**Инструменти на защитата на правата на човека.**

**Особено значение на Хартата на основните права на ЕС в практиката на българските съдилища**

*Д-р Савина Михайлова-Големинова[[1]](#footnote-1), Екатерина Тархова[[2]](#footnote-2), Румяна Михайлова[[3]](#footnote-3)*

**Увод**

Различни инструменти са създадени на международно, европейско[[4]](#footnote-4) и национално ниво за защита[[5]](#footnote-5) на правата на човека (ПЧ). Тази тема е особено актуална днес, с оглед на миграционните процеси, които текат, поставящи нови предизвикателства пред Европейския съюз и правната му система. Отличителните характеристики на правата на човека са тяхната универсалност, неделимост и взаимозависимост.

1. **Международни актове, по които България е страна**

На международно равнище Република България е страна по множество международни актове, съдържащи разпоредби за прилагането и защитата правата на човека. Някои от най-важните са: Всеобщата декларация за правата на човека и приложените към нея Международен пакт за граждански и политически права и Международен пакт за икономически, социални и културни права, Европейската декларация за защита на правата на човека, Хартата на основните права на ЕС, Декларация за правата на инвалидите, Декларация за правата на детето, Конвенция за защита на правата на човека и на човешкото достойнство във връзка с прилагането на постиженията на биологията и медицината, Конвенция за правата на човека и биомедицината, Декларация за правата на умствено изостаналите лица, Гаранция за защита правата на осъдените на смърт, Допълнителен протокол към Конвенцията за правата на човека и биомедицината относно биомедицинските изследвания, Конвенция № 156 на Международната организация на труда относно равенството на възможностите и еднаквото отношение към работниците и служителите от двата пола: работници и служители със семейни задължения, Конвенция на ООН за правата на хората с увреждания и много други.

**1.1. Актове на Организацията на обединените нации**

* **Всеобща декларация за правата на човека**

Всеобщата декларация за правата на човека (ВДПЧ) е посветена на фундаменталните права и свободи за всички хора. Генералната асамблея на ООН я приема на 10 декември 1948 г. като резултат от опита, извлечен от световната общност след двете наскоро отминали световни войни. За първи път в историята, държавите се обединяват около единно всеобщо признание на неотменните човешки права. По повод 60-та годишнина от приемането на документа, Народното събрание на Република България приема декларация, в която заявява своята категорична подкрепа за този акт, а Всеобщата декларация се посочва и в редица документи на български институции[[6]](#footnote-6).

Въпреки че, ВДПЧ не е договор *strictu sensu* и, в този смисъл, не поражда директно правни задължения за държавите, тя е израз на фундаменталните ценности, споделени от всички членове на международната общност, и като такава има значително влияние върху развитието на международното право в областта на правата на човека. В доктрината се изразява мнение, че в резултат на позоваването на декларацията в продължение на повече от 60 години, тя е придобила задължителност като част от обичайното международно право. Освен това, на по-късен етап, от нея произлизат множество международни актове с правнообвързващ характер за държавите, които са ги ратифицирали.

Универсалната декларация започва с думите, че „признаването на достойнството, присъщо на всички членове на човешкия род, на техните равни и неотменими права, представлява основа на свободата, справедливостта и мира в света”. По-нататък, се утвърждава, че правата на човека са универсални – те се ползват от всички хора, без значение кои са те или къде живеят.

Всеобщата декларация включва граждански и политически права, като правото на живот, на свобода, на свобода на словото, на неприкосновеност на личния живот и др. Тя включва също така икономически, социални и културни права, като правото на социално осигуряване, здравеопазване и образование.

ВДЧП, Международният пакт за граждански и политически права и Международният пакт за икономически, социални и културни права са ноторно известни в международната общност като Международният закон за правата на човека (*International Bill of Rights*).

* **Международен пакт за граждански и политически права**

Приет от Генералната асамблея на ООН на 19 декември 1966 г. Пактът влиза в сила на 23.03.1976 г. Подписан е от 74 държави и ратифициран от 163 държави по света. Република България го ратифицира с Указ № 1199 на Президиума на Народното събрание от 23.07.1970 г. – ДВ, бр. 60 от 1970 г.

Пактът е правно обвързващ. Специално създаденият Комитет по правата на човека наблюдава неговото прилагане.

Международният пакт за граждански и политически права (МПГПП) признава присъщото достойнство на всеки индивид и цели да насърчава условията в държавите, които да позволят упражняването на гражданските и политическите права. Държавите, които са ратифицирали Пакта, са задължени да защитават и запазват основните човешки права и да предприемат административни, съдебни и законодателни мерки, за да защитят правата, залегнали в договора, и да осигурят ефективно средство за защита.

**Обединяващите теми и ценности на протокола се намират в членове 2 и 3 и се основават на понятието за недискриминация. Член 2 гарантира, че правата, признати в МПГПП, ще бъдат зачитани и достъпни за всички на територията на онези държави, които са ратифицирали Пакта. Член 3 гарантира равното право на мъжете и жените на ползване на всички граждански и политически права, определени в МПГПП. Тези права включват: правото на живот, забрана за изтезания, равенство пред съда и право на справедлив процес, равенство пред закон, правото на свободно събиране, права на малцинствата и др.**

**МПГПП позволява определени обстоятелства за държавите да дерогират своите отговорности по Пакта, например по време на обществени извънредни ситуации, но тази възможност е ограничена и не се отнася до правата по членове 6, 7, 8 (параграфи I и 2), 11, 15, 16 и 18 от договора.**

**Към протокола има приложени два незадължителни протокола, съдържащи списък от допълнителни права и разпоредби за защитата им. По-специално, с тях се урежда правото на жертвите на нарушения на правата на човека да бъдат изслушани и забраната за смъртното наказание.**

**Като правнообвързващ нормативен акт, ПГПП предвижда и механизъм за контрол: Комитет за наблюдение на прилагането на пакта от държавите – страни по конвенцията следи за неговото изпълнение и спазване, като държавите участнички са длъжни да му представят периодични доклади относно мерките, използвани за приемане и изпълнение на правата, залегнали в МПГПП.**

* **Международен пакт за икономически, социални и културни права**

Международният пакт за икономически, социални и културни права (МПИСК) влиза в сила на 3 януари 1976 г. Република България го подписва и ратифицира с Указ № 1199 на Президиума на Народното събрание от 23.07.1970 г. – ДВ, бр. 60 от 1970 г., издаден от Министерството на външните работи, обн., ДВ, бр. 43 от 28.05.1976 г. и в сила от 23.03.1976 г.

Съдържанието на пакта включва повече икономически, социални и културни права в сравнение с Всеобщата декларация за правата на човека. В пакта са описани мерките, които трябва да бъдат взети за осъществяване на правото на труд, правото на справедливи и благоприятни условия на труд, правото да бъдат образувани професионални съюзи и всяко лице да членува в профсъюз по свой избор, правото на социална сигурност и социално осигуряване, правото на защита на семейството, правото на задоволително жизнено равнище, правото на възможно най-добро състояние на физическо и душевно здраве, правото на образование и на участие в културния живот.

Комитетът по икономически, социални и културни права наблюдава ангажираността на държавите страни по МПИСК. Те трябва да му представят периодични доклади за предприетите от тях стъпки за осъществяване на правата по пакта, а част от работата на Комитета при разглеждането на тези доклади, е да се увери, че държавите бележат прогрес в прилагането и защитата на икономическите, социалните и културни права.

* **Конвенцията за правата на детето**

Приета от Общото събрание на ОООН на 20.11.1989 г., подписана и ратифицирана от Република България **и** в сила за страната ни от 03.06.1991 г. Тази конвенция е най-ратифицираният в света международен инструмент, отнасящ се до човешките права. Основополагащата идея на конвенцията е, че децата не са просто субекти, които принадлежат на техните родители, които вземат решения вместо тях, нито проекто-възрастни. Те са човешки същества и индивиди със собствени права. Конвенцията определя, че детството е различно от периода на възрастен човек и продължава до 18 год. В този период от време, децата трябва да имат възможност да растат, да учат, да играят, да се развиват.

Към настоящия момент, този международен акт не е напълно въведен в правния мир на държавите по света, не е достатъчно широко известен и разбран, докато милиони деца продължават да страдат от неспазване на основните им нужди от изхранване, обучение, защита срещу насилие и др.

* **Конвенция № 156 на Международната организация на труда относно равенството на възможностите и еднаквото отношение към работниците и служителите от двата пола: работници и служители със семейни задължения, в сила за България от 03.04.2007 г.**

В резултат на нормотворческата дейност на Международната организация на труда, тази конвенция установява задължение за държавите да приемат като цел на своята национална политика създаването на възможности за лицата със семейни задължения, които работят или желаят да започнат работа, да упражняват своето право, без да са обект на дискриминация и доколкото е възможно без да възникне противоречие между работата и семейните им задължения.

* **Конвенция на ООН за правата на хората с увреждания, приета от Общото събрание на ООН на 13.12.2006 г., в сила от 03.05.2008 г.**

Конвенцията е ратифицирана от Европейския парламент в края на 2012 година, а България е страна по нея от 26 януари 2012 г. Целта на Конвенцията е преди всичко да насърчава, защитава и гарантира пълноценното и равноправно упражняване на всички човешки права и основни свободи от страна на всички хора с увреждане и да подпомага за зачитането на човешкото им достойнство.

Хора с увреждания са лица с трайна физическа, психическа, интелектуална и сетивна недостатъчност, която, при взаимодействие с различни пречки, би могла да възпрепятства тяхното пълноценно и ефективно участие в обществото, равноправно с останалите.

Конвенцията цели промяна в нагласите и подходите спрямо лицата с увреждания. Те не се разглеждат като “обект” на благотворителност, лечение и социална закрила, а като субекти с права, които са способни да предявяват тези права и да вземат решения за живота си, въз основа на своето свободно и осъзнато съгласие, както и да бъдат активни членове на обществото. Конвенцията дава всеобщо признание на достойнството на хората с увреждания.

Конвенцията е оформена на базата на основни принципи и съответно кореспондиращите им права и задължения.

Основен принцип, според Конвенцията, е пълноценното и ефективно участие и включване в обществото на хората с увреждания. Същевременно осигуряването на това включване е и сред най-важните задължения за държавите, страни по Конвенцията. Те са длъжни да предприемат всички законодателни, административни и други мерки, за да стане възможно прилагането на гарантираните права от Конвенцията (като например участие в политическия и културния живот, почивка, спорт и други).

Друг фундаментален принцип в сферата на човешките права, действащ с пълна сила и тук, е забраната за дискриминация (пряка и непряка). За осъществяването на този принцип на практика важни са разумните улеснения, направени в полза на лицата с увреждания. Разумни улеснения са всякакви необходими и подходящи модификации и приспособления, необременяващи излишно или непропорционално околните, когато такива са необходими за всеки конкретен случай, за да се осигури на даден индивид с увреждания пълноценно и равнопоставено с околните възползване от и упражняване на всички негови човешки права и основни свободи.

Основно място в конвенцията е определено и за принципа на достъпност. Той е средство за прилагане на всички останали принципи, залегнали в Конвенцията. На хората с увреждания трябва да бъде предоставен равен достъп до правосъдие, образование, здравеопазване, рехабилитация, самостоятелен живот и включване в общността, свобода на изразяване и на мнение, свобода на достъпа до информация, работа и заетост, подходящ жизнен стандарт и социална закрила, участие в политическия и обществен живот, участие в културния живот, спорт, почивка и свободно време.

Всички тези принципи, права и задължения действат наред с останалите установени човешки права и основни свободи, залегнали в редица международни споразумения и национални законодателства.

**1.2. Конвенция за защита на основните права на човека и основните свободи[[7]](#footnote-7)**

Европейската конвенция за защита на правата на човека и основите свободи (ЕКЗПЧОС) е международен договор за правата на човека между 47-те държави, които са членове на Съвета на Европа. Правителствата, подписали ЕКЗПЧОС, са поели правно задължение да спазват определени стандарти на поведение и да защитават основните права и свободи на обикновените хора. Това е договор за защита на върховенството на закона и насърчаване на демокрацията в европейските страни.

Конвенцията е официално изготвена от Съвета на Европа в Страсбург през лятото на 1949 г. Над 100 членове на парламентите от цяла Европа се събират, за да изготвят Хартата. ЕКЗПЧОС предвижда: задължение за зачитане на правата на човека (Член 1), право на живот (Член 2), забрана за изтезания и жестоко, нечовешко и унизително отношение (Член 3), забрана на робството и принудителния труд (Член 4), правото на свобода и сигурност (Член 5), правото на справедлив процес (Член 6), забрана за наказание без законно основание (Член 7) и др. Конвенцията съдържа и списък на протоколите към нея, които внасят изменения в първоначалните разпоредби. Те се отнасят до правото на собственост, образование, свободни избори и много други въпроси.

Създаването на ЕКЗПЧОС води до създаването на Европейския съд по правата на човека (ЕСПЧ) през 1959 г. Съдът е установен в гр. Страсбург, Франция има за мисия да следи за спазването на ЕКЗПЧОС, като предоставя форум на гражданите, които смятат, че правата им са били нарушени и им позволява да бъдат изслушвани.

**2.Тенденции**

**2.1. Понастоящем се очертават следните тенденции в областта на защитата на ПЧ:**

* Разширяване в международен план на източниците на защита на ПЧ, като те започват да бъдат все по-правно обвързващи;
* Нарастваща регионализация: създават се паралелни регионални системи за защита на правата на човека, които претендират да са продължение на международната защита. Появяват се въпроси относно това как те реагират помежду си, напр. Интер-американската декларация за защита на ПЧ от 1948 г.;
* Специализация по категории от лица или категории от права.

