

САВИНА МИХАЙЛОВА-ГОЛЕМИНОВА

ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДЪРЖАВИТЕ
ЧЛЕНКИ И КАНДИДАТКИТЕ
ЗА ЧЛЕНСТВО В ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
В ОБЛАСТТА НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ
И ФИНАНСОВОТО ПРАВО

С предговор от проф. Жак Малерб

**ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДЪРЖАВИТЕ
ЧЛЕНКИ И КАНДИДАТКИТЕ ЗА ЧЛЕНСТВО В
ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ В ОБЛАСТТА НА
ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ И ФИНАНСОВОТО
ПРАВО**

Монографията е обсъждана и приета с решение, взето на заседание на катедра „Административноправни науки“, Юридически факултет, Софийски университет „Св. Климент Охридски“ (Протокол № 5 от 27 май 2019 г.).

© Савина Михайлова-Големинова, *автор*
проф. д-р Жак Малерб, *научна редакция*
© Дамян Дамянов, *художник на корицата*

© Сиела Норма АД

София 2019

ISBN: 978-954-2850-1

САВИНА МИХАЙЛОВА-ГОЛЕМИНОВА

ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДЪРЖАВИТЕ
ЧЛЕНКИ И КАНДИДАТКИТЕ
ЗА ЧЛЕНСТВО В ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
В ОБЛАСТТА НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ
И ФИНАНСОВОТО ПРАВО

С предговор от проф. Жак Малерб

СЪДЪРЖАНИЕ

Contents	7
Използвани съкращения	9
Предговор	13
Preface	30
Увод.....	45
Introduction	49

Глава 1. ПРАВОТО НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ И ТЕНДЕНЦИИТЕ В ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ.....52

§ 1.1. Правна система на Европейския съюз, национална правна система и данъчно облагане52

*А. Конституционна идентичност, суверенитет
и първично право на ЕС*53

*Б. Вторично право на ЕС и вътрешен пазар.....*69

§ 1.2. Актуални въпроси в областта на източниците на европейското и националното право и данъчното облагане.....77

*А. Актове на правото на ЕС и проблемът за практиката
на Съда на ЕС.....*78

*Б. Относно практиката на националните съдилища
и на Конституционния съд*92

*В. Относно правните принципи*95

§ 1.3. Данъчната политика и законодателство в Република България.....122

*А. Европейски сетестър и данъчно облагане*124

*Б. Данъчно право и правната система на Република България.....*131

*В. Данъчни закони и данъчна система.....*135

*Г. Приходна администрация.....*140

Глава 2. НОВИ МОМЕНТИ В ОБЛАСТТА НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ150

§ 2.1. Относно някои предизвикателства и актуални въпроси в областта на данъчното облагане.....150

А. Проблемите в областта на ДДС	150
Б. Нередности и измами в областта на данъчното облагане	157
В. Относно отговорността на държавата и общините за вреди за нарушаване на правото на ЕС и данъчното облагане...	171
Г. Българското председателство на Съвета на ЕС и данъчното облагане	177
Д. Принципът за правовата държава и данъчното облагане	179
Е. Черен списък на ЕС	184
§ 2.2. Международни инициативи и тяхното влияние върху европейското и националното данъчно право	187
§ 2.3. Трансферно ценообразуване	224
Глава 3. ФИНАНСОВОТО ПРАВО И ПРАВНАТА И ФИНАНСОВА СИСТЕМА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ.....	233
§ 3.1. Финансовото право и европейската и българската правни системи	233
А. Финансовото право и правната система на Република България	233
Б. Бюджет на ЕС и национален бюджет. Стратегическо планиране	252
В. Финансово право и финансов конституционализъм	259
§ 3.2. Финансова администрация и право на добра финансова администрация	262
§ 3.3. Традиции и предизвикателства	302
А. Традиции.....	302
Б. Тенденции във финансовоправната доктрина	310
Заклучение	331
Conclusion.....	334
Използвана литература на български език.....	337
Използвана литература на английски език	353
Използвана литература на руски език.....	362

CONTENTS

Abbreviations.....	9
Preface in Bulgarian.....	13
Preface in English.....	30
Introduction in Bulgarian.....	45
Introduction in English.....	49

Chapter 1. EUROPEAN UNION ACQUIS

AND TRENDS IN TAXATION52

§ 1.1. The Legal System of the European Union, the National Legal System and Taxation52

A. Constitutional Identity, Sovereignty and Primary EU Law53

B. Secondary EU Law and Internal Market.....69

§ 1.2. Current Issues Regarding Sources of European and National Legislation and Taxation77

A. EU Legal Acts and the Issue of ECJ Case-Law78

*B. Regarding the Practice of National Courts
and the Constitutional Court92*

C. Regarding Legal Principles95

§ 1.3. Tax Policy and Legislation in Bulgaria122

A. European Semester and Taxation.....124

B. Tax Law and the Legal System of the Republic of Bulgaria131

C. Tax Legislation and the Tax System135

D. Revenue Administration140

Chapter 2. NEW TRENDS IN THE FIELD

OF TAXATION150

§ 2.1. On Certain Challenges and Trends in the Field of Taxation.....150

A. Issues in the Field of VAT.....150

B. Irregularities and Fraud in the Field of Taxation.....157

*C. On State and Municipal Liability For Breaches
of EU Law and Taxation171*

D. The Bulgarian Presidency of the Council of EU and Taxation.....177

<i>E. The 'Rule of Law' Principle and Taxation</i>	179
<i>F. The EU 'Black List'</i>	184
§ 2.2. International Initiatives and Their Impact on European and National Tax Law	187
§ 2.3. Transfer Pricing.....	224
 Chapter 3. FINANCIAL LAW AND THE EU LEGAL AND FINANCIAL SYSTEM.....	 233
§ 3.1. Financial Law and the European and Bulgarian Legal Systems	233
<i>A. Financial Law and the Bulgarian Legal System.....</i>	233
<i>B. EU Budget and National Budget. Strategic Planning.....</i>	252
<i>C. Financial Law and Financial Constitutionalism</i>	259
§ 3.2. Financial Administration and the Right to Good Financial Administration.....	262
§ 3.3. Traditions and Challenges	302
<i>A. Traditions.....</i>	302
<i>B. Trends in Financial Legal Doctrine</i>	310
 Conclusions in Bulgarian.....	331
Conclusions in English.....	334
 Bibliography in Bulgarian.....	337
Bibliography in English	353
Bibliography in Russian.....	362

ИЗПОЛЗВАНИ СЪКРАЩЕНИЯ

- АДФИ – Агенция за държавна финансова инспекция
АПК – Административнопроцесуален кодекс
АФКОС – Дирекция „Защита на финансовите интереси на Европейския съюз“
БВП – Брутен вътрешен продукт
ВАС – Върховен административен съд
ВОИ – Върховна одитна институция
ГПК – Граждански процесуален кодекс
ДДС – Данък добавена стойност
ДОПК – Данъчно-осигурителен процесуален кодекс
ДФЕС – Договор за функционирането на Европейския съюз
ЕИО – Европейска икономическа общност
ЕК – Европейска комисия
ЕКЗПЧОС – Европейска конвенция за защита на правата на човека и основните свободи
ЕКОФИН (ECOFIN) – Съвет по икономически и финансови въпроси
ЕП – Европейски парламент
ЕС – Европейски съюз
ЕСИФ – Европейски структурни и инвестиционни фондове
ЕСП – Европейска сметна палата
ЕСФ – Европейски социален фонд
ЕФМДР – Европейски фонд за морско дело и рибарство
ЕФРР – Европейски фонд за регионално развитие
ЗА – Закон за администрацията
ЗАДС – Закон за акцизите и данъчните складове
Закон за СРС – Закон за специалните разузнавателни средства
ЗАНН – Закон за административните нарушения и наказания
ЗДДС – Закон за данък добавена стойност
ЗДДФЛ – Закона за данъците върху доходите на физическите лица

ЗДЗП – Закон за данък върху застрахователните премии

ЗДП – Закон за държавните помощи

ЗДФК – Закон за държавния финансов контрол

ЗКПО – Закон за корпоративното подоходно облагане

ЗКФН – Закон за комисията за финансов надзор

ЗМ – Закон за митниците

ЗМДТ – Закон за местните данъци и такси

ЗНА – Закон за нормативните актове

ЗНАП – Закон за националната агенция за приходите

ЗОДОВ – Закон за отговорността на държавата и общините за вреди

ЗПФ – Закон за публичните финанси

ЗСмП – Закон за Сметната палата

ЗУСЕСИФ – Закон за управление на средствата от европейските структурни и инвестиционни фондове

ЗФУКПС – Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор

КРБ – Конституция на Република България

КФ – Кохезионен фонд

КФН – Комисия за финансов надзор

КЧД – контролирани чуждестранни дружества

МГП – многонационална група предприятия

МС – Министерски съвет

МФА – Международна фискална асоциация

МФР – Многогодишна финансова рамка

НАП – Национална агенция за приходите

НПК – Наказателно процесуален кодекс

НС – Народно събрание

ОИСР – Организация за икономическо сътрудничество и развитие

ОКООКД – Обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък

ОЛАФ – Европейска служба за борба с нередностите

ОСЕС – Одит на средствата от Европейския съюз

ПМС – Постановление на Министерски съвет

РКС – Решение на Конституционния съд

СЕС – Съд на ЕС

СИДДО – Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане

СФУК – Системи за финансово управление и контрол

ТЗ – Търговски закон

ТК – Търновска конституция

ТСР – Традиционни собствени ресурси

УО – Управляващ орган

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CNS – Consultation procedure

CRS – Common Reporting Standard

EPPO – European Public Prosecutor's office

ERM – Exchange Rate Mechanism (Механизъм на обменните курсове)

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

IFBD – Международно бюро по данъчна документация

ПРЕДГОВОР

Жак Малерб

1. Някои части от монографията на д-р Савина Михайлова-Големинова „Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право“ бяха подготвени като доклад за Регионален форум „Регионално сътрудничество. Предизвикателства пред държавите – кандидатки за членство в Европейския съюз, в процеса на преговорите за присъединяване, в областта на данъчното облагане и право“, проведен на 17 май в Софийския университет (съвместна инициатива на МФА България (International Fiscal Association (IFA) и Юридическия факултет на Софийски университет „Св. Климент Охридски“¹). По време на подготовката на конферентната програма, колегите ни от организационния комитет² установиха нуждата от регионално сътрудничество и обмен на знания и добри практики в четири основни области, свързани с данъчното облагане: сътрудничество в областта на правоприлагането; административно сътрудничество в областта на данъчното облагане; сътрудничество в областта на бизнеса и инвестициите; и академично сътрудничество.

2. Предметът на изследването е сложен и многолик и изследването не претендира за изчерпателност, поради което съдържа значителен обем от допълнителна препоръчителна литература в

¹ Виж интернет страницата на конференцията: http://ifa-bulgaria.com/en_US/ [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

² Виж повече информация за конференцията на: <http://www.ifa-conference.com/news/ifa-bulgaria-i-iuridicheski-fakultet-na-sofiiski-universitet-organizirat-mejdunaroden-forum> [страницата е посетена на 2.08.2018 г.].

областта на правото на ЕС, международното и националното данъчно право, респ. финансово право. Данъчното облагане проявява особена сложност в контекста на преговорите за присъединяване, като се вземе предвид фактът, че ЕС е изграден върху конституционализиран правен ред, целящ поддържането на действаща политика от договорени правила не само на над-национално, но и на национално ниво, като същевременно защитава индивидуалните права в съответствие с международните правни договорености. Защо тази книга? Копенхагенските критерии са основните изисквания, които кандидатките за членство трябва да удовлетворят. Преговорният процес и членството в ЕС, включително и излизането от ЕС, предполагат много предизвикателства. Информацията и изводите в представеното по-долу изследване могат да помогнат за укрепване на ролята на академичните среди при адресиране на предизвикателствата пред държавите членки и кандидатките за членство в ЕС. Съдържанието позволява бърз и лесен достъп до важна информация. Предметът на изследването е интердисциплинарен, сложен и разнообразен. Това е книга за юристи, написана от юрист, но може да се използва и от неюристи.

3. ЕС действа на базата на компетентност, предоставена му от държавите членки в съответствие с Учредителните договори. Данъците са символ на държавния суверенитет. Държавите членки разполагат с изключителен суверенитет в областта на прякото данъчно облагане. Понастоящем ЕС не използва преките данъци за целите на формиране на собствени приходи на бюджета на ЕС. Сложността получава допълнителен тласък от новите предизвикателства в областта на данъчното облагане на глобално ниво и от текущия процес по изменение на правилата на международното данъчно облагане (Проекта „Base erosion and profit shifting“ (BEPS)).

4. Друго едно предизвикателство достига по-широка аудитория от ЕС, но всички държави членки ще трябва да се изправят пред него. Действията на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) по прилагане на мерките за

предотврат-яване на изкуственото свиване на данъчната основа и прехвър-ляне на печалби (BEPS) са финализирани в петнадесет Мерки през 2015 г. Мярка 15 – разработка на многостранен инструмент за изменение на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) – доведе до подписване на многостранна конвенция от голям брой държави, с цел изменение на СИДДО, сключени между подписващи, сред които фигурират държави членки на ЕС. Тази тема също ще бъде засегната в изследването по-долу.

5. Дори в отсъствието на въпросите, свързани с данъчното облагане, процесът на преговорите и членството на държавите в ЕС съдържа множество предизвикателства и изисква мобилизирането на интелектуалния и физически потенциал на всички заинтересовани, в съответствие с конституционната система, правните традиции и практики на всяка държава членка.

Сега се насочваме към въпросите на прякото данъчно облагане, които са разгледани и в изследването.

6. Държавите установяват данъците с цел финансиране на бюджета. По този начин данъчното облагане е пряко свързано с упражняването на държавния суверенитет. От първите години на XX век данъчното облагане (прякото) става важна съставка на общите приходи на държавата.

7. Облагането на доходите първо се отразява върху доходите на физическите лица. Освен това се отразява на печалбите на юридическите лица, чиито доходи, от една страна, могат да се изразят в дивиденди, разпределяни от дъщерни дружества, които вече са заплатили корпоративен данък, а от друга страна евентуално се разпределят към физически лица. Облагането на един и същ икономически доход на ниво дъщерно дружество, дружеството майка и индивидуален съдружник поражда проблема на „икономическото двойно облагане“.

8. Държавите традиционно утвърждават юрисдикцията си по отношение на данъците въз основа на критерия, включващ връзка с дохода. Тази връзка може да съществува по отношение на полу-

чателя на дохода, който например е местно лице на държавата, или по отношение на дохода, който има своя източник в държавата. Резултатът от взаимодействието между двата вида критерии и наличието на различни определения за всеки от тях е, че едно и също лице може да бъде обложено за един и същ доход в две или повече различни държави през един и същ данъчен период, което води до проблема на „международното двойно данъчно облагане“. В случая на корпоративното облагане, двата вида облагане си взаимодействат и се подсилват един друг, когато дъщерното дружество, дружеството майка и индивидуалният съдружник се намират в различни държави, всяка от които може да е по-малко склонна да реши проблем, засягащ чужд данъкоплатец.

9. Облекченията при международното двойно данъчно облагане могат да бъдат осъществени или чрез едностранни мерки, с които съответната държава се съгласява да оттегли данъчните си претенции, или с международни спогодби за избягване на двойно данъчно облагане (наричани по-нататък СИДДО). За избягване на двойното данъчно облагане се предлагат два метода: метода на освобождаването и метода на приспадането или на данъчния кредит. Според коментара на ОИСП: *„съгласно принципа на освобождаване, Държавата на пребиваване R не облага прихода, който, според Конвенцията, може да бъде обложен в държавата E (държавата, в която е установено постоянното местонахождение) или S (държавата на източника или държавата, в която се намира имуществото)“*. С обикновеното „приспадане“ или метода на „кредит“, *„Държавата на пребиваване позволява приспадане от собствения си данък върху приходите на пребиваващите в нея, в размер равен на данъка, платим в другата държава E (или S), но приспадането е ограничено до подходящо съотношение към нейния собствен данък“*. Следва да бъде отбелязано, че тези методи служат не само за облекчаване на правното двойно данъчно облагане, но също и за редуциране или премахване на икономическото двойно данъчно облагане, както на вътрешно, така и на международно ниво.

10. Кой от тези два метода – освобождаване или приспадане – води до оптимално използване на икономическите фактори? Според някои икономисти, най-доброто разпределение се постига чрез данъчно облагане върху глобалните доходи, комбинирано със система на приспадане. Тази комбинация осигурява „неутралитет при износа на капитали“, което ще рече, че където и да инвестира данъкоплатецът, то той ще плаща един и същ данък в своята държава на пребиваване. Напротив – „неутралитет при вноса на капитали“ предполага данъчно облагане само в държавата на източника и така води до териториалност, т.е. до различно данъчно бреме в зависимост от страната на приходоизточника. Неутралитетът при вноса на капитали позволява на чуждестранните инвеститори да се конкурират в държавата на източника на равна нога с местните инвеститори. От тази позиция неутралитетът при вноса или износа на капитали се възприема от гледната точка на държавата на пребиваване. Повечето данъчни системи използват смесена структура от правила за неутралитет при вноса или износа на капитали. Въпреки това може да се наблюдава голямо разнообразие от режими, които отразяват многообразието на международните данъчни политики, водени от държавите.

11. В рамките на ЕС, повечето от СИДДО, сключени от държавите членки, следват примерния модел на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото, изготвен от комитета по данъчни въпроси на ОИСР (наричан по-нататък „моделът на данъчна спогодба на ОИСР“). Този модел дава първо общи разпоредби относно приложимостта и общите определения на условията на спогодбите, последвани от така наречените „разпределителни правила“, определени в членове 6 до 22, предвиждащи разпределение на данъчните правомощия между договарящите страни. Примерният модел включва и разпоредби, касаещи обмен на информация и арбитражни процедури.

12. Тъй като облагането на доходите може да се разглежда като разход, свързан с генерирането на приход, то влияе върху икономическия избор. Очевидният резултат от международното двойно

данъчно облагане е обезкуражаването на трансграничната икономическа дейност, като по този начин пряко се подкопават постиженията на вътрешния пазар (член 26 ДФЕС – член 14 ДЕО).

13. За разлика от държавите членки, ЕС не упражнява компетентността си в полето на данъчното облагане с цел набиране на собствени приходи за бюджета си. Правилата за финансирането на бюджета на ЕС са приети на различна правна база и от различни институции на ЕС. Тези разлики са отразени в Договора за ЕС чрез проведеното разграничение между „данъчни разпоредби“ (чл. 110–113 ДФЕС (предишни чл. 90–93 ДЕО) по Част III (Общи политики) и „Финансови разпоредби“ (чл. 310–325 ДФЕС (чл. 268–280 ДЕО)).

14. Поради това европейското данъчно право съществува въпреки отсъствието на истинска европейска данъчна система. Като последица от това, малкото разпоредби от ДФЕС, които пряко или косвено се отнасят до данъчното облагане, намират основанието си в приноса към политиките на Съюза и в частност към целта по постигане на вътрешен пазар. За да насърчи вътрешния пазар, Договорът за ЕС предвижда два вида данъчни разпоредби, които имат за цел премахването на пречки пред вътрешнообщностната / съюзна търговия, които произтичат от упражняването на данъчни компетенции от държавите членки.

15. Първият вид разпоредби на Договора за ЕС оправомощават Съвета (и само него) да приема директиви за хармонизиране в областта на данъчното облагане. Вторият вид разглежда общите забрани за държавите членки да установяват или поддържат пречки пред вътрешнообщностното движение и търговия. От гледна точка на данъкоплатците такива забрани създават индивидуални права и свободи, директно реализуеми пред националните и европейски съдилища. По отношение на косвеното данъчно облагане, Договорът за ЕС прави ясно разграничение между оправомощаващи разпоредби и – пряко приложимите – данъчни забрани. От една страна, член 113 от ДФЕС (чл. 93 ДЕО) оправомощава „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 ... на косвено данъчно облагане, в степенята, в която такава хармонизация е необходима за осигуряване създаването и функционирането на вътрешния пазар [и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията]“.

Тази законодателна власт в областта на косвеното облагане се упражнява по отношение на данък добавена стойност, акцизите и косвените данъци при набиране на капитал. От друга страна, член 110 ДФЕС (чл. 90 ДЕО) забранява дискриминационно вътрешно облагане. Заедно с член 30 ДФЕС (член 25 ДЕО), забраняващ мита и такси с идентично действие, тези данъчни забрани целят да осигурят свободно движение на стоки в Съюза и ефикасност на Митническия съюз.

16. Що се отнася до прякото данъчно облагане, гореспоменатите два вида разпоредби – оправомощаващи и забраняващи – могат да бъдат открити в Договора за ЕС, въпреки че текстът им не се отнася изрично до данъчното облагане. Относно разпоредбите от Договора, които обосновават компетентността за приемане на регламенти или директиви по въпросите на прякото данъчно облагане, следва да се подчертае, че Договорът за ЕС не предоставя изрично законодателна компетентност на Съвета в областта на прякото облагане, нито самостоятелно, нито съвместно с Европейския парламент. Нещо повече, член 114 ДФЕС (чл. 95 ДЕО) изрично изключва данъчното облагане от приложното си поле. Това обаче не означава, че не могат да бъдат приемани законодателни актове относно прякото облагане, а по-скоро, че такива разпоредби могат да бъдат приемани единствено на базата на общите норми като член 115 или 352 ДФЕС (чл. 94 или 308 ДЕО) и само доколкото такива актове служат на целите на Общността. По-нататък и отделно от разпоредбите относно данъчното облагане, Договорът за ЕС предоставя на европейските граждани общи права и свободи, целящи гарантиране на липса на дискриминация и свобода на придвижване и предприемане на икономически действия навсякъде в

Съюза. Тези права и свободи и свободното движение на работници (чл. 45–48 ДФЕС (чл. 39–42 ДЕО), правото на установяване (чл. 49–55 ДФЕС (чл. 43–48 ДЕО), свободата на предоставяне и получаване на услуги (чл. 56–62 ДФЕС (чл. 49–55 ДЕО), свободното движение на капитали и плащания (членове 63 до 66 и 75 ДФЕС (чл. 56–60 ДЕО) и, след приемането на Договора от Маастрихт, правото на свободно движение и пребиваване на територията на ЕС (чл. 21 ДФЕС (чл. 18 ДЕО). Тъй като обхватът на тези права и свободи не е ограничен от законодателната компетентност на Общността/Съюза, той обхваща разпоредбите за пряко данъчно облагане на държавите членки. Според установена съдебна практика *„въпреки че според настоящите разпоредби на правото на Общността, прякото данъчно облагане, като такова, не попада в компетентността на Общността, запазените от държавите членки правомощия следва да бъдат упражнявани в съответствие със законодателството на Общността“*.

