската Общност /Договора от Рим 1957 г., в сила от 01.01.1958 г/.

Съвета 77/388/ЕЕС от 17.05.1977 г. Шестата директива уеднаквява във висока степен законодателството на държавите членки, уредящо преди това данъка върху оборота. Към настоящия момент е приета и се прилага последната Директива 2006/112/ЕО на Съвета - общата система на ДДС на ЕС, в сила от 01.01.2007 г., която регламентира правоотношения, изведени от тълкувателната дейност на Съда на Европейския съюз до този момент, без да променя по същество установения режим и принципи на облагане с Данък добавена стойност (ДДС) от отменената Шеста директива.

От правна гледна точка най-значимото изменение с Единния европейски акт е това, че се отменя гласуването с единодушие в Съвета на ЕС в повечето законодателни области на ЕС, където е въведено приемане на актове с квалифицирано мнозинство. Но измененията не засягат нормативната компетентност на Съюза за хармонизация и синхронизация в областта на данъчното облагане, където гласуването с единодушие в Съвета на нормативни актове в областите на данъчното облагане изрично е възпроизведено и запазено в чл. 113 и чл. 115 от ДФЕС.

В областта на данъчното облагане въпросът за изследване на ефектите и възможностите за хармонизиране на данъците върху оборота (сега ДДС), е един от първите, поставени на изследване и анализ още през 1953 г. Европейската общност за въглища и стомана възлага на Комитета Тинберген (Tinbergen Committee) да изследва влиянието, което имат различните системи на данъците върху оборота върху вътрешния пазар на Европейския съюз. Комисията стига до категоричния извод в „Доклада Тинберген“ (Tinbergen Report) от 1953 г., че Общността трябва да приеме обща система на данъците върху оборота. Именно този доклад поставя началото на процеса на законодателната интеграция в областта на косвените данъци и въвежда целта за изграждането и създаването на условия за ефективно функциониране на вътрешния пазар, като основание и предпоставка за законодателната компетентност на Съюза в тази област.

Терминът „хармонизация“ няма легално определение. Използва за пръв път в последвалия „Спрак доклад“ (Sprak Report) през 1956 г. Приема се, че хармонизацията на законодателството в областта на косвеното данъчно облагане следва да има за резултат данъчна интеграция. Доколкото такива актове се приемат при споделена компетентност, за всеки конкретен законодателен акт, пряко са приложими принципите на субсидиарност и пропорционалност и тестът за съответствие с тях е гаранцията, установена от правото на Европейския Съюз, за запазване на суверенните права на държавата членка в областта на данъчното законодателство.<sup>8</sup>

Пред Съда на Европейския съюз (СЕС) е поставян рядко въпросът за съответствие на ДДС директивите като източници на вторично право на ЕС с първичното право на Съюза, а именно забранителните норми на Договорите за ЕС във връзка с гарантиране на четирите основни свободи. От практиката на СЕС по този въпрос може да се направи извод, че СЕС константно приема позицията, че ДДС директивите не нарушават тези гарантирани права и свободи. Съдът приема, че когато са налице ограничения, напр. свързани с декларирането на ДДС, с представянето на доказателства, във връзка с тежестта на доказване и др., те са в съответствие с поставената от Договорите за ЕС цел - хармонизация в областта на косвеното законодателство за постигането на вътрешен пазар на ЕС. Следва да се отбележи, че въпросът за съответствие на ДДС-директивите с изискванията, поставени в преки норми на Договорите за ЕС и преди всичко за наличието на причинно-следствена връзка и ефект върху вътрешния пазар, не е поставян пред СЕС за извършването на пълен тест за съответствие. Икономистите и юристите поставят този въпрос преди всичко с оглед изследване на ефекта на общата система на ДДС върху

---

<sup>8</sup> За видовете компетентност на ЕС: Вж: Костов, С. Компетентността на Европейския съюз и прилагането на правото на ЕС от националните съдилища. С.: Национален Институт на правосъдието, 2013.