**2.2. Регионализация или универсализъм**

Повдига се въпросът относно противопоставянето между регионализация и универсализъм. Доколко универсални са ПЧ: по отношение на установяването им може да се каже, че се върви към универсализъм (пример: ВДПЧ, Конвенцията на ООН за защита на децата, ратифицирана от 196 държави). Но правният универсализъм предполага ли универсализъм при прилагането? Съдът в Страсбург дори е установил понятието „национална свобода на преценка“, която той допуска дори в рамките на една държава. За да избегнат колизия между универсализма и регионализацията представителите на академичната общност, на съдебната власт и практиците следва да имат предвид следните съображения: 1) целта на ВДПЧ и необходимостта от систематично й тълкуване, като се взимат предвид международния контекст и регионалните особености); 2) принципите за *non bis idem* и *litispendence;* 3) правилото за прилагане към съденото лице на най-благоприятната норма; 4) диалогът между съдиите: пр. СЕС често се вдъхновява от решенията на Съда в Страсбург, както и от тези на Интер-американския съд за правата на човека.

**3. Трите основни системи за защита на правата на човека**

Разликите между трите основни системи за защита на ПЧ се очертават както следва:

* **Европейската система**, изградена около Европейската конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи и Съда по правата на човека, установен в гр. Страсбург, Франция – представлява стройна процедурна система, която позволява широкообхватен съдебен контрол от самото начало до края на процедурата;
* **Американската система** – развила много добър механизъм за обезщетение;
* **Африканската система (най-новата)** – най-амбициозна като съдържание на текстовете за защита на ПЧ.

**3.1. Европейската система за защита на правата на човека**

Единствената специално предназначена система за защита на ПЧ в Европа е създадена под егидата на Съвета на Европа и се развива около Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи (ЕКЗПЧОС) и Европейския съд по правата на човека в Страсбург (ЕСПЧ или Съдът в Страсбург), като, по принцип, Европейският съюз няма компетенция в областта на ПЧ. Тоест, ЕС не е конкурентна на ЕСПЧ и ЕКСПЧОС система. С времето ЕКЗПЧОС е допълвана с последващи харти и протоколи. Например, Протокол № 12 за забрана на всяка форма на дискриминация превръща забраната за дискриминация в самостоятелно право, при условие, че това право съществува и във вътрешното право на съответната държава. Състоянието на ратификация е следното: 30 от 47-те държави членки на Съвет на Европа са я ратифицирали. Франция, например, не е ратифицирала този протокол, което означава, че забраната за дискриминация продължава да бъде право, защитавано през призмата на другите права, защитени в текстовете на ЕКЗПЧОС. Протокол № 13 за отмяна на смъртното наказание също е значим с това, че отменя смъртното наказание във всички обстоятелства.

Системата за контрол на изпълнението на съдебните решения е най-отличителната положителна характеристика на европейската система за защита на ПЧ. След Протокол № 11 от 1998 г. е предвиден единствен съдебен орган, до който има пряк достъп всеки гражданин, и който издава задължителни решения. След Протокол № 14 процедурата се реорганизира в триинстанционна, за да се избегне затрупването на съда с дела. Въвежда се етапът на единствения съдия, подпомаган от помощници-юрист, който се произнася по допустимостта на исковете. В последните години се наблюдават следните нововъведения: допълнителен критерий за допустимост (съществен ущърб), система на решението-пилот (единственият съдия ще се произнесе и по съществото на иска), контрол от страна на ЕСПЧ върху изпълнението на решенията, а също така и процедура за издаване на тълкувателни решения (по подобие на преюдициалните запитвания на Съда на ЕС).

Изначалният съдия, компетентен по въпросите на ПЧ и тяхната защита, е националният съдия, а ЕСПЧ действа на принципа на субсидиарност. На етапа на допустимост, ЕСПЧ трябва да прецени своята компетентност спрямо субекта (пострадалото лице), материята (*materiae*), мястото (*locis*) и времето (*temporis*). Също така, на този етап, европейският съдия в Страсбург преценява дали жалба изпълнява следните условия за допустимост: изчерпване на националните възможности за обжалване, липса на предишно съдебно решение на ЕСПЧ по подобен казус (принцип *non bis idem*), спазване на срока от 6 месеца за подаване на жалбата и основателност на жалбата. Този европейски модел все още се развива и еволюира: Протокол № 15 отбелязва присъединяването на ЕСПЧ към принципа на субсидиарност и приемането на понятието за национална свобода на преценка, също така е намален срокът за подаване на жалба от 6 на 4 месеца, а с Протокол № 16 се създава компетенция за издаване на решения по преюдициални запитвания, чрез които ЕСПЧ подпомага националните съдии. Също така, тези два протокола имат за цел да намалят обема работа на европейския съд. Като цяло, ЕСПЧ има правомощия за пълен съдебен контрол: от допустимостта до контрола на изпълнение на съдебните решения. Тези решения имат „силата на присъденото нещо“, т.е. подлежат на пряко изпълнение във вътрешния правен ред на държавите. Контролът върху изпълнение на съдебните решения е поверен на политически орган – Съветът на министрите към Съвета на Европа.

Същественият недостатък на европейската система за защита на ПЧ (ЕСПЧ) е равнището на обезщетението – тя цели “справедливо обезщетение“, т.е. парична компенсация, като липсват гаранции срещу повторение на нарушението. През 2006 г. след решението по делото *Scordino*, Съдът в Страсбург започва да разширява компетенциите си по отношение на задължението за изпълнение на неговите решения като указва на националния съдия какви мерки за изпълнение да предприеме, но без да се разпростира към обезщетението (за разлика от Интер-американския съд).

Интересно е, че ЕСПЧ е разширил още своите компетенции с временни и обезпечителни мерки (*Namatkubov c/o Turquie*), основавайки се на чл. 39 от своя вътрешен регламент, който не е ратифициран от държавите членки на Съвета на Европа.

**3.2.Интер-американската и африканската системи за защита на ПЧ**

Интер-американската система за защита на правата на човека е регионална система за защита на правата на човека и е отговорна за мониторинга, насърчаването и защитата на правата на човека в 35-те независими държави на континента Америка, които са членове на Организацията на американските държави (OAS). Тази система почива на две основни организации: Интер-американската комисия по правата на човека и Интер-американският съд по правата на човека. И двата органа могат да решават индивидуални жалби относно предполагаеми нарушения на правата на човека и могат да постановяват спешни защитни мерки, когато физическо лице или обектът на жалба е в непосредствен риск от непоправима вреда. Комисията също участва в редица дейности за мониторинг и насърчаване на правата на човека, докато съдът може да издава консултативни становища по въпроси, свързани с тълкуването на интер-американските инструменти по искане на орган или държава-членка на OAS.

Както и в европейската система, допълнителните органи се фокусират върху конкретни права или групи. Такива са, например, Интер-американската комисия за жените, Работната група по протокола от Сан Салвадор и различните докладчици към комисията.

Африканската система е най-младата от трите съдебни или квазисъдебни регионални системи за правата на човека и е създадена под егидата на Африканския съюз (АС). Подобно на Интер-американската система (и Европейската система, както е първоначално проектирана), тя включва комисия и съд с допълнителни мандати. Африканската комисия за правата на хората, Африканският съд по правата на хората, както и Африканския комитет на експертите по правата и благополучието на детето имат правомощия да се произнасят по жалби срещу нарушения на правата на човека.

Тези две системи ще бъдат отбелязани само с най-отличителните си спрямо европейската система характеристики. Американската система осигурява съдебен контрол, който макар да не е директно достъпен за гражданите, осигурява обезщетение *in integrum*: възстановява старата ситуация преди нарушението, а в допълнение се стреми да постигне и ситуацията, която би била, ако нарушението въобще не се е случвало (загуба за възможност), като така интегрира социално-икономическите права. Конвенцията за ПЧ на интер-американската организация предписва на държавите членки законодателни промени за съобразяване с изискванията й за спазване на ПЧ. Интер-американският съд може да постанови временни мерки на всеки етап от процедурата, дори преди да се е запознал с жалбата.

Африканската система се основа на харта на правата на човека, която съдържа в едно политически, граждански, социални и икономически права, а също и колективния аспект на ПЧ, т.е. т.нар. права от трето поколение, като право на солидарност, право на чиста околна среда и др. Текстът съдържа също така и задълженията на отделния гражданин.

Както американската, така и африканската система съдържат възможност за защита на ПЧ на светлината на всички международни инструменти за тяхната защита.

**3.3. Национални институции за защита на правата на човека (НИПЧ). Омбудсман.**

В международен план, понятието за национална институция за защита на правата на човека се заражда през 1978 г. През 1991 г., по време на международен семинар в Париж, посветен на институциите, участващи в защитата на ПЧ, се открояват следните основополагащите принципи на функциониране на НИПЧ: независимост, плурализъм и широк мандат в областта на правата на човека. Съществуването на НИПЧ е официално уредено в Резолюция 1992/54 от 3 март 1992 г. на Комисията за правата на човека към ООН и в Резолюция 48/134 от 20 декември 1993 г. на Генералната асамблея на ООН с цел промотиране и защита на правата на човека. Тези актове, последвалите ги резолюции, наречени „Принципите от Париж“, както и Универсалната декларация за правата на човека на ООН, установяват принципите на съществуване и функциониране на НИПЧ.

Понастоящем, НИПЧ се класифицират като: 1) НИПЧ със статут А, тоест институции, които напълно спазват Принципите от Париж. В света има около 78 такива; 2) НИПЧ със статут В, които не спазват напълно тези принципи – 33 на брой; 3) НИПЧ със статут С (без специфичен статут), които са 10 на брой. Всички НИПЧ организират взаимодействието помежду си чрез Международния координационен комитет на националните институции за правата на човека, понякога съкратено назоваван Международен координационен комитет, който е неправителствена организация, представляваща глобална мрежа на националните институции за правата на човека. НИПЧ се обединяват и на регионален или под-регионален принцип – в света съществуват 4 такива групи (европейска, американска, африканска и азиатско-тихоокеанска група). Тези групи могат да участват в Съвета по правата на човека като наблюдатели и да участват в различни механизми за защита на ПЧ.

Те могат да приемат различна форма: Комисия, Омбудсман (България, Словакия, др.), научен институт (Германия, Дания). Понастоящем, за да бъде една организация призната като НИПЧ, тя трябва да изпълнява следните условия: да бъде акредитирана към ООН въз основа на критериите за независимост от правителството (политическа и финансова, което означава, че трябва да има отделна бюджетна линия, макар че може да бъде административно зачислена към дадена правителствена институция), плурализъм и широк мандат в областта на ПЧ.

Във Франция, такава институция е създадената със закон Консултативна комисия за защита на ПЧ, зачислена към администрацията на премиер-министъра. Тя няма юридическа правосубектност и не се занимава с индивидуални жалби, а има консултативни функции. Не е квази-юрисдикция. Изцяло се финансира само от публични средства. Бюджетът й се договаря с националния парламент. Разходването му подлежи на одит от сметната палата. Откроява се, че и във Франция, и в другите държави, финансовата независимост е относителна, защото бюджетът се изготвя и гласува в рамките на националния закон за бюджета. Действия: НИПЧ могат да денонсират дадена мярка или практика (пресконференция или медийна кампания; официално мотивирано становище с предложение за решение; официални, но не публични писма-призовки към министрите), да формулира препоръка или да се конституира като трета страна в съдебен процес (често го прави пред Съда по правата на човека в Страсбург, както и да сезират съда). Комисията е посредник и медиатор между правителство/общество, НПО (вкл. не-акредитирани) /международни институции (Комитет по ПЧ към ООН). Уникално качество на френската система: Комисията е активна и на международно ниво, което означава натиск в ООН върху собствената държава. Изготвя доклади всяка година на определена тематика.

В България такава НИПЧ е институцията на омбудсмана. Омбудсманът е висш и независим конституционен орган, който се избира от Народното събрание за срок от пет години. Той е независим в своята дейност и се подчинява само на Конституцията, законите и международните договори, ратифицирани и влезли в сила за Република България. Омбудсманът се застъпва с предвидените в Закона за омбудсмана средства, когато с действие или бездействие се засягат или нарушават правата и свободите на гражданите от държавните и общинските органи и техните администрации, както и от лицата, на които е възложено да предоставят обществени услуги. Жалбите и сигналите до омбудсмана са в напълно свободна форма, стига разбираемо да са изложени оплакванията и да са посочени правата, които са нарушени. Омбудсманът няма правомощия да отменя административни актове. Неговата задача е чрез силата на аргументите и справедливото обществено мнение да убеди един административен орган да поправи своята лоша администрация, да отмени свои актове, с които накърнява правата на хората. В Република България, омбудсманът е много активен и се отличава с редица успешни инициативи и в областта на данъчното облагане, например със становището си за отпадане на задължението за подаване на годишна данъчна декларация по ЗДДФЛ от безработни лица, с препоръки до министър-председателя във връзка с проблемите, свързани с методиката за определяне на таксата за битови отпадъци, за създаване на работна група в МОСВ, която да изготви промени в Закона за местните данъци такси и др. Би могло да се помисли за доразвиване на правомощията на българската НИПЧ в посока участие в съдебен процес и в международните организации за защита на ПЧ, както и да се стимулира ролята й в защита на социално-икономическите права на националната територия.