17. Съветът приема вторично законодателство в областта на прякото данъчно облагане на базата на член 94 ДЕО за сближаване на законодателствата (сега член 115 ДФЕС). Преките данъци могат да предизвикат смущения по отношение на установяване на работно място, инвестиции и установяване на дружества в рамките на ЕС. Някои от тези пречки пред постигане на вътрешния пазар са били предмет на различни „пакети“ от европейско законодателство.

18. Що се отнася до данъчното облагане на дружествата, Съветът първоначално прие три директиви: Директивата относно сливанията³, която цели смекчаване на отрицателните данъчни последствия, които възникват в резултат на реорганизация на едно или повече дружества на европейско ниво; Директивата за дружес-

³ Директива на Съвета 90/434/ЕИО от 23.07.1990 г., ОВ L 225, 20.8.1990, § 1–5, изменена с Директива на Съвета 2005/19/ЕС от 17.02.2005 г., ОВ L 58, 4.3.2005, понастоящем отменена и заменена с координиран текст в Директива 2009/113/ЕС от 19.10.2009 г., ОВ L 310/34 от 25.11.2009 г.

тва-майки и дъщерни дружества⁴, която гарантира, че трансграничното плащане на дивиденди в рамките на групата дружества, установени в различни държави членки, няма да пострада от икономическото двойно данъчно облагане; Директивата за данъчно облагане на плащания на лихви и роялти⁵, предвиждаща премахане на двойното облагане на лихви и роялти между свързани дружества, които се намират в различни държави членки, като ги освобождават от облагане в държавата на източника на дохода. Тези три директиви се допълват от Арбитражната конвенция, приета от държавите членки на базата на член 293 ДЕО (премахната от Лисабонското споразумение), за да се решат проблемите с трансферното ценообразуване на стоки, услуги и нематериални ценности между свързани дружества⁶.

Директива 2017/1852/ЕС⁷ въвежда механизми за уреждане на данъчни спорове по спогодби за избягване на двойното облагане и заменя Арбитражната конвенция.

19. В областта на данъчното облагане на физическите лица, единственият законодателен акт, приет от Съвета, е вече оттеглената Директива за спестяванията⁸. Директивата не хармонизира

⁴ Директива на Съвета 90/435/ЕИО от 23.07.1990 г., ОВ L 225, 20.8.1990 г., § 6–9, съществено променена с Директива на Съвета 2003/123/ЕС от 22.12.2003, ОВ L 741, 13.1.2004 г., заменена от Директива 2011/96/ЕС от 30.11. 2011 г., ОВ L 345/8 от 24.12.2011 г.

⁵ Директива на Съвета 2003/49/ЕО от 03.06.2003 г., ОВ L 157, 26.6.2003 г., § 49–54.

⁶ Конвенция 90/436/ЕИО ОВ L 225, 20.8.1990 г., § 10–24 и ОВ С 160, 30.6.2005, § 11–22, изменена от Конвенция от 21.12.1995 г. за присъединяване на Австрия, Финландия и Швеция към Арбитражната конвенция, Протоколът от 25.05.1999 г., изменящ Арбитражната конвенция и Конвенцията, подписана на 8.12.2004 г. от Чехия, Естония, Кипър, Латвия, Литва, Унгария, Малта, Полша, Словения и Словакия за присъединяването им към Арбитражната конвенция.

⁷ Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10.10.2017 г. относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз, ОВ L 265/1 от 14.10.2017 г.

⁸ Директива 2003/48/ЕС на Съвета от 03.06.2003 г., ОВ L 157, 26.6.2003 г., § 38–48.

разпоредбите на държавите членки относно данъчното облагане на лихви, получени от спестявания. Целта ѝ бе по-скоро да подпомогне обмяната на информация между държави членки и дори между държави членки и някои трети страни (Швейцария, Андора, Лихтенщайн, Сан Марино и Монако). Във вътрешнообщностната си роля тя имаше за цел да заздравя административното сътрудничество между държавите членки в специфична област. Това сътрудничество понастоящем е принципно гарантирано от Директива 2011/16/ЕС⁹ за взаимното сътрудничество, вдъхновена от американския FATCA, и от Общия стандарт на ОИСР за предоставяне на информация, подсилени от измененията по отношение на автоматичния обмен на решения и задължението на многонационалните предприятия да изготвят декларации по държави и да ги подават пред всяка заинтересована държава. Директива 2018/822/ЕС допълнително изменя директивата, като задължава посредниците да оповестяват определени трансгранични схеми, определени от „маркери“. Механизмът е подпомогнат от Директива 2010/24/ЕС за взаимната помощ при събиране на вземания¹⁰.

Други актове и инициативи на ЕК/ЕС в областта на прякото данъчно облагане:

20. Освен законодателството на ЕК/ЕС и съдебната практика на Съда на ЕС, няколко инициативи на Европейската комисия също заслужават да бъдат споменати. Тези действия са предприети не само за подпомагане на координацията между националните

⁹ Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15.02.2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО, ОВ L 64, 11.03.2011 г., § 1–12 (заменяща Директива на Съвета 77/799/ЕИО от 19.12.1977 г., ОВ L 336, 27.12.1977 г., § 15–20).

¹⁰ Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16.03.2010 г. относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки ОВ L 84/1 of 31.03.2010 г., заменяща Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26.05.2008 г. относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки, ОВ L 150, 10.06.2008 г., § 28, кодифицираща предишна Директива на Съвета 76/308/ЕИО от 15.03.1976 г., ОВ L 73, 19.3.1976 г., § 18.

данъчни системи и премахване на пречки пред свободното движение, но също и за намаляване на вредната данъчна конкуренция между държавите членки.

Борба срещу вредната данъчна конкуренция.

21. Проблемите, причинени от разликите между системите за корпоративно данъчно облагане на държавите членки, между които е и (вредната) данъчна конкуренция, са предмет на множество доклади и изследвания от страна на Комисията от самото начало на европейската интеграция¹¹. През 90-те години трудностите, с които се сблъсква Комисията в опитите си да осигури съгласие между държавите членки за законодателен акт в това поле, доведе до приемане на мек законов подход, отразен в Доклада на Монти¹². Този метод служи като основа на Кодекса за поведение в областта на данъчното облагане на бизнеса на Съвета¹³, прилагането на който, и по-конкретно чрез „Доклада Примароло“, води до отстраняването на национални данъчни режими, смятани за „вредни“, като например белгийския координационен център, ирландския център за международни финансови услуги (Дъблин) или холандските финансови компании¹⁴.

¹¹ Виж например: Доклад от комитета от независими експерти по корпоративно облагане (Доклада Рудинг), Комисия на Европейските общности, март 1992 г. За по-ранни проучвания виж: Европейска комисия, Фискален и финансов комитет, Доклад за данъчна хармонизация в Общия пазар (Доклад Ноймарк), 08.07.1962 г.; Развитие на европейски капиталов пазар (Доклад Сегре), ноември 1966 г.; ван де Темпел, А. Дж. Корпоративен данък и подоходен данък за физически лица в европейските общности, 1970.

¹² Европейска комисия, Данъчно облагане в Европейския съюз. Документ за обсъждане за неформалната среща на ЕКОФИН. Министри, SEC(96) 487 окончателен, 20.03.1996. Виж също Комюнике от 2.06.1993 г. за подобряване на ефективността на единния пазар (стратегическа програма за Вътрешния пазар), окончателен вариант, 22.12.2993 г.

¹³ Заклучения от среща на съвета ЕКОФИН от 1.12.1997 г., ОВ С 2, 6.1.1998, § 2–6.

¹⁴ Доклад от 23.11.1999 г. на Групата за Кодекса за поведение (корпоративно данъчно облагане) на Съвета (Доклад Примароло, SN 4901/99), изброява 66 вредни данъчни мерки.

Забрана на държавната данъчна помощ и използване на данъчни стимули.

22. Ефикасността на мекия законов подход е подсилена от успоредните действия на Комисията, касаещи държавната фискална помощ. В действителност, вредните данъчни мерки могат да представляват и държавна помощ, несъвместима с Общия пазар по смисъла на членове 107 и 108 ДФЕС (чл. 87 и 88 ДЕО). През 1998 г., след приемане на Кодекса за поведение, Комисията разпространява „Известие на Комисията за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества“, прилагането на която е разгледано в Доклад на Комисията от 2014¹⁵. Тези документи потвърждават приложимостта на членове 87 и 88 ДЕО (сега чл. 107 и 108 ДФЕС) по отношение на мерките за пряко данъчно облагане и дават насоки на държавите членки. Съдът на ЕС по същество се съгласява с гледната точка на Комисията относно държавната фискална помощ, макар по отношение времевата рамка за прилагане на Кодекса за поведение да се наблюдават известни различия по отношение на режими, които са предмет и на членове 107 и 108 ДФЕС (чл. 87 и 88 ДЕО)¹⁶ и на локалното данъчно облагане¹⁷. Въпреки това данъчните стимули в полза на предприятия също са предмет на по-сериозно внимание от страна на европейските институции, особено в областта на научните изследвания и развойната дейност, в унисон с лисабонските цели.

23. Що се отнася до корпоративното данъчно облагане, най-сериозният проект на Комисията бе предложението ѝ за *Обща*

¹⁵ Известие на Комисията за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества, ОВ С 384, 10.12.1998 г., § 3; Доклад на комисията от 9.02.2004 г. по прилагане на Известие на Комисията от 1998 г.

¹⁶ Европейски съд, 22.06.2006 г., дело С-399/03, *Комисия с/у Съвет*, ECR I-05629, присъединени дела С-182/03 и С-217/03. *Кралство Белгия и Форум 187 Ей Ес Би Ел с/у Комисията*, ECR I-5479.

¹⁷ Европейски съд, 6.09.2006 г., дело С-88/03, *Португалия с/у Комисията*, ECR I-7115.

консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКО-ОКД). Този амбициозен проект вече е предлаган през 2001 г. в съответствие с Лисабонската стратегия¹⁸. От 2004 г. насам, работни групи от експерти от държави членки и делегати на Комисията разчистват терена. Парламентът е издал решения в подкрепа на проекта¹⁹. През 2010 г. проектът получава нов импулс, като Комисията представи предложение през 2011 г.²⁰ и повторно отпрати две предложения през 2016 г.²¹, като прави разграничение между общата данъчна основа и консолидацията.

ОКООКД следва да предостави пълно и устойчиво решение за премахване на многобройните съществуващи данъчни пречки, пред които са изправени европейските предприятия, осъществяващи дейност в повече от една държава членка. По-конкретно, целите са приемане на общи правила за определяне на данъчната основа – а не данъчната ставка – на дружествата, с оглед намаляване на разходите за постигане на съответствие, възникващи между 27-те национални корпоративни данъчни системи и създаването на консолидационен механизъм на европейско ниво, за да се позволи трансгранична компенсация на загуби и да се избегнат споровете

¹⁸ COM (2001) 260, с. 19; COM (2003), с. 18. Вж. също решение на ЕП от 24.10.2007 г.

¹⁹ Решение на Европейския парламент от 13.12.2005 г. за облагане на предприятия в Европейския съюз: обща консолидирана данъчна основа; Доклад от 1.12.2005 г., Комитет по икономически и парични дела (докладчик: ПиерЛуиджи Берсани); Документ А6–0386/2005 (2005/2120/INI). Виж също, по-ново Решение на ЕП от 24.10.2007 г.

²⁰ Предложение от 16.03.2011 г. за Директива на Съвета относно Обща консолидирана корпоративна данъчна основа (ОККДО), COM (2011) 121, придружено от работен документ на Комисията „Резюме на влиянието на оценката“ РВО (2011) 135 и Работен документ на Комисията „Влияние на оценката“ РВО (2011) 136; Ланг М., П. Пистоне, Дж. Шух, К. Старинджър. (ред.) Обща консолидирана корпоративна данъчна основа. Виена, Линде, 2008; Шон, В., У. Шрайбер, К. Шпенгел. (ред.) Обща консолидирана корпоративна данъчна основа за Европа. Берлин-Хайделберг, Спрингер, 2008.

²¹ COM (2016) 685 окончателен вариант от 25.10.2016 г.; COM (2016) 683 окончателен вариант от 25.10.2016 г.

относно трансферното ценообразуване. Последната цел неизбежно предполага разработването на – честен, справедлив и прост – механизъм за споделяне (разпределяне) на консолидираната данъчна основа между засегнатите държави членки, главно за да се избегне изкуственото прехвърляне на печалба между държавите членки и да се ограничи вредната данъчна конкуренция. Тъй като проектът касае само данъчната основа, всяка държава членка ще има правомощията да прилага собствена данъчна ставка към онази част от общоевропейската данъчна основа, която попада под нейна юрисдикция.

24. Такава всеобхватна реформа, разбира се, повдига редица въпроси. Част от тях са по-технически, като, например, освен всичко друго, връзката между правилата за определяне на данъчната основа и съществуващите счетоводни правила – национални или международни, периметъра на консолидационната група или диспозитивната или императивна природа на ОКООКД. Други въпроси са по-скоро политически, т.е. готовност за приемане на по-нататъшна интеграция по въпросите, касаещи (преки) данъци, отказ от компетентността на държавите членки да предоставят данъчни облекчения под формата на намаляване на данъчната основа, да не говорим за нуждата от подобряване на сътрудничеството между държавите членки. В действителност, не бива да подценяваме административния и съдебен апарат, който трябва да се задейства, за да може системата да работи. Понастоящем, тъй като различни държави членки ясно са заявили, че няма да участват в такъв проект, вече се споменава възможността за засилено сътрудничество, въпреки че, според Комисията, тази възможност е „крайна мярка“²². В допълнение, засиленото сътрудничество със сигурност ще добави допълнителна сложност при решаване на и без това деликатни въпроси.

²² ОКООКД не-хартиен 07.07.2004 г., § 4. Виж също решение на Европейския парламент от 13.12.2005 г., § 12.

Ролята на Съда на ЕС по въпросите на прякото данъчно облагане.

25. Що се отнася до прякото облагане, Съдът на ЕС се намесва или след процедура по нарушение, инициирана от Комисията (и евентуално от държава членка – член 259 ДФЕС (чл. 227 ДЕО) или по искане от страна на национална юрисдикция за преюдициално заключение, касаещо тълкуването на правото на ЕС. За разлика от процедурите по нарушение, при които съдът може да обяви национални норми за противоречащи на европейското законодателство, решенията по преюдициални запитвания представляват единствено косвен контрол на националното законодателство. Всъщност, при преюдициалното заключение, съдът тълкува правото на ЕС до степен, в която същото може да повлияе на определени законови разпоредби, оспорвани в определено производство пред национален съд.

На базата на член 10 ДЕО – който по същество сега е член 4, ал. 3 ДФЕС, – държавите членки са задължени да приемат всички последствия от решенията на съда и да ги прилагат в националното си право в съответствие с общите принципи, които образуват част от правния ред на Общностите, като например ефикасност, еквивалентност и правна сигурност. Според съда, когато се установи, че национална данъчна мярка нарушава правото на ЕС, данъкоплатците могат да получат възстановяване на недължимо платените данъци, като заявят това пред националните органи, в съответствие с националните процедурни правила, което може да доведе до сериозни финансови сътресения за бюджета на държавата членка.

26. Ролята на съда не е ограничена до строго прилагане и тълкуване на Договора и на подзаконовите актове. Съдът е работил и група от общи правни принципи, които са относими към областта на данъчното облагане. Един ярък пример може да бъде открит в принципите на защита на оправданите правни очаквания на данъкоплатците или на правната сигурност. Въпреки че този принцип не е записан в Договора или в която и да е данъ-

чна директива, той е част от правото на ЕС и може да защитава данъкоплатците от данъчни закони с ретроактивно действие, например поне в хармонизираните области. Друг важен принцип в областта на облагането е принципът на пропорционалността, според който всички национални мерки, ограничаващи личните свободи, не могат да надхвърлят необходимото за постигането на законосъобразните им цели. По данъчни въпроси съдът прилага този принцип, за да ограничи обхвата на националните разпоредби против злоупотребата.

27. Някои случаи касаят прилагането и тълкуването на Директивите в областта на прякото данъчно облагане.

Относно Директивата за дружества-майки и дъщерни дружества, например съдът е изяснил понятията „освобождаване“, „данък, удържан при източника“, „собственост на дяловото участие“, „публични дружества“ и „период на държане“ по Директивата; относно Директивата за сливанията, съдът е допринесъл, наред с другото, и за определението на операциите, които попадат в обхвата ѝ на приложение и за разпоредбите „против злоупотреба“.

28. Въпреки това, огромното мнозинство от случаите, решени от Съда на ЕС, се занимават със съвместимостта на разпоредбите за пряко данъчно облагане на държавите членки и свободите, установени в Договорите (ДЕО/ДФЕС), в частност свободата на придвижване на хора, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали.

Свободното придвижване на хора касае правото на работниците да живеят някъде за целите на работата си (членове 45 ДФЕС (чл. 39 ДЕО) и правото на предприятия (т.е. фирми) и самонаети лица да се установяват или да откриват клонове, дъщерни дружества или представителства в други държави членки (членове 49 до 54 ДФЕС (чл. 43 до 48 ДЕО)). Що се отнася до акционерите, Съдът смята, че положението следва да се разглежда от перспективата на свободата на установяване, когато „*собствеността дава [на акционерите] определено влияние върху решенията на дружеството S и им позволява да определят дейността му.*“

За разлика от правото на установяване, което адресира местата на стопанска дейност, свободното движение на услуги включва икономическа дейност, извършвана в друга страна членка. Член 56 ДФЕС (чл. 49 ДЕО) не само гарантира на доставчика на услугата правото да влиза на пазара на друга държава членка и да бъде третиран по същия начин, като местен доставчик на услуги, но също така защитава и получателя на тази услуга.

29. Свободното движение на капитали забранява поставянето на пречки пред трансграничните инвестиции, като например директни инвестиции, портфейлни инвестиции или придобиване и продажба на недвижимо имущество. То се отнася до случаи, в които лице нито извършва икономическа дейност, нито присъства постоянно в държавата, в която са установени оспорваните данъчни мерки, или в която акционер има *„недостатъчно ниво на участие“* в дружество, за да е в състояние да се възползва от член 43 ДЕО (сега член 49 ДФЕС).

С цел определяне на това коя свобода следва да се прилага, Съдът заявява, че *„следва да се вземе предвид целта на приложимото законодателство“*. Разграничението между свободното движение на капитали и другите свободи е от особено значение по отношение на държави извън ЕС, тъй като свободното движение на капитали се простира и до такива трети държави, докато упражняването на другите свободи се ограничава в рамките на Общността.

PREFACE

Jacques Malherbe

1. Some parts of the *Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation and Financial Law* monography performed by Dr. Savina Mihaylova-Goleminova below were prepared as a report for the *Regional Forum Regional Co-operation. Challenges in the field of Taxation and Tax Law Facing European Union Membership Candidates in the Process of Accession Negotiation*, held on 17th May at Sofia University (joint initiative of IFA, Bulgaria and the Faculty of Law of the St. Kliment Ohridski University of Sofia²³). During preparation of the conference programme, our colleagues from the Organizing Committee²⁴ identified the need of regional co-operation and exchange of knowledge and best practices in four main fields related to taxation: cooperation in the field of law enforcement; administrative cooperation in the field of taxation; cooperation in the field of business and investments; and academic co-operation.

2. The subject-matter is complex and multifaceted and the study makes no claims to being exhaustive, which is why it also lists a considerable volume of additional recommended literature in the area of European Union (EU) Law, International and National Tax Law, and, respectively, Financial Law. Taxation is especially complicated in the context of accession negotiations, given the fact that the European Union is built on a constitutionalized legal order, which aims to sustain effective policing of agreed rules not only at supra-State but also at

²³ See more at: http://ifa-bulgaria.com/en_US/ [Accessed on 11 June 2018].

²⁴ See more about the conference at: <http://www.ifa-conference.com/news/ifa-bulgaria-i-iuridicheski-fakultet-na-sofiiski-universitet-organizirat-me-jdunaroden-forum> [посетена на 2.08.2018].

national level while also protecting individual rights according to the international treaty law. Why this book? The Copenhagen criteria are the essential conditions candidate country must satisfy to become a member state. The negotiation process and EU membership, including exiting the EU places numerous challenges. The information provided and the conclusions reached in this study may contribute to the enhancement of the role of academic circles in addressing the challenges facing EU members and candidates. The contents of the study allow for quick and easy access to important information. The subject matter of the study is interdisciplinary, complex and varied. This is a book for lawyers written by lawyers, but can also be used by non-lawyers.

3. The EU operates on the basis of competence conferred upon it by its Member States pursuant to the founding Treaties. Taxes are a symbol of the sovereignty of the State. Member States have broad sovereignty in the area of direct taxation. Currently, the EU does not use direct taxes for its own resource collecting purposes. The complexity is further exacerbated by the new challenges in the field of taxation at a global level and the on-going process of modification of the rules of international taxation (BEPS project).

4. Another challenge reaches a wider field than the European Union, but all Member States will have to face it. The OECD Base erosion and profit shifting (BEPS) Actions have been finalized in 15 Action Reports in 2015. Action 15, developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties, has resulted in the signature by a large number of countries of a multilateral convention aiming at the modification of bilateral treaties concluded between signatories, among which Members States of the Unions. The topic will also be addressed in the survey.

5. Even in the absence of taxation issues the negotiation process and the membership of states in the EU hold numerous challenges and require the mobilisation of the intellectual and physical potential of all stakeholders involved, in compliance with the constitutional system, legal traditions and practices of each State.

We now turn to direct taxation issues.

6. States raise taxes in order to fund their budget. Taxation is thus directly linked to the exercise of sovereignty. Since the early 20th century, (direct) income taxation has become an important component of the total State revenue.

7. Income taxation first bears on the income of individuals. It also bears on the income of incorporated entities, the income of which on the one hand may find its substance in dividends distributed by subsidiaries which have paid income tax and on the other hand is eventually distributed to individuals. Taxation of the same economic income at the level of the subsidiary, of the parent and of the individual shareholder gives rise to the problem of „economic double taxation“.

8. States traditionally affirm their jurisdiction to tax on the basis of criteria involving a nexus (link) with the income. This link may exist either with the beneficiary of the income, who is e.g. a resident of the State, or with the income itself, which finds e.g. its source in the State. The result of the interaction between the two types of criteria and of varying definitions of each of them is that the same income may be taxed in two or more States, giving rise to the problem of „international double taxation“. As to corporate taxation, the two types of double taxation interact and reinforce one another when the subsidiary, the parent and the individual shareholder are located in different States, each of which may indeed be less prone to solve a problem which concerns a foreign taxpayer.