вътрешния пазар и доколкото тя всъщност допринася за изграждането и функционирането на вътрешния пазар на ЕС.

Интерес в този смисъл представлява постановеното от СЕС Решение по съединени дела C-465/2000, C-138/2001 и C-139/2001 (*Rundfunk and Others*) във връзка с анализа, направен от СЕС, относно компетентността на Европейския съюз спрямо концепцията за вътрешен пазар. В мотивите си СЕС постановява, че: „установяването и функционирането на вътрешен пазар” има по-голям обхват от осъществяването и реализирането на свободно движение в рамките на съюза на стоки, хора, услуги и капитали. Ако от мотивите по това решение приемем, че вътрешният пазар обхваща много повече от гарантираните области на свободно движение съгласно Договорите за ЕС, то може да се направи извод, че Договорите определят само минимум на съдържанието на понятието вътрешен пазар, като такъв пазар без вътрешни граници. Анализът на тълкуването на СЕС, относно пазара на ЕС води до извода, че създаването на вътрешен пазар не включва само наличието на формална липса на граници, а реалното му функциониране при липсата на фактически и правни ограничения за неговото функциониране.

По отношение на косвените данъци въпреки високата степен на кодификация, въведена чрез ДДС директивите и липсата на вътрешни граници, все още са налице достатъчно различни форми на граничен контрол и различни административни тежести, по отношение на прилагането и унифицирането на данъка, които предпоставят извода, че такъв вътрешен пазар не е установен и не функционира към настоящия момент, въпреки високата степен на хармонизация в областта на косвеното данъчно облагане.<sup>9</sup>

За да се стигне до въвеждане на задължението за хармонизация на законодателството при косвеното данъчно облагане чрез изричната пряка норма на чл. 113 от ДФЕС с цел изграждането на вътрешен пазар, изначално се презюмира, че националните законодателства на държавите членки не са в съответствие с целта за изграждане на вътрешен пазар. Основната идея за хармонизацията в тази насока е пряко свързана със забраната на дискриминацията. За форма на дискриминация следва да се приеме наличието на каквито и да е национални, вътрешно-протекционистични норми на държавата членка, по отношение на нейния национален пазар. Именно затова при приемането на правила за хармонизация в областта на косвените данъци, задължението да „хармонизира” законодателството в тази област се прехвърля върху Европейския съюз. Интересът на Общността (ЕС) е поставен над националния интерес и с факта, че държавите - членки традиционно приемат актовете за хармонизация в областта на косвеното данъчно облагане като ефективни мерки за изграждането на вътрешен пазар, този процес е приеман като непротиворечащ на данъчния суверенитет на държавата или поне въпросът за наличието на такова противоречие не е изследван чрез задълбочен анализ и статистически данни относно възможните колизии с национални интереси.

По аргумент на противното можем да приемем, че доколкото дейността по хармонизация е лимитирана до области, които се отнасят до установяването и функционирането на вътрешния пазар на ЕС, би следвало Европейския съюз, да не разполага с компетентност да законодателства по отношение на национални норми, които не се намират в пряка връзка с вътрешния пазар и тези въпроси трябва да останат в суверенната данъчна политика на държавата членка.

ДДС-директивите<sup>10</sup> дават възможност на държавите членки да избират възможности за ревизия, изключения, както и оперативна самостоятелност при

<sup>9</sup> Вж: Анализи, IBFD /International Bureau of Fiscal Documentation/- Международно Бюро за Фискална Документация- [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)

<sup>10</sup> Общо понятие за приеманите в ЕС директиви относно хармонизацията на косвените данъци, в частност ДДС, в т.ч. Първа Директива 67/228/ЕЕС на Съвета относно хармонизацията на данъците върху оборота в държавите-членки /отм./; Втора Директива 67/227/ЕЕС на Съвета относно хармонизацията на данъците върху оборота в държавите-членки на -структура и процедури за прилагането на единната система за на

реализирането и транспонирането на директивата. Въпреки високата степен на хармонизация различията в националните законодателства на държавите членки остават големи и се отнасят до регистрацията, декларирането, различните данъчни ставки, процеса на възстановяване на ДДС, административната тежест, административните разходи и процедурите за обжалване.