 **4. Харта на основните права на ЕС**

**4.1. Характеристика**

Хартата е част от първичното право на Съюза след 2009 г., установявайки посочените в нея права, свободи и принципи[[8]](#footnote-8). В преамбюла на Хартата на основните права в ЕС[[9]](#footnote-9) се посочва, че: „Като съзнава своето духовно и морално наследство, Съюзът се основава на неделимите и универсални ценности на човешко достойнство, свобода, равенство и солидарност; той почива на принципа на демокрацията и на принципа на правовата държава. Той поставя човека в центъра на своята дейност, като учредява гражданството на Съюза и създава пространство на свобода, сигурност и правосъдие. Съюзът допринася за съхраняването и развитието на тези общи ценности при зачитане многообразието на културите и традициите на европейските народи, както и националната идентичност на държавите-членки и организацията на техните публични власти на национално, регионално и местно равнище; той се стреми да насърчава балансирано и устойчиво развитие и гарантира свободното движение на хора, услуги, стоки и капитали, както и свободата на установяване. За тази цел е необходимо да се засили защитата на основните права в светлината на развитието на обществото, на социалния прогрес, на научните и технологични постижения като те се включат в Харта, която ги прави по-видими. При съблюдаване на компетенциите и задачите на Съюза, както и принципа на субсидиарност, настоящата Харта потвърждава отново правата, които произтичат по-специално от общите за държавите-членки конституционни традиции и международни задължения, както и от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, от приетите от Съюза и от Съвета на Европа социални харти, от практиката на Съда на Европейския съюз и на Европейския съд по правата на човека. В този контекст Хартата ще бъде тълкувана от юрисдикциите на Съюза и на държавите-членки, като надлежно се вземат под внимание разясненията, установени под ръководството на президиума на Конвента, който изработи Хартата, и актуализирани под ръководството на президиума на Европейския конвент. Ползването от тези права поражда отговорности и задължения, както спрямо другите, така и спрямо човешката общност и бъдещите поколения. Въз основа на това Съюзът признава посочените по-долу права, свободи и принципи.“

Съдът на ЕС, при тълкуване на правото на ЕС, е интерпретирал посочените в хартата права и принципи в своите решения[[10]](#footnote-10). В приложението към настоящото изследване се съдържа негова практика по отделни разпоредби на Хартата без претенции за изчерпателност. Нека припомним, чебеше решено, че Съюзът ще се присъдени към ЕКЗПЧОС[[11]](#footnote-11), но впоследствие бе установено, че споразумението за присъединяване на ЕС към ЕКЗПЧОС не е съвместимо с член 6, параграф 2 ДЕС, нито с Протокол (№ 8) относно член 6, параграф 2 от Договора за Европейския съюз[[12]](#footnote-12). В съответствие с член 6, параграф 3 ДЕС основните права, както са гарантирани от ЕКЗПЧОС, са част от правото на Съюза в качеството им на общи принципи. **Въпреки това, докато Съюзът не се присъедини към тази конвенция, тя не представлява юридически акт, формално интегриран в правния ред на Съюза[[13]](#footnote-13)** (вж. в този смисъл решения *Kamberaj*, C‑571/10, EU:C:2012:233, т. 60 и *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, т. 44).

**В доктрината е безспорно, че независимо дали се съдържат в разпоредбите на Договорите, или в съдебната практика, общите принципи на правото на ЕС представляват първични източници, на които стоящите по-долу в йерархията на източниците на актовете не следва да противоречат. В противен случай последните може да бъдат отменени от СЕС по реда на чл. 263 ДФЕС.[[14]](#footnote-14)** **Към източниците на първичното право следва да се добавят общите принципи на правото на ЕС[[15]](#footnote-15), които не са закрепени в Договорите.** Изрично Договорите са предвидили например принципа на защита на правата на човека (чл. 6 ДЕС), принципа за недискриминация (чл. 18 ДЕС), принципите на субсидиарност[[16]](#footnote-16) (чл. 5, ал. 3 ДЕС) и пропорционалност (чл. 5, ал. 4 ДЕС) и др. Други, сред които принципът за защита на оправданите правни очаквания и принципът на правната сигурност[[17]](#footnote-17) се извеждат в практиката на СЕС. **Основните принципи на правото на ЕС са:** пропорционалност; правна сигурност; оправдани правни очаквания; феърплей; принцип за полагане на дължима грижа; защита срещу произволни закони/регламенти; равно третиране; липса на дискриминация; право на неприкосновеност на личния живот; право на справедливо данъчно облагане; право на доверие; право на равно отношение и др. **Основните права и общите принципи на правото на ЕС се защитават от СЕС[[18]](#footnote-18).**

В член 52, параграф 5 Хартата прави разлика между „права“ и „принципи“. Това са два вида разпоредби в Хартата. Следва да се прави разлика между двата източника на основните права на ЕС: Хартата и общите принципи на Правото на ЕС. И двата вида разпоредби на Хартата са задължителни. „Когато става дума за принципи на ЕС, налага се да бъдат направени някои допълнителни терминологични уточнения. Нуждата от това произтича от обстоятелството, че често чрез сходни понятия се илюстрират съвсем различни правни феномени. Съществуват принципите за прилагане на правото на ЕС[[19]](#footnote-19) (ПЕС), които ограничават преди всичко общото функциониране на ПЕС и съотношението между него и правните системи на държавите членки. Такива са например принципът за директния ефект, принципът за примата и др. Но съществуват и други принципи на ПЕС, чиито съдържание и задачи са различни. Това са т.нар. общи принципи на ПЕС, специфична част от първичното право на Съюза. Объркването, което може да настъпи относно тези две самостоятелни едно от друго явления, лесно се илюстрира с кратък преглед на основните разпоредби, например Договора за Европейския съюз, в които се използва понятието „принцип“. Още в преамбюла му се споменават „принципът за субсидиарност“, „принципът за устойчиво развитие“, „принципът на правовата държава“ и др. По-надолу в чл. 5 се споменават „принципите на субсидиарност и на пропорционалност“, а в чл. 6, т. 3 се казва, че „Основните права, както са гарантирани от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи и както произтичат от общите конституционни традиции на държавите членки, са част от правото на Съюза в качеството им на общи принципи“. Така разликата, произтичаща между двата вида принципи, не винаги става явна и остава общото усещане за смесването на различни понятия“. В статията си, колегата разглежда единствено общите принципи на правото на Европейския съюз – мястото, функциите и значението им[[20]](#footnote-20).

 Напоследък прави впечатление, че говорим за всички тези принципи, но забравяме, че не са само цели и постулати. Крайно време е освен принципа за прякото действие на конституцията да усвоим и принципа за прякото действие на принципите.[[21]](#footnote-21)

В делата по български преюдициални запитвания в областта на ДДС, СЕС разглежда някои от основните принципи на правото на ЕС (виж например решение по дело C‑492/13 „Траум“ ЕООД[[22]](#footnote-22)).Принципите са крайъгълен камък и отправна точка при прилагането и тълкуването на правото на ЕС и националното законодателство (материалноправно и процесуалноправно) в областта на данъчното облагане от страна на: органите на държавна власт (Народното събрание в законотворческата му дейност); държавно управление (административни органи за приходите от данъци в държавния и общинските бюджети, които действат предимно при обвързана компетентност) при упражняване на правомощията им с оглед на тяхната компетентност; данъчнозадължените лица при упражняване на техните права и задължения, установени в националното материално и процесуалноправно данъчно законодателство, включително в правото на ЕС; органите на съдебната власт в областта на административното данъчно правосъдие, вкл. и при тълкувателната им дейност (доколкото се прилага добре известният принцип за процесуална автономия); и не на последно място – Конституционния съд.

Представителите на чуждестранната данъчноправна доктрина например споделят, че:„Основните права на данъкоплатците вече не е въпрос, който се адресира единствено на нивото на националните конституции на държавите членки на ЕС, а по-скоро сфера, в която държавите членки следва да гарантират защита, която съответства с общоприетите стандарти на ниво Съюз. [...] На първо място, въздействието от защитата на човешките права при въпроси от данъчно естество изисква разясняване на въпросите, засягащи защитата на правата на човека по силата на общото право на ЕС. Както бе посочено по-рано, значителна стъпка в еволюцията на правото на Съюза за защита на правата на човека може да бъде отчетена единствено с влизането в сила на Договора от Лисабон на 1.12.2009, който придава обвързваща сила на Хартата на основните права на Европейския съюз и предоставя мандат на Комисията на ЕС да извърши преговорите за присъединяване на Съюза към Европейската конвенция за защита на правата на човека без да променя разпределението на компетенции между държавите членки.

Въпреки това, дългата и сложна история на защитата на основните права по силата на европейското право започва много преди този момент и поставя някои интересни полемики що се отнася до връзките му с правата на човека и основните права, както и със защитата на правата на човека и основните права, получавана в конституционната рамка на защита от отделните държави членки. По-конкретно последният въпрос предоставя стимул за инкорпорирането на национални основни принципи на държавите членки в практиката на Европейския съд (ECJ) от началото на седемдесетте години, когато решението на съда по дело *Internationale Handelsgesellschaft* поставя основата за хомогенни европейски стандарти на правна защита посредством общи принципи на наднационално ниво, които произтичат от заложените в националните конституции. Развитието на ядрото от основни права в рамките на правото на Съюза може да се разглежда като явление, което се разгръща успоредно с реакцията на държавите членки спрямо абсолютното върховенство на правото на Съюза над националните конституции, които считат, че основните принципи на техните конституции не са обект на преимуществото на правото на Съюза“[[23]](#footnote-23).

Националният съдия признава по-ефикасната защита на Хартата. **В Решение № 5338 от 27.04.2017 по адм. дело № 12832/2016 на ВАС, Седмо отделение, с докладчик съдия Весела Андова** се посочва: „Защитата, която правото на Съюза гарантира на жалбоподателя, е не само идентична по обхват с правото на защита, което му гарантира Конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи, но е и много по-ефикасна, защото не поставя допустимостта и обхвата на защитата пред съда (националния и Съда по правата на човека) в зависимост от преценката на съда на характера на нарушеното право като гражданско, а задължава националния съд да осигури адекватна на чл. 47 от Хартата защита на твърдяното право. Националният съдия, като задължен да прилага в пълнота правото на Европейския съюз, е длъжен да осигури на жалбоподателя гарантираната му от правото на Съюза защита в необходимия обем.“

Прави впечатление, че националният съдия умело прилага Хартата в практиката, особено в казусите, свързани с бежанците. Например, по отношение на правото на зачитане на личния и семейния живот по чл. 7, в Решение № 14741 от 04.12.2017 г. по адм. дело № 4636/2017 на ВАС, Трето отделение, с докладчик съдия Искра Александрова, се посочва: „Това не означава обаче, че административният орган не следва да извърши преценка за наличието или не на „семеен живот“ между майката и сина съобразно съдържанието на това понятие, изведено в практиката на Европейския съд по правата на човека при тълкуването на чл. 8 от Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи. Предоставянето на международна закрила е в приложното поле на правото на ЕС, поради което и на осн. чл. 51, параграф 1 от Хартата на основните права на ЕС /наричана за краткост по-долу Хартата/, разпоредбите от нея следва да се прилагат от държавите-членки, чрез съответните компетентни публични органи при преценка на молбите за предоставяне на такава международна закрила. Член 7 от Хартата гарантира правото на зачитане на личния и семейния живот на лицата, както и на жилището и тайната на съобщенията. Още в преамбюла на Хартата е посочено, че тя потвърждава отново правата, които произтичат от общите за държавите-членки конституционни традиции и международни задължения, както и от ЕКЗПЧ. Също така в преамбюла е записано, че при тълкуването на разпоредбите от Хартата ще се вземат предвид и разясненията, установени под ръководството на президиума на Конвента В разяснението на чл. 7 от посочените разяснения е записано, че правата, гарантирани в чл.7, съответстват на правата, гарантирани от чл. 8 от ЕКПЧ, както и че в съответствие с чл. 52, параграф 3 това право има същия смисъл и обхват, както съответния член на ЕКПЧ. В понятието „семеен живот“ в чл. 8 от ЕКПЧ, ЕСПЧ влага съдържание, което може и да не съответства на съдържанието на това понятие от националното право.

Според практиката на ЕСПЧ от значение за наличието или не на „семеен живот“ по смисъла на чл. 8 ЕКПЧ са фактическите взаимоотношения между лицата. Своето становище по този въпрос ЕСПЧ е изразил и в решението по делото Ал-Нашиф срещу България, в което е посочил „Наличието или липсата на „семеен живот“ е основно фактически въпрос, който зависи от реалното осъществяване на близки лични връзки.“ В решението по делото „Маркс“, ЕСПЧ приема, че „семеен живот“ по смисъла на чл. 8 „...включва най-малкото връзките между близки роднини...“. В конкретния случай, биологичната връзка между Ю. С. Ю. и неговата майка А. С. М. А. не се оспорва. Административният орган е следвало да прецени въз основа на информацията, с която е разполагал, дали между тези лица има действителна семейна ситуация. Релевантното обстоятелство по този въпрос е наличието на тясна фактическа връзка между лицата, която може да се установи чрез преценка за наличието или не на финансова зависимост един от друг, наличието или не на обективната и субективна подкрепа помежду им и др. В поредица свои решения, вкл. и такива срещу България /пр. Манчева срещу България/ ЕСПЧ посочва „...ако основната цел на чл. 8 е да предпази личността от произволно вмешателство от страна на публичните органи, то той не се ограничава единствено с това да разпореди на държавата да се въздържа от подобно вмешателство: към този по-скоро отрицателен ангажимент могат да се добавят положителни задължения, присъщи на ефективната неприкосновеност на личния и семейния живот...“.

В контекста на посоченото по-горе от практиката на ЕСПЧ и с оглед обстоятелството, че майката на чужденеца е с предоставен бежански статут по силата на решение № 11007/04.11.16 г. на ДАБ при МС (лист 94 от делото), административният орган, ако установи де факто „семеен живот“ между чужденеца и неговата майка, и ако не са налице изключенията на чл. 8, параграф 2 ЕКПЧ, както и ако стигне до извода, че не са налице основанията за предоставяне на бежански статут, както и на основанията по чл. 9, ал. 1 ЗУБ, следва да обсъди наличието на семейна връзка между чужденеца и неговата майка от гледна точка на хипотезата, предвидена в чл. 9, ал. 8 ЗУБ.“

От направения анализ на практиката на ВАС на Република България може да бъде направен извод, че националният съдия подхожда все още предпазливо при прилагането на Хартата, т.е. няма много практика. Прави впечатление, че в области, в които традиционно тя намира директно приложение, с оглед прилагането на правото на ЕС в областта на данъка върху добавената стойност и митата (част от собствените ресурси за приходната част на бюджета на ЕС[[24]](#footnote-24)), тя почти не се среща в мотивите на съдебните решения.