9. Relief for international double taxation can be granted either by unilateral measures, pursuant to which a State agrees to withdraw its tax claim, or by international double taxation conventions (hereafter DTCs). Two main methods are proposed in order to avoid double taxation: the exemption method and the imputation or tax credit method. According to the OECD Commentary, *„under the principle of exemption, the State of residence R does not tax the income which according to the Convention may be taxed in the State E (the State where a permanent establishment is situated) or S (the State of source or situs)“*. With the ordinary „imputation“ or „credit“ method, „the

State of residence allows, as a deduction from its own tax on the income of its resident, an amount equal to the tax paid in the other State E (or S) but the deduction is restricted to the appropriate proportion of its own tax“. It must be noted that those methods serve not only to relieve juridical double taxation, but also to alleviate or eliminate economic double taxation, be it at a domestic or at an international level.

10. Which of these methods – exemption or imputation – leads to the optimal use of economic factors? According to some economists, the best allocation is reached by imposing worldwide taxation combined with an imputation system. This combination ensures „capital export neutrality“, meaning that wherever the taxpayer invests, he will pay the same amount of tax in his State of residence. In contrast, „capital import neutrality“ implies taxation only in the State of source, leading to territoriality, that is to say, to different tax burdens depending on the source country. Capital import neutrality allows foreign investors to compete in the State of source on an equal footing with local investors. From this perspective, capital import or export neutrality is appreciated from the point of view of the State of residence. Most tax systems use a hybrid structure of capital export and capital import neutrality rules. However, a great variety of regimes can be observed, reflecting the diversity of the international tax policies pursued by States.

11. Within the EU, most of the tax treaties concluded by the Member States follow the OECD Model Convention. This Model Convention includes first general provisions as to applicability and general definitions of treaty terms, which are followed by so-called „distributive rules“ defined in Articles 6 to 22 of the Model Convention providing for allocation of taxing powers between the Contracting Parties. The Model Convention also contains provisions as to exchange of information and arbitration procedures,

12. Since income taxation can be regarded as a cost linked to the production of income, it influences economic choices. The obvious result of international double taxation is to discourage cross-border economic activity, hereby directly hindering the achievement of the Internal market (Article 26 TFEU – Article 14 EC).

13. Unlike Member States, the European Union does not exercise its competences in the field of taxation having primarily a revenue objective in mind. The rules governing the financing of the EU budget are indeed adopted on a different legal basis and by different institutional bodies. These differences are reflected in the EU Treaty (TFEU – hereafter also referred to as the „EU Treaty”) by the distinction drawn between „tax provisions” (Articles 110 to 113 TFEU (former Articles 90 to 93 EC) under Part III (Common Policies) and „Financial Provisions” (Articles 310 to 325 TFEU (268 to 280 EC)).

14. Therefore, European tax law exists despite the absence of a genuine European tax system. As a consequence, those few EU Treaty Articles which explicitly or implicitly refer to taxation find their justification in their contribution to the Union policies, and in particular to the objective of the achievement of the Internal Market. In order to further the Internal Market, the EU Treaty provides for two types of tax provisions which aim at removing obstacles to intra-Community/Union trade that result from the exercise of taxation powers by Member States,

15. The first type of EU Treaty provisions enables the Council (and only the Council) to adopt harmonisation directives in the field of taxation. The second type regards general prohibitions for Member States to establish or maintain obstacles to intra-Community movement and trade. From the taxpayers’ perspective, such prohibitions create individual rights and freedoms, directly enforceable before national and European Courts. In respect of indirect taxation, a distinction between empowerment provisions and – directly applicable – tax prohibitions is clearly drawn in the EU Treaty. On the one hand, Article 113 TFEU (Art. 93 EC) empowers *„the Council ... acting unanimously [in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European] Parliament and the Economic and Social Committee, [to] adopt provisions for the harmonisation of legislation ... of indirect taxation to the extent that such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the*

Internal Market [and to avoid distortion of competition]”, This legislative power in the area of indirect taxation has been exercised as regards value added tax, excise duties and indirect taxes on the raising of capital. On the other hand, Article 110 TFEU (Art. 90 EC) prohibits discriminatory internal taxation. Together with Article 30 TFEU (Art. 25 EC), prohibiting customs duties and charges having an equivalent effect, these tax prohibitions aim at ensuring the free movement of goods in the Union and the effectiveness of the Customs Union.

16. As regards direct taxation, the above-mentioned two types of provisions – empowerment and prohibitions – are to be found in the EU Treaty, although their wording does not explicitly refer to taxation. Concerning Treaty articles founding the power to adopt regulations or directives in direct tax matters, it must be emphasised that the EU Treaty does not explicitly grant legislative competence to the Council in the area of direct taxation, neither alone nor jointly with the European Parliament. Moreover, Article 114 TFEU (Art. 95 EC) explicitly excludes taxation from its scope of application. This does not mean however that legislative acts regarding direct taxation cannot be adopted, but rather that such provisions can only be adopted on the basis of general clauses such as Articles 115 or 352 TFEU (Art. 94 or 308 EC), and only to the extent that these acts serve Community objectives. Moreover, and independently of the provisions on taxation, the EU Treaty confers upon European citizens’ general rights and freedoms aiming at guaranteeing non-discrimination and freedom to circulate and to undertake economic activities throughout the Union. These rights and freedoms are the free movement of workers (Articles 45 to 48 TFEU (Art. 39 to 42 EC), the right of establishment (Articles 49 to 55 TFEU (Art. 43 to 48 EC), the freedom to provide and to receive services (Articles 56 to 62 TFEU (Art. 49 to 55 EC), the free movement of capital and payments (Articles 63 to 66 and 75 TFEU (art. 56 to 60 EC), and, since the Treaty of Maastricht, the right to move and reside freely within the territory of the EU (Article 21 TFEU (Art. 18 EC). Since the scope of application of these rights and freedoms

is not limited to the extent of the Community's/Union's legislative competence, it encompasses the direct tax provisions of the Member States. According to settled case-law, „*although, as Community law stands at present, direct taxation does not as such fall within the purview of the Community, the powers retained by the Member States must nevertheless be exercised consistently with Community law*“.

17. Secondary legislation has been enacted by the Council in the area of direct taxation on the basis of Article 94 EC on the approximation of laws (now Article 115 TFEU). Direct taxes may cause distortions with regard to the location of employment, to the investment in, and to the establishment of companies inside the European Union. Some of these obstacles to the achievement of the Internal Market have been the object of various „packages” of EU legislation.

18. Concerning company taxation, the Council has initially adopted three directives. The Merger Directive²⁵ aims at mitigating the negative tax consequences that arise from reorganizing one or more companies at a European level: The Parent-Subsidiary Directive²⁶ ensures that cross-border payments of dividends within the same group of companies established in different Member States do not suffer economic double taxation. The Interest-Royalties Directive²⁷ provides for the elimination of double taxation of interest and royalties between associated companies which are resident in different Member States, by exempting them from taxation in the State of source. These three Directives are supplemented by the Arbitration Convention, adopted by the Member States on the basis of Article 293 EC (abrogated by the

²⁵ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990, OB L 225, 20.8.1990, p. 1–5, amended by Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005, OJ L 58, 4.3.2005, now abrogated and replaced by a coordinated text under Directive 2009/113/EC of 19 October 2009, OJ L 310/34 of 25.11.2009.

²⁶ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990, OJ L 225, 20.8.1990, p. 6–9, significantly amended by Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003, OJ L 741, 13.1.2004, replaced by Directive 2011/96/EU of 30 November 2011, OJ L 345/8 of 24.12.2011.

²⁷ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003, OJ L 157, 26.6.2003, p. 49–54.

Treaty of Lisbon) in order to address the problems of transfer pricing of goods, services and intangibles between associated companies²⁸.

Directive 2017/1852/EU²⁹ introduces a mechanism for the settlement of tax disputes under DTCs and replaces the Arbitration Convention.

19. In the area of personal taxation, the only legislative act adopted by the Council was the now withdrawn Savings Directive³⁰. This Directive did not harmonise the provisions of the Member States as regards the taxation of interest received from savings. Its objective was rather to enhance the exchange of information between Member States, and even between Member States and a number of third countries (Switzerland, Andorra, Liechtenstein, San Marino and Monaco). In its intraCommunity role, it aimed at reinforcing the administrative cooperation between Member States in a specific field. This cooperation is now generally assured by Mutual Assistance Directive 2011/16/EU³¹, inspired by the American

FATCA and the Common Reporting Standard of the OECD, reinforced by amendments on the automatic exchange of rulings and the obligation for multinational enterprises to prepare country by country return and to communicate them to each interested State. Directive 2018/822/EU further amends the directive by compelling intermediaries to disclose certain transfrontier schemes defined by

²⁸ Convention 90/436/EEC, OJ L 225, 20.8.1990, p. 10–24 and OB C 160, 30.6.2005, p. 11–22, amended by the Convention of 21st December 1995 on the accession of Austria, Finland and Sweden to the Arbitration Convention, the Protocol of 25 May 1999 amending the Arbitration Convention and the Convention signed on 8 December 2004 by the Czech Republic, Estonia, Cyprus, Latvia, Lithuania, Hungary, Malta, Poland, Slovenia and Slovakia on their accession to the Arbitration Convention.

²⁹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265/1 of 14.10.2017.

³⁰ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003, OJ L 157, 26.6.2003, p. 38–48.

³¹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and replacing Directive 77/799/EC, OB L 64, 11.03.2011, p. 1–12 (replacing Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977, OJ L 336, 27.12.1977, p. 15–20).

„markers“. The mechanism is enhanced by Directive 2010/24/EC on mutual assistance for the recovery of claims³².

Other EC/EU acts and initiatives in the field of direct taxation:

20. Besides the EU/EC legislation and the case-law of the Court of Justice, several initiatives of the European Commission deserve a mention. These actions have not only been taken in order to enhance co-ordination between national tax systems and to remove obstacles to the freedoms of movement, but also in order to reduce harmful tax competition between Member States.

Fight against harmful tax competition

21. The problems caused by divergences between the corporate income tax systems of the Member States, among which (harmful) tax competition, have been the object of numerous reports and studies on behalf of the Commission since the very start of European integration³³. In the 1990's, the difficulties faced by the Commission in its attempts to achieve an agreement among the Member States on a legislative act in this field led to the adoption of a soft law approach, reflected in the Monti Report³⁴. This method was the basis of the Council's Code of

³² Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 84/1 of 31.03.2010, replacing Council Directive 2008/55/EC of 26 May 2008 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures, OJ L 150, 10.06.2008, p. 28, which codified former Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976, OJ L 73, 19.3.1976, p. 18.

³³ See e.g. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Report) Commission of the European Communities, March 1992. For earlier studies, see European Commission, Fiscal and Financial Committee, Report on tax harmonization in the Common Market (Neumark Report), 8 July 1962; The Development of a European Capital Market (Segre Report), November 1966; van de Tempel, A. J. Corporation Tax and Individual income tax in the European Communities, 1970.

³⁴ European Commission, Taxation in the European Union, Discussion paper for the Informal Meeting of ECOFIN. Ministers, SEC(96) 487 final, 20.03.1996. See also Communication of 2 June 1993 on improving the effectiveness of the single market (a strategic program for the Internal Market), final version 22 December 1993.

Conduct for Business taxation³⁵, the implementation of which, namely through the „Primarolo Report”, led to the dismantling of national tax regimes that had been found „harmful”, like the Belgian Coordination Centres, the Irish International Financial Services Centre (Dublin) or the Dutch Finance companies³⁶.

Prohibition of fiscal State aid and use of tax incentives

22. The effectiveness of the soft law approach has been strengthened by the parallel actions of the Commission concerning fiscal State aid. Indeed, harmful tax measures may also constitute State aid incompatible with the Common Market within the meaning of Articles 107 and 108 TFEU (Art. 87 and 88 EC). In 1998, following the Code of Conduct, the Commission released a „notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation”, the implementation of which was examined in a Commission Report in 2004³⁷. These documents confirm the applicability of Articles 87 and 88 EC (now Art. 107 and 108 TFEU) to direct tax measures and provide guidelines for the Member States. The Court of Justice substantially agrees with the Commission’s views on fiscal State aid, although certain divergences can be observed in respect of the time frame for the implementation of the Code of Conduct as to regimes which are also covered by Articles 107 and 108 TFEU (Art. 87 and 88 EC)³⁸ and to regional taxation³⁹. Nevertheless, tax incentives in favour of undertakings have also been the object of more positive

³⁵ Conclusions of the ECOFIN Council Meeting of 1 December 1997, OB C 2, 6.1.1998, p. 2–6.

³⁶ The Report of 23 November 1999 of the Code of Conduct Group (business taxation) to the Council (Primarolo Report, SN 4901/99), listed 66 harmful tax measures.

³⁷ Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, OJ C 384, 10.12.1998, p. 3; Commission Report of 9 February 2004 on the implementation of the Commission notice of 1998.

³⁸ ECJ, 22 June 2006, Case C–399/03, *Commission v Council*, ECR I–05629, Joined Cases C–182/03 and C–217/03. *Kingdom of Belgium and Forum 187 ASBL v Commission*, ECR I–5479.

³⁹ ECJ, 6 September 2006, Case C–88/03, *Portugal v Commission*, ECR I–7115.

attention by European institutions, especially in the field of research and development, in line with the Lisbon objectives.

23. As regards corporate taxation, the most significant project of the Commission is its proposal for a Common consolidated corporate tax base (CCCTB), first announced for the end of 2008. This ambitious project had already been suggested in 2001 in line with the Lisbon Strategy⁴⁰. Since 2004, working groups of Member States' experts and Commission's delegates have been clearing the ground. The Parliament has issued resolutions to support the project⁴¹. A new impulse was given to the project in 2010 and the Commission presented a proposal in 2011⁴² and relaunched two proposals in 2016⁴³, distinguishing common tax base and consolidation.

The CCCTB should provide a comprehensive and sustainable solution to remove numerous existing tax obstacles faced by European undertakings operating in more than one Member State. More precisely, the objectives are the adoption of common rules defining the tax base – and not the tax rate – of companies, in order to reduce the compliance costs arising from the differences between the 27 national corporate tax systems, and the creation of a consolidation mechanism at European level, in order to permit cross-border

⁴⁰ COM (2001) 260, p. 19; COM (2003), p. 18. See also EP Resolution of 24 October 2007.

⁴¹ European Parliament Resolution of 13 December 2005 on taxation of undertakings in the European Union: a common consolidated corporate tax base, Report of 1 December 2005, Committee on Economic and Monetary Affairs (rapporteur: Pier Luigi Bersani), Document A6-0386/ 2005 (2005/2120/INI). See also, more recently EP Resolution of 24 October 2007.

⁴² Proposal of 16 March 2011 for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121, accompanied by Commission working paper „Summary of the impact assessment” SEC (2011) 135 and Commission working document „Impact assessment” SEC (2011) 136; **Lang, M., P. Pistone, J. Schuch and C. Staringer** (ed.) Common Consolidated Corporate Tax Base. Vienna, Linde, 2008; **Schon, W., U. Schreiber, C. Spengel** (ed.) A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Berlin-Heidelberg, Springer, 2008,

⁴³ COM (2016) 685 final of 25 October 2016; COM (2016) 683 final of 25 October 2016.

compensation of losses and to avoid transfer pricing disputes. This latter goal implies inevitably the setting up of a – fair, equitable and simple – sharing mechanism (“apportionment”) of the consolidated tax base between the Member States concerned, mainly in order to avoid artificial profit shifting between Member States and to mitigate harmful tax competition. Since the project only concerns the tax base, each Member State would then remain competent to apply its own tax rate to the portion of the companies’ pan-European tax base attributed to its jurisdiction.

24. Of course, such a thorough reform raises a number of issues, some of them are more technical, such as, among others, the relation between the rules for the determination of the tax base and the existing accounting rules – national or international, the perimeter of the consolidation group or the optional or compulsory character of the CCCTB. Other issues are more political, i.e. the willingness to accept further integration in (direct) tax matters, the abandonment of the Member States’ power to grant tax incentives in the form of a reduction of the tax base, not to mention the necessity to improve the cooperation between Member States. Indeed, one cannot underestimate the administrative and judicial apparatus that should be put in place to make the system work. At the moment, since various Member States have clearly declared that they would not participate in such a project, the possibility of enhanced cooperation has already been mentioned, although such option would be, according to the Commission, a „last resort approach”⁴⁴. Moreover, enhanced cooperation would certainly add further complexity to the already sensitive issues to be solved.

The role of the Court of Justice of the European Union in matters of direct taxation

25. As regards direct taxation, the Court of Justice becomes involved following either an infringement procedure initiated by the Commission (and possibly by a Member State – Article 259

⁴⁴ CCCTB non-paper of 7 July 2004, p. 4. See also European Parliament Resolution of 13 December 2005, para. 12.

TFEU (Art. 227 EC) or the request of a national jurisdiction for a preliminary ruling concerning the interpretation of EU law. Contrarily to infringement procedures, where the Court may declare national rules to be incompatible with EU law, preliminary rulings admit merely indirect control of national legislation. In fact, in a preliminary decision, the Court interprets Community law to the extent it may affect the specific legal provisions at stake in particular proceedings before a national judge.

On the basis of Article 10 EC – now, in substance, Article 4, para. 3, TFEU, – Member States are obliged to accept all the consequences of the Court's rulings and to implement them in their national law, in accordance with general principles forming part of the Community's legal order, such as effectiveness, equivalence and legal certainty. According to the Court, when a national tax measure is found to infringe European law, taxpayers may obtain a refund of unduly paid taxes by claiming it before national jurisdictions according to the national procedural rules, which can lead to serious financial repercussions for the budget of a Member State.

26. The role of the Court is not limited to the strict application and interpretation of the Treaty and of secondary legislation. The Court has also developed an array of general legal principles which are relevant in the area of taxation. An eloquent example can be found in the principles of protection of the taxpayers' legitimate expectations or of legal certainty. Although this principle is not written in the Treaty or in any tax directive, it is part of Community law, and it can protect taxpayers against, for example, retroactive tax laws, at least in harmonized areas. Another important principle in the area of taxation is the principle of proportionality, according to which national measures restricting the individual freedoms cannot exceed what is necessary to attain their legitimate objectives. In tax matters, the Court has made applications of this principle in order to limit the scope of national anti-abuse provisions.

27. Some cases concern the application and interpretation of the direct tax Directives,

Concerning the Parent Subsidiary-Directive, the Court of Justice has for example clarified the notions of „exemption”, of „withholding tax” of „ownership of the shareholding”, of „listed companies” and of „holding period” under the Directive, Concerning the Merger Directive, the Court has contributed a.o. to the definition of the operations which fall within its scope of application and of „anti-abuse” clause.

28. However, the overwhelming majority of the cases decided by the Court of Justice deal with the compatibility of direct tax provisions of the Member States with the EU/TFEU Treaty freedoms, in particular the free movement of persons, the free provision of services and the free movement of capital. The free movement of persons covers the right of employees to take up residence for work purposes (Article 45 TFEU (Art. 39 EC) and the right of undertakings (i.e. companies) and self-employed people to set themselves up or to open branches, subsidiaries or agencies in other Member States (Articles 49 to 54 TFEU (Art. 43 to 48 EC)). As regards shareholders, the Court has held that the situation must be appreciated from the perspective of the freedom of establishment when the *„holding gives [the shareholders] definite influence over the company S decisions and allows them to determine its activities.”*

In contrast to the right of establishment, which addresses permanent establishments, the free movement of services encompasses temporary economic activity carried out in another Member State. Article 56 TFEU (Art. 49 EC) not only assures the provider of a service the right to enter the market of another Member State and to be treated there in the same way as a domestic service provider, but it also protects the recipient of that service.

29. The free movement of capital prohibits obstacles to cross-border investments such as direct investments, portfolio investments, or the acquisition and sale of immovable property. It applies in situations where a person neither pursues an economic activity nor has a permanent presence in the State in which the tax measure under challenge has been enacted, or where a shareholder has an *„insufficient*

level of participation” in a company in order to benefit from Article 43 EC (now Article 49 TFEU).

In ascertaining which freedom is to be applied, the Court states that „*the purpose of the legislation concerned must be taken into consideration*“. The distinction between the free movement of capital and the other freedoms is of particular importance with regard to non- EU States, since the free movement of capital extends to such third States, whereas the exercise of other freedoms is restricted to Community borders.

УВОД

Финансовоуправната и данъчноуправната доктрина разглежда новите предизвикателства от членството на Република България в Европейския съюз (ЕС) въз основа на конституционните, финансовоуправните и административно-правните традиции, включително и практика в областта на административното правосъдие в България след Търновската конституция. Настоящото монографично изследване бе инспирирано от мисълта на един оксфордски професор: „Държавите упражняват суверенитета си чрез членство в ЕС. Държавите се отказват от част от властническите си правомощия да действат суверенно в името на участието в развитието на умения за колективно решаване на проблеми, което е много по-ефикасно. Властовият ресурс не е ограничен: действието чрез ЕС разширява обема от правомощия на държавата, така че той става по-голям от съставните си части. ЕС „принажда стойност“ към своите държави членки. ЕС цели да допринесе към претенциите на своите държави членки да бъдат действени демократични и пълноправни актьори в един независим свят, но не претендира да потиска самобитността, която е най-ценното европейско богатство, нито пък трябва да го прави. ЕС се стреми да настани тази самобитност в управляеми рамки. Опитва се да не заема мястото на Държавите, а да постигне по-добро управление на взаимната им зависимост“⁴⁵.

Предмет на настоящото научно изследване са предизвикателствата пред държавите членки и кандидатките за членство в областта на данъчното облагане и финансовото право. Актуалността на

⁴⁵ **Weatherill, S.** Law and Values in the European Union. Oxford University Press. Clarendon Law Series. 2016, p. vi.

темата се обуславя от няколко групи обстоятелства: промени в обществените отношения; нова правна уредба в Република България с оглед на нейното членство в ЕС; липсата на цялостни изследвания в съвременната доктрина по предмета на изследването. Всичко това е предизвикателство да бъде извършено такова.