По отношение на косвеното данъчно облагане Европейския съюз приоритетно проявява дългосрочна активност при анализ и изследване на възможностите за хармонизация на националните законодателства на държавите членки и ефектите върху вътрешния пазар. При съблюдаване на правилото, установено в чл. 4 от ДФЕС, че националните закони на държавите - членки уреждат въпроси, по отношение на които ЕС не е предприел действие или се е отказал от действия, като се вземе предвид високата степен на хармонизация и постигнатата степен на значителна кодификация по отношение на ДДС, може да се направи извода, че в областта на хармонизацията на косвеното данъчно облагане държавите членки към настоящия момент фактически, не разполагат с власт да законодателстват извън рамките на приетите Директиви за данъчна хармонизация, които са длъжни да транспонират. Свободата на държавата членка е лимитирана до установения от ДДС директивите избор на метод и форма в националния закон за постигане целите на директивата и възможността за установяване на резерви. За всеки конкретен случай обаче съответствието на националните норми с преките норми на правото на Съюза, гарантиращи функционирането на единен вътрешен пазар, подлежи на контрол от СЕС, най-често при отправянето на преюдициални запитвания по конкретни правни казуси от националните юрисдикции.

*2.) Нормата на чл. 115 от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС) - източник на законодателна компетентност на Европейския съюз за синхронизация на законодателствата в областта на прякото данъчно облагане и гарантираните свободи в рамките на вътрешния пазар - като предпоставка и основание на тази компетентност.*

Липсата на преки норми, установяващи нормативната компетентност на Европейския съюз, които са основание за данъчна интеграция в областта на прякото данъчно облагане, не препятства фактическото реализиране на ограничена интеграция в тази област, която се отнася до синхронизация и координация на законодателствата на държавите членки. Прякото данъчно облагане на ниво Европейски съюз е предмет на засилен интерес и анализи от страна на Европейската комисия. Де факто интеграцията в тази данъчна област се реализира като необходимостта от синхронизация на данъчните законодателства на държавите членки се основава на директно засягане на възможностите за установяване или функционирането на вътрешния пазар на Общността тогава, когато е налице трансграничен елемент или данъчен фактически състав с презграничен елемент на територията на Общността, който засяга гарантираните основни свободи в нея.

Липсата на нормативна компетентност в областта на прякото данъчно облагане, се преодолява де факто и де юре чрез предвидените правни основания в Договорите за ЕС- Глава III от ДФЕС, уреждащи законодателната компетентност на ЕС за сближаване на законодателствата на държавите членки във връзка с установяването и функционирането на вътрешния пазар на Европейския съюз.

В тези хипотези правното основание, на което се приемат директиви за синхронизация на данъчното законодателство в областта на прякото данъчно облагане,

---

Данък добавена стойност /отм./; Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета за хармонизиране на законодателството на държавите-членки във връзка с косвеното данъчно облагане — обща система на данък върху добавената стойност- единна данъчна основа /отм./ и последната и действаща към настоящия момент Директива 2006/112/ЕО на Съвета-общата система на Данък добавена стойност в Европейския съюз

е чл. 115 от ДФЕС. В този случай нормативната компетентност за синхронизация на правните норми, в законодателствата на държавите членки на Европейския съюз се реализира на конкретно формално правно основание, представляващо пряка норма на първичното право на Европейския съюз. От тук може да се направи извода, че Съюзът притежава предоставена споделена компетентност за синхронизация на данъчните законодателства в областта на прякото данъчно облагане, независимо от това че то продължава да е в обхвата на изключителната компетентност на националната държава.