Обратното, в случаите на казуси, свързани с разходната част на бюджета на ЕС, респективно националния бюджет (управление на средствата от фондовете по общата селскостопанска и кохезионна политика на ЕС), закона за управление на средствата от европейските структурни и инвестиционни фондове и закона за подпомагане на земеделските производители, националният съдия прилага Хартата.

Това е странно, тъй като има финансов регламент, установяваш общи принципи за управление както на приходната, така и на разходната част на бюджета на ЕС[[25]](#footnote-25), а именно: Регламент (ЕС, Евратом) 2018/1046 на Европейския парламент и на Съвета от 18 юли 2018 година за финансовите правила, приложими за общия бюджет на Съюза, за изменение на регламенти (ЕС) № 1296/2013, (ЕС) № 1301/2013, (ЕС) № 1303/2013, (ЕС) № 1304/2013, (ЕС) № 1309/2013, (ЕС) № 1316/2013, (ЕС) № 223/2014 и (ЕС) № 283/2014 и на Решение № 541/2014/ЕС и за отмяна на Регламент (ЕС, Евратом) № 966/2012[[26]](#footnote-26) Безспорно, националният съдия, особено съдия от ВАС Искра Александрова, при делата, свързани с бежанци, прилага Хартата.

По отношение на практически въпроси на прилагането на Хартата в държавите членки в контекста на съдебната практика на СЕС има редица решения на СЕС, като: Решение от 23 октомври 2008 г., C-274/05, ECLI:EU:C:2008:585; Решение от 27 март 2014 г., Emiliano Torralbo Marcos, C‑265/13, ECLI:EU:C:2014:187; Решение от 24 октомври 2019 г., C‑469/18 и C‑470/18, ECLI:EU:C:2019:895; Решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund SA, C‑682/15, ECLI:EU:C:2017:373; Решение от 17 юли 2014 г., Juan Carlos Sánchez Morcillo, María del Carmen Abril García, C‑169/14, ECLI:EU:C:2014:2099; Решение от 27 септември 2017 г., Peter Puškár, C‑73/16, ECLI:EU:C:2017:725; Решение от 24 октомври 2018 г., C‑234/17, ECLI:EU:C:2018:853; Решение от 17 януари 2019 г., C‑310/16, ECLI:EU:C:2019:30; Решение от 21 януари 2010 г., Kornelis van Dijk, C‑470/08, ECLI:EU:C:2010:31; Решение от 29 юли 2019 г., Funke Medien NRW GmbH, C‑469/17, ECLI:EU:C:2019:623; Решение от 29 юли 2019 г., Spiegel Online GmbH, C‑516/17, ECLI:EU:C:2019:625; Решение от 29 юли 2019 г., C‑476/17, ECLI:EU:C:2019:624.

Агенцията на Европейския съюз за основните права е центърът на ЕС в областта на основните права. Това е една от децентрализираните агенции на ЕС. Тези агенции са създадени да предоставят експертни съвети на институциите на ЕС и на държавите-членки по редица въпроси. Агенцията помага да се защитят основните права на хората, живеещи в ЕС. Тя е изготвила Наръчник за прилагането на Хартата в правото и политиките на национално равнище[[27]](#footnote-27).

**4.2. Политика за защита на правата на човека в областта на данъчното облагане**

Нарастващата глобализация, а в регионален план преструктурирането на европейската правна рамка на ЕС с Договора от Лисабон[[28]](#footnote-28), са важни фактори, които налагат да се преразгледа традиционното разделяне между сферите на данъчното облагане и правата на човека. Проблемите около въздействието на Договора от Лисабон върху гарантирането и прилагането на правата на човека в областта на данъчното право и правото на ЕС са обект на научен интерес, както показват ежегодните конференции на Групата за изследване на европейското и международно данъчно облагане (GREIT)[[29]](#footnote-29).

Групата представлява мрежа от академици, специализирани в европейско и международно данъчно право, и изследва възможното развитие и потенциалното въздействие на правата на човека в областта на данъчното облагане в настоящата глобална епоха.

В резултат на петата годишна конференция на GREIT във Флоренция през 2010 г. бе издадена книгата „Правата на човека и данъчното облагане в Европа и света“ нa Мигел Поареш Мадуро, Паскуале Пистоне и др[[30]](#footnote-30). Както отбелязват авторите на тази книга, фундаменталните права на данъкоплатците вече нe са само национален проблем, решаван на равнището на конституционните норми на държавите членки на ЕС, а област, в която държавите следва да осигурят адекватна защита, съобразена със стандартите на нивото на ЕС. Това твърдение произтича от развитието на правото на ЕС, по силата на което, вследствие на влизането в сила Договора от Лисабон, Хартата на основните права на ЕС придобива правнообвързващ (задължителен) характер, а Европейската комисия получава мандат да преговаря присъединяването на Съюза към Европейската конвенцията за защита на ПЧ и основни свободи (ЕКЗПЧОС)[[31]](#footnote-31).

Важно е да се отбележи, че тези инициативи не са напълно успешни – на пленума на Съда на ЕС от 18.12.2014 г. e установено, че споразумението за присъединяване на ЕК към ЕКЗПЧОС не е съвместимо с член 6, параграф 2 от Договора за ЕС (ДЕС), нито с Протокол (№ 8) относно този член. В съответствие с член 6, параграф 3 ДЕС, основните права, както са гарантирани от ЕКЗПЧОС, са част от правото на Съюза в качеството им на общи принципи[[32]](#footnote-32). Както бе посочено по-горе, докато Съюзът не се присъедини към тази конвенция, тя не представлява юридически акт, формално интегриран в правния ред на Съюза[[33]](#footnote-33).

Следва да се отбележи, че първоначалната инициатива за формиране на политика за защита на ПЧ в областта на данъчното облагане произлиза от ОИСР през 2003 г. – „Практическа бележка за правата и задълженията на данъкоплатците“[[34]](#footnote-34). Към този момент, в ЕС политиката за защитата им се ограничава до съдебната практиката на Съда на ЕС, която разглежда ПЧ като основни принципи на правото.

Както отбелязва Сесил Брокелинд, съавтор в книгата „Правата на човека и данъчното облагане в Европа и света“[[35]](#footnote-35), в областта на прилагането, спазването и защитата на ПЧ в данъчната област, Европейският съюз се отличава с правен плурализъм, тъй като за държавите членки на ЕС и техните правни субекти съществуват две паралелни правни системи, които регулират човешките права – правото на ЕС и правото на Съвета на Европа, по-специално, ЕКЗПЧОС и юриспруденцията по нея. Това предизвиква неудовлетворителни резултати в усилията за формиране на политика за защита на ПЧ през призмата на данъчното облагане, което се допълва от факта, упоменат по-горе, че понастоящем ЕС не е член на общността държави, присъединили се към ЕКЗПЧОС. Все пак, в рамките на Съюза, се прилага Хартата на основните права на ЕС, която е с ранг на договорите за основаването на ЕС и чието съдържание до голяма степен е аналогично на правата, установени в ЕКЗПЧОС.

Когато ЕС стане страна по ЕКЗПЧОС, съществената новост ще бъде, че съдът по правата на човека в Страсбург ще стане компетентен да разглеждат дела срещу (институциите на) ЕС за нарушаване на ПЧ, но това няма да предизвика (поне не поради нормативната промяна) изменение в подсъдността на актове на самите държави членки спрямо собствените им данъчно задължени лица.

Важно е да се отбележи, че както на европейско, така и на световно ниво, нормативно определение за правата на данъкоплатците все още липсва. Доктрината се обединява около началната точка на концептуализирането им – правата на данъкоплатците са права на човека, които като такива са универсални, неделими и взаимозависими. По принцип в Европа гражданите и предприятията могат да се основават на следните няколко разпоредби от ЕКЗПЧОС в защита на своите права като данъкоплатци: защита на правото на собственост (чл. 1 от Протокол № 1 към конвенцията), правото на личен семеен живот (чл. 8), правото на справедлив процес (чл. 6) и забрана за дискриминация (чл. 14). В допълнителните протоколи към ЕКПЧ също има основания, използвани при защита на данъкоплатци, като например забрана за налагане на двойна присъда (пример: при налагане на автоматични административни санкции, дублирани с наказателно-правни санкции).

Негативният ефект на този правен плурализъм се засилва от европейската съдебна практика, която също не установява последователна и напълно адекватна защитата на ПЧ в данъчната област. Съдебните решения на специализирания Съд в Страсбург показват, че той се застъпва за ПЧ на данъкоплатците най-вече в случаите на обвинения от наказателно естество и на процедурни нарушения и проблеми.

Интересна илюстрация на тези особености и тенденции за развитие в областта на правата на данъкоплатеца в Европа е решението на Съда на ЕС по дело C‑543/14 *Ordre des barreaux francophones et germanophone и др.[[36]](#footnote-36)*, образувано по преюдициално запитване на Конституционния съд на Кралство Белгия във връзка с жалба, подадена от белгийски адвокатски колегии, организации за защита на правата на човека, хуманитарни организации и няколко физически лица с искане за отмяна на новоприето национално законодателство за облагане с данък върху добавената стойност (ДДС) на доставките на адвокатски услуги. Доводите на жалбоподателите са насочени главно към произтичащото от това данъчно облагане увеличение на разходите за съдебни спорове, което според тях нарушава редица разпоредби, гарантиращи правото на достъп до правосъдие. Според фактите по делото, Белгия е освобождавала доставките на адвокатски услуги от ДДС до 31 декември 2013 г. по силата на преходна дерогационна разпоредба, която се съдържа във вторичното право на ЕС (Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС[[37]](#footnote-37)), като е била единствената държава членка, възползвала се от дерогацията.

В това дело забележителното е, че освен на разпоредбите на материалното данъчно право на ЕС (Директива 2006/112/ЕС), за да подкрепят своите аргументи, страните се позовават в значителна степен на Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи (чл. 6 – право на справедлив процес, чл. 14 – забрана за дискриминация), на Хартата на основните права на ЕС (чл. 47 – право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес), на Международния пакт за граждански и политически права (чл. 14, пар. 1 и 3, чл. 26) и на Орхуската конвенция за достъп до информация, участие на обществеността в процеса на взимане на решения и достъп до правосъдие по въпроси на околната среда[[38]](#footnote-38).

Отговорът на СЕС по преюдициалните въпроси започва с припомняне на разделението между двете основни европейски системи за защита на правата на човека: „..макар признатите от ЕКЗПЧОС основни права да са част от правото на Съюза като общи принципи, както потвърждава член 6, параграф 3 Договора за ЕС, и макар член 52, параграф 3 от Хартата на основните права на ЕС да предвижда, че съдържащите се в тази харта права, съответстващи на правата, гарантирани от ЕКЗПЧОС, имат същия смисъл и обхват като дадените им в посочената конвенция, докато Съюзът не се присъедини към нея, тя не представлява юридически акт, формално интегриран в правния ред на Съюза …Последната констатация важи и по отношение на МГПП. Затова валидността на Директива 2006/112/ЕО трябва да се преценява единствено от гледна точка на основните права, гарантирани с Хартата.“. По-нататък, Съдът на ЕС установява, че чл. 47 от Хартата не е нарушен, тъй като „няма как да се установи близка или механична корелация между облагането с ДДС на доставките на услуги от адвокати и увеличението на цената на тези услуги“ (т. 35 от решението). В допълнение на аргументацията си по чл. 47 от Хартата, съдът счита че‚ предоставената от принципа на равните процесуални възможности гаранция не обхваща облагането на доставките на услуги от адвокати с ДДС (т. 46 от решението).

В допълнение, СЕС изключва Орхуската конвенция като основание за анализ на спорните разпоредби, тъй като не е изпълнено условието „естеството и общата логика“ на споразумението да допускат това, както и съдържанието му да е достатъчно безусловно и достатъчно точно (т. 49 и т. 57). Така, отговорът на Съда на ЕС по преюдициалното питане се фокусира върху материалното право на ЕС, за да заключи, че „ДДС Директива 2006/12/ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че извършваните от адвокати доставки на услуги за правни субекти, които се ползват от правна помощ в рамките на национална правна уредба на правната помощ като разглежданата в главното производство, не се освобождават от ДДС“.

Неудовлетворителна е и политиката на Съда по правата на човека в Страсбург в защитата на ПЧ на данъкоплатеца, както видно от юриспруденцията последвала решението му по българското дело „Булвес“ АД срещу България[[39]](#footnote-39). По това дело европейският съдия постановява, че държавата няма право да отказва възстановяване на ДДС, когато получателят на облагаема с ДДС доставка е добросъвестен, не е могъл да контролира поведението на своя доставчик и коректно е изпълнил данъчните си и счетоводни задължения. Тези изводи на съда са затвърдени с решение по делото „Център за подкрепа на бизнеса“ срещу България[[40]](#footnote-40).

Решаващите мотиви на ЕСПЧ по тези две дела съответстват и на практиката на Съда на ЕС по казуси, свързани с ДДС облагане. Фактическото положение на много други данъчно задължени лица в България и принципните аргументи на ЕСПЧ пораждат потенциал за съществена промяна в практиката на българските съдилища, поради което след решението „Булвес“ десетки данъчни жалби срещу България са регистрирани в ЕСПЧ.

Както отбелязва адвокат Михаил Екимджиев, притежаващ богат опит в защита по дела пред Съда в Страсбург, „Тогава нещо се случи в машинарията на Съда. Вероятно поради застрашително увеличаващия се брой ДДС-оплаквания или по други „конфиденциални“ съображения, той реши, че е по-практично да елиминира тези жалби „на входа“. Технически това стана с решението от 25 януари 2011 г. по делото Стефан Назарев и други срещу България (обединени жалби № 26553/05, № 25912/09, № 40107/09 и № 12509/10). С него беше обяснено, че всъщност делата „Булвес“ и „Център за защита на бизнеса“ били частни случаи, нещо като „грешки на растежа“. Така беше решена съдбата на десетките висящи ДДС-жалби, засягащи тежък правозащитен проблем – системния отказ на държавата да възстановява дължим ДДС. Те поголовно бяха обявени за недопустими с немотивирани „решения“ на „едноличен състав“, или с бланкетното позоваване на решението Назарев, въпреки съществените правни и фактически различия между тях“[[41]](#footnote-41).