Научната новост на изследването се предопределя от изцяло новите за българското право и финансовоправната доктрина отношения, които налагат след повече от десет години членство в ЕС да бъдат направени анализи на натрупания опит и научените уроци, същевременно да бъде преосмислено и съдържанието на финансовото право като правна дисциплина, включително и данъчното право. Липсата на самостоятелни разработки по темата в контекста на членството на Република България в Европейския съюз ми даде основание да анализирам проблематиката в исторически, сравнителноправен и функционален план. Разбира се, изследването стъпва на много ценни изследвания в тази област⁴⁶ на представители на българската финансовоправна и данъчноправна доктрина, които продължават да са актуални и не са загубили изключителната си стойност.

В хода на изследването са взети предвид особеностите на предмета и метода на правно регулиране на финансовото и данъчното право в днешно време, произтичащи от членството на Република

⁴⁶ Виж: **Пенов, С.** Правото на ЕС и преките данъци на държавите-членки. С., Сиби, 2011; **Димитрова, Е.** Специални режими на облагане с ДДС и освободени доставки. С., Просвета, 2012; **Димитрова, Е.** Сравнителноправни аспекти на облагането с ДДС. С., Просвета, 2011; **Димитрова, Е.** Правен режим на данъка върху добавената стойност. С., Просвета, 2010; **Кучев, Ю.** Държавен финансов контрол. С., ЛиСтра, 2010; **Ценова, Л.** Основи на данъчното законодателство на ЕС. С., Пламен Коев-КАК, 2006; **Ценова, Л.** Новият закон за данък върху добавената стойност. С., Труд и право, 2006; **Ценова, Л.** Актуални правни аспекти на акцизите – европейски измерения. С., Сиела, 2010; **Ценова, Л.** Европейско данъчно право. С., Фенея, 2012; **Ценова, Л.** Данъчно облагане – съвременни тенденции. С., Авангард Прима, 2017; **Димитров, В.** Публични финанси, финансова система и финансово право. // Икономически и социални алтернативи, 2016, № 3 и др.

България в Европейския съюз и неговата правна и институционална система, за да бъдат направени изводи и заключения.

В изследването се представя финансовото право като самостоятелен правен отрасъл на Република България в исторически и функционален план. Общоприетата финансовоправна и данъчноправна доктрина и изследванията на акад. Петко Стайнов, акад. Петко Стоянов, проф. Ангел Ангелов, проф. Георги Петканов, проф. Страшимир Кучев, проф. Любен Караниколов, проф. Емил Златарев и проф. Веселин Христофоров, проф. Валери Димитров, проф. Иван Стоянов, проф. Сашо Пенев, доц. Юри Кучев и др. са пилони на настоящото изследване. Теорията за финансовите правни отношения (ФПО), развита в труда на проф. Милчо Костов „Финансови правни отношения“⁴⁷, служи за основа на анализа и изграждане на актуална визия за съвременните данъчноправни и финансовоправни отношения и участието на държавата в тях.

Доколкото в центъра на системата на европейските и националните публични финанси стои националният бюджет на Република България (РБ), като държава членка на Европейския съюз, респективно и бюджетът на ЕС, то това предопределя предизвикателствата пред държавата и нейните органи при упражняване на властническите им правомощия в приходната и разходната част на националния бюджет и бюджета на ЕС. Изследвани са обществените отношения, възникващи, развиващи се и погасяващи се в съвременната финансовата система на Република България, която е и част от финансовата система на ЕС в някои аспекти.

Направен е опит да бъдат представени и осмислени по нов начин, базиран на позитивното право и практика, теоретични конструкции като „финансова система“, „публични финанси“, „контрол“, „финансов контрол“, „надзор“, „одит“ и „финансова администрация“.

Горното съставлява огромно предизвикателство, ето защо изследването няма претенции за изчерпателност и остава редица отворени въпроси.

⁴⁷ Вж. **Костов, М.** Финансови правни отношения. С., БАН, С., 1979.

Използван е интердисциплинарният подход, с оглед на спецификата и разнообразието на обществените отношения, предмет на изследването.

Свободно е ползвана информация в интернет с коректно посочване на нейния източник.

Изследването е разделено в три глави. В първата глава се представят и анализират въпросите на правото на ЕС и последните тенденции в областта на данъчното облагане, като се разглеждат последователно: предизвикателствата пред правната система на Европейския съюз, национална правна система и данъчното облагане; фокусират се някои актуални въпроси в областта на източниците на европейското и националното право и данъчното облагане; прави се преглед на съвременното състояние на данъчното облагане в България и тенденции. Втора глава се фокусира върху новите моменти в областта на данъчното облагане, които стоят пред ЕС и международната данъчна общност, и които рефлектират в националното ни данъчно законодателство, включително актуални въпроси в областта на трансферното ценообразуване. В трета глава се поставят за обсъждане въпроси, свързани с предизвикателствата пред финансовото право в контекста на европейската и националната правна и финансова система, включително въпросът досежно правото на добра финансова администрация.

Работата е съобразена с действащото към април 2019 г. българско и европейско данъчно и финансово законодателство.

Огромна благодарност на проф. Жак Малерб за неговата подкрепа още при подготовката на книгата „Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation“⁴⁸. Настоящото научно изследване се базира на разработката ми в нея.

⁴⁸ **Mihaylova-Goleminova, S.** Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation. Ciela, 2018.

INTRODUCTION

The financial and tax doctrine examines the new challenges facing the Republic of Bulgaria as a member of the European Union (EU), firmly rooted in constitutional, financial and administrative traditions, including case-law in the field of administrative justice.

The present monography study focuses on the challenges facing member and candidate states in the field of taxation and financial law. The topic is relevant due to several circumstances: changes in social relations; the new regulations effective in Bulgaria with view of its EU membership; the lack of comprehensive studies on the topic. All of these pose a huge challenge to the author.

The study was inspired by an Oxford professor's observation that „States exercise sovereignty through membership of the EU. States give up a degree of power to act unilaterally so that they may participate in the development of a collective problem solving capacity that is a great deal more effective. Resources of power are not finite: acting through the EU expands the sum of State powers so it becomes greater than its parts. The EU „adds value” to its Member States. The EU aims to supplement the claims of its Member States to be effective democratic and legitimate actors in an interdependent world, but it does not and should not pretend to suppress the diversity that is Europe's most cherished richness. The EU aims to accommodate that diversity within a managed framework. It seeks not to replace States, but rather to achieve a better management of their interdependence”⁴⁹

The novelty of the study is determined by the emerging new relations in Bulgarian legislation and financial doctrine. This requires

⁴⁹ See **Weatherill, S.** *Law and Values in the European Union*. Oxford University Press. Clarendon Law Series. 2016, p. vi.

an analysis of the elapsed ten years of EU membership and revaluation of the content of financial law as a legal discipline, including tax law. The absence of comprehensive independent work on the topic in the context of EU membership of the Republic of Bulgaria encouraged me to analyse the issue in a historical, comparative and functional plan. Of course, there are several studies in the field which remain valid and have not lost any of their value.

The study takes into account the specifics of the topic and the methods of regulation of financial and tax law arising from Bulgaria's EU membership and the national legal and institutional system in order to draw conclusions and inferences.

The study focuses on financial law as an independent branch of law in the Republic of Bulgaria in a historical and functional plan, in the context of traditions and current trends, the EU legal system and international law.

The common financial and tax legal doctrine and the research of Acad. Petko Staynov, Acad. Petko Stoyanov, Prof. Angel Angelov, Prof. Georgi Petkanov, Prof. Strashimir Kuchev, Prof. Lyuben Karanikolov, Prof. Emil Zlatarev and Prof. Veselin Hristoforov, Prof. Valery Dimitrov, Prof. Ivan Stoyanov, Prof. Sasho Penov, Assoc. Prof. Yuri Kuchev and others serve as pillars of the study. The theory of financial legal relations, expanded in the work of Prof. Milcho Kostov – *Financial Legal Relations*⁵⁰ – serves as basis for the analysis and elaboration of contemporary vision for modern tax and financial relations and the participation of the state.

Insofar as the national budget of the Republic of Bulgaria, as a member-state of the European Union (EU) and, respectively, the EU budget, sit at the centre of the system of European and national public finance, this determines the challenges faced by the state and its institutions in the exercise of their imperative powers with regards to the revenue and expenditure portion of national and EU budget. The study reviews the public relations arising, developing and taking place

⁵⁰ See **Костов, М.** Финансови правни отношения. С., БАН, 1979

in the current financial system of the Republic of Bulgaria, which is part of the EU financial system.

An attempt has been made to present theoretical structures such as ‘financial system’, ‘public finance’, ‘control’, ‘financial control’, ‘supervision’, ‘audit’ and ‘financial administration’ through the prism of positive law and practice.

The above was a significant challenge which is why the study makes no claims to being exhaustive and leaves several questions for further review.

An interdisciplinary method was used, with view of the specifics and diversity of the reviewed public relations.

Internet content has been used freely, with proper identification of sources.

The study is divided into three chapters. The first presents and analyses EU legislation issues and the latest trends in the field of taxation, reviewing the challenges facing the legal system of the European Union, the national legal system and taxation; several topical issues in the field of sources of European and national law and taxation; the current state of and trends in taxation in Bulgaria. Chapter Two focuses on the challenges in the field of taxation facing EU and the international tax community which inevitably reflect on domestic tax legislation including current issues relating to Transfer Pricing. Chapter Three discusses issues related to challenges in financial law in the context of European and national legal and financial systems, including the issue of the right to good financial administration.

The work is based on Bulgarian and European tax and financial law valid as of April 2019.

Many thanks to Prof. Jacques Malherbe for his support during the writing of the book *Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation*⁵¹. The present scientific study is based on my work for the book.

⁵¹ **Mihaylova-Goleminova, S.** *Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation*. Ciela, 2018.

Глава 1

ПРАВОТО НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ И ТЕНДЕНЦИИТЕ В ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ

§ 1.1. Правна система на Европейския съюз, национална правна система и данъчно облагане

Какви процеси текат в момента в Европейския съюз (ЕС)? Как рефлектират те върху политиката на данъчно облагане на ЕС и държавите членки? Как се адресират чрез правото като социален регулатор в националната правна система и законодателството в областта на данъчното облагане? Кой са новите тенденции? По-долу ще бъде направен опит за отговор на тези въпроси, тъй като в днешно време е предизвикателство да бъде даден категоричен и изчерпателен отговор. Ще представя визиите на представителите на правната доктрина в областта на основите на правото, конституционното право, административното право и, разбира се, фокусът ще е върху изследователите на европейското и националното данъчно право.

Няма съмнение, че през призмата на историческата перспектива, идеите за европейско единство могат да се проследят до края на седемнадесети век, когато един известен английски квакер на име Уилям Пен повдига въпроса за Европейски парламент. По-непосредствените стремежи за европейска интеграция обаче могат да бъдат проследени до деветнадесети век. Струва си да се припомни, например че Германия и Италия стават единни държави едва през 1871 г. Мощен фактор за процеса на обединяване е приливът на националистични настроения, който намира отзвук в политиката, философията и литературата. Този процес може да

бъде проследен до началото на деветнадесети век, като реакция на френското господство в Европа.⁵²

„Държавите членки и институционалните играчи на ЕС, които най-после осигуриха прокарването и ратифицирането на Договора от Лисабон, се надяваха за период на относително спокойствие, в който новият Договор съвпадна във времето с началото на финансовата криза, която оказа дълбоко политическо, икономическо и социално влияние в ЕС. [...] Причините за кризата са сложни и няма как да бъдат анализирани задълбочено тук, но все пак е важно да предоставим някои идеи за първопричината. Договорът от Маастрихт въвежда правната рамка за икономически и паричен съюз. Последният предполага идеята за единна валута, ръководена от Европейската централна банка. Икономическият съюз олицетворява идеята за контрол върху националните фискални и бюджетни политики, като основната цел е да се гарантира, че държавата членка не харчи повече отколкото печели. Логиката зад тези мерки за контрол бе, че стабилността на еврото би могла да бъде подкопана, ако икономиките на държавите членки, използващи валутата, се възприемат като слаби, а финансовите пазари биха могли да достигнат до подобно заключение, ако някои държави членки упорито харчат повече отколкото печелят. Проблемът бе, че двете части от Маастрихския договор не бяха синхронизирани.“⁵³

А. Конституционна идентичност, суверенитет и първично право на ЕС

Държавите членки упражняват своя държавен суверенитет чрез членството си в ЕС. Съдът на ЕС (CEC) изрично констатира по делото *Costa v. ENEL*⁵⁴, че става въпрос за „самостоятелен пра-

⁵² Вж. **Craig, P., de Burca, G.** EU Law. Text, Cases, and Materials. Sixth Edition. Oxford University Press, 2015, p. 2.

⁵³ **Craig, P., de Burca, G.** Op. cit., 2015, p. 22–23.

⁵⁴ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa v. ENEL*, aff. 6/64, Rec. I 141, на български език вж. в [Петдесет и пет] 55 най-важни решения на CEO. С., Институт по европейско право, 2007, с. 109.

вен ред, интегриран в правните системи на държавите членки“.

ЕС действа единствено в границите на компетентност, която държавите членки са му предоставили с Договорите, с оглед постигане на поставените в тези Договори цели. Държавите прехвърлят част от своите компетенции или делегират, а според КРБ **„предоставят правомощия“⁵⁵. Всяка компетентност, която не е предоставена на Съюза с Договорите, принадлежи на държавите членки. Този обхват на компетентност съответства на принципа на законност и принципа на правна сигурност.**

Що се отнася до видовете предоставена компетентност, то те са определени в член 2 ДФЕС: **изключителна, споделена и действия за подкрепа, координиране⁵⁶**. Договорът разпределя конкретни области на дейности за всяка от категориите. Компетенцията на ЕС, произтичаща от учредителните договори, обаче е широка. В съответствие с член 352 от ДФЕС, Съветът може да предприема всякакви действия, необходими, за да се гарантира, че Съюзът постига целите за функционирането на общия пазар. И прякото данъчно облагане попада под обхвата на споделената компетентност – както Съюзът, така и държавите членки имат компетентност. Позитивното хармонизиране на прякото данъчно облагане в държавите членки е възможно при условие, че засяга реализацията на вътрешния пазар, дейностите по хармонизиране са извършени единодушно и е спазен принципът на субсидиарност. Следователно, и при косвеното, и при прякото данъчното облагане нямаме **изключителна компетентност (член 3 ДФЕС)⁵⁷, а споделена компетентност**

⁵⁵ Член 85, ал. 1, т. 9 КРБ.

⁵⁶ За видовете компетентност вж. **Костов, С.** Компетентността на Европейския съюз и прилагането на правото на ЕС от националните съдилища, достъпна на: <http://www.stanislawkostov.eu/Download/books/1/Kompetentnostta%20na%20ES.pdf> [страницата е посетена на 9.03.2019 г.].

⁵⁷ **Член 3 ДФЕС** – митнически съюз; установяване на правила относно конкуренцията, необходими за функциониране на вътрешния пазар; парична политика на държавите членки, чиято парична единица е еврото; опазване на морските биологични ресурси в рамките на общата политика в областта на рибарството и общата търговска политика.

(член 4 ДФЕС)⁵⁸. Член 6 ДФЕС идентифицира седем области, в които Съветът разполага с компетентност да предприема действия за подкрепа, координиране или допълване на действията на държавите членки.

Каква е правната рамка за данъчно облагане в ДФЕС: главата за данъчните разпоредби (чл. 110–113 ДФЕС), която се отнася до хармонизирането на законодателството относно данъка върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане; главата относно сближаването на законодателствата (чл. 114–118 ДФЕС)⁵⁹, която обхваща данъците, имащи косвен ефект върху създаването на вътрешния пазар, като фискалните разпоредби не са предмет на обикновената законодателна процедура; други разпоредби, които са уместни за данъчната политика, отнасящи се до свободното движение на хората, услугите и капитала (чл. 45–66 ДФЕС), околната среда (чл. 191–192 ДФЕС) и конкуренцията (чл. 107–109 ДФЕС). Засиленото сътрудничество (чл. 326–334 ДФЕС) може да се прилага по отношение на данъчните въпроси. Клаузите на ДЕС и ДФЕС, приложими в областта на данъчното облагане, са както следва: чл. 4 ДЕС относно принципа на лоялно сътрудничество, заложен в правото на Съюза (лоялно сътрудничество); чл. 18 ДФЕС забраняващ дискриминацията на база националност; чл. 21 ДФЕС относно правото на гражданите на ЕС свободно да се придвижват и да пребивават в рамките на територията на държавите членки; чл. 45 ДФЕС относно свободното движение на работници; чл. 49 ДФЕС относно правото на установяване; чл. 56 ДФЕС относно свободата на предоставяне на услуги; чл. 63 ДФЕС относно свободното движение на капитали

⁵⁸ Член 4 ДФЕС – споделена компетентност, приложима спрямо вътрешния пазар; околна среда; защита на потребителите; енергетика; пространство на свобода, сигурност и правосъдие; прилагане на политиката на сближаване и т.н.

⁵⁹ Член 114 се отнася до косвените данъци, а член 115 ДФЕС относно оправоощаването за издаване на директиви (единствената изрична мярка, която е на разположение за **позитивната хармонизация на преките данъци**).

и плащания; чл. 107 ДФЕС забраняващ държавните помощи⁶⁰, чл. 115 ДФЕС относно оправомощаването за издаване на директиви.

Както отбелязва проф. Ж. Попова, интегрирането на автономната правна система на ЕС в тази на държавите членки се реализира чрез установена йерархия и оригинална взаимовръзка между тях. При конфликт между двата правопорядъка – на ЕС и на отделна държава членка, проблемът се решава на базата на два основни принципа, характеризиращи правната система на ЕС: **предимство на правото на ЕС и директният му ефект**. Тези принципи, общовалидни както на ниво Съюз, така и във вътрешните правни системи на държавите членки, не се съдържат в първичното европейско право. Формулирани от съдебната практика, те са безспорно свидетелство за уникалната роля на Съда на ЕС да създава и развива правото на ЕС. Предимството и директният ефект определят въздействието на правото на ЕС върху вътрешния правов ред на държавите членки и върху частноправните им субекти.⁶¹

Тя коментира и следното: „Производното право се приема на базата на първичните правни източници и обхваща различните видове правни актове на институциите и органите на ЕС, приемани при упражняване на тяхната компетентност [...] Макар и постигнатото да не отговаря изцяло на поставената цел, Договорът от Лисабон все пак въвежда известни подобрения, свързани с правните актове от ЕС. Типологията на правните актове остава непроменена, като чл. 288 ДФЕС изброява (по идентичен начин с предишния чл. 249, § 1 от Договора за създаване на Европейската общност (ДЕО) 5-те правни акта, чрез които се упражнява компетентността на институциите на ЕС: регламенти, директиви, решения, препоръки и становища.“⁶² Регламентите, директивите и решенията са в състояние да породят пряк ефект. Директива, съдържаща краен срок за изпълнение, е в състояние да създаде

⁶⁰ За въпроси, свързани с държавните помощи вж. **Nicolaidis, Ph.** State aid uncovered. Critical Analysis of Developments in State Aid 2016. Lexxion, 2017.

⁶¹ Вж. **Попова, Ж.** Право на Европейския съюз. С., Сиела, 2015, с. 208.

⁶² Вж. **Попова, Ж.** Цит. съч., с. 350.

пряк ефект считано от датата на крайния срок. Директивите създават пряк ефект по вертикала, но не и по хоризонтала. Когато директивата има непряк ефект (тоест няма пряк ефект), националното законодателство следва да се тълкува в светлината на текста и целта на директивата. Задължението да се тълкува националното право, така че да съответства на директивата, се прилага независимо дали националното право е прието преди или след директивата. Държавата членка носи отговорност за неизпълнението на директива при определени обстоятелства⁶³. Неправилното прилагане на неточно формулирана директива не води задължително до отговорност на държавата⁶⁴.

В последно време въпросите за взаимодействието и йерархиите между нормите на вътрешното право, международното право и правото на ЕС са предизвикателство и добиват все по-голяма значимост. Ето защо ще представя визията на конституционноправната доктрина и на теорията на правото у нас досежно тази актуална тема⁶⁵. Проф. Георги Близнашки в своето последно изследване акцентира: „Определянето на взаимоотношението между правото на Европейския съюз и конституционното право на държавите членки е един от най-трудните въпроси в европейското правно пространство. При тези обстоятелства в Лисабонския договор се уреди изрична разпоредба, чрез която се предвижда, че Европейският съюз ще зачита „националното достойнство“ на държавите членки, възплътено в техните „фундаментални структури, политически и конституционни“ (вж. чл. 4, ал. 2 на Договора за ЕС). По този начин се създават предпоставките за едно по-нюансирано разбиране на взаимоотношението между правото на Европейския съюз и вътрешното право на държави-

⁶³ *Francoovich, Bonifaci and others v Italy* (съединени дела C-6 и C 9/90) 1991.

⁶⁴ *R. v H.M. Treasury Ex parte British Telecommunications Plc* (дело C-392/93) 1996.

⁶⁵ Виж например за илюстрация представените тенденции по-долу в данъчното облагане и мерките на ОИСР, ЕС, както и транспонирането им в националното ни законодателство.

те членки, като се отива отвъд крайната позиция на Европейския съд, който подкрепя доктрината за абсолютното първенство на европейското право дори по отношение на конституционното право на държавите членки. Обстоятелството, че правното основание на Европейския съюз произтича не от самия него, а от държавите членки посредством договорите, е от огромно значение за ролята на националните конституции в процеса на европейската интеграция. Това означава, че конституциите на държавите членки оказват влияние върху първичното право на Европейския съюз. И това е така, защото държавите членки са обвързани от своите конституции тогава, когато подписват или ратифицират съответните договори относно задълбочаването на европейската интеграция. В този смисъл националните конституции действат – по думите на Дитер Грим – като „филтър“ спрямо първичното право на Европейския съюз. В крайна сметка националните конституции си остават конституции на отделни държави в рамките на Европейския съюз. Затова тяхното бъдеще в най-висока степен зависи от съдбата на самите държави в Обединена Европа. Много е вероятно отделните държави да останат като основен елемент на един нов политически ред. Доколкото те все още не са преотстъпили всички свои правомощия, дотолкова в бъдеще те вече няма да притежават всички свои правомощия. В наши дни тъкмо националните конституции са препятствието, което възпира неспирното прехвърляне на нови и нови правомощия към европейското равнище и превръщането на Европейския съюз във федерална държава.⁶⁶

Проф. Емилия Друмева подчертава, че: „Особено внимание заслужава създаването на нови текстове в чл. 85 по материята за международните договори и българската държава – ал. 1, т. 9 и ал. 2 [...] Казано с други думи, след като на ЕС се предоставят правомощия, принадлежащи на националните държавни органи

⁶⁶ **Близнашки, Г.** Общо учение за конституцията. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2019, с. 790, 856-858, 860–861.