Законодателната дейност на Европейския съюз в областта на прякото данъчно облагане намира своето правно основание в чл. 115 от ДФЕС. Тази норма е пряко обвързана с целта на Европейския съюз за установяване и функциониране на вътрешен пазар на ЕС, като обосновано е избегнато използването директно или чрез препращане към термина „пряко данъчно облагане“.

Чл. 115 от ДФЕС постановява: *„Без да се засягат разпоредбите на член 114, Съветът, с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема директиви относно сближаването на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни разпоредби на държавите-членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар“*.

Нормата е императивна, доколкото е вменено задължение на Съвета на Европейския съюз, да приема директиви в тази област. Изрично се посочва, че компетентен да приема законодателни актове по реда на чл. 115 от ДФЕС е само Съветът на ЕС, при спазването на специална законодателна процедура и след консултационна процедура с Европейския Парламент и с ЕКОФИН (ECOFIN).

Установен е принципът за приемането на тези законодателни актове с единодушие в Съвета на ЕС, както е и при косвените данъци. За разлика от актовете, приемани за хармонизация на косвеното данъчно облагане, където няма изрично посочване на формата на актовете, които се приемат, чл. 115 от ДФЕС предвижда приемането само на директиви. За разлика от чл. 113 от ДФЕС, приложим при косвеното данъчно облагане, чл. 115 от ДФЕС въвежда друга цел по отношение на актовете, приемани в областта на прякото данъчно облагане, като ги определя като *„директиви за сближаване“*. В обхвата на *„директивите за сближаване“* попадат: закони, подзаконови и административни норми от законодателството на държавите-членки, които *„пряко се отнасят“* до установяването или функционирането на вътрешен пазар.

При граматическото тълкуване на нормата се установява, че тя не съдържа директна препратка към прякото данъчно облагане, като липсва изобщо посочване на термина *„данъци“* или *„данъчно облагане“*, а още по-малко *„пряко данъчно облагане“*. Това избягване е уместно, като по този начин, на този етап, не се подлага на съмнение или оспорване директно изключителния данъчен суверенитет на държавата членка в областта на прякото данъчно облагане.

Въведеният термин *„директиви за сближаване“* на законодателствата на държавите членки установява и механизма за реализиране на нормативната компетентност на Европейския съюз в тази област. Това не е правен термин, не е и термин на икономическата наука. Както повечето институти на правото на Европейския съюз можем да приемем, че *„директивата за сближаване“* е правен термин, въведен и съществуващ само в рамките на общностното право.

Трудностите при определяне на вида законодателни норми на държавите членки, които могат да бъдат обект на сближаване, произтичат от липсата на категоризация или легално определение за национални норми, които *„пряко се отнасят“* до вътрешния пазар на Общността. Липсата на легални определения и обективната невъзможност за количествено и качествено измерение на националните норми, които имат пряко отношение към вътрешния пазар на Общността, поставя изначално въпроса за границите и лимитите на такова сближаване. Този въпрос е свързан с наличието или липсата на



правна сигурност и предвидимост по отношение на границите на нормативната компетентност на Европейския съюз в областта на прякото данъчно облагане. Последното изречение на нормата прави опит да установи граници, без да се постига яснота и конкретика по отношение на подлежащите на сближаване норми. От логическото тълкуване на правната норма се извежда теоретичното правило, че в нейния обхват следва да попадат само онези норми от законодателствата на държавите членки, които „*пряко*” се отнасят до вътрешния пазар на Европейския съюз.

Разпоредбата на чл. 115 ДФЕС намира основание в изрично въведената приоритетна цел на Европейския съюз за изграждането на вътрешен пазар, установена в чл. 3, т. 3 от ДЕС, която попада в областите на споделена компетентност на ЕС, съгласно нормата на чл. 4, пар. 2, т. а/ от ДФЕС.

Предмет и обект на „*директивите за сближаване*” могат да бъдат само онези норми на националното законодателство на държавите членки, които се отнасят, и то пряко, до създаването или функционирането на вътрешния пазар на ЕС.