Позитивен пример за зараждане на систематична политика в областта на правата на човека при данъчно облагане отново дава международната Организация за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), която състави списък за права и задължения[[42]](#footnote-42). Този списък не е задължителен, но може да се разглежда като минимален стандарт на тези права и задължения. Някои англосаксонски държави (Канада от 1985 г., САЩ от 1988 г., Австралия от 1997.) вече имат действащ каталог от такива права и задължения, които най-често са организирани във формата на харта, но статутът му варира спрямо страната. Разбира се, това е стандарт, който би трябвало да бъде адаптиран към всяка държава спрямо нейната социално-икономическа обстановка и култура.

В такива условия, потенциалната роля на ЕС при защита на правата на данъчно задължени лица става все по-значима, тъй като както бе описано по-горе, към настоящия момент тези права са взаимосвързани, но от гледна точка на отделния данъкоплатец те представляват разпръснати правила, съществуващи на различни нива в правния мир. Целта е да се дефинира хомогенна структура от права и задължения на данъкоплатците.

В този смисъл, ролята на ЕС в защита на ПЧ започва да се очертава най-ясно в областта на прякото облагане, където Съдът на ЕС е развил всеобхватна съдебна практика, свързана с основните свободи по договорите за основаване на Съюза.

В допълнение, Европейският парламент публикува доклади (2007) в посока изготвянето на систематична защита на ПЧ в областта на прякото облагане, която да допълни съдебната практика на СЕС[[43]](#footnote-43). Целта е защита на правото за изпълнение на оправданите очаквания.

Европейската комисия, от своя страна, публикува „Фискални планове“ през 1999 г., представляващи препоръки към кандидатите за членство в ЕС – в този документ се изразява необходимостта от възприемане на минимални стандарти за защита на ПЧ, особено в областта на защита на личните и семейни права и на правото на справедлив процес[[44]](#footnote-44).

**4.3. Хартата на основните права на ЕС и данъчното облагане**

„Несъмнено правата, установени в Хартата, играят огромна роля в дела от данъчен характер и тази тенденция се наблюдава все по-изразено дори в практиката на СЕС по дела в областта на ДДС.Например по отношение на съвместимостта на правилата на ДДС с Хартата (например чл. 17 от Хартата относно правото на собственост и ДДС). След като отказът на ползването на право, което произтича от общата система на ДДС, в случай на участие на данъчнозадълженото лице в измама, е просто последица от неизпълнението на условията, които релевантните разпоредби на Шеста директива предвиждат в това отношение, то този отказ няма характера на наказание или санкция по смисъла на чл. 7 ЕКПЧОС, подписана в Рим на 4.11.1950 г., или на член 49 от Хартата на основните права на ЕС (вж. в този смисъл решения *Emsland-Stärke*, C‑110/99, EU:C:2000:695, т. 56, *Halifax* и др., EU:C:2006:121, т. 93 и *Döhler Neuenkirchen*, C‑262/10, EU:C:2012:559, т. 43)“[[45]](#footnote-45).СЕС все по-често я споменава в практиката си, доколкото тя е част от първичното право на Съюза след 2009 г., установявайки посочените в нея права, свободи и принципи[[46]](#footnote-46).

**Сред основните права, важни за данъчното облагане са:** Зачитане на личния и семейния живот (чл. 7); Защита на личните данни[[47]](#footnote-47) (чл. 8); Свобода на изразяване на мнение и свобода на информация (чл. 11); Свобода на стопанската инициатива (чл. 16); Право на собственост (чл. 17); Право на добра администрация (чл. 41); Право на достъп до документи (чл. 42); Свободно движение и пребиваване(чл. 45);Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес (чл. 47); Презумпция за невиновност и право на защита (чл. 48); Принципи на законност и пропорционалност на престъплението и наказанието (чл. 49); Право на всеки да не бъде съден или наказван два пъти за едно и също престъпление (чл. 50)[[48]](#footnote-48).

**Референция към Хартата има в 18 решения на СЕС и 20 становища на Генерални адвокати за периода 2009 – 1.09.2018 г. по статистика**.[[49]](#footnote-49)

Въпреки това, обхватът на Хартата е ограничен до случаи, в които се оспорва правото на ЕС съгласно член 51. **Хартата, съгласно член 6, параграф 1 ДЕС, има същата юридическа сила като Договорите.**[[50]](#footnote-50)(Спазването на Хартата е задължително не само за институциите, органите, службите и агенциите на Съюза, **но и за държавите членки, когато те прилагат правото на Съюза в областта на данъчното облагане** (вж. в този смисъл решение *Åkerberg Fransson*, C‑617/10, EU:C:2013:105, т. 17–21).

 В областта на ДДС, където се прилага правото на Съюза – със сигурност, но не така стои въпросът при преките данъци. Но когато говорим за преки данъци, следва да се подхожда внимателно. **Хармонизацията в областта на прякото данъчно облагане следва да е базирана по принцип на разпоредбите на чл. 26, чл. 113 и 115 ДФЕС и прилагането на чл. 51 следва да се тества във всеки един конкретен случай.**

Държавата членка има суверенитет в областта на прякото данъчно облагане по принцип. Съгласно чл. 26 ДФЕС: *„*1.Съюзът приема мерките, предназначени за установяване или осигуряване на функционирането на вътрешния пазар, съгласно съответните разпоредби от Договорите. 2. 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. 3. Съветът, по предложение на Комисията, определя насоките и условията, необходими за осигуряването на балансиран напредък във всички засегнати сектори.“

Съгласно чл. 113 ДФЕС: 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.“

А съгласно чл. 115 ДФЕС: „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 законови, подзаконови или административни разпоредби на държавите-членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар.“ Конституционната идентичност най-ясно проявява суверенитета на държавата членка в областта на прякото данъчно облагане[[51]](#footnote-51). В днешно време се оказва, че данъчното облагане е последната област на политиката на Съюза, в която вземането на решения се извършва изключително с единодушие. Дали ще бъде превзет този последен бастион? Това ще стане ясно скоро.

В подкрепа на казаното е и **Решение № 235 от 09.01.2015 по адм. дело № 4690/2014 на ВАС, Седмо отделение, с докладчик съдия Соня Янкулова, където съдът посочва, че чл. 51 от Хартата е неприложим по отношение на местни данъци:** „С оглед на изхода от спора съдът не счита за необходимо да отговаря на многобройните доводи на ответника по касационната жалба за неприложимост на чл. 61с, ал. 4 и 5 ЗМДТ поради противоречие с правото на Европейския съюз и Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи. Следва само да се посочи, че Хартата на основните права на Европейския съюз, съгласно нейният чл. 51, е приложима „за държавите-членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза“, а местните данъци не са предмет на регулация от Европейския съюз.“

**Важно е все пак, когато говорим за правата, респективно задълженията на данъчнозадължените лица[[52]](#footnote-52), да се знае, че те йерархично се подреждат и структурират: на първо място**, в националното законодателство (материалноправно и процесуалноправно), включително изведени и гарантирани от Конституцията; **на второ място**, в първичното право на ЕС (Хартата на основните права на Европейския съюз); **на трето място**, в ЕКЗПЧОС. При това при спазване на основните принципи, установени на тези три нива. В практически аспект, както вече стана ясно по-горе, въпросът е толкова комплексен, че се е наложило ЕК да направи изследване.

В резултат на изследването и анализа, през 2016 г. се създава Европейски кодекс на данъкоплатците, който съдържа основни принципи, обхващащи основните съществуващи **права и задължения, уреждащи отношенията между данъкоплатците и данъчните администрации[[53]](#footnote-53) в Европа[[54]](#footnote-54).** Кодексът не е обвързващ инструмент. Общите принципи, които се очертават в кодекса, са следните[[55]](#footnote-55): **законосъобразност и правна сигурност; недискриминация и равенство на данъкоплатците; презумпция за честност; учтиво и внимателно отношение; спазване на закона; безпристрастност и независимост; данъчна тайна и защита на данните; неприкосновеност на личния живот; представителство.** В момента въпросите, отнасящи се до правата на данъчнозадължените лица, следва да се интерпретират в светлината на новите тенденции, свързани с **прозрачност и защита на данните**.

**4.3. Правото на добра администрация по Хартата и практиката на Върховния административен съд на Република България**

Правото на добра администрация, по принцип **произтича от Хартата на основните права на ЕС и е един от основните административни и процесуални принципи, изведен и от практиката на Съда на ЕС.** Правото на добра администрация е прогласено в **чл. 41 от Хартата** **във връзка с чл. 51 от същата**. То е установено и в Копенхагенските критерии.Текстът на чл. 41 гласи: „1. Всеки има право засягащите го въпроси да бъдат разглеждани от институциите, органите, службите и агенциите на Съюза безпристрастно, справедливо и в разумен срок. 2. Това право включва по-специално: а) правото на всяко лице да бъде изслушвано преди срещу него да бъде предприета индивидуална мярка, която би имала неблагоприятни последици за него; б) правото на достъп на всяко лице до документите, които се отнасят до него, като се зачитат легитимните интереси, свързани с поверителността и професионалната и служебна тайна; в) задължението на администрацията да мотивира своите решения. 3. Всяко лице има право на обезщетение от страна на Съюза за вредите, нанесени му от институциите или от техните служители при изпълнение на служебните им задължения, в съответствие с основните принципи, които са общи за законодателствата на държавите членки.“ А в чл. 51, ал. 1 е установено, че: „Разпоредбите на настоящата харта се отнасят за институциите, органите, службите и агенциите на Съюза при зачитане на принципа на субсидиарност, както и за държавите членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза. В този смисъл те зачитат правата, спазват принципите и насърчават тяхното прилагане в съответствие със своите компетенции и при зачитане на предоставените в Договорите компетенции на Съюза.“

След някои първоначални колебания[[56]](#footnote-56) СЕС многократно е постановявал в съответствие с текста на Хартата, че адресати на чл. 41 от същата са единствено институциите, органите, службите и агенциите на ЕС[[57]](#footnote-57). Това тълкуване не се ползва с всеобщо признание. В Решение на съда (шести състав) 8 май 2019 година по дело C‑230/18, PI, ECLI:EU:C:2019:383, в точка 56 се посочва: „Във връзка с член  41 от Хартата, на който е направено позоваване във втория и третия въпрос, следва да се отбележи, че от текста на тази разпоредба ясно следва, че нейни адресати са не държавите членки, а единствено институциите, органите, службите и агенциите на Съюза (решение от 13 септември 2018 г., UBS Europe и др., C‑358/16, EU:C:2018:715, т. 28 и цитираната съдебна практика).

От това следва, че член 41 от Хартата не е релевантен в делото по главното производство.“ В продължение в точка 57 се посочва: „Тази разпоредба обаче е проявление на общ принцип на правото на Съюза, съгласно който правото на добра администрация обхваща задължението на администрацията да мотивира своите решения (вж. в този смисъл решение от 17 юли 2014 г., YS и др., C‑141/12 и C‑372/12, EU:C:2014:2081, т. 68). Задължението за администрацията да изложи в решението мотиви, които са достатъчно специфични и конкретни, за да позволят на заинтересованото лице да разбере причините за индивидуалната мярка с неблагоприятни за него последици, произтича от общия за правото на Съюза принцип на зачитане на правото на защита (вж. в този смисъл решения от 22 ноември 2012 г., M., C‑277/11, EU:C:2012:744, т. 88 и от 11 декември 2014 г., Boudjlida, C‑249/13, EU:C:2014:2431, т. 38)“.

Изразено е противоположното мнение – че то противоречи на общото правило относно приложното поле на чл. 51, ал. 1 от Хартата. То изключва действията на държавите членки, дори да са предприети за прилагане на правото на Съюза.[[58]](#footnote-58) Изцяло подкрепяме изразеното заключение от генералния адвокат M. Bobek, представено на 7.09.2017 г. по *дело C–298/16 Teodor Ispas и Anduţa Ispas с/у Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj*и също трябва да признаем, че не виждаме такова противоречие.

Нещо повече, това основно право например е приложимо за държавните орани (административните органи[[59]](#footnote-59)) на Република България, когато прилагат правото на ЕС в: областта на собствените приходи на бюджета на ЕС (ДДС и митата), където органите на държавата членка действат при условия на споделена компетентност например с институциите на съюза; в областта на конкуренцията[[60]](#footnote-60) (държавните помощи[[61]](#footnote-61) и обществените поръчки); при управлението на разходната част на бюджета на ЕС и кореспондиращото национално съфинансиране, т.е. средствата от фондовете на ЕС по общата селскостопанска и кохезионна политика[[62]](#footnote-62); общата валута (еврото)[[63]](#footnote-63); банковия и финансовия надзор; и т.н. Това право принципно следва да се прилага и когато органите на държавата членка не прилагат единствено правото на ЕС, тъй като то е вплетено и в основни принципи по АПК, ДОПК, ЗУСЕСИФ и др.