и тази възможност е изрично предвидена в Конституцията, това означава, че наднационалното, прякото и универсалното действие на правото на ЕС в Република България като страна членка на ЕС има легитимност.⁶⁷

На свой ред **проф. Георги Близнашки** уточнява: „При това положение може да се обобщи, че конституцията има върховен характер поради ценностите и принципите, които съдържа, но по тази причина тя трябва да притежава достатъчно ефективна нормативна сила, която да осигурява нормалното функциониране на правната система. А това означава, че политическото върховенство на конституцията като *lex fundamentalis* е предпоставка за юридическо върховенство на конституцията като *lex superior*. Иначе казано, формалният характер на конституцията е следствие от нейното материално значение. В крайна сметка конституционната теория може единствено да предлага едни или други варианти за решение, но последната дума по въпроса за конституционната идентичност е запазена за конституционната юрисдикция. Впрочем Решение № 3 на КС от 10.04.2003 г. по к.д. № 22/2002 г. (обн. ДВ, бр. 36 от 2003 г.) е добра основа за изясняване и формулиране на концепцията за конституционната идентичност на България. На свой ред самата конституционна юрисдикция трябва да се съобразява както с националната идентичност и конституционна традиция, които предопределят конституционната идентичност, така и с очакванията на гражданите за тяхното общо бъдеще.⁶⁸

Вниманието ми към темата за конституционната идентичност и йерархиите между нормите на вътрешното право, международното право и правото на ЕС бе инспирирано и от последното Решение № 13 от 27.07.2018 г. по к.д. № 3/2018 г.⁶⁹ на Конституционния съд на Република България. Неслучайно

⁶⁷ Друмева, Е. Конституционно право. Пето допълнено и преработено издание. С., Сиела, 2018, с. 179. Вж. и Решение на Конституционния съд № 3/5.07.2004 г. по к.д. № 3/2004 г.

⁶⁸ Близнашки, Г. Цит. съч., с. 722 и 817.

⁶⁹ Обн., ДВ, бр. 65 от 07.08.2018 г.

се спирам на тези въпроси още в първа глава, тъй като те стоят в основата на цялото изследване и изводите, до които стигам. Настоящото изследване цели да стъпи на здрава основа, въпреки че се оказва огромно предизвикателство предвид това, че следва да се основава не само на достиженията на финансовоправната и данъчноправната доктрина, но и на изследванията в областта на конституционното право, административното право и процес, правото на ЕС, общата теория и философия на правото, както и на гражданския процес.

Не бих могла да не споделя изразеното доктринално становище по отношение на **конституционната идентичност**⁷⁰. „Концепцията за конституционната идентичност се превръща в обект на повишено внимание през последното десетилетие в изследванията на учените в областта на сравнителното конституционно право и правото на Европейския съюз. Но изследванията, свързани с тази концепция, са характерна черта не само на академичната литература. Самата концепция намира отражение в чл. 4, ал. 2 на Договора за Европейския съюз, където се възлага на Европейския съюз да зачита идентичността на конституционния ред на всяка една от държавите членки. Върху тази основа започва да се разгръща и съответната конституционна юриспруденция. Практическото използване на тази концепция обаче създава редица затруднения, тъй като нейното съдържание все още не е получило своята пределна яснота. А това означава, че концепцията за конституционната идентичност продължава за бъде една оспорвана концепция“.⁷¹

Считам, че конституционната идентичност най-ясно се проявява по отношение на суверенитета на държавата членка в об-

⁷⁰ Проф. Близнашки указва, че Федералният конституционен съд на Германия използва за първи път фразата „идентичност на конституцията“ в своето решение, известно като Solange I („Докато“) от 1974 г., за да оправдае налагането на ограничения върху „върховенството“ на европейското право.

⁷¹ Близнашки, Г. Цит. съч., с. 773. Вж. Rosenfeld, M. Constitutional Identity. – In: Rosenfeld, M., Sajó, A. (eds.) The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 756.

ластта на прякото данъчно облагане. В трета глава представям как Търновската конституция чрез установяването на правилата за данъчното облагане изгражда конституционната идентичност на държавата. 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. С твърдото убеждение, че запазването на единодушието за всички решения в областта на данъчното облагане затруднява постигането на изискваното от Европа равнище на данъчна координация, ЕК представи предложения за преминаване към гласуване с квалифицирано мнозинство в някои области на данъчното облагане. Те обаче бяха отхвърлени от държавите членки. ЕК направи силна заявка да възобнови идеята и да предложи замяната за гласуването с единодушие на гласовете на държавите членки по данъчни въпроси с квалифицирано мнозинство. Това предложение не би се посрещнало ентузиастично от държавите членки поради редица причини (ограничаване на конкуренцията в единния пазар, засягане на особено чувствителната област, касаеща националния суверенитет на държавата членка, засилена централизация, и др.).⁷²

„При веригите на валидността и йерархиите при условия на „затворена правна система“, валидността идва от стоящата по-високо в йерархията правна норма с посредничеството на човеш-

⁷² Вж. инициативите на ЕК: Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите; Работна програма на Комисията за 2019 г. „Изпълнение на нашите обещания и подготовка за бъдещето“, достъпна на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0800&from=EN> [страницата е посетена на 02.02.2019 г.]; „Данъчното облагане – по-ефективни законодателни процедури на ЕС“, достъпно на: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/ares-2018-6590013_bg [страницата е посетена на 15.02.2019 г.]; Съобщение на ЕК „Към по-ефективен и демократичен процес на вземане на решения в данъчната политика на ЕС“, достъпно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:52019DC0008&from=EN> [страницата е посетена на 15.02.2019 г.].

ки акт. Валидна е правната норма, която е създадена от някой, който е оправомощен за това от правна норма, стояща по-високо в нормативната йерархия“, акцентира проф. Даниел Вълчев⁷³ в организираната кръгла маса *„Взаимодействия и йерархии между нормите на вътрешното право, международното право и правото на ЕС“*:



⁷³ Проф. Даниел Вълчев, представил правно мнение по к.д. № 3/2018.

Затворена правна система



Проф. Даниел Вълчев подчертава, че при веригите на валидност и йерархиите при условията на „отворена“ правна система, вземайки предвид и разпоредбата на чл. 5, ал. 4 КРБ⁷⁴, правото на ЕС се явява автономна наднационална правна система, която може да се представи по следния начин:

⁷⁴ Сключените спогодби от Република България с други държави за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) са международни договори. В България СИДДО не се прилагат директно. Процедурата за доказване на основанията за прилагане на влезлите в сила СИДДО е регламентирана в чл. 135–142 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Действащите спогодби са оповестени в интернет страницата на НАП: <http://www.nap.bg/page?id=424> Вж. повече за СИДДО в **Lang, M.** Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. 2nd ed. Linde, 2013.

*Вериги на валидността и йерархии при условия
на „отворена“ правна система*



В продължение, в отговор на въпроса какво всъщност се случва, проф. Даниел Вълчев подчертава, че принципите за примат на международното право и на правото на ЕС стоят върху юридически нестабилна основа: при международното право – натискът отслабва, поради завръщане към вестфалски тип отношения; при правото на ЕС се наблюдава конкуренция за примат на правото на ЕС и принципа за конституционна идентичност⁷⁵ (BVerfG n. 2735/14, ICC n. 269/17). В допълнение, принципът за примат на правото на ЕС има ясна политическа насоченост, като позицията на СЕС е политическа, проактивна и компенсираща интеграционните дефицити, тя е и обществено нестабилна, защото се прививжда и като позиция на брюкселските елити, които макар и меритокритични, не се ползват с доверие на държавите членки, заключава проф. Вълчев. В пирамидата по-горе, от данъчноправ-

⁷⁵ По отношение на конституционната идентичност вж. писменото правно мнение на проф. Пламен Киров по к.д. № 3/2018 на Конституционния съд. Вж. **Белов, М.** Българската конституционна идентичност. С., Сиби, 2017.

на гледна точка включваме СИДДО⁷⁶. Съгласно чл. 5, ал. 4 КРБ международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната и имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат. Това правило се отнася и до сключените спогодби. Проектът BEPS, който ще бъде представен във втора глава, очертава някои предизвикателства пред ЕС и държавите членки в тази област.

Принципът за конституционна идентичност и отношението му с принципа на примата е предмет на разглеждане от доктрината⁷⁷ – той нито отменя, нито подрива принципа на примата. Поради тази причина, държавите членки не могат да се позовават на основания за зачитане на **конституционната идентичност**, нарушавайки правото на ЕС. Ролята на принципа се допълва и от функционалния му ефект на запазване на баланса между национален суверенитет и наднационалността чрез еквилибрирането на принципите на лоялно сътрудничество, съгласно чл. 4, ал. 3 ДЕС, зачитането на конституционната идентичност на държавата членка, съгласно чл. 4, ал. 2 ДЕС и принципа на предоставената компетентност, съгласно чл. 4, ал. 1 ДЕС и чл. 5, ал. 2 ДЕС.⁷⁸ С действието си принципът за конституционната идентичност и принципът на примата съществуват едновременно в рамките на темата за неизбежността на правните колизии, поради което тяхната връзка може да бъде описана чрез т.нар. *ме-*

⁷⁶ Пълен списък на данъчните спогодби, сключени от България, можете да намерите на страницата на НАП: <http://www.nap.bg/en/page?id=530> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

⁷⁷ **Ташуков, А.** Правни аспекти на действието на правото на ЕС според конституциите на държавите-членки. С., БАН, Научни трудове на института за държавата и правото при БАН. Т. 14, 2016, с. 228–239.

⁷⁸ **Ташуков, А.** Ненарушимото ядро на конституциите в контекста на правото на ЕС. – В: Сборник с доклади от национална конференция на докторантите в областта на правните науки. С., БАН, 2017, с. 247–253.

ханизми за съответствие между националния правен ред и правото на ЕС.⁷⁹

„Интернационализацията на конституционното право го правят чувствително и адаптивно към новите обстоятелства и новите проблеми, които възникват в процеса на глобализация. Международното право не може да се справи с проблемите, които възникват от тези обстоятелства“⁸⁰, подчертава проф. Мая Настич.

По отношение на данъчното облагане и правото на ЕС в съвременната българска данъчноправна доктрина доц. Евелина Димитрова изразява становището, че определянето на данъчното облагане като общностна политика може с основание да предизвика несъгласие и възражения. Данъчното облагане няма характеристиката на интеграционна политика, но също така, без съмнение, е област на хармонизирани правила. И макар, че в Учредителните договори данъчното облагане не е обособено като самостоятелен вид политика на Съюза, като част от правото на ЕС е приета и се прилага система от правила, пряко свързани с функционирането на вътрешния пазар⁸¹. „Данъчното облагане е сфера на регулирани, чрез система от норми, отношения между държавите членки и между тях и ЕС. То е част от националния суверенитет на всяка държава членка, като Съюзът играе субсидиарна роля в областта на данъците и осигурителните вноски, установени в националните данъчни системи на държавите членки. Въвеждането на общи данъчни правила на територията на ЕС е определено като важно условие на икономическата интеграция, без да води до изграждането на обща политика на Съюза в рамката на изключителна или споделена компетентност на Общността.

⁷⁹ **Ташуков, А.** Механизми за съответствие между националния правен ред и правото на Европейския съюз от съдебен, конституционен и институционален порядък. – Сборник с доклади от национална конференция на докторантите в областта на правните науки. С., БАН. 2018.

⁸⁰ **Nastic, M.** Internationalization of Constitutional Law and the Role of Constitutional Courts. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018, p. 199–209.

⁸¹ **Димитрова, Е.** Сравнителноправни аспекти на облагането с данък върху добавената стойност, с. 21.

Данъчното облагане е национална политика на държавите членки и оказва както положително, така и отрицателно влияние върху общата икономическа политика на Общността. Регулирането на отношенията, възникващи в процеса на облагане с преки и косвени данъци на територията на ЕС, което условно може да се нарече обща данъчна политика, има следните основни цели:

- Изграждане на система от собствени за бюджета на Европейския съюз приходи;
- Постигане на икономическа интеграция във вида на общ пазар, свободен от бариери пред свободното движение на хора, стоки, капитали и свободното предоставяне на услуги, като се гарантират основните права и свободи. Данъчните бариери разделят общия пазар, както го разделят националните граници, което налага със средствата на „правораздавателната интеграция“ и чрез установяване на забрани срещу мерки, несъвместими с принципите на вътрешния пазар, да се постигне достатъчна степен на координация между държавите членки в областта на данъчното облагане;
- Избягване на двойното данъчно облагане;
- Преодоляване на опитите за отклоняване от данъчно облагане и злоупотреба с право;
- Преодоляване на нелоялната данъчна конкуренция между държавите членки на ЕС;
- Подобряване на административното сътрудничество между данъчните администрации в борбата срещу укриване на данъци и данъчни измами.

Съгласуването, сближаването и хармонизирането на данъчните системи на държавите членки, в тази градация, са формите на сътрудничество в областта на данъчното облагане на територията на Общността. Данъчното облагане помага и за развитието на някои от общностните политики, като вътрешен пазар, защита на потребителите, икономическо сближаване и др.⁸²

⁸² Димитрова, Е. Цит. съч., с. 23–26

На този етап липсва компетентност за формиране на обща данъчна политика и цялостна хармонизация на законодателството, уреждащо преките данъци, в рамките на регулирането на вътрешния пазар на ЕС. За разлика от материята на косвените данъци (ДДС и акцизи), ЕС не разполага с изрично уредени правомощия за хармонизиране на законодателствата (мерки въз основа на правомощията по чл. 115 ДФЕС или по реда на т.нар. клауза за гъвкавост, уредена в чл. 352 ДФЕС). **Държавите членки имат изключителен суверенитет в областта на прякото данъчно облагане, наред с фискалния си суверенитет**⁸³. Данъчният суверенитет е част от държавния суверенитет.

Като отчита комплексния характер на суверенитета, професор Евгени Танчев посочва, че основната тенденция от гледна точка на държавния суверенитет е не неговото елиминиране, а паралелното му съществуване с така наречената „открита държавност“⁸⁴, при която страните членки делегират част от вътрешнополитическите си правомощия на ЕС и неговите институции. Очертаването и разделението на правомощията на институциите на държавите членки и органите на ЕС е практическото решение на антиномите на суверенитета при федерализма, а също така предпоставка за въвеждането на хоризонталното и вертикалното разделение на властите в ЕС⁸⁵. Тази теза е крайъгълен камък за анализа на функциите, компетентността и правомощията не само на органите на приходната администрация, но и на финансовата администрация като цяло в условия на членство в ЕС и преосмислянето на основни понятия във финансовото право, на което е посветена трета глава.

⁸³ 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.

⁸⁴ Виж по-долу проф. Даниел Вълчев за нея в днешни дни.

⁸⁵ **Танчев, Е.** Въведение в конституционното право. Част първа. С., Сибир, 2003, с. 258–282.

Б. Вторично право на ЕС и вътрешен пазар

Действащото вторично законодателство в областта на прякото данъчно е както следва:

- Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30.11.2011 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (преработен текст) (The Parent-Susidiary Directive);
- Директива 2009/133/ЕО на Съвета от 19.10.2009 г. относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки, както и при прехвърлянето на седалище на SE или SCE в друга държава-членка (кодифицирана версия) (The Merjec Directive);
- Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3.06.2003 г. относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави-членки (The interest and Royalties Directive);
- Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12.07.2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (The Anti-Tax Avoidance Directive).

За останалите директиви в областта на административното сътрудничество и арбитражната конвенция и директива ще стане въпрос във Втора глава. Достиженията на правото на ЕС в областта на данъчното облагане покриват **областта на косвеното данъчно облагане: данък добавена стойност (ДДС) и акциза.**

Основната характеристика на данъчните разпоредби на правото на ЕС по отношение на приемането на актове е фактът, че Съветът взема решение с единодушие въз основа на предложение на ЕК, като Парламентът бива консултиран. Разпоредбите, приети в областта на данъчното облагане, включват директиви за сближаване на националните разпоредби и решения на Съвета.

Причината за това е, че данъчното облагане е от основно значение за функционирането на обществото и ключов инструмент на публичните политики на всички равнища на управление, тъй като е основен източник на приходи за правителствата и е от ключово значение за обезпечаването на ефективна и стабилна икономика в едно справедливо и приобщаващо общество. **Поради това мерките, насочени към координация, сближаване или хармонизиране на националните законодателства в областта на данъчното облагане, са важен инструмент на политиката на равнище ЕС, в границите, определени в Договорите, и в съответствие с принципа на субсидиарност.** Глобализацията и цифровизацията създадоха общи предизвикателства, които изискват общи решения. Външният конкурентен натиск, като неотдавнашната реформа на данъчното облагане в САЩ, изисква държавите членки да предприемат съвместни действия за защита на интересите на Съюза чрез засилване на конкурентоспособността на данъчната система на ЕС. Координираните действия на ЕС в областта на данъчното облагане са от първостепенно значение за защита на приходите на държавите членки и за гарантиране на справедлива данъчна среда за всички. **За да продължим да бъдем в крак с днешната бързо променяща се среда, данъчната политика на ЕС трябва да бъде в състояние да се приспособява бързо. Това обаче не е възможно, когато правилото е единодушие. По въпроси, за които в миналото е имало възможност да бъдат разисквани в продължение на няколко години, днес може да се наложи да бъдат взети решения в рамките на няколко месеца. Мащабът на предизвикателствата, пред които са изправени държавите членки в наши дни, означава, че не може да се позволи важни решения да бъдат блокирани от една-единствена държава.**

Целта на Европейската общност е да установи общ пазар, чието функциониране пряко засяга заинтересованите страни в рамките на Общността⁸⁶. Вътрешният пазар предполага отстраняване

⁸⁶ *Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastinge* (дело 26/62) 1963.

на пречките пред свободното движение на стоки, хора, услуги и капитал между държавите членки на Европейския съюз⁸⁷. Единният европейски пазар създава огромни възможности за дружествата и индивидите, и същевременно повдига множество въпроси, свързани с: правната рамка на ЕС в областта на данъчното облагане; основните свободи и фискалния суверенитет на държавите членки; данъчните правила в правото на ЕС; прякото корпоративно данъчно облагане и облагането на физически лица, включително борбата срещу избягването на данъци⁸⁸; основните правила и принципи за данъка върху добавената стойност, като например данъчни субекти, облагаема основа, данъчен кредит, данъчни ставки, облагаеми трансакции, изключения, правила за доставки и придобиване на стоки, дерогации и т.н.; ролята на Съда на Европейския съюз (СЕС); международни данъчни предизвикателства; спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане; данъчна политика на ОИСР; проектът BEPS; BREXIT и др.⁸⁹.

Задължението да се спазват разпоредбите, гарантиращи тези свободи, води до две забрани: забрана за дискриминация; забрана за ограничителни пречки и мерки. От съществено значение за упражняване на свободата на установяване, особено при търговските дружества, са ефектите, които презграничната икономическа дейност поражда в материята на данъчното облагане. Следва да се има предвид, че в един значителен кръг от случаи основен фактор за вземане на решение за упражняване на свободата на

⁸⁷ Член 3–6 ДЕС.

⁸⁸ Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12.07.2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар, ОВ L 193, 19.7.2016, с. 1–14.

⁸⁹ За улеснение досежно данъчната терминология, международният данъчен речник на Международното бюро за данъчна документация (IBFD) в Ротердам, Холандия се счита за авторитетен ресурс за дефиниция на данъчни термини за хиляди потребители по целия свят, тъй като се осъвременява с оглед на новите тенденции. Вж. **Rogers-Glabush, J.** IBFD International Tax Glossary, 7th ed. IBFD, 2015 достъпен на: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/IBFD-International-Tax-Glossary-7th-Edition> [страницата е посетена на 20.12.2018 г.].

установяване и за избор на държава членка, в която едно лице или едно дружество ще оперира, се явяват именно данъчните ефекти на упражняването на тази свобода на движение. С оглед на това въпросът за съотношението между уреждането на свободата на установяване и националната данъчна уредба ще бъде по-подробно разгледан. В този контекст особено значение за упражняването на свобода на установяване имат облагането на доходите на физическите лица и корпоративното облагане, които се явяват определящ фактор за икономическата дейност както на физическите лица, така и на дружествата. Задълбочаването на вътрешния пазар и пълноценното упражняване на различните свободи на движение, в частност на свободата на установяване, предполагат премахване на пречките пред презграничната икономическа дейност, произтичащи от възприетите решения на данъчно регулиране^{90, 91}.

Неотдавнашното развитие на данъчната политика в ЕС и на международно равнище (т.е. дейностите по проекта BEPS и процесът на внедряване на BEPS), налага да се анализира как ЕС взаимодейства в данъчни отношения с ОИСР и други трети държави. ЕС се опита да определи своите собствени стандарти за добро управление на данъчното облагане, които не съвпадат напълно с тези на ОИСР, като се опитва да изнесе тези стандарти в трети страни.⁹² Подобно на своята вътрешна данъчна политика, външната политика е по-склонна да защитава данъчните основи на държавите членки и тяхната конкурентна позиция, отколкото да насърчава единните или свободни пазарни ценности, които мо-

⁹⁰ Вж. Съобщение на Комисията до Съвета, до Европейския парламент и до Европейския икономически и социален комитет относно двойно данъчно облагане в рамките на единния пазар, COM(2011)712 окончателен.

⁹¹ Задълбочено и цялостно изследване на основните свободи, включително и в контекста на данъчното облагане, прави в своето изследване **Христов, Х.** Вътрешен пазар и основни свободи на движение в правото на Европейския съюз. С., Сиела, 2018, с. 350–353.

⁹² Вж. и European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, An External Strategy for Effective Taxation, COM(2016) 24 (28 Jan. 2016).