По отношение на директивите, приемани в областта на прякото данъчно облагане, по реда на чл. 115 от ДФЕС са приложими всички правила за обхват и граници на нормативната компетентност на ЕС, реализирана в условията на споделена компетентност и в съответствие с принципите на субсидиарност и пропорционалност, съгласно Протокол 2 към ДФЕС.

Нормата на чл. 115 ДФЕС за разлика от чл. 113 ДФЕС не постановява изрично като обхват на законодателно регулиране преките данъци, поради което тя следва да служи като правно основание (*causa*) за приемането на такива законодателни директиви в областта на прякото данъчно облагане, когато е безспорно установен директният им ефект върху вътрешния пазар на Европейския съюз.

Относно към изложеното е тълкуването, направено от СЕС, в мотивите на Решението по Дело С-3808/03, (Федерална република Германия срещу Европейски парламент и Съвета на ЕС), [*Tabacco Advertising*]. Значимостта на това дело се изразява в изричното тълкуване и посочване от СЕС, че национални данъчни мерки, които не създават препятствия за търговия по смисъла на Договорите за Европейския съюз, не могат да бъдат предмет на хармонизация или сближаване на националните законодателства по реда на чл. 113 ДФЕС и чл. 115 ДФЕС освен ако те не водят до деформация на вътрешния пазар. Празнотите в правото на Европейския съюз и по отношение на прякото данъчно облагане се преодоляват отново чрез тълкувателната дейност от практиката на Съда на Европейския съюз. От мотивите на Решението по делото *Tabacco Advertising* могат да бъдат изведени две алтернативни по своя характер предпоставки за реализирането на споделената нормативна компетентност на Съюза да приема „*директиви за сближаване*” в областта на прякото данъчно облагане, а именно:

а/ констатирането на национални данъчни мерки, които препятстват свободната търговия между държавите – членки или

б/ констатиране на данъчни мерки, свързани с търговията, които макар и да не я препятстват директно, по косвен път водят до деформации на вътрешния пазар.

По този начин СЕС отново чрез тълкуване санира нормативната компетентност на Европейския съюз в областта на прякото данъчно облагане, като я лимитира в границите на предоставената споделена компетентност на Съюза за приемането на законодателни актове за интеграция под формата на сближаване на националните законодателства, при условие че нормите на националното данъчно законодателство, които подлежат на сближаване, са от такъв характер, че пряко препятстват или предизвикват деформации в установяването и функционирането на вътрешния пазар, като нарушават гарантираните от преки норми на Договорите за ЕС четири основни свободи: свободно движение на стоки, хора, услуги и капитали.

Въпросът относно границите на споделената компетентност, предоставена на ЕС по силата на чл. 115 от ДФЕС, като правно основание за законодателна компетентност в

областта на прякото данъчно облагане, поставя много неясноти както в теорията, така и в практиката. Важен факт в областта на прякото данъчно облагане е отпадането на чл. 293 от Договора за ЕО в Договора от Лисабон. Съгласно отменения чл. 293 от ДЕО на държавите-членки беше гарантирано чрез изрична пряка норма изключителна компетентност да уреждат помежду си въпросите, свързани с двойното данъчно облагане. С факта на отмяната на правната гаранция за тази изключителна компетентност може да се предвиди, че тези правоотношения в бъдеще ще попаднат най-вече в обхвата на чл. 115 от ДФЕС.

При сравнителен анализ на нормите на чл. 113 и чл. 115 от ДФЕС може да се направи извод, че въведените правни основания в областта на данъчното облагане не се различават съществено по отношение на вида на предоставената компетентност и нейния обхват. Основните различия между чл. 115 от ДФЕС, уреждащ нормативната компетентност в областта на прякото данъчно облагане спрямо чл. 113 от ДФЕС, уреждащ нормативната компетентност на Съюза при косвеното данъчно облагане (като се отчете липсата на изричното препращане към прякото данъчно облагане в чл. 115 от ДФЕС), се отнасят до:

а/ замяна на термина „хармонизация на законодателствата” с „директиви за сближаване” и

б/ лимитиране обхвата на законодателно сближаване на националното законодателство до правни норми, които пряко се отнасят до установяването и функционирането на вътрешен пазар на ЕС.