 **Наличието на добра администрация е предпоставка за членство в ЕС на държава кандидатка за членство съобразно Копенхагенските критерии, за да има капацитет да се справя с прилагането на правото на ЕС.**

Например, ръководителят на УО на оперативна програма, в качеството си на административен орган, следва да прилага този принцип в дейността си, тъй като прилага право на ЕС: първично (чл. 317 и 325 ДФЕС), финансовия регламент и секторни регламенти, както и националното законодателство, свързано с управление на разходната част на бюджета на ЕС, на основание чл. 51 от Хартата. В този смисъл ЗУСЕСИФ е специален процесуален закон по отношение на АПК (процесуална автономия на държавата членка). В ЗУСЕСИФ не са разписани например правила досежно езика, на който се водят производствата по закона от административния орган/ръководителя на УО. Следователно, приложима е разпоредбата на чл. 14 АПК и принципите на административния процес в производствата по ЗУСЕСИФ, наред с принципите, установени в чл. 2, ал. 1 ЗУСЕСИФ. В Определение № 11847/09.10.2017 г. по адм. д. № 10020/2017 г., ВАС, съдът казва: **„Комисията по чл. 33, ал. 1 ЗУСЕСИФ**, т. нар. оценителна комисия, е **помощен орган на ръководителя на управляващия орган**. Тя има установени в закона правомощия – да оцени и да класира проектните предложения, но не е овластена да издава завършени юридически актове. Комисията прави само предложение за оценката и за класирането на всяко от проектните предложения, като тя може, след като е допуснала съответното проектно предложение до техническа и финансова оценка, да го включи в една от трите възможни групи – на предложените за финансиране проектни предложения, на резервните проектни предложения и на предложените за отхвърляне проектни предложения.

Тези предложения на комисията по чл. 33, ал. 1 ЗУСЕСИФ, обективирани в списъците по чл. 35 ЗУСЕСИФ **и мотивирани в оценителен доклад**, са **подготвителни административни актове**, които едва след одобрението на ръководителя на управляващия орган пораждат права, съответно засягат законни интереси на кандидатите за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ“.[[64]](#footnote-64) Комисията по чл. 33, ал. 1 ЗУСЕСИФ е законово установен помощен орган на ръководителя на управляващия орган, чиято дейност е нормативно регламентирана, и която е част от процедурата по подбор. По силата на изрична правна норма – чл. 35 ЗУСЕСИФ, комисията изготвя и нарочен акт – оценителен доклад, който заедно с резултатите от оценката, **става мотив на акта на ръководителя на управляващия орган** по чл. 36, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 35 ЗУСЕСИФ, съответно чл. 37, ал. 3 и чл. 38, т. 1 ЗУСЕСИФ. Този характер на комисията – на помощен орган, на нейната дейност – на част от процедурата по подбор, и на значението на нейните актове – на мотиви на крайния, пораждащ права и засягащ законни интереси индивидуален административен акт, **предпоставя и необходимостта от проверка за спазването на нормативните изисквания относно нея в хода на съдебното производство по контрол за законосъобразност на акта по чл. 36, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 35 ЗУСЕСИФ**.

С оглед на това при контрола за законосъобразност на акта по чл. 38, т. 1 ЗУСЕСИФ съдът следва да извърши контрол спазени ли са нормативните изисквания по отношение на комисията по чл. 33, ал. 1 ЗУСЕСИФ. Оценителната дейност се осъществява в рамките на нормативно и административно установени правила, но сама по себе си тя няма административен, а експертно-оценъчен характер. Експертно-оценъчната дейност **изисква притежаването на специални знания, които не са част от компетентността на органа и именно поради това законодателят е предвидил нейното използване при издаването на акта.**  **В чл. 41, т. 2, б. „в“ на Хартата** **е ясно разписано** **задължението на администрацията да мотивира своите решения.[[65]](#footnote-65)**

 **Ако държавата няма добра администрация[[66]](#footnote-66), то това е предпоставка да понесе отговорност за вреди, включително и от нарушаване на правото на ЕС, е следващата интерпретация на този принцип.** Държавата отговаря за вреди, причинени от незаконни актове или действия на нейни органи и длъжностни лица (чл. 7 КРБ). Основополагащ е и принципът на правото на ЕС за отговорността на държавата за вреди при прилагане на чл. 4, пар. 3 ДЕС.[[67]](#footnote-67)

В практиката си ВАС споделя горната теза. По-долу ще представим някои решения.

**В Решение № 1678 от 06.02.2014 по адм. дело № 9152/2013 на ВАС Трето отделение, с докладчик съдия Жанета Петрова:** „Според чл. 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз всеки има право на добра администрация, на което кореспондира задължението на институциите, органите, службите и агенциите на Съюза безпристрастно, справедливо и в разумен срок да разглеждат отнесените до тях въпроси. Поведението на служителите, към които ищецът се е обърнал за съдействие, е в нарушение на чл. 20 от Закона за държавния служител, въвеждащ изисквания за точно и своевременно удовлетворяване на исканията на гражданите, за произнасяне без забава и за оказване на съдействие за признаване на техните права и законни интереси. Държавният служител е длъжен да не проявява грубост, невъзпитание и неуважение към гражданите, които обслужва. В този смисъл са и разпоредбите на чл. 2, ал. 6 и чл. 3 от Кодекса за поведението на служителите в държавната администрация, които предписват на държавните служители любезно и възпитано отношение, зачитане на достойнството на личността, както и полагането на усилия, за да стане обслужването достъпно за всеки. Достъпното обслужване, което администрацията е длъжна да осигури на гражданите, изисква компетентно и добросъвестно отношение към изпълнението на служебните задължения, както и адекватна грижа към проблемите на всеки гражданин, независимо от неговата възраст, образование и социално положение.“

**В Решение № 5445 от 10.05.2016 по адм. дело № 3700/2015 на ВАС, Трето отделение, с докладчик** **съдия Искра Александрова** се посочва: „Въведените с разпоредбите от глава 4 от Регламент 73/2009 на Съвета и чл. 12, параграф 3 от Регламент 1122/2009 на Комисията процедурни задължения за компетентната администрация на държавите-членки, които разпоредби същевременно установяват и сътрудничество между администрацията и заявителите, са **проявление на принципа на добра администрация, който е общ принцип на правото на Съюза** (разяснения по чл. 41 от Разяснения относно Хартата на основните права и решение на СЕС от 8 май 2014 г. по дело С-604/12, т. 49 и 50). Проявление на този принцип е прогласеното в чл. 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз право на добра администрация, част от съдържанието на което е и мотивираността на решенията на администрацията. Настоящият съдебен състав на касационната инстанция преценява, че в конкретния случай административният орган, който в дейността си по проверка и преценка на подаденото заявление прилага и право на ЕС (Регламент №73/2009 на Съвета и Регламент № 1122/2009 на Комисията) с допуснатите от него нарушения в конкретния случай, изразяващи се в предоставянето на заявителя на графичен материал с неактуална информация относно границите на референтните парцели и допустимите за подпомагане площи, както и липсата на конкретни мотиви в УП, е нарушил принципа на добра администрация.“

**В Решение № 720 от 17.01.2018 по адм. дело № 8386/2017 на ВАС, Трето отделение,** **с докладчик съдия Ваня Пунева** се посочва: „Настоящият казус е и пример и за нарушаване на правото на добра администрация, съгласно чл. 41 от Хартата на основаните права на Европейския съюз (Хартата).
Съгласно чл. 41, т. 1 от Хартата, всеки има право засягащите го въпроси да бъдат разглеждани от институциите, органите, службите и агенциите на Съюза безпристрастно, справедливо и в разумен срок.

Съгласно чл. 41, т. 2, б. „а“ от Хартата, правото на добра администрация включва по-специално правото на всяко лице да бъде изслушано, преди срещу него да бъде предприета индивидуална мярка, която би имала неблагоприятни последици за него. Съгласно чл. 51 от Хартата, разпоредбите на хартата се отнасят за институциите, органите, службите и агенциите на Съюза, при зачитане на принципа на субсидиарност, както и за държавите-членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза. В този смисъл те зачитат правата, спазват принципите и насърчават тяхното прилагане в съответствие със своите компетенции и при зачитане на предоставените в Договорите компетенции на Съюза.

Съгласно § 2в от ДР на ЗВ, този закон въвежда изискванията на Директива 2000/60/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 23 октомври 2000 г. за установяване на рамка за действията на Общността в областта на политиката за водите, Директива 2007/60/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 23 октомври 2007 г. относно оценката и управлението на риска от наводнения (OB, L 288/27 от 6 ноември 2007 г.) и чл. 11 и 12 на Директива 2008/105/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 16 декември 2008 г. за определяне на стандарти за качество на околната среда в областта на политиката за водите, за изменение и последваща отмяна на директиви 82/176/ЕИО, 83/513/ЕИО, 84/156/ЕИО, 84/491/ЕИО, 86/280/ЕИО на Съвета и за изменение на Директива 2000/60/ЕО на Европейския парламент и на Съвета (ОВ, L 348/84 от 24 декември 2008 г.). Касационната инстанция намира, че директорът на БДДР като орган на държава-членка, прилагаща правото на Съюза по отношение на постигането на целите за устойчиво и рационално използване на водите, чрез правомощията си по чл. 79а от ЗВ, е бил длъжен да зачете правото на [фирма] на добра администрация чрез участието му в производството, преди срещу дружеството да бъде издаден процесният неблагоприятен за него акт.“

 **Решение № 8524 ОТ 25.06.2018 г. по адм. д. № 14082/2017 г., VІІ отд. на ВАС, с докладчик съдия Соня Янкулова се посочва:** „Съгласно чл. 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз (Хартата) основно право на правните субекти е правото на добра администрация. Съгласно тази разпоредба правото на добра администрация включва: 1) правото на всяко лице да бъде изслушвано преди срещу него да бъде предприета индивидуална мярка, която би имала неблагоприятни последици за него; 2) правото на достъп до документите, които се отнасят до него; 3) задължение на администрацията да мотивира решението си. Съгласно чл. 51 от Хартата тя е приложима от държавите членки, когато прилагат правото на Съюза. Предоставянето на безвъзмездна финансова помощ от Европейския социален фонд е пряко приложение на правото на Съюза, което значи и задължение на националните органи, отговорни за приложимостта на право, да спазват разпоредбата на чл. 41 от Хартата. Разпоредбите на чл. 41 от Хартата, с оглед на чл. 6 (1) от Договора за Европейския съюз (ДЕС), имат юридическата сила на първично право. Те изразяват общ принцип в правото на Европейския съюз, спазването на който Съдът на Европейския съюз в практиката си неотклонно изисква, защото е елемент на правото на защита – Решение от 18 декември 2008, Sopropé, С-349/07, EU:C:2008:746, точка 37; решение от 1 октомври 2009, Foshan Shunde, С-141/08Р, EU:C:2009:598, точка 83.

Съдът на Европейския съюз е наложил правото на правните субекти да бъдат изслушани преди спрямо тях да се издаде акт, налагащ им неблагоприятна мярка, като общо правило в правото на Съюза независимо дали това право изрично е регламентирано в съответния акт на правото на Съюза, регламентиращ процесните правоотношения. В практиката си Съдът изрично приема, че „това задължение тежи върху административните органи на държавите членки, когато те вземат решения, попадащи в приложното поле на общностното право, дори когато приложимото общностно законодателство не предвижда изрично подобно изискване“ – Решение от 18 декември 2008, Sopropé, С-349/07, EU:C:2008:746, точка 38; решение от 01 октомври 2009, Foshan Shunde, С-141/08Р, EU:C:2009:598, точка 83. Ноторно е, че влезлият в сила нормативен акт, в т.ч. акт на първичното право на Съюза, е задължителен не само за гражданите и за юридическите лица, но и за административните органи. С оглед на това постановяването на акта от 25.03.2016 г., без на бенефициера да е дадена възможност да вземе становище по решението на органа да отмени верификацията на разходи по проекта, е съществено нарушение на административно-производствените правила и самостоятелно основание за отмяна на акт.“

**5. Защита на ПЧ при подаване на сигнали за незаконосъобразни практики и други нередности**

Темата е особено актуална на фона на сигналите за нарушения на международното право по време на военни конфликти и хуманитарни кризи, подадени от служители на военните и разузнавателните сили на различни държави, както и за нелоялни данъчни практики, подадени от професионалисти от областта на данъчното, облагане, счетоводството и одита.

В областта на данъчното облагане, скандалът "LuxLeaks" разкри изгодни данъчни споразумения (т. нар. „едикти“), сключени от одиторските фирми с люксембургските данъчни власти от името на мултинационални компании за по-облекчено данъчно третиране на печалбите на тези компании в сравнение с държавите, където са реализирани. Споразумения са разкрити през ноември 2014 г. с помощта на разследване от страна на Международния консорциум от разследващи журналисти (ICIJ)[[68]](#footnote-68) въз основа на свидетелски показания и документи за нарушения, подадени от авторите на сигнали Антоан Делкур и Рафаел Халет, служители на световноизвестна одиторска фирма, установена в Люксембург[[69]](#footnote-69). В отговор на тези сигнали държавите предприеха законодателни мерки за защита на данъчните си приходи, като например изцяло новото американско законодателство с екстра-териториална насоченост или т. нар. *FATCA[[70]](#footnote-70)* за установяване и възпрепятстване на случаите на избягване на плащането на данъци от американски граждани или жители, които пряко или непряко инвестират извън Съединените американски щати чрез чуждестранни финансови институции.

В момента около 60 държави по света са въвели глобална законодателна защита за лицата, които подават сигнали за нередности (Южна Африка, Франция, Унгария, Южна Корея), а останалите имат секторен подход: пр. само в данъчната област. Най-общо, понятието за лице, подаващо сигнали, не обхваща професионалистите, т.е. журналистите. В повечето държави, особено държавите членки на Съвета на ЕС, понятието обхваща и защитава представителите на определен професионален сектор, т. н. „вътрешни хора“. А в други държави, то не се ограничава и обхваща всяко лице (пр.: Франция – всяко лице, използващо административни услуги). Относно начините за разпространение се разграничават два подхода: 1. Законово опровержение: лицето, подало сигнала, действа в рамките на закона – за него това е право, а в някои страни дори задължение (пр. данъчни измами), и 2. гражданска инициатива: такова лице има съзнание, че излиза извън рамките на закона (пр. Брадли Манинг, Едуард Сноудън). Изключенията от защитата на такива сигнали касаят неточните сигнали и професионалистите в областта на подаване на сигнали (пр.: НПО, Грийнпийс).