гат да противоречат на **някои от свободите, които ЕС се стреми да защити**. В тази област също трябва да се вземат предвид последните развития в съдебната практика на СЕС, които могат да окажат много важно влияние върху формулирането на външната данъчна политика до момента, в който може да е необходима промяна в посоката.⁹³ **Някои от предизвикателствата, които касаят вътрешната данъчна политика на ЕС, повлияни от проекта BEPS, ще бъдат разгледани във втора глава.**

Както бе отбелязано по-горе, единият от способите за изграждане на вътрешния пазар е забраната за дискриминация въз основа на националност (чл. 18 ДФЕС). Доказателство за това е, че в по-нови решения на СЕС по повод отношението между свободата на установяване към свободата на движение на капитали, след потвърждаване на нарушение на една от свободите, се изоставя въпросът за нарушение на другата свобода⁹⁴. От практиката на СЕС може да се направи еднозначният извод, че при конкуренция между основните свободи се възприема и налага по-строгото ограничение. Нарушението на обхвата на свободата трябва да се съобрази с изискването на най-строгото ограничение, за да се оправдае евентуално нарушението. Това обаче налага все пак търсене на разграничения между основите свободи. Конвергентната теза дълго не се налага. СЕС също изхожда от разбирането, че трябва да се прави разграничение между основите свободи с оглед фактическите им състави. Например в т. 26 от заключителното слово по делото *Baars* генералният адвокат прави разграничение първоначално между фактическите състави на свободата на установяване и свободата на капитали и го конкретизира⁹⁵, като се позовава преди всичко на чл. 58, ал. 2 ДЕО (чл. 65, ал. 2

⁹³ По тези въпроси вж. **Jimenez, A. M.** (ed.) *The External Tax Strategy of the EU in a Post-Beps Environment*. IBFD, 2019. Книгата разглежда задълбочено конфигурацията на външната данъчна политика на Европейския съюз.

⁹⁴ Срв. Решение от 8.03.2001 г. по свързани дела *Metallgesellschaft/Hoechst*, C-397/98. C-410/98, Cб. 2001, с. 1-1760.

⁹⁵ Решение от 13.04.2000 г., *Baars*, C-251/98, Cб. 2000, с. 1-2787.

ДФЕС)⁹⁶. Между другото съдът прави по-нататъшна конкретизация в други дела⁹⁷. Ако спорната норма от националното право се отнася до отношения на контрол между дружества или засяга „отношенията вътре в групата предприятия“, тя е насочена към свободата на установяване. Като се абстрахираме от тази зависимост, важно е познанието, че основните свободи се прилагат паралелно⁹⁸.

Следва да се посочи, че основната концепция, използвана от СЕС за постигане на равенство в данъчното третиране, е концепцията за недискриминация в рамките единствено на трансграничните ситуации. В международното данъчно право на свой ред данъчната дискриминация се свързва със забрана на „различно или по-обременително“, „по-неблагоприятно“ данъчно третиране на субекта на неравно третиране (лицето, което претендира, че по отношение на него е налице дискриминационно третиране) в сравнение с обекта на сравнителния анализ (лице, което се намира при сходна ситуация със субекта на неравно третиране с изключение на забранения дискриминационен признак)⁹⁹. На национално ниво понятието за данъчна дискриминация е дефинирано в българската правна доктрина като „установяване на данъчни облекчения или утежнения в рамките на отделните режими за данъчно третиране на субекти на облагане при сравними ситуации и въз основа на установени в правото признаци¹⁰⁰.

⁹⁶ За съотношението между свободата на установяване и свободата на движение на капитали в трети държави вж. Решение от 12.12.2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Сб. 2006, с. I-11753; Решение от 26.06.2008 г., *Burda*, C-284/06, Сб. 2008, с. I-4571.

⁹⁷ Решение 24.05.2007 г., *Holbock*, C-157/05, Сб. 2007, с. I-4051; Решение от 6.12.2007 г., *Columbus Container Services*, C-414/04, Сб. 2008, с. I-3601; Решение от 18.12.2007 г., *A*, C-101/05, Сб. 2007, с. I-11531; Решение от 26.06.2008 г., *Burda*, C-284/06, Сб. 2008, с. I-4571.

⁹⁸ Вж. **Kellersmann, D., C. Treisch**. Op. cit., S. 168 ff.

⁹⁹ **Митева, А.** Обща характеристика на антидискриминационната клауза в модела на данъчна спогодба за доходите и имуществата на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие. // Съвременно право, 2017, № 3.

¹⁰⁰ **Митева, А.** Автореферат на дисертационен труд „Дискриминацията в международното данъчно право“, 2018 г. Повече относно понятието „данъчна

По отношение на кандидатките за членство в ЕС трябва да се отбележи, че условията и времевият диапазон за **възприемането, прилагането и поставянето в действие, от страна на кандидатката, на всички валидни правила на ЕС** (*acquis communautaire* или „достигания на правото на Общността“) се договарят, а правилата се разпределят в 35 различни сфери на политики (глави), включително Глава 16 „Данъчно облагане“.¹⁰¹ **Държавата кандидатка трябва да приеме достиженията на правото на ЕС преди да се присъедини към ЕС и да включи правото на ЕС като част от националното законодателство.** Възприемането и прилагането на достиженията на правото на ЕС стоят в основата на преговорите за присъединяване.¹⁰² В момента в преговорната глава 16 правото на ЕС (*acquis*) относно данъчното облагане покрива сферата на косвеното данъчно облагане и по-конкретно данък върху добавената стойност и акцизите. То определя обхвата, определенията и принципите на ДДС. Акцизите върху тютюневи продукти, алкохолни напитки и енергийни продукти също са обект на законодателството на ЕС. Що се отнася до прякото данъчно облагане, правото на ЕС покрива някои аспекти от облагането на доходи от спестявания на физически лица и на корпоративния данък. Освен това, държавите членки са посветени на спазването на принципите на Кодекса на поведение за корпо-

дискриминация“ вж. в **Митева, А.** За понятието „данъчна дискриминация“. // De Jure, 2017, № 2, с. 164–176.

¹⁰¹ Така например двустранна скрининг среща за Глава 16 – Данъчно облагане – бе проведена на 5 и 6.03.2015 г. Делегацията на правителството на Република Сърбия бе оглавена от г-н Ненад Михайлович, държавен секретар в Министерството на финансите и ръководител на Група за преговори 16, и г-жа Таня Мишевич, ръководител на преговарящия екип с ЕС. <http://www.eu-pregovori.rs/eng/negotiating-chapters/chapter-16-taxation/>. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

¹⁰² За статута на преговарящите държави кандидатки вж.: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/countries/check-current-status_en. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

ративно облагане, насочен към елиминирането на вредни данъчни мерки.

Също така, административното сътрудничество и взаимното подпомагане между държавите членки има за цел да гарантира гладкото функциониране на вътрешния пазар по отношение на данъчното облагане и предоставя инструменти за предотвратяване на вътрешнообщностното укриване на данъци и избягването на данъчно облагане. Те трябва да гарантират наличието на необходимия капацитет за въвеждане и прилагане на тези мерки, включително свързаност към съответните компютър-ризири системи на ЕС за данъчно облагане. Държавите членки трябва да приемат всички подходящи мерки, за да гарантират изпълнение на задълженията, произтичащи от Учредителните договори или от вторичното законодателство. Те трябва да улесняват задачите на ЕС и да се въздържат от мерки, които биха могли да поставят под риск целите на Договора: член 10ДФЕС (предишен чл. 5)¹⁰³.

В момента процесите в ЕС вървят в две посоки, което е огромно предизвикателство пред институциите на Съюза и държавите членки: от една страна, някои държави кандидатстват за членство, същевременно други излизат. И в двата случая следва да бъдат изпълнени определени условия, свързани и с данъчното облагане. Най-голямото предизвикателство всъщност пред кандидатките за членство е не само да бъде прието законодателството на ЕС, но и впоследствие да бъде прилагано след присъединяването. Същевременно, случващото се с BREXIT¹⁰⁴ тепърва ще повдига все повече въпроси, свързани и с прякото и косвеното данъчно облагане с оглед на правните последици от прекратяване на членството на Великобритания в ЕС. Повдигат се интересни

¹⁰³ Комисията *с/у Гърция* (дело 272/86), 1988.

¹⁰⁴ Документи в EUR-Lex за Брекзит вж.: <https://eur-lex.europa.eu/content/news/Brexit-UK-withdrawal-from-the-eu.html?locale=bg> [страницата е посетена на 20.12.2018 г.].

данъчни въпроси, като се започне с прилагането на директивите за прякото данъчно облагане (дивидентите, лихвите, както и авторските и лицензионните възнаграждения, държавните помощи и вредните данъчни практики и т.н.), така и въпросите, свързани с косвеното данъчно облагане – ДДС, акцизите, митата¹⁰⁵ и др. При всички случаи данъкоплатците ще спрат да разчитат на директния ефект на правото на ЕС¹⁰⁶. ЕС даде нова, „гъвкава“ отсрочка за Брекзит – 31 октомври 2019 г.

В заключение, мнението ми е, че предизвикателствата, новите тенденции и актуалните въпроси, свързани с данъчното облагане в международното, европейското и националното данъчно право, включително и финансовото право като цяло, биха могли успешно и задълбочено да бъдат осмислени и разгледани през призмата на концепцията за конституционната идентичност. Конституционната идентичност би могла да се разглежда за целите на настоящото изследване и като основна ценност.

§ 1.2. Актуални въпроси в областта на източниците на европейското и националното право и данъчното облагане

Що се отнася до източниците на правото на ЕС, промяна от класическата концепция няма, освен предизвикателствата от разгледаното по-горе Решение № 13 от 27.07.2018 г. по к.д. № 3/2018 на КС. Целта на изследването в тази му част е по-скоро да представи някои нови тенденции и примери от

¹⁰⁵ ЕК вече информира бизнеса с насоки по отношението на митническото облагане и ДДС, в случай че няма сделка за излизане до 29.03.2019 г. Вж. на интернет страницата: https://ec.europa.eu/taxation_customs/uk_withdrawal_en.

¹⁰⁶ След гласуването на референдума в Обединеното кралство за напускане на ЕС на 23.06.2016 г., отчитайки, че отношенията между Съюза и Обединеното кралство са несигурни, Oxford University Press счетоха, че историята се развива пред очите им и създадоха платформа, на която се споделят анализи и информация за случващото се. Вж. на: <https://global.oup.com/uk/orc/law/eu/eulaw/> [страницата е посетена на 20.12.2018 г.].

практиката, провокирани от променящата се политическа, икономическа и социална среда, за част от които вече стана въпрос, включително ще се разгледат и в Трета глава.¹⁰⁷

*А. Актове на правото на ЕС и проблемът
за практиката на Съда на ЕС*

„В науката финансово право (респективно данъчното право – б.м., С. М.-Г.) изучаването на понятието източник на правото има съществено значение поради това, че е нужно да се знае въз основа на какъв източник на правото ще се реализират процесите на разпределение, натрупване и използване на националния доход“, подчертава **проф. Страшимир Кучев**¹⁰⁸.

С оглед на изчерпателност на изложението отново ще припомним, че доктрината разграничава три основни групи актове, които формират т.нар. първично право и стоят **най-високо в йерархията на нормативните актове на правото на ЕС**. Това са договорите¹⁰⁹, които създават Съюза, актовете, които ги изменят, и договорите за присъединяване на нови държави членки. Всички тези актове са с конвенционален характер и **представляват класически международни договори**.¹¹⁰ Сред валидните договори

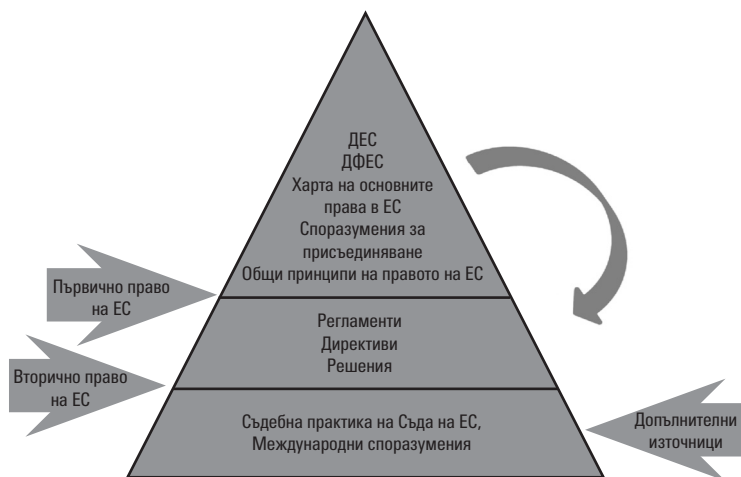
¹⁰⁷ По отношение на източниците на правото на ЕС в областта на косвените данъци, правните принципи, правните актове, и др. виж най-ценното, задълбочено и пълно изследване в областта на ДДС на **Terra, B., Kajus, J.** European VAT Directives. Introduction to European VAT. Volume 1, IBFD, 2018, р. 3–251. По отношение на източниците на правото на ЕС в областта на преките данъци, основните свободи и прякото данъчно облагане, разпоредбите досежно държавните помощи в ДФЕС и данъчните аспекти, основните директиви в областта на прякото данъчно облагане, и практиката на СЕС по преки данъци виж задълбоченото изследване на **Lang, M., P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer.** Op. cit.

¹⁰⁸ Вж. **Кучев, С.** Финансово право. С., ЛиСтра. 2004, с. 61.

¹⁰⁹ Договорът за Европейския съюз бе изменен чрез Амстердамския договор, подписан през 1997 г. и влязъл в сила през 1999 г., Договора от Ница, подписан през 2001 г., в сила от 2003 г. и Договора от Лисабон, подписан на 13.12.2007 г., в сила от 1.12.2009 г. Съкращението „ДЕС“, използвано тук, се отнася до Договора за Европейския съюз, изменен чрез Договора от Лисабон.

¹¹⁰ **Костов, С.** Актове на съда на ЕС. С., Сиби, 2011, с. 238.

попадат ДФЕС и ДЕС.¹¹¹ Договорите на ЕС представляват неразделна част от правната система на държавата членка и следва да бъдат прилагани от нейните съдилища. Клаузите на договорите създават пряк ефект както по вертикалата между държавата и индивидите, така и по хоризонталата – между индивидите. Правото на ЕС се състои от Учредителните договори и правните разпоредби, основаващи се на законодателните правомощия, делегирани на ЕС от Учредителните договори. **Онази част от разпоредбите на европейското право, която оказва влияние върху данъчното облагане, се определя като данъчно право на ЕС.**



Фокусирайки се върху практиката на СЕС в областта на преюдициалните заключения, проф. Семов заключава, че практиката на Съда на ЕС и правните обичаи нямат самостоятелно място в йерархията. Когато тълкува една общностна норма, решението на СЕС се вписва в самата норма – и заема същото като нея място в йерархията. Сигурно е, разбира се, че никой акт на ин-

¹¹¹ Виж Костов, С. Договори за ЕС. Съдебна практика. С., Сиби, 2013.

ституциите не може да противоречи на предходното решение на СЕО¹¹².

„Що се отнася до практиката на СЕС, то би следвало да се приеме, че източник на правото на ЕС са само онези отделни съдебни актове, или поредица от съдебни актове, които пораждат, изменят или прекратяват действието на правни норми.“¹¹³ Изцяло се споделям изводите на доц. Станислав Костов в цитираната книга: „Общоприетото схващане на българската и западноевропейската доктрина, че практиката на СЕС има нормативен характер и поради това представлява източник на право, следва да бъде преразгледано. **Източник на право са само онези конкретни актове на съда на ЕС, които пораждат, изменят и прекратяват действието на правните норми. Такива са съдебните актове относно предимството на правото на ЕС, директния ефект, извъндоговорната отговорност на държавата членка, активната легитимация на ЕП в производството по отмяна на основните права и т.н.** Останалите актове имат за основна функция решаването на правни спорове или тълкуването на действащи позитивноправни правила, поради което нямат нормативен характер. Основните нормотворчески органи в системата на правото на ЕС са държавите членки и институциите на ЕС. Съдът създава правни норми само по изключение, когато първичното или производно общностно право не съдържа позитивноправна уредба. Въпреки това, нормотворческата дейност на СЕС не следва да се бърка със запълването на празнини в правото, тъй като създадените от съда абстрактни правила за поведение не се прилагат само за конкретния случай. Не всички актове на СЕС имат сила на пресъдено нещо¹¹⁴, а само онези реше-

¹¹² **Семов, Ат.** Правна система на ЕС, с. 140. Полезна в практически аспект информация досежно тази практика може да се намери в изданията на Международното бюро по данъчна документация (IBFD), Амстердам, Холандия. Така например през февруари 2019 г. излезе отново книгата на проф. Бен Тера **Terra, B.** *European Tax Cases – Indirect Taxation Volume I*. IBFD, 2019.

¹¹³ **Костов, С.** Актове на съда на ЕС, с. 326–329.

¹¹⁴ **Сталев, Ж.** Сила на пресъдено нещо в гражданския процес. С., Сиела, 2007.

ния, постановени в рамките на производствата с правораздавателен характер, с които се слага край на производството.

Съдът тълкува общностното право не само в производството за преюдициални заключения¹¹⁵, а и с актовете си във

¹¹⁵ Виж **Семов, А.** Преюдициално запитване. Производството за преюдициални запитвания като гарант за добро правосъдие и за реализация на основното право на гражданите на достъп до съд. Изводи за ролята на националните юрисдикции в актуалната практика на СЕС (Първа част). // Общество и право, 2016, № 3, с. 3–22; **Семов, А.** Преюдициалното запитване като право на гражданите (съюзно и общоевропейско измерение) (Втора част). // Общество и право 2016 № 4, с. 3–19. **Минкова, Г.** Преюдициални запитвания до Съда на Европейския съюз в данъчното право. // Бизнес и право, 2018, № 4, с. 47–59. Вж. **Корнезов, А.** Преюдициалното запитване до Съда на Европейския съюз. 2 преаб. и доп. изд. С., Сиби, 2012. Някои интересни решения в областта на ДДС на СЕС последните години са: X BV (C–398/16), X NV (C–399/16) (C–398/16) & (C–399/16); ECLI:EU:C:2018:110; K.M. Zyla (C–272/17), ECLI:EU:C:2019:49; A-Fonds (C–598/17); ECLI:EU:C:2018:1037; W. Roels, N. Gossement (C–110/17); Judgment ECLI:EU:C:2018:250; Benoît Sauvage, Kristel Lejeune (C–602/17); ECLI:EU:C:2018:856; Jean Jacob, Dominique Lennertz (C–174/18); Luigi Bisignani (C–125/17); ECLI:EU:C:2018:104; Luca Menci (C–524/15); ECLI:EU:C:2018:197; Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) (C–233/16); ECLI:EU:C:2018:280; Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) (C–234/16) & (C–235/16); ECLI:EU:C:2018:281; Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) (C–236/16) & (C–237/16); ECLI:EU:C:2018:291; Hornbach-Baumarkt AG (C–382/16); ECLI:EU:C:2018:366; EV (C–685/16); ECLI:EU:C:2018:743; Мутница Варна (C–185/17); ECLI:EU:C:2018:108; Martin Wächter (C–581/17); ECLI:EU:C:2018:779; Deister Holding AG, по-рано Traxx Investments NV (C–504/16), Juhler Holding A/S (C–613/16) (C–504/16) & (C–613/16); ECLI:EU:C:2017:1009; Frank Montag (C–480/17); ECLI:EU:C:2018:987; Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG (C–625/17); ECLI:EU:C:2018:939; „ТТЛ“ ЕООД (C–553/16); ECLI:EU:C:2018:604; Christian Picart (C–355/16); ECLI:EU:C:2018:184; Marc Jacob (C–327/16) & (C–421/16); ECLI:EU:C:2018:210; J.-F. Brakeland u W. Roels (C–416/17); ECLI:EU:C:2018:811; Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA (C–575/17); ECLI:EU:C:2018:943; Skatteministeriet (C–116/16); ECLI:EU:C:2018:144; Skatteministeriet (C–117/16); ECLI:EU:C:2018:145; Tietosuojaavaltuutettu (C–25/17); ECLI:EU:C:2018:551; FIDELITY Funds, FIDELITY Investment Funds, FIDELITY Institutional Funds (C–480/16); ECLI:EU:C:2018:480; A/S Bevola, Jens W. Trock ApS (C–650/16); ECLI:EU:C:2018:424; PPUH Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek (C–277/14);

всяко едно съдебно производство. Тълкуването, което прави съдът, далеч не нахвърля последиците на конкретния акт. То не се ползва със сила на пресъдено нещо, а със сила на тълкуване. Преюдициалните заключения на Съда са обвързващи за всички субекти на правото, включително националните юрисдикции, които не са отправили конкретното запитване. За този извод няма значение дали заключението е тълкувателно или за преценка за валидност. Преюдициалните заключения по принцип имат обратно действие. Несъобразяването с преюдициално заключение от страна на национален юрисдикционен орган може да доведе до установяване на нарушение на държавата членка, към която той принадлежи.“

И така, според статистиката¹¹⁶ за периода 1970 – 31.12.2018 г. по решени дела пред СЕС държавите членки се нареждат по следния начин: на първо място, Германия със 145 дела; на второ място, Великобритания със 112; на трето място, Нидерландия с 96; на четвърто място, Италия със 71 дела; на пето място, Франция с 53

ECLI:EU:C:2015:719; *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* (C–516/14); ECLI:EU:C:2016:690; *Senatex GmbH* (C–518/14); ECLI:EU:C:2016:691; *Minister Finansów* (C–42/14); ECLI:EU:C:2015:229; *Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean* (C–183/14); ECLI:EU:C:2015:454; *Fonderie 2A* (C–446/13); ECLI:EU:C:2014:2252; „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани“ ООД (C–463/14); ECLI:EU:C:2015:542; *Gemeente Woerden* (C–267/15); ECLI:EU:C:2016:466; *Josef Plöckl* (C–24/15); ECLI:EU:C:2016:791; „ГСТ – Сървис АГ Германия“ (C–111/14); ECLI:EU:C:2015:267; *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft* (C–263/15); ECLI:EU:C:2016:392; *Gemeente Borsele* (C–520/14); ECLI:EU:C:2016:334; *Air France – KLM*, по-рано *Air France* (C–250/14), *Hop!-Brit Air SAS*, по-рано *Brit Air* (C–289/14) (C–250/14) и (C–298/14); ECLI:EU:C:2015:841; *SC Fatorie SRL* (C–424/12); ECLI:EU:C:2014:50; *VDP Dental Laboratory NV* (C–144/13); ECLI:EU:C:2015:116; *Morgan Stanley* (C–165/17).

¹¹⁶ Вж. 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.

дела; на шесто място, Полша с 49 дела; на седмо място, Белгия с 46 дела; на осмо място, България с 39¹¹⁷ дела и т.н.