Правният анализ на нормите налага извода, че при текущото състояние на правото на Европейския съюз в областта на прякото данъчно облагане, данъчният суверенитет на държавата е поставен под условие. При определени обстоятелства Европейският съюз разполага с нормативна компетентност да законодателства в тази област по силата на изричната пряка норма на чл. 115 от ДФЕС.

Въпросът относно нормативната компетентност на Съюза в областта на прякото данъчно облагане не е поставян на обсъждане в правната теория. До настоящия момент съществува неформален консенсус между държавите-членки, че прякото данъчно облагане е извън обхвата на предоставената компетентност на ЕС, който няма право да установява и събира преки данъци. Нормативната компетентност, която ЕС реализира, е само до приемане на „директиви за сближаване” и само на основание чл. 115 от ДФЕС.

Същинската дейност на синхронизация в областта на прякото данъчно облагане се извършва чрез тълкувателната дейност на Съда на Европейския съюз. Тълкувателната дейност на СЕС е свързана изключително с нарушенията и/или ограничаването на общото задължение за недискриминация, установено в чл. 18 от ДФЕС, което забранява дискриминация на основание на гражданство и дискриминация или ограничителни мерки, свързани с основните свободи в Съюза, които се отнасят до вътрешния пазар. Общностното право не се прилага спрямо чисто национални данъчни фактически състави, тъй като в този случай не е налице връзка с вътрешния пазар. Констатното тълкуване, дадено от СЕС в областта на данъчното облагане, изразяващо се в това, че макар и прякото данъчно облагане да не попада в компетентността на Европейския съюз, то държавите членки на национално ниво са задължени да „съблюдают” общностното право, което с оглед на въведения примат на правото на Европейския съюз ги задължава да не въвеждат норми в националното законодателство, които противоречат на европейското, което се отнася и до областта на данъчните норми в областта на прякото данъчно законодателство, тогава, когато е налице пряк ефект на тези норми върху установяването и функционирането на вътрешния пазар на ЕС.

Независимо от това че в правната теория е спорен въпросът дали практиката на СЕС може да се приеме като източник на правото на Европейския съюз, в областта на прякото данъчно облагане, на този етап на неговото развитие, намирам, че, тълкувателната дейност на СЕС по-скоро представлява неформален източник на

хармонизация в тази област. Липсата на преки норми от Договорите за ЕС, предоставящи нормативна компетентност в областта на прякото данъчно облагане, се преодолява фактически чрез тълкувателната дейност на СЕС в тази област. Тълкувателната дейност в областта на прякото данъчно облагане на СЕС е изцяло базирана на анализ и противопоставимост на национална норма на държавата членка, не само за съответствие с вторичните източници на правото на ЕС директиви, но и нейното пряко съответствие с функционирането на вътрешния пазар чрез анализ за съответствие на нормата с императивните забранителни норми за недискриминация по отношение на четирите свободи в общността.

Независимо от факта че и към настоящия момент правната система на Европейския съюз и националните правни системи на държавите – членки не се намират в съотношение на йерархичност, след постановяване на решението по дело 6/64, *Costa/E.N.E.L., Rec.1964 г.*<sup>11</sup>, тълкувателната дейност на СЕС извежда задължение за обвързаност и взаимодействие между националните законодателства и общностното право. Принципите на правото на Европейския съюз, които не са нормативно установени в договорите се извеждат от практиката на СЕС. Именно такъв е принципът на примата, който е изведен чрез тълкуване и е възпроизведен с Договора от Лисабон за пръв път като Анекс към ДФЕС с Декларация № 17, към Декларациите относно клаузите на Договора, буква А).<sup>12</sup> Независимо от това че въвеждането на правни принципи чрез тълкувателна дейност вместо нормативната им установеност е в противоречие с концепцията за разделение на властите и основополагащия принцип в правото, че то урежулира правоотношения, а не създава такива, принципът на примата е въведен като основен в европейското право и тестът за противоречие на национална норма на държавата членка в областта на прякото данъчно облагане с преки норми на правото на Европейския съюз въз основа на принципа на примата, е основният механизъм както за контрол, така и за синхронизация на тези норми.<sup>13</sup>