В основанието на правото да се подават сигнали са правото на свободно изразяване и правото на всеки гражданин да бъде информиран. При упражняване на правото за подаване на сигнали се сблъскват разнопосочни интереси и съображения, като общественият интерес, задължението за добросъвестност, задължението да се действа безкористно, задължението да се използват пропорционални способи за подаване на сигнали (тоест, да се премине първо през административно производство, а след това да се подава информация навън).

За защитата на авторите на сигнали е изготвена Препоръка на Съвета на министрите на Съвета на Европа[[71]](#footnote-71) от 30.10.2014 г. Тази препоръка установява стандарти за защитата им, като приемане на законодателство за глобална защита, защита срещу наказателни мерки (директни и косвени) от страна на работодателя, обръщане на доказателствената тежест, освобождаване от гражданска, административна и наказателна отговорност, признаване на статута „автор на сигнал“ от националния съдия, създаване на институция, която да придружава автора на сигнали, вменяване на наказателна отговорност на лицата, които се стремят да или потискат подаването на сигнали.

На държавите се препоръчва да предвидят тристепенна процедура, която да се използва за подаване на сигнали:

* вътрешно ниво, в рамките на което на сигналите следва да се отговаря в разумен срок;
* външно ниво – сигналите да се разглеждат от регулаторни органи;
* публична сфера – подаване на сигнали към НПО, журналисти и др.

Френското законодателство в областта на защитата на авторите на сигнали е известно като Закон „Сапен 2“ от 2016 г. (на името на депутата-вносител на законопроекта в парламента)[[72]](#footnote-72). Нормата възпроизвежда в значителна степен упоменатата по-горе препоръка на Съвета на Европа. В този закон, предназначен специално да защитава авторите на сигнали, се съдържа широко определение за „автор на сигнал“ – такъв може да бъде всяко физическо лице, което действа добросъвестно и не с цел извличане на печалба. Предвидено е освобождаване от наказателна отговорност за лицата, подаващи сигнали, но от обхвата на закона са изключени: тайната на националната отбрана, лекарската тайна и професионалната тайна между адвокат и клиент. Предвидено е ангажиране на наказателна отговорност в случай на разкриване на тайната на сигнала, както и защита за застъпниците на правото на подаване на сигнали.

Френската доктрина посочва няколко недостатъка на Закона „Сапен” в следните аспекти:

* Липсва орган, който да подпомага авторите на сигнали в рамките на съдебно производство. Тази функция е поета към настоящия момент от НПО-та (23 НПО-та са се обединили в асоциация, създадена специално за тази цел).
* Освобождаването от наказателна отговорност е с ограничен обхват (само в случаите на нарушаване на професионалната тайна), т.е. могат да бъдат образувани наказателни производства за кражба, клевета и др., като в наказателно-правен аспект тежестта на доказване не е обърната;
* Не е предвидена достатъчна гъвкавост между различните степени на защита, т.е. възможността на автор на сигнал да прескочи вътрешното ниво и директно да се обърне към регулаторен орган или към широката публика;
* не е предвидено как да се защитят авторите на сигнали, които не действат в професионалното си качество;
* изключване на юридическите лица от обхвата на закона – би могло да се защитят като лица, улесняващи подаването на сигнали;
* Изключението от обхват на тайната, свързана с национална сигурност – достатъчно даден документ е да е класифициран с гриф за такава тайна, за да бъде изключен от рамките на закона.

Тенденцията е за нарастваща интернационализация на защитата, като посоката, зададена от Съвета на Европа е от *soft law* към правнообвързващи норми. В тази посока се развива и ЕС – на 16 април 2019 г. бе приета Директива относно защитата на авторите на сигнали[[73]](#footnote-73), която при влизането си в сила на 1 януари 2021 г. ще допринесе в значителна степен за уеднаквяване на защитата на правото на подаване на сигнали. Директивата дава възможност за двустепенна процедура на защита, но изборът принадлежи на автора, който може да реши да прескочи вътрешното ниво и да активира външното ниво при риск за заличаване на доказателствата, което предоставя значителна гъвкавост. Директивата предвижда задължение за държавата да осигури юридическа подкрепа за авторите на сигнали чрез създаването на публичен орган или дотиране на НПО, които да поемат тази функция).

 **Заключение**

В заключение, очертаните актуални тенденции на международно, европейско и национално ниво в областта на защитата на правата на човека отразяват и адресират предизвикателствата на новото време. България се включва активно в процесите, като представителите на съдебната власт, практиката, неправителствените организации и академичните среди са на гребена на вълната!

1. Гл. ас. д-р Савина Михайлова-Големинова e преподавател по финансово и данъчно право в катедра „Административноправни науки“ на Юридическия факултет на Софийски университет „Св. Климент Охридски“. Преподава в Юридическия и Стопанския факултет на университета. Специализирала е в IFBD (Амстердам, Нидерландия) и в Оксфордския университет (Обединено кралство). Член e на Софийската адвокатска колегия и на Международната фискална асоциация (IFA). Автор на публикации в областта на финансовото и данъчното право. Член е на екипа на Академията за европейски структурни и инвестиционни фондове (съвместна програма на Института по публична администрация и Софийски университет) и на Националния институт на правосъдието. Владее български, английски и руски език. E-mail: mihajlova@uni-sofia.bg [↑](#footnote-ref-1)
2. Екатерина Тархова е дипломиран юрист по международно търговско право от университетите в Страсбург и Екс-Марсилия, Франция. Притежава дългогодишен опит в областта на косвеното облагане. По настояще е главен експерт в дирекция „Данъчна политика“ на Министерството на финансите на Република България. Преминала е успешно обучение на тема „Защита и управление на правата на човека“ във Висшето административно училище (ENA), Франция. Има специфичен интерес към защитата на правата на човека в данъчната област. Владее английски, френски и руски език. E-mail: e.tarhova@minfin.bg [↑](#footnote-ref-2)
3. Румяна Христова Михайлова е студент по специалност „Право“, трети курс в Юридическия факултет на Софийски университет „Св. Климент Охридски“. Член на младежката организация Европейска асоциация на студентите юристи - България (ELSA). Ментор по проект „Младежка енергия за подкрепа на местните общности - засилване на участието на младите хора в решаването на обществени проблеми чрез представителната демокрация и активно гражданско участие“, финансиран по Интеррег – ИПА Програма за трансгранично сътрудничество между България и Сърбия 2014-2020 г. Завършила е 9-та Френска езикова гимназия „Алфонс дьо Ламартин“, гр. София. Владее български, английски, френски и руски език. E-mail: rumyana.mihaylova4@gmail.com [↑](#footnote-ref-3)
4. **Семов, A.** Права на гражданите на ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2018 [↑](#footnote-ref-4)
5. **Александрова, И., М. Златарева, П. Панова, Н. Ангелов.** Съдебна защита на основните права в България. Т. 1 и 2. С., НИП, 2015 [↑](#footnote-ref-5)
6. Виж повече информация за декларацията на: <https://www.parliament.bg/bg/plenaryst/ns/6/ID/1222> [↑](#footnote-ref-6)
7. **(Ратифицирана със закон, приет от Народното събрание на 31 юли 1992 г. - ДВ, бр. 66 от 1992 г. В сила за Република България от 7 септември 1992 г.)** Допълнена с Протокол № 2 от 06.05.1963 г., изменена с Протокол № 3 от 06.05.1963 г., Протокол № 5 от 20.01.1966 г., Протокол № 8 от 19.03.1985 г. Обн. ДВ. бр. 80 от 2 октомври 1992г., изм. ДВ. бр. 137 от 20 ноември 1998 г., попр. ДВ. бр.97 от 9 ноември 1999 г., **изм. ДВ. бр. 38 от 21 май 2010 г.** [↑](#footnote-ref-7)
8. Вж. практика на СЕС: *Gabrielle Defrenne* (C–149/77), ECLI:EU:C:1978:130; *Erich Stauder* (C–29/69), ECLI:EU:C:1969:57; *Internationale Handelsgesellschaft mbH* (C–11/70), ECLI:EU:C:1970:114; *Liselotte Hauer* (C–44/79), ECLI:EU:C:1979:290; *Georg von Deetzen* (C–44/89), ECLI:EU:C:1991:401; *Hoechst AG* (C–46/87), ECLI:EU:C:1989:337; *Hoechst AG* (C–227/88), ECLI:EU:C:1989:337; *Société financière d‘investissements SPRL (SFI)* (C–85/97), ECLI:EU:C:1998:552; *Weber* (C–314/91), ECLI:EU:C:2003:396; *Mannesmann AG* (C–4/59 and C–13/59), ECLI:EU:C:1960:13. [↑](#footnote-ref-8)
9. OJ C 202, 7.6.2016 [↑](#footnote-ref-9)
10. **Костов, С.** Актове на съда на ЕС. С., Сиби, 2011 [↑](#footnote-ref-10)
11. Вж. **Кръстева, З.** Разследването на престъпления съгласно ЕКПЧ. С., Сиби, 2015, с. 15–20. **Mowbray, A.** Cases, Materials, and Commentary on the European Convention on Human Rights. 3 ed. Oxford University Press, 2012; **Harris, D. J., M. O’Boyle, E. Bates, C. Buckley.** Law of the European Convention on Human Rights. Oxford University Press, 2014. [↑](#footnote-ref-11)
12. Вж. производство по даване на становище 2/13 от 18.12.2014 г. на пленума на СЕС, достъпно на: http://curia.europa.eu/juris/document/document\_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d62cd7a99f3ea94f8998a1979d63826bfb.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyMbhz0?doclang=BG&text=&pageIndex=0&docid=160882&cid=848968. [↑](#footnote-ref-12)
13. Съдът е уточнил, че ЕКПЧ има особено значение (вж. по-специално решения ERT, C–260/89, EU:C:1991:254, т. 41, както и *Kadi и Al Barakaat International Foundation/Съвет и Комисия*, C–402/05 P и C–415/05 P, EU:C:2008:461, т. 283). [↑](#footnote-ref-13)
14. **Костов. С.** Цит. съч., с. 241. [↑](#footnote-ref-14)
15. По отношение на правните принципи в публичното право виж: **Valchev, D.** Legal Principles in Public Law. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century, p. 3–8. [↑](#footnote-ref-15)
16. Институциите на Съюза прилагат принципа на субсидиарността съгласно посоченото в Протокола към Договора от Лисабон относно прилагането на принципите на субсидиарност и на пропорционалност. Националните парламенти гарантират прилагането на принципа на субсидиарност в съответствие с процедурата, изложена в горецитирания протокол. За повече информация относно дейностите им посетете: http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/home/home.do [↑](#footnote-ref-16)
17. Дело C–453/00, *Kühne & Heitz*: „Правната сигурност е един от редица общи принципи, признати от общностното право. Окончателният характер на административното решение, постигнат след изтичането на разумни срокове за обжалване или чрез изчерпване на способите за защита, допринася за тази правна сигурност, поради което общностното право не изисква административният орган да е поначало длъжен да оттегли едно окончателно административно решение“. [↑](#footnote-ref-17)
18. *Stauder v City of Ulm* (дело 29/69) 1969 г.; *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr – und Vorratsstelle fur Getreide und Futtermittel* (дело 11/70) 1970 г. [↑](#footnote-ref-18)
19. Относно тези принципи на правото на ЕС вж. **Семов, Ат.** Принципи на прилагане на правото на Европейския съюз. С., Инст. по публична администрация и европейска интеграция, 2007. [↑](#footnote-ref-19)
20. **Начев, Д. Общи принципи на правото на Европейския съюз**, Научни четения на тема "Правни норми и правни принципи", издателство:Университетско издателство "Св. Климент Охридски", 2017, стр.:350-358с. 350. [↑](#footnote-ref-20)
21. **Стоилов, Я.** Правните принципи. С., Сиби, 2018, с. 312. [↑](#footnote-ref-21)
22. **„Т. 27** Във връзка с това от съдебната практика произтича, че при липсата на конкретна разпоредба в Директивата за ДДС относно доказателствата, които трябва да представят данъчнозадължените лица, за да се ползват от освобождаването от ДДС, в правомощията на държавите членки е да определят – в съответствие с член 131 от тази Директива – условията, при които освобождават вътреобщностните доставки, за да гарантират правилното и ясно прилагане на посочените освобождавания и да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. При упражняване на своите правомощия обаче държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципите на правна сигурност и на пропорционалност (Решение *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, т. 36 и цитираната съдебна практика).

**Т. 28** Принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за лицата (Решение *Plantanol*, C–201/08, EU:C:2009:539, т. 46 и цитираната съдебна практика).

**Т. 29** Важно е да се напомни, че този принцип се налага с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да породи финансови задължения, за да се позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага. Следователно е необходимо данъчнозадължените лица да познават своите данъчни задължения, преди да сключат сделка (вж. Решение *Teleos* и др., EU:C:2007:548, т. 48 и цитираната съдебна практика)“.