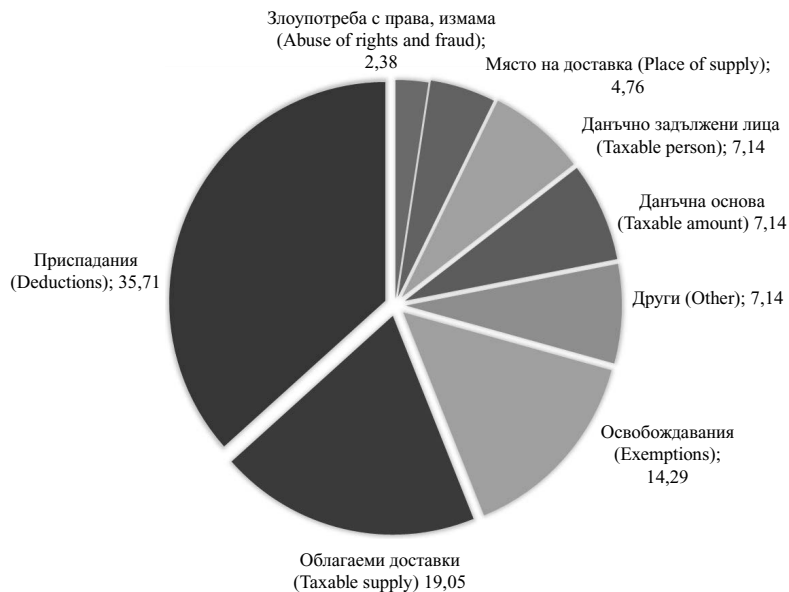
За периода 1.01.2015 – 31.12.2018 г. статистиката е както следва по решени дела в областта на ДДС: на първо място, Германия с 22; на второ място, Полша с 21; на трето място, Румъния, Португалия и Великобритания с 13; на четвърто място, Унгария с 12; на пето място, България с 11 и т.н. Що се отнася до висящите дела за същия период, държавите се нареждат, както следва: на първо място, Германия с 10; на второ място, Унгария и Естония с 6; на трето място, Полша с 5; на четвърто място, Румъния, Франция и Чехия с 4; на пето място, Нидерландия и Белгия с 3; на шесто място, Португалия, Великобритания и Латвия с 2; България е с 1 и т.н. Варненският административен съд е посочен на пето място като най-активен в преюдициалните запитвания, като най-активни преди него са съдилищата в Полша (на първо място), като следват Германия, Португалия и Нидерландия.

¹¹⁷ Някои от тях са както следва: „ЕОН Асет Мениджмънт“ ООД (C–118/11) ECLI:EU:C:2012:97; „ТЕЦ Хасково“ АД (C–234/11) ECLI:EU:C:2012:644; New Yorker SHK Jeans GmbH & Co. KG (C–621/11) P, ECLI:EU:C:2013:484; „Клуб“ ООД (C–153/11) ECLI:EU:C:2012:163; Боник ЕООД (C–285/11) ECLI:EU:C:2012:774; Slowakische Republik (C–284/11) ECLI:EU:C:2018:158; „Енел Марица Изток 3“ АД (C–107/10) ECLI:EU:C:2011:298; Христомир Маринов (C–142/12) ECLI:EU:C:2013:292; (C–572/11) ECLI:EU:C:2013:456; „Русе-деспред“ ООД (C–138/12) ECLI:EU:C:2013:233; „Макс Пен“ ЕООД (C–18/13) ECLI:EU:C:2014:69; Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – Варна (C–203/10) ECLI:EU:C:2011:118; Trento Sviluppo srl, Centrale Adriatica Soc. coop. arl (C–281/12) ECLI:EU:C:2013:859; „Строй транс“ ЕООД (C–642/11) ECLI:EU:C:2013:54; „Траум“ ЕООД (C–492/13) ECLI:EU:C:2014:2267; „Фирин“ ООД (C–107/13) ECLI:EU:C:2014:151; (C–298/11) ECLI:EU:C:2012:429; ТД на НАП – Пловдив (C–259/12) ECLI:EU:C:2013:414; „ЕЙ и ЕС – 3С МАРИЦА ИЗТОК I“ ЕООД (C–124/12) ECLI:EU:C:2013:488; „Евита-К“ ЕООД (C–78/12); ECLI:EU:C:2013:486; Галин Костов (C–62/12); ECLI:EU:C:2013:391; „ЛВК – 56“ ЕООД (C–643/11); ECLI:EU:C:2013:55; ЕТ „ПИГИ – Павлета Димова“ (C–550/11); ECLI:EU:C:2012:614; Cormac-Collins SA (C–19/12); ECLI:EU:C:2013:860; Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – Бургас, при Централно управление на НАП (C–549/11); ECLI:EU:C:2012:832; Акцизи: Регионална митническа дирекция – Пловдив (C–2/09) ECLI:EU:C:2010:312.

Има решения на СЕС по български преюдициални запитвания, които са повлияли за извършването на промени в българското данъчно законодателство, преодоляване на противоречива практика на ВАС и въвеждането на изменения в действащото законодателство от страна на Народното събрание¹¹⁸.

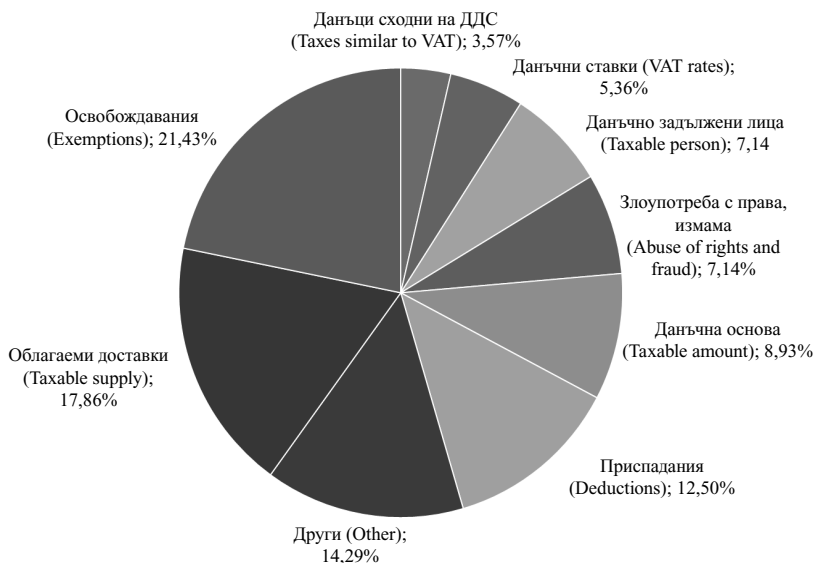
В изследването на PwC Legal се представят данни и прави преглед за:

ПРЕГЛЕД НА РЕШЕНИ И ОТТЕГЛЕНИ ДЕЛА ПО ТЕМИ 2018



¹¹⁸ Вж.: C-2/09; съединени дела C-621/10 и C-129/11; C-203/10; C-550/11; C-142/2012; C-549/11; C-9/12.; C-643/11; C-642/11; C-118/11; C-153/11; C-234/11; C-107/13; C-576/15; C-285/11; C-78/12; C-18/13; C-284/11, C-492/13, C-138/12; C-111/14.

ПРЕГЛЕД НА РЕШЕНИ И ОТТЕГЛЕНИ ДЕЛА ПО ТЕМИ 2017



Тъй като говорим за анализ и статистика, бих искала да уточня, че като че ли през последните години в България липсват цялостни изследвания за влиянието на практиката на СЕС върху националното данъчно законодателство в областта на данъчното облагане.¹¹⁹ Може би такава ще бъде направено скоро! Въпреки това на практически форуми подобни теми биват обсъждани все по-

¹¹⁹ Преюдициалните запитвания до СЕС, отправени от българските съдилища относно прилагането на Директивата за ДДС, разкриват прекалено строгите правила, установени от закона за ДДС и стриктните практики на данъчните органи, констатира данъчния консултант Иван Въргулев от КПМГ. Вж. **Vargoulev, I.** The Bulgarian VAT System To Be Evaluated by the ECJ. IBFD International VAT Monitor, 2012 (Vol. 23), № 1 Що се отнася до бъдещето на косвените дънъци след 2020 г. вж. на: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/the-future-of-indirect-taxes.pdf>.

често. Например бих искала да спомена презентациите на съдията от ВАС Теодора Николова¹²⁰, изнесени на двете конференции, организирани от клона на IFA, България и Юридическия факултет на СУ: „Поставянето на преюдициални въпроси като форма на интелектуално сътрудничество между националните юрисдикции и СЕС неминуемо издига нивото на правна култура на административните съдилища. Веднъж чрез полезните елементи на тълкуване в отговорите на СЕС, а също и пример за следване относно детайлното изследване на поставените правни въпроси, така и със самия процес на подготовка на поставянето на преюдициални въпроси. Съдебната практика по „български преюдициални запитвания“ влияе съществено върху данъчното законодателство и уеднаквяване на данъчната административна и съдебна практика. Прегледът на тези съдебни решения показва видима тенденция към по-мотивирани и задълбочени актове за отправяне на ПЗ, а също и поставящи по-сложни за решаване въпроси“¹²¹. Респективно съдия Мадлен Петрова от ВАС изтъква, че тълкуването на правото на Съюза, дадено в решенията на Съда, влияе пряко на обхвата на извършваната от националния съд преценка за спазване на материалния закон като част от проверката за законосъобразност на актовете, издавани от данъчната администрация в случаите на корекции на начислен ДДС и ползван данъчен кредит¹²².

Независимо дали се ползват със сила на пресъдено нещо или с тълкувателна сила, значението на актовете на СЕС не бива да се подценява. По отношение на преките данъци например, заслужава внимание Решение от 25.07.2018 г. по дело C-553/2016 г., (вж. също Решение № 2104 от 13.02.2019 г. по а.д. № 13330/2015 г. на

¹²⁰ Достъпна на: <http://2017.ifa-conference.com/> [страницата е посетена на 6.03.2019 г.].

¹²¹ Заклучава съдия Теодора Николова в презентацията си „Преглед на практиката на Съда на Европейския Съюз по преюдициални запитвания на български юрисдикции по данъчни дела“.

¹²² Заклучава съдия Мадлен Петрова в презентацията си. Достъпна на: <http://www.ifa-conference.com/> [страницата е посетена на 6.03.2019 г.].

ВАС и Решение № 3764 от 14.03.2019 г. по а.д. № 1053/2015 г. на ВАС). То е причина да бъдат предприети мерки за промяна на разпореди в ДОПК. С проекта на ЗИД на ДОПК се предлага отмяна на чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК¹²³. В мотивите на (с. 6–7, т. 8) е посочено, че с Решение от 25.07.2018 г. по дело С-553/2016 г. във връзка с преюдициално запитване, Съдът постановява, че разпоредбата на чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК противоречи на чл. 56 ДФЕС, забраняващ въвеждането на ограничения на свободното предоставяне на услуги. В тази връзка със законопроекта се предлага отмяна на т. 3 в чл. 175, ал. 2 ДОПК, съгласно която от датата на изтичането на срока за внасянето на данъци, подлежащи на удържане при източника, на чуждестранно лице, до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане, се дължи лихва. Предлага се отмяна на чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК и въвеждане на имуществена санкция.

Интерес заслужава и съвсем скоро излязлото решение по съединени дела С-115/16, С-118/16, С-119/16 и С-299/16, ECLI:EU:C:2019:134: „Член 1, параграф 1 във връзка с член 1, параграф 4 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3.06.2003 г. относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване на плащанията на лихви от всякакви данъци важи само за действителните бенефициери на такива лихви, а именно за субектите, които реално се ползват от тези лихви в икономическо отношение и съответно разполагат с властта свободно да определят предназначението им. Общият принцип на правото на Съюза, че правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба, трябва да се

¹²³ Датата на приключване на общественото обсъждане е 5.12.2018 г., достъпно на <http://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=3855> [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

тълкува в смисъл, че при наличието на измама или злоупотреба националните административни и съдебни органи трябва да отказват да предоставят на данъчнозадълженото лице предимството на освобождаването на лихвените плащания от всякакви данъци, предвидено в член 1, параграф 1 от Директива 2003/49, дори ако няма националноправни или основаващи се на споразумения разпоредби, предвиждащи такъв отказ. За да се докаже наличието на злоупотреба, са необходими, от една страна, съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана с тази правна уредба, не е постигната, и от друга страна, субективен елемент, изразяващ се в намерението да се получи предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създадат условията, необходими за получаването му. Съвкупността от определен брой индиции може да докаже наличието на злоупотреба с право, стига тези индиции да са обективни и непротиворечиви. Такива индиции могат да са в частност наличието на дружества за насочване на дохода, които нямат икономическа обосновка, както и чисто формалният характер на структурата на групата от дружества, финансовата договореност и заемите. Обстоятелството, че държавата членка, в която възникват лихвите, е сключила спогодба с третата държава, в която е установено дружеството – действителен бенефициер на лихвите, е без значение за евентуалната констатация на злоупотреба с право. За да откаже да признае дадено дружество за действителен бенефициер на лихвите или за да докаже наличието на злоупотреба с право, националният орган не е длъжен да определи кой субект или кои субекти смята за действителни бенефициери на тези лихви.“

Бих искала да представя и Хартата на основните права на ЕС, тъй като 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 прин-

ципи¹²⁴. В преамбюла ѝ се казва, че 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 (ЕКЗПЧОС), 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.

Сред основните права, важни за данъчното облагане са: Зачитане на личния и семейния живот (чл. 7); Защита на личните данни (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)¹²⁵.

¹²⁴ 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.

¹²⁵ 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;

Само да припомним, че беше решено, че Съюзът ще се присъдени към ЕКЗПЧОС¹²⁶, 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 съюз¹²⁷. 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 Съюза¹²⁸ (вж. в този смисъл решения *Kamberaj*, C-571/10, EU:C:2012:233, т. 60 и *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, т. 44).**

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, както подчертах. Например по отношение на съвместимостта на правилата на ДДС с Хартата (например чл. 17 от Хартата,

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)

¹²⁶ 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.

¹²⁷ 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.

¹²⁸ 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 u Al Barakaat International Foundation/Съвет и Комисия*, C-402/05 P и C-415/05 P, EU:C:2008:461, т. 283).

досежно правото на собственост и ДДС¹²⁹),¹³⁰ „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 – както генералният адвокат отбелязва в т. 60 от заключението си – 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)“¹³¹.

Референция към Хартата има в 18 решения на СЕС и 20 становища на генерални адвокати за периода 2009 – 1.09.2018

¹²⁹ Чл. 17 „1. Всеки има право да се ползва от собствеността на имуществото, което е придобил законно, да го ползва, да се разпорежда с него и да го завещава. Никой не може да бъде лишен от своята собственост, освен в обществена полза, в предвидените със закон случаи и условия и срещу справедливо и своевременно обезщетение за понесената загуба. Ползването на имуществото може да бъде уредено със закон до степен, необходима за общия интерес. 2. Интелектуалната собственост е защитена.“

¹³⁰ За повече информация вж.: **Kofler, G., M. P. Maduro, P. Pistone.** Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD, 2011; **Baker, P.** The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. IFA, 2015. По въпроси, свързани с човешките права и данъчното облагане в Европейския съюз виж също чл. 6, § 2 ДЕС и Протокол относно чл. 6, § 2 от ДЕС относно присъединяването на Съюза към ЕКПЧОС. Вижте напр. решения на ЕСПЧ по делата *Jussila v. Finland* (73053/01), *Hentrich v. France* (13616/88).

¹³¹ Вж. т. 61 в Решение по съединени дела C-131/13, C-163/13 и C-164/13 ECLI:EU:C:2014:2455 (*Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof, Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV*). „Декларира, че жалбите по отношение на чл. 1 на Протокол № 1 на Конвенцията и чл. 14 на Конвенцията в съответствие с чл. 1 на Протокол № 1, са основателни“ – *Bulves AD v. Bulgaria* (app. № 3991/03).

г.¹³², но въпреки това, обхватът на Хартата¹³³ е ограничен до случаи, в които се оспорва правото на ЕС съгласно член 51. **Независимо от това, Хартата има същата юридическа сила като Договорите (чл. 6, § 1 ДЕС) и спазването ѝ 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)¹³⁴.

Б. Относно практиката на националните съдилища и на Конституционния съд

Обичаят и съдебната практика¹³⁵ на националните съдилища¹³⁶ в областта на данъчното облагане според общопри-

¹³² Виж презентация на PwC Legal „Recent Case Law of the CJEU in the area of VAY – 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.

¹³³ За повече информация вж: **Александрова, И., М. Златарева, П. Панова, Н. Ангелов.** Съдебна защита на основните права в България. Т. 1 и 2. С., НИП, 2015; **Семов, А.** Права на гражданите на ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2018; **Христов, Х.** Вътрешен пазар и основни свободи на движение в правото на Европейския съюз. **Колев, О.** Още веднъж за основните права на човека и гражданина. // Международна политика, 2016, № 2, с. 60–75.

¹³⁴ 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 *Kadi u Al Barakaat International Foundation/Съвет и Комисия*, EU:C:2008:461, т. 283 и 284. В трета глава ще бъде представено мнение относно правото на добра администрация.

¹³⁵ **Сталев, Ж.** Съдебната практика като източник на право. // Съвременно право, 1997, № 6, с. 7–19.

¹³⁶ Вж. **Къндева-Спиридонова, Е.** Управленско решение. С., БАН., 1978, с. 165–166, където посочва, че „Към ненормативните правни актове на управление освен индивидуалните административни актове могат да бъдат отнесени и някои съдебни актове. Най-общо погледнато, съдебните актове са лишени от този творчески, организиращ характер, присъщ на актовете на управление на представителните и на изпълнително-разпоредителните органи. Съдебните актове не съдържат норми на правото, съдиите в решението си не установяват правни норми. Те само прилагат правните норми по повод някой факт или събитие“.

етата българска финансовоправна и данъчноправна доктрина не са източници на правото, доколкото става въпрос за публичноправни отношения. Класиците в административноправната и финансовоправната доктрина разглеждат административното правосъдие по следния начин: „Административното правосъдие за отмяна слага в движение съдебния контрол над актовете на административната власт, издадени в това ѝ качество и в упражнение на административни функции. При правосъдието за отмяна не се касае нито да се контролира частноправната дейност на органите на администрацията, нито да се засегнат по един или друг начин други, освен административноправни прояви и действия.“¹³⁷

Съгласно чл. 130, ал. 2 от Закона за съдебната власт¹³⁸ обаче, тълкувателните решения и тълкувателните постановления са задължителни за органите на съдебната и изпълнителната власт, за органите на местното самоуправление, както и за всички органи, които издават административни актове. По отношение на тази практика, бих искала да споделя тезата, че по този начин се предоставя възможност за **квазизаконодателстване в областта на публичноправни обществени отношения**, каквито са данъчните правни отношения, включително финансовоправните отношения, които по принцип следва да се уредят със закон, което произтича от принципа на върховенството на закона, принципа за разделение на властите и принципа за правната сигурност, включително и чл. 84, т. 3 КРБ (установява данъците и определя размера на държавните данъци). Тълкувателната дейност на върховните съдилища има за цел отстраняване на противоречива или неправилна съдебна практика по тълкуването и прилагането на закона – чл. 124, ал. 1 ЗСВ, т.е. няма за предмет разрешаването на съдебен

¹³⁷ Стайнов, П., Ангелов, А. Ръководство по административно правосъдие. С., 1945, с. 17. Вж. и чл. 120 КРБ.

¹³⁸ Обн. ДВ. бр. 64 от 7.08.2007 г., изм. и доп. ДВ. бр. 77 от 18.09.2018 г.

спор по конкретно дело, поради което не са актове по смисъла на чл. 229, ал. 1, т. 4 ГПК.¹³⁹

Илюстрация на казаното са например Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк.д. № 10/2016 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС и Тълкувателно решение № 3 от 3.07.2014 г. по тълк.д. № 5/2013 г. на ОСК при ВАС, като мотивите им не се ползват със задължителна обвързваща сила¹⁴⁰, които определят валидността на цяла категория РА, съответно аргументират принципната (не)приложимост на чл. 175, ал. 3 ДОПК към имуществени санкции.

¹³⁹ Определение от 11.02.2016 г. по а.д. № 13087/2015 г. на ВАС, 5-чл. с-в, II колегия: „Безспорно е, че съгласно чл. 229, ал. 1, т. 4 ГПК във вр. с чл. 144 АПК съдът може да спре съдебното производство, когато в същия или в друг съд се разглежда дело, решението, по което ще има значение за правилното решаване на спора. Безспорно е също, че разпоредбата не въвежда ограничения досежно характера на обуславящото дело – то може да бъде административно, гражданско, наказателно, конституционно. Може да бъде и тълкувателно, тъй като висящността на тълкувателно дело по правен въпрос, който обуславя решението, е основание за спиране на производството по висящите пред ВАС дела. Съгласно чл. 124, ал. 1 ЗСВ при противоречива или неправилна практика по тълкуването и прилагането на закона се приема тълкувателно решение. Правилното тълкуване и прилагане на релевантния закон е преюдициален въпрос за правилното решаване на спора. С оглед на това по принцип, при образувано във Върховния административен съд тълкувателно дело, съдът може да спре съдебното производство по конкретно дело, с цел да се постанови тълкувателно решение по релевантния за предмет на делото правен въпрос“.

¹⁴⁰ Вж. Тълкувателно решение № 7 от 11.12.2008 г. по тълк.д. № 3/2008 г., ВАС, ОСС; Тълкувателно решение № 1 от 7.05.2009 г. по тълк.д. № 1/2009 г., ВКС, ОСНК; Тълкувателно решение № 1 от 26.06.2012 г. по тълк.д. № 1/2011, ВАС, ОСС; Тълкувателно решение № 3 от 3.07.2014 г. по тълк.д. № 5/2013 г., ВАС, ОСС; Тълкувателно решение № 5 от 22.06.2015 г. по тълк.д. № 42014 г., ВАС, ОСС; Тълкувателно решение № 4 от 12.03.2016 г. по тълк.д. № 4/2015 г., ВКС, ОСНК; Тълкувателно решение № 1 от 18.05.2016 г. по тълк.д. № 3/2015 г., ВАС, ОСС; Тълкувателно решение № 2 от 12.04.2017 по тълк.д. № 3/2016 г., ВАС, ОСС и др.

В. Относно правните принципи

В йерархията на източниците на данъчното право на национално ниво, КРБ стои най-високо. Съгласно чл. 5, ал. 1 КРБ е върховен закон и другите закони не могат да ѝ противоречат. Бих искала отново да представя основните конституционни принципи, тъй като те са в основата на тезите на настоящото изследване, започвайки с доайените, представяйки същевременно и младите конституционалисти. **Изключително е изследването на проф. Евгени Танчев в областта на конституционните принципи.**¹⁴¹ „В модерната национална държава демократичните конституционни системи на управление са построени върху няколко основни принципа, независимо от обстоятелството дали изрично се провъзгласяват или имплицитно се провеждат в съдържанието на писаните основни принципи. [...] Без претенция за изчерпателност кръгът на конституционните принципи в съвременната държава обхваща: народния суверенитет; разделението на властите; правовата държава и господството на правото; социалната държава. Този каталог на конституционните принципи преднамерено не включва основни начала, които се отнасят до системата от основни права или конфигурацията на институциите, разглеждана автономно от гражданите, тъй като те не притежават същата степен на абстракция, каквато представляват изброените основни принципи“.