Изграждането и функционирането на вътрешния пазар е пряко свързано със свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали, което се гарантира от Договорите на ЕС чрез преки забранителни норми. Такива норми са чл. 18 от ДФЕС, който забранява дискриминацията въз основа на гражданство, но се прилага и по отношение на юридическите лица. Чл. 30 от ДФЕС гарантира свободното движение на стоки чрез забраната на мита по вноса и износа и на таксите с равностоен на митата ефект. Движението на услуги е уредено в чл. 56 от ДФЕС. Членове 45 и 49 от ДФЕС гарантират свободното движение на хора, както и европейското гражданство - чл. 21 от ДФЕС. Член 63 от ДФЕС въвежда забрана за ограничения върху всички плащанията и движението на капитали между държавите членки и държавите-членки и трети страни и т.н. Тези права и свободи са въведени в преки норми на правото на Европейския съюз, съдържащи се в Договорите за ЕС, и като такива имат директен ефект. Ето защо тяхното съблюдаване е предмет на контрол от страна на Съда на Европейския съюз (СЕС).<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup>В този смисъл Вж: Дело 6/64, (*Costa/E.N.E.L.*); Дело C-279/93, (*Schumacker*).

<sup>12</sup>Текстът на Декларация № 17 гласи: „Конференцията припомня, че съгласно установената практика на Съда на Европейския съюз, Договорите и правото, прието от Съюза въз основа на Договорите, имат предимство пред правото на държавите- членки при условията, определени от същата съдебна практика.” Към декларацията е приложено и становището на правната служба на Съвета на Европейския Съюз, относно предимството на правото, представено в документ 11197/07 (*JUR 260*).

<sup>13</sup>Именно поради преодоляването на нормативните празнини, по отношение на областите на споделена компетентност чрез тълкувателната дейност на СЕС, Професор Пол Крейг изразява становището, че в действителност споделената компетентност представлява формално въведен термин, който е по-скоро „чадър” за реализирането на нормативна компетентност от Европейския съюз, фактически в пълен обем и във всички области и политики. В този смисъл Вж: Graig P. *EU Administrative Law*. Oxford: Oxford University Press, 2012. , с .379

<sup>14</sup> Въпросите относно съответствието на норми на норми на прякото данъчно законодателство с преките норми на Европейския съюз, гарантиращи четирите основни свободи в съюза са предмет на изследване в

При констатирано противоречие с забранителна императивна норма, гарантираща изграждането и функционирането на вътрешния пазар чрез гаранциите за свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали от такова естество, че ограничава или пречатства установяването и функционирането на вътрешния пазар на Европейския съюз посредством въвеждането на ограничителни или пречатстващи условия, които пряко се отнасят до гарантираните четири свободи в Съюза, националната норма не следва да се прилага като противоречаща на пряка норма на правото на Европейския съюз.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Европейската данъчна интеграция не е самоцел нито за европейските институции, нито за държавата-членка. Тя е обоснована и възможна с оглед установяването и функционирането на общ вътрешен пазар на територията на Европейския съюз, където се гарантира свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали, при съблюдаване в най-висока степен на границите на предоставена нормативна компетентност на Европейския съюз в тази област. В тежест на държавата членка е да следи за спазването на този баланс и да използва в максимална степен механизмите за контрол, установени за националните парламенти в Договорите за Европейския съюз. Към настоящия момент липсата на безспорни доказателства относно наличието на пряка причинно - следствената връзка между фактичното сближаване на националните законодателства на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и действителното изграждане и функциониране на единен вътрешен пазар на Европейския съюз изисква поставянето на дискусия и обсъждане на въпроса от националния законодател за възможностите за въвеждане на ефективни национални мерки за контрол.