Виж и решения по дела: C–284/11 *„ЕМС-България транспорт“ ООД*; С–138/12 *„Руседеспред“ ООД*; C–111/14 *ГСТ – Сървиз АГ Германия*. [↑](#footnote-ref-22)
23. **Kofler, G., P. Pistone,** General Issues on Taxation and Human Rights.Human Rights and Taxation in Europe and the World (ed.Kofler, G., M. Poiares, P. Pistone). IBFD, 2011**.** [↑](#footnote-ref-23)
24. Решение на Съвета от 26 май 2014 година относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз *(2014/335/ЕС, Евратом)*(OJ L 168, 7.6.2014, p. 105–111). Регламент (ЕС, Евратом) № 608/2014 на Съвета от 26 май 2014 година за определяне на мерки за прилагане на системата на собствените ресурси на Европейския съюз (OJ L 168, 7.6.2014, p. 29–38). Приходната част на Съюза идва предимно от: **традиционни собствени ресурси**: основно мита и налози върху захарта; собствени **ресурси на база данък върху добавената стойност**: прилага се единна ставка от 0,3% към хармонизираната база за ДДС на всяка държава членка; към облагаемата база за ДДС обаче се прилага таван от 50% от брутния национален доход (БНД) за всяка държава; **собствени ресурси** на база брутен национален доход (БНД): събира се стандартен процент от БНД на всяка държава членка за разходите, които не се покриват от други собствени ресурси. Относно приходната част на бюджета на ЕС вж. на: интернет страницата на ЕК <https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget_en>, посетена на [4 ноември 2019] [↑](#footnote-ref-24)
25. *„Член 3* **Съответствие на вторичното законодателство с настоящия регламент** „1. Разпоредбите, които се отнасят до изпълнението на приходите и разходите на бюджета и които се съдържат в основен акт, трябва да са съобразени с бюджетните принципи, посочени в дял II.“ [↑](#footnote-ref-25)
26. OJ L 193, 30.7.2018, p. 1–222 [↑](#footnote-ref-26)
27. **Applying the Charter of Fundamental Rights of the European Union in law and policymaking at national level - Guidance**<https://fra.europa.eu/sites/default/files/fra_uploads/fra-2018-charter-guidance_en.pdf>. [↑](#footnote-ref-27)
28. За повече информация за Договора от Лисабон: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:12007L/TXT&from=EN> [↑](#footnote-ref-28)
29. Виж повече информация за групата на: <https://actl.uva.nl/greit/about-greit/about-greit.html> [↑](#footnote-ref-29)
30. Вж., **Maduro, М.P., Pistone, P.** **et al.** Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, 2011 [↑](#footnote-ref-30)
31. Вж., **Maduro, М.P., Pistone, P. et al.** Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, 2011, Част първа, Глава Първа, Въведение. [↑](#footnote-ref-31)
32. Михайлова-Големинова, С. „Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право“, Сиела, 2019 г., стр. 90 [↑](#footnote-ref-32)
33. Пак там - Решения Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, т. 60 и Akberg Fransson, EU:C:2013:105, т. 44) . [↑](#footnote-ref-33)
34. Виж интернет страницата на ОИСР : <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> [↑](#footnote-ref-34)
35. Вж. **Maduro, М.P., Pistone, P. et al**. Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, 2011, Глава 7 „Chapter 7: The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights. Does the EU need a policy on taxation and human rights?“, Cecile Brokelind. [↑](#footnote-ref-35)
36. Вж. решение C‑543/14 Ordre des barreaux francophones et germanophone и др., ECLI:EU:C:2016:605 [↑](#footnote-ref-36)
37. ОВ L 347/1, , 11.12.2006г., стр. 1—118 [↑](#footnote-ref-37)
38. Виж интернет страницата, посветена на Орхуската конвенция: <http://www.unece.org/env/pp/contentofaarhus.html> . [↑](#footnote-ref-38)
39. Решение на ЕСПЧ от 22.01.2009 г. (жалба № 3991/03) [↑](#footnote-ref-39)
40. Решение на ЕСПЧ от 18 март 2010 г. (жалба № 6689/03). [↑](#footnote-ref-40)
41. Адв. Екимджиев, М. „Кой ще пази правата ни от Европейския съд по правата на човека?“, сп. „Правен свят“, 04.02.2014 г. на страница: <http://legalworld.bg/34276.koj-shte-pazi-pravata-ni-ot-evropejskiia-syd-po-pravata-na-choveka.html>. [↑](#footnote-ref-41)
42. Виж страницата на ОИСР: <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>. [↑](#footnote-ref-42)
43. Европейски парламент, Политически отдел за икономическа и научна политика, „The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation”, Prof. Malherbe, J., March 2008, IP/A/ECON/ST/2008-27, PE 404.888. [↑](#footnote-ref-43)
44. Виж повече информация на интернет страницата на ЕК: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/info_docs/taxation/index_en.htm> [↑](#footnote-ref-44)
45. Михайлова-Големинова, С. Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С.:, Сиела, 2019 с предговор от проф. .Жак Малерб (научен редактор) , с.90-91 [↑](#footnote-ref-45)
46. Вж. практика на СЕС: *Gabrielle Defrenne* (C–149/77), ECLI:EU:C:1978:130; *Erich Stauder* (C–29/69), ECLI:EU:C:1969:57; *Internationale Handelsgesellschaft mbH* (C–11/70), ECLI:EU:C:1970:114; *Liselotte Hauer* (C–44/79), ECLI:EU:C:1979:290; *Georg von Deetzen* (C–44/89), ECLI:EU:C:1991:401; *Hoechst AG* (C–46/87), ECLI:EU:C:1989:337; *Hoechst AG* (C–227/88), ECLI:EU:C:1989:337; *Société financière d‘investissements SPRL (SFI)* (C–85/97), ECLI:EU:C:1998:552; *Weber* (C–314/91), ECLI:EU:C:2003:396; *Mannesmann AG* (C–4/59 and C–13/59), ECLI:EU:C:1960:13. [↑](#footnote-ref-46)
47. По отношение на прозрачността и защитата на личните данни, вж материалите от Конгреса на Асоциацията на данъчните професори, състоял се в Цюрих през м.юни 2018г.: <https://www.eatlp.org/congresses/pastcongresses1/308-2018-zuerich> [посетена на 1.11.2019г.] Интересът към темата е особено значим, с оглед на теча на лични данни от НАП <https://check.nra.bg/>. [↑](#footnote-ref-47)
48. Вж. някои интересни решения на СЕС за тях: *Gabrielle Defrenne* (C–149/77),ECLI:EU:C:1978:130; *Erich Stauder* (C–29/69), ECLI:EU:C:1969:57; *Internationale Handelsgesellschaft mbH* (C–11/70), ECLI:EU:C:1970:114; *Liselotte Hauer* (C–44/79), ECLI:EU:C:1979:290; *Georg von Deetzen* (C–44/89), ECLI:EU:C:1991:401; *Hoechst AG* (C–46/87 and C–227/88), ECLI:EU:C:1989:337; *Société financière d‘investissements SPRL (SFI)* (C–85/97), ECLI:EU:C:1998:552; *Weber* (C–314/91), ECLI:EU:C:1993:109; *Mannesmann* (C–4–13/59) [↑](#footnote-ref-48)
49. Виж презентация на PwC Legal „Recent Case Law of the CJEU in the area of VAT – In which direction does the CJEU go?“,Conference „Court of Justice of the European Union: Recent VAT Case Law“, WU (Vienna University of Economics and Business), January 29–31, 2019, Vienna, Austria. [↑](#footnote-ref-49)
50. Вж. решения *ERT*, C–260/89, EU:C:1991:254, т. 41, *Kremzow*, C–299/95, EU:C:1997:254, т. 14, *Schmidberger*, C–112/00, EU:C:2003:333, т. 73, както и Ka*di и Al Barakaat International Foundation/Съвет и Комисия*, EU:C:2008:461, т. 283 и 284. [↑](#footnote-ref-50)
51. По въпроса за данъчното право на ЕС и прякото данъчно облагане вж.: **Lang, M., P. Pistone, J. Schuch, C.** **Staringer.** Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 5th Edition Linde, 2018; **Marjaana, H.** EU Tax Law – Direct Taxation. IBFD, 2017. [↑](#footnote-ref-51)
52. ДОПК (чл. 14) общо характеризира кои са данъчнозадължените лица, включително и всеки материален данъчен закон, доколкото това е задължителен елемент от съдържанието му. Това следва от принципа на законоустановеност. Основните права и задължения на данъчните субекти са уредени в чл. 13 и чл. 17 ДОПК. „Данъчната тайна“ на обстоятелствата, станали известни на органите по приходите (чл. 72–73 и чл. 74 – данъчна и осигурителна информация). Производството по данъчната регистрация е уредено в чл. 79, 80 и сл. ДОПК. В ДОПК е уредена общата данъчна регистрация, а в специалните закони – ЗДДС и ЗАДС – е уредена специалната. [↑](#footnote-ref-52)
53. KPMG прави интересно изследване за състоянието на данъчните администрации в днешно време „A look inside tax departments worldwide and how they are evolving. Summary report: Global Tax Department Benchmarking“, достъпно на: https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/05/tax-benchmarking-report.pdf. [страницата е посетена на 10.03.2019 г.]. [↑](#footnote-ref-53)
54. Вж. в интернет страницата на ЕК, ГД „Данъчно облагане и митнически съюз“. Пряко данъчно облагане, фискална координация, икономически анализ и оценка. Политика на сътрудничество в областта на прякото данъчно облагане: https://ec.europa.eu/taxation\_customs/business/tax-cooperation-control/guidelines-model-european-taxpayers-code\_en [страницата е посетена на 1.03.2019 г.]. [↑](#footnote-ref-54)
55. Вж. с. 8–11. [↑](#footnote-ref-55)
56. Вж. Решение от 22.11.2012 г., M. (C–277/11, EU:C:2012:744, т. 81–84), в което Съдът постановява, че принципът на зачитане на правото на защита е закрепен в чл. 41 от Хартата и че „както следва от самата є формулировка, тази разпоредба е с общо приложение“. [↑](#footnote-ref-56)
57. Вж. Решения от 21.12.2011 г., *Cicala* (C–482/10, EU:C:2011:868, т. 28); от 17.07.2014 г., *YS и др.* (C–141/12 и C–372/12, EU:C:2014:2081, т. 67); от 5.11.2014 г., *Mukarubega* (C–166/13, EU:C:2014:2336, т. 44); от 17.12.2015 г., *WebMindLicenses* (C–419/14, EU:C:2015:832, т. 83), и от 9.03.2017 г., *Doux* (C–141/15, EU:C:2017:188, т. 60). [↑](#footnote-ref-57)
58. Вж. заключението на генералния адвокат Wathelet по дело *Boudjlida* (C–249/13, EU:C:2014:2032, т. 47), който посочва следното: „[с]поред мен не би било логично, нито пък в съответствие с практиката на Съда, да може по този начин с текста на член 41 от Хартата да се въведе изключение от правилото, установено в чл. 51 от нея, което да позволи на държавите членки да не прилагат един член от Хартата, дори при прилагане на правото на Съюза. В допълнение ще отбележа, че определено застъпвам позицията, че чл. 41 от Хартата е приложим за държавите членки, когато прилагат правото на Съюза [...]“. По този въпрос вж. също заключенията на генералния адвокат Mengozzi по дело *Bensada Benallal* (C–161/15, EU:C:2016:3, т. 28–32) и по дело *M* (C–560/14, EU:C:2016:320, т. 27), и на генералния адвокат Bot по дело *N.* (C–604/12, EU:C:2013:714, т. 36). [↑](#footnote-ref-58)
59. § 1, т.1 ДР АПК: "Административен орган" е органът, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон, включително лицата, осъществяващи публични функции, и организациите, предоставящи обществени услуги. [↑](#footnote-ref-59)
60. Съюзът има изключителна компетентност в тази област съгласно чл. 3, ал. 1 т., б. „б“ ДФЕС Установяване на правила относно конкуренцията, необходими за функциониране на вътрешния пазар **вж. Стойнев, И.** Правен режим за защита на конкуренцията в ЕС. Том I. Антикартелно право. С., Сиела, 2018. [↑](#footnote-ref-60)
61. Вж. някои виждания досежно държавните помощи и обществените поръчки: **Сивков, Ц., Св. Янкулова, Д. Зиновиева, Г. Чернева, Г. Димитров, К. Милчева, Е. Панайотова, Р. Николова.** Административно право. Специална част. Курс лекции. С., Сиби, 2015.​ [↑](#footnote-ref-61)
62. Споделено управление. Виж ЗУСЕСИФ и Закона за подпомагане на земеделските производители. [↑](#footnote-ref-62)
63. Съюзът разполага с изключителна компетентност съгласно чл. 3, § 1, б. „в“ ДФЕС Парична политика на държавите членки, чиято парична единица е еврото. [↑](#footnote-ref-63)
64. Вж. досежно помощния орган Решение № 1150/25.01.2018 г. по адм. д. № 12792/2017 г., VII отд., ВАС; Решение № 2905 от 30.04.2018 г. на АССГ по адм. д. № 4917/2017 г., потвърдено с Решение № 929/23.01.2019 г. по адм. д. № 7630/2018 г., VII отд., ВАС; Решение № 469 от 21.01.2019 г. на АССГ по а.д. № 2921/2018 г. и Решение 2898/25.04.2019 г. по адм. д. № 2424 2019 г. 3 отд., 8 с-в. [↑](#footnote-ref-64)
65. Това се отнася и до данъчния ревизионен акт и всеки друг акт на административен орган или на БНБ и КФН. [↑](#footnote-ref-65)
66. Виж и **Craig, P.** Administrative Law. Sweet & Maxwell. 2016, p. 293–294. **Pistone, P.** The General Report. Legal Remedies in European Tax Law. IBFD, 2009 [↑](#footnote-ref-66)
67. Виж и **Pistone, P.** Legal Remedies in European Tax Law. Part Five. Liability for Damages in European Law and Taxation. IBFD, 2009 **Костов, С.** Извъндоговорната отговорност на ЕС и на държавите членки. С., Сиби, 2017; **Корнезов, Ал.** Отговорността на държавата за нарушаване на правото на Европейския съюз. С., Сиела, 2012. [↑](#footnote-ref-67)
68. Вж. за повече информация за Международния консорциум на разследващите журналисти на интернет страницата: <https://www.icij.org/> [↑](#footnote-ref-68)
69. Вж. за повече информация за тези разкрития на интернет страницата: <https://www.wort.lu/fr/economie/le-luxembourg-paradis-fiscal-des-fortunes-allemandes-5cde7839da2cc1784e344404> [↑](#footnote-ref-69)
70. Вж. за повече информация относно FATCA на интернет страницата на Министерство на финансите на САЩ: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> [↑](#footnote-ref-70)
71. <https://rm.coe.int/16807096c8> [↑](#footnote-ref-71)
72. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000033558528&categorieLien=id> [↑](#footnote-ref-72)
73. COM(2018) 218. Европейският парламент и Съветът на ЕС постигнаха съгласие по това предложение на 11 март 2019 г. [↑](#footnote-ref-73)