Напоследък прави впечатление, че говорим за всички тези принципи, но забравяме, че не са само цели и постулати. В подкрепа на казаното, споделям изцяло мнението на **проф. Янаки Стоилов**, че е крайно време освен принципа за прякото действие на конституцията да усвоим и принципа за прякото действие на принципите.¹⁴²

¹⁴¹ **Танчев, Е.** Въведение в конституционното право, с. 255–267.

¹⁴² **Стоилов, Я.** Правните принципи. С., Сиби, 2018, с. 312.

Проф. Емилия Друмева последователно разглежда **принципите, а именно:** разделение на властите (чл. 8); правова държава¹⁴³ (чл. 4, ал. 1); социална държава (чл. 4, ал. 2)¹⁴⁴. Принципът за разделение на властите е прогласен в новата ни Конституция (чл. 8).

Проф. Пламен Киров, акцентира, че модерната държава все по-често и по-категорично се ориентира към постигането на общозначими ценности и цели, обозначаваани като общо благо. Ако през Средните векове общото благо се възприема предимно като индивидуална справедливост, то впоследствие, когато отделните индивиди стават носители на основни права и свободи, неговото съдържание непрекъснато се обогатява с нови ценности, които трябва да се реализират чрез държавата.¹⁴⁵

За данъчното облагане и право безспорно на първо място това е принципът, установен в чл. 4 КРБ, че **Република България е правова държава**. Тя се управлява според Конституцията и законите на страната. Принципът на върховенството на закона и правовата държава (на английски *Rule of Law*)¹⁴⁶ последователно е прокаран в законодателство ни и намира израз в **принципа на законност, установен в двата кодекса, които касаят дейността на административните органи и финансовата администра-**

¹⁴³ Вж. Решение № 14 от 1992 г., Решение № 17 от 1995 г. и Решение № 1 от 2005 г. на КС.

¹⁴⁴ **Друмева, Е.** Конституционно право, с. 122–139.

¹⁴⁵ **Киров, П.** Еволюцията на конституционните принципи. Сборник с доклади. Приложение на конституционните принципи в публичното и частното право. В. Търново, УИ „Св. Кирил и Методий“, 2017, с. 17; **Киров, П.** Конституиране на представителното управление в България, . С., Сиела, 2015.

¹⁴⁶ Отличен анализ на съвременните предизвикателства, които стоят пред правовата държава, прави доц. Мартин Белов в книгата, подготвена след проведена втора Еразъм седмица през 2018 г. в Юридическия факултет на СУ. Вж.: **Belov, M.** (ed.) *Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century*. The Hague, Eleven publ., 2018. Вж. мнението на екипа на „Юридически барометър“ относно книгата на адрес: <https://legalbarometer.bg/breaking-news/item/140-rule-of-law-at-the-beginning-of-the-twenty-first-century> [страницата е посетена на 2.09.2018].

ция – ДОПК и АПК¹⁴⁷, респективно в материалните данъчни закони. Принципът на върховенството на закона е втъкан и в основните принципи на данъчното право и административното право.¹⁴⁸

Изискването за правова държава и върховенство на закона¹⁴⁹ е сред основните изисквания за присъединяване и основните ценности на ЕС, които в днешно време се защитават дори по отношение на самите държави членки на ЕС (за това ще стане въпрос във Втора глава). Принципът за върховенството на закона е прокаран последователно и в разпоредбите на чл.

¹⁴⁷ Вж. Еленков, А, А. Ангелов, Ас. Дюлгеров, Ат. Дишева, Л. Панов, М. Казанджиева, С. Янкулова, Т. Николова, Ю. Ковачева. Административнопроцесуален кодекс. Систематичен коментар. С., ИК Труд и право, 2013.

¹⁴⁸ Вж. за тях Славова, М. Принципи на административното право. С., Сиби, 2002.

¹⁴⁹ По отношение на върховенството на закона виж: **Craig, P.** Formal and analytical Concepts of the Rule of Law: An Analytical Framework, P.L., 1997; **Belov, M.** Rule of Law in Space of Flows. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018, **Belov, M.** The Republic of Bulgaria. – In: International Encyclopedia of Laws. Deventer: Kluwer, 2018, **Belov, M.** Bulgaria. Part I. – In: **Emmert, F., Hammer, L.** (eds.) The European Convention of Human Rights and Fundamental Freedoms in Central and Eastern Europe. Hague, Eleven International Publishing, 2012, p. 101–107; **Adams, M., A. Meuwese, E. H. Ballin.** Constitutionalism and the Rule of Law. Bridging Idealism and Realism. Cambridge University Press, 2017; **Rosenfeld, M., Sajo, A.** Op. cit.; **Kelsen, H.** Pure Theory of Law. Berkeley, University of California Press, 1967; **Hart, H. L. A., H. Lionel, A. Hart, L. Green.** The concept of Law. Oxford University Press, 2012; **MacCormick, N.** Questioning Sovereignty: Law, State, and Nation in the European Commonwealth (Law, State, and Practical Reason). Oxford University Press, 1999; **Ross, H.** Law as a Social Institution. Hart Publishing, 2001; **MacCormick, N.** Institutions of Law: An Essay in Legal Theory. Oxford University Press, 2007; **Стоянов, Я.** Правните принципи; **Топчийска, Д.** Върховенство на правото. Теоретични аспекти. С., Авангард Прима, 2016.; **Гройсман, С.** Право и морал. Проблемът за юридическата валидност в прочита на съвременния правен позитивизъм. С., Сиела, 2017; **Вълчев, Д.** Правата на човека и съвременната държава. // Съвременно право, 1997, № 6; **Вълчев, Д.** Държавата като самия правен ред. // Правна мисъл, 2010, № 4; **Начев, Д.** Правна сигурност и справедливост в наказателното право. – В: Електронен сборник „25 години департамент „Право“ в Нов български университет“, 2016; **Торбов, Ц.** Учение за държавата. С., Лик, 1995; **Торбов, Ц.** Основният принцип на правото. Право и справедливост. С., Век 22, 1992; **Ганев, В.** Трудове по обща теория на правото. С., Сиби, 1998.

4, ал. 1 и ал. 3, чл. 5, ал. 1 и ал. 4, чл. 7, чл. 60, ал. 1 и чл. 84, т. 3 и др. КРБ¹⁵⁰. **Проф. Сашо Пенев** подчертава, че установяването на данъците и таксите със закон е и израз на принципа за правовата държава. **В Решение № 1 от 27.01.2005 г. по к.д. № 8 от 2004 г. на Конституционния съд се приема, че „правова държава“ означава упражняване на държавна власт на основата на конституцията, в рамките на закони, които материално и формално съответстват на конституцията и които са създадени за спазване на човешкото достойнство, за постигане на свобода, справедливост и правна сигурност**¹⁵¹.

В данъчния процес, както разяснява проф. Георги Петканов, принципът на законността са изразява в това, че всяко процесуално действие на данъчните органи и данъчните субекти трябва да бъде съобразено с изискванията на процесуалния закон, а при издаването на различните актове компетентният данъчен орган трябва точно да приложи материалния данъчен закон. „В данъчния процес принципът на законността е не само прокламиран, но и нормативно така установен, че да се гарантира неговото реално прилагане. Така например предназначението на данъчната проверка или ревизия е да се установи фактическият състав и възникналото данъчно задължение с оглед съставянето на предвидените актове за констатации, а след това и на данъчния ревизионен акт. Възможността пък за обжалване на данъчния ревизионен акт по административен и съдебен ред е въведена с оглед проверката на неговата законосъобразност. Гаранция за законосъобразност са и отмяната на влезли в сила решения на административния съд и възобновяването. Гаранции за законност са установени и при принудителното събиране на данъчните задължения, при установяването на данъчните нарушения и налагането на санкции и принудителни административни мерки и

¹⁵⁰ Вж. **Пенев, С.** Принципът за законоустановеност на данъците и таксите в практиката на ВАС. – В: Сборник с доклади от конференция. 100 г. Върховен административен съд. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014, с. 522–540.

¹⁵¹ Пак там, с. 523.

др. Във всички случаи несъобразяването с изискванията на принципа на законността води до отмяна на процесуалните действия и издадените актове¹⁵².

Съгласно чл. 5, ал. 1 КРБ и чл. 15, ал. 1 от Закона за нормативните актове¹⁵³ (ЗНА), нормативният акт трябва да съответства на КРБ и на другите нормативни актове от по-висока степен. КРБ въвежда принципа за законоустановеност на данъците¹⁵⁴ с чл. 60, ал. 1, съгласно който гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Аlineя 2 на същия член въвежда втория основен принцип на данъчното право – данъчните облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон. Смесът на принципа за законоустановеност на данъците е да се гарантира намеса в имуществената сфера на данъчните субекти до степен и по ред, който се налага от публичния интерес. Създадените не със закон данъчни уредби са противоконституционни. От изискванията на чл. 60 КРБ следва, че определяне на данъчно задължените лица не може да се извършва по тълкувателен път, а само с изричен законов текст.¹⁵⁵

Другите правни норми на КРБ, свързани с данъчното облагане са: чл. 56 – право на защита и достъп до правосъдие; чл. 84, т. 3¹⁵⁶ – Народното събрание установява данъците и определя размера на държавните данъци, като не може да делегира

¹⁵² Вж. Петканов, Г. Данъчен процес. С., Тилия, 1996, с. 13

¹⁵³ Обн. ДВ бр. 27 от 3.04.1973 г., изм. и доп. ДВ. бр. 34 от 3.05.2016 г.

¹⁵⁴ Пенюв, С. Принциът на законоустановеност на данъчните задължения в Република България в практиката на Конституционния съд. – В: Римско и съвременно публично право. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2013.

¹⁵⁵ Тълкувателно решение № 3/06.06.2008 по тълк.д. № 2/2008 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС.

¹⁵⁶ С Решение № 3 от 9.02.1996 г. по к.д. № 2/1996 г. КС е приел, че принципът за законоустановеност на данъчните задължения се отнася до всички елементи, определящи размера на данъка – данъчния субект, данъчната основа, данъчна ставка и др. Съгласно разпоредбата на чл. 84, т. 3 от Конституцията установяването на данъците и определянето на техния размер е изключително правомощие на НС, което не може да се делегира на изпълнителната власт.

това свое изключително право на изпълнителната власт; чл. 84, т. 13 КРБ – НС дава амнистия¹⁵⁷; чл. 85, ал. 1, т. 4 – Народното събрание ратифицира и денонсира със закон международните договори, които съдържат финансови задължения за държавата; чл. 98, т. 12 – президентът опрощава несъбираеми държавни вземания¹⁵⁸; чл. 141, ал. 3 – общинският съвет определя размера на местните данъци при условия, по ред и в границите, установени със закон и др.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Последен пример за незачитане на принципа на правовата държава, включително и други принципи, прогласени от КРБ, бе предложението за амнистиране на данъчните задължения на мюфтийството от НС с предложения за промени в Закона за вероизповеданията (Законопроект за изменение и допълнение на Закона за вероизповеданията, № 954-01-4, внесен от Цветан Цветанов и Мустафа Карадайъ на 31.01.2019 г.). Що се отнася до **разсрочването и отсрочването** на изпълнението на данъчни задължения, то в ДОПК има разписани императивни разпоредби досежно реда, условията и сроковете за това – чл. 183–189. При това следва да се вземе предвид и погасителната давност при вземане на подобно управленско решение.

¹⁵⁸ Минкова, Г. Погасяване на финансови задължения чрез опрощаване. // Съвременно право, 2018, № 1. Производството за опрощаване по чл. 98, т. 12 КРБ е уредено в Указ № 2773 от 23.12.1980 г. за опрощаване на несъбираеми дългове към държавата, издаден от председателя на Държавния съвет на Народна Република България (обн., ДВ, бр. 100 от 26.12.1980 г., изм. и доп., бр. 51 от 29.06.1984 г.). Указът е приет при действието на отменената Конституцията от 1971 г., което прави уредбата несъобразена със съвременните обществени, икономически и социални отношения и трудно приложима.

¹⁵⁹ В тази връзка вж. и Решение № 6 от 19.03.1998 по к.д. № 4/1998, както и Решение № 9 от 21.09.2000 г. по к.д. № 6/2000 г. Във връзка с това правомощие на общинския съвет, принципно значение има РКС № 10 от 26.06.2003 г. по к.д. № 12/2003 г. В мотивите се прави разлика между понятията „установява“ и „определя“ – „установяване“ означава въвеждане, посочване на нещо, докато „определяне“ е точно и ясно даване на всички негови белези. Съгласно чл. 60, ал. 1 КРБ данъците и таксите само се установяват със закон. Няма пречка обаче НС, като е определило (въвело) една такса, която не е публично държавно вземане, да предостави на изпълнителната власт определянето на нейния размер. Разграничението между „установяване“ и „определяне“ на данъците и таксите има принципно значение. От това следва, че общинските съвети не могат да установяват местни данъци и такси, а само определят (конкретизират) техния размер в границите, предвидени ЗМДТ.

Изискването за конституционност е основен принцип на **правовата държава**¹⁶⁰, като в днешно време **Конституционният съд** е активен в отстояването му в областта на данъчното законодателство, явявайки се пазител на основните конституционни принципи и традиции. Това същевременно подпомага развитието на данъчното право и обогатява правната доктрина.¹⁶¹ **Принципът на правовата държава е критерий за валидност на правните актове**¹⁶². Решенията на Конституционния съд на Република България също са източник (чл. 149 КРБ), в случай че се прогласява противоконституционността на даден законодателен текст¹⁶³. Категорично смея да заявя, че изследването и анализът на темите, свързани с тълкувателната практика на ВАС, включително и практиката на Конституционния съд в областта на данъчното

¹⁶⁰ Например в Решение № 9 от 20.06.1996 г. по к.д. № 9/1996 г. КС приема, че проява на конституционните принципи за правова държава и законност в областта на данъчното право е правилото за неретроактивност на данъчната норма. Нормите, с които се въвеждат данъчните задължения или данъчните улеснения, трябва да бъдат създадени преди времето, за което те се отнасят.

¹⁶¹ **Минкова, Г.** Принципът на разделение на властите през призмата на данъчното законодателство. // Общество и право, 2017, № 2; **Минкова, Г.** Принципът на законоустановеност на данъци и такси. // Правна мисъл, 2010, № 1, с. 22.

¹⁶² **Стоилов, Я.** Цит. съч., с. 208–251.

¹⁶³ Вж. някои решения на Конституционния съд на РБ в областта на материалното и процесуалното данъчно право: Решение № 12 от 1.11. 1994 по к.д. № 12/1994 г.; Решение № 21 от 26.10.1995 по к.д. № 18 от 1995; Решение № 3 от 9.02.1996 по к.д. № 2 от 1996 г.; Решение № 9 от 20.06.1996 по к.д. № 9 от 1996; Решение № 2 от 30.01.1997 по к.д. № 26 от 1996 г.; Решение № 8 от 17.06.1997 по к.д. № 3 от 1997 г.; Решение № 9 от 31.06.1997 г. по к.д. № 2 от 1997 г.; Решение № 6 от 19.03.1998 г. по к.д. № 4 от 1998 г.; Решение № 10 от 26.06.2002 по к.д. № 12/ 2003; Решение № 11 от 1.07.2003 г. по к.д. № 9/2003; Решение № 10 от 3.12.2009 по к.д. № 12/2009 г.; Решение № 14 от 21.12.2010 г. по к.д. № 17/2010 г.; Решение № 4 от 4.07.2013 г. по к.д. № 11/2013 г.; Решение № 10 от 24.10.2013 г. по к.д. № 8/2013 г.; Решение № 13 от 31.07.2014 г. по к.д. № 1/2014 г.; Решение № 2 от 4.02.2014 г. по к.д. № 3/2013 г.; Решение № 5 от 5.04.2012 г. по к.д. № 13/2011 г.; Решение № 11 от 26.11. 2013 г. по к.д. № 20/2013; и др. Президентът отправи искане за установяване на противоконституционност на разпоредби от ЗИД ЗКПО обн., ДВ, бр. 98 от 2018 г.

и финансовото право, следва да са обект на самостоятелни научни изследвания, тъй като след 10 години членство в ЕС е необходимо да бъде направен тежен задълбочен анализ. Пример за това е изследването, направено от проф. Иван Стоянов¹⁶⁴ в областта на съдебната практика на ВАС по отношение на преките и косвените данъци.

Представителите на чуждестранната данъчноправна доктрина 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

¹⁶⁴ **Стоянов, И.** Сборник съдебна практика по данъчни дела на ВАС.. Първи том. Преки данъци. С., Сиела, 2018. Сборникът обхваща практиката на ВАС по данъчни дела за периода 2007–2017 г., като акцентът е поставен върху последните години. Определянето на този период не е случайно. Съображенията са: първо, от 2007 г. РБ е член на ЕС и съответно българското данъчно законодателство е обновено и хармонизирано с данъчното законодателство на ЕС; второ, от 2007 г. е създадена и започва да функционира системата на административните съдилища у нас, на които са подсъдни данъчните дела.

със защитата на правата на човека и основните права, получава 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 (ЕСJ) 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 Съюза¹⁶⁵.

Тъй като по-горе подчертах, че идеята на изследването е да докаже, че е крайно време да говорим за „**принципа за прякото действие на принципите**“, се изкушавам да представя по-долу какво се случва с принципите на правото на ЕС в правоприлагането и доктрината в областта на данъчното облагане. 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.¹⁶⁶ Към източниците на първичното право следва да се добавят общите принципи на правото на ЕС¹⁶⁷, които не са закрепени в Договорите. Изрично Договорите са предвидили напри-

¹⁶⁵ 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.

¹⁶⁶ Костов. С. Цит. съч., с. 241.

¹⁶⁷ 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.

мер принципа на защита на правата на човека (чл. 6 ДЕС), принципа за недискриминация (чл. 18 ДЕС), принципите на субсидиарност¹⁶⁸ (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 сигурност¹⁶⁹ се извеждат в практиката на СЕС. **Основните принципи на правото на ЕС са:** пропорционалност; правна сигурност; оправдани правни очаквания; феърплей; принцип за полагане на дължимата 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. **Тук трябва да се добави и защитата на данните**¹⁷⁰. **Основните права и общите принципи на правото на ЕС се защитават от СЕС**¹⁷¹.

¹⁶⁸ 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 горесцитирания протокол. За повече информация относно дейностите им посетете: <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/home/home.do>

¹⁶⁹ 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“.

¹⁷⁰ **Тук трябва да се включи и защитата на данните:** чл. 16 ДФЕС; чл. 39 ДЕС; чл. 8 ЕКЧП; Конвенция 108 на Съвета на Европа за защита на лицата при автоматизираната обработка на лични данни, 1981 (плюс Протокол 181 от 2001 г.); Регламент (ЕС) 2016/679 на ЕП и на Съвета от 27.04.2016 г. относно защитата на физическите лица във връзка с обработването на лични данни и относно свободното движение на такива данни и за отмяна на Директива 95/46/ЕО (Общ регламент относно защитата на данните). Също и делата: *Digital Rights Ireland Ltd* (дела C-293/12 и 594/12) – Съд на ЕС, голям състав, 8.04.2014 г.; *Schrems v Data Protection Commissioner* (C-362/14) – Съд на ЕС, голям състав, 6.10.2015 г.; *Bara* (Румъния) (C-201/14) – Съд на ЕС – 1.10.2015 г.; *Tele2 Sverige AB* (дела C-203/15 и 695/15) – Съд на ЕС – голям състав – Решение от 21.12.2016 г. Също и българският Закон за защита на личните данни.

¹⁷¹ *Stauder v City of Ulm* (дело 29/69) 1969 г.; *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr – und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel* (дело 11/70) 1970 г.

Както отбелязва д-р Дилян Начев: „Принципите на правото на ЕС са сложна система, която влиза в съприкосновение както с принципите на международното, така и на националното право. Особената природа на правото на ЕС дава отражение и върху неговите принципи. [...]Така по отношение на ЕС действат три категории общи правни принципи – международни, общностни и национални. Според мен това са четири групи, четири вида, които се обособяват главно според произхода и предназначението на принципите.“ „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 ЕС¹⁷² (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 на 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

¹⁷² 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.

разликата, произтичаща между двата вида принципи, невинаги 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 им¹⁷³.

По-долу ще си позволя да направя кратък преглед на становищата в доктрината и практиката досежно принципите на правото на ЕС и националното законодателство в областта на данъчното облагане, за да обоснова заключението си защо наистина трябва да говорим в доктрината и в практиката за **„принцип за прякото действие на принципите“ в областта на данъчното облагане, в контекста на взаимодействия и йерархии между нормите на вътрешното право, международното право и правото на ЕС.**¹⁷⁴

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“ ЕООД¹⁷⁵), защото държавните органи на държавата членка, рес-

¹⁷³ **Начев, Д.** Общи принципи на правото на Европейския съюз, с. 350.

¹⁷⁴ Следва да се прави разграничение между правните норми и правните принципи. Виж **Гройсман, С.** Правните принципи като целеви правни предписания. – Във: **Вълчев, Д., Гройсман, С., Панайотов, П., Манов, К.** (съст.) Научни четения на тема „Правни норми и правни принципи“. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017, с. 333–348.

¹⁷⁵ **„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).

пективно административните органи на приходната администрация, респективно данъчно задължените лица/данъкоплатците, са адресати на тези принципи. 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; данъчно задължените 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.

В последната си книга проф. Мариана Хелминем изследва правните, включително административните и процесуални принципи, които се отнасят до данъчното право и прякото

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; C-138/12 „Русдеспред“ ООД; C-111/14 ГСТ – Сървиз АГ Германия.

данъчно облагане¹⁷⁶. Мисля, че в нашата финансовоправна и данъчноправна доктрина всички тези принципи не са достатъчно задълбочено изследвани. Проф. Бен Тера също разглежда основните правни принципи, отнасящи се до косвеното облагане (ДДС в частност).¹⁷⁷ Категориите, чрез които се изследват правните принципи в нашата национална правна доктрина са: същност на правните принципи, понятието „правен принцип“, форми и начини на изразяване, функции, предназначение на правните принципи¹⁷⁸. „Принципите са нормативно явление и поради това имат нормативно значение за правото. Те участват в регулиране на поведението на субектите и подлежат на прилагане от компетентните органи, специално от съда. Но принципите, кол-

¹⁷⁶