Актовете за данъчна хармонизация в областта на косвеното данъчно облагане и правните актове за синхронизация на законодателствата в областта на прякото данъчно облагане се приемат на основание принципа на споделена компетентност при обоснована цел - установяване и функциониране на вътрешен пазар на Европейския Съюз.

В тези области Европейският съюз, при спазването на специална законодателна процедура, има правото да приема всички видове актове като форми, посочени в чл. 288 от Договора за функциониране на Европейския Съюз (ДФЕС). Традиционно се приемат законодателни актове във формата на директиви за хармонизация или синхронизация на законодателствата в областта на данъците. Формата на акта има значение по отношение на това, дали има директен ефект или е опосреден от задължението на държавата членка да приеме национален закон като транспонира директивата в съответствие и за постигането на целта, установена в нея. Приемането на директиви обвързва държавата по отношение на целта в рамките на установените от директивата легални понятия и определения. Директен ефект имат директивите само при липсата на транспониране или при нетранспонирането в срок на конкретната данъчна директива.

Познаването на правните основания за реализирането на данъчната интеграция в Европейския съюз и обосноваването им с установената цел за изграждане на вътрешния пазар на Общността, е от съществено значение за конкретната държава членка. Липсата на ясни нормативно установени граници и лимити на споделена компетентност в областта на данъците, именно въз основа на широкото тълкуване на понятието вътрешен пазар, налага извършването на правен анализ и обосновава необходимостта от задълбочено познаване правните механизми за контрол при реализирането на споделената компетентност на Съюза в областта на данъците и текущ анализ и контрол върху ефектите на данъчната интеграция върху вътрешния пазар на Общността.

При действащото право на Европейския съюз, в изключителна тежест на държавата членка, остава да прилага и да гарантира, от една страна, изпълнението на поетите с Договорите за Европейския съюз задължения при членството ѝ в наднационална организация като Европейския съюз, а от друга – да запази законодателна власт в областта на данъчното право като елемент на държавния си суверенитет.

## **Библиография**

*Дерменджиев Ив., Д. Хрусанов, Д. Костов.* Административно право на Република България. С.: Тилиа, 1996.

*Еленков, Ал., К. Лазаров, Е. Къндева.* Коментар на административнопроцесуалния кодекс. С.: Център за обучение на адвокати „Кръстю Цончев”, 2007.

*Костов, Д., Д.Хрусанов.* Административен процес на Република България. С.: Сиби, 2011.

*Костов, С.* Компетентността на Европейския съюз и прилагането на правото на ЕС от националните съдилища. С.: Национален Институт на правосъдието, 2013.

*Пенов, С.* Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки. С.: Сиби, 2011.

*Петрова М., И. Кондарев.* Решения на ВАС по ДДС дела - практика и приложение. С.: Раабе България, 2015.

*Попова Ж.* Право на Европейския съюз. С.: Сиела, 2015.

*Стоянов И.* Данъчно право. Шесто преработено и допълнено издание. С.: Сиела Норма, 2016.

*Стоянов И.* Финансово право. Четвърто преработено и допълнено издание. С.: Сиела Норма, 2016.

*Graig P.* The Lisbon Treaty. Oxford: Oxford University Press, 2010.

*Graig P.* EU Administrative Law. Oxford: Oxford University Press, 2012.

*Helminen M.* EU Tax Law – Direct Taxation. IBFD, 2010.

*Terra V.-Kajus J.* A Guide to the European VAT Directives, IBFD, 2015.

*Terra V.-Kajus J.* A Guide to the European VAT Directives, IBFD, 2016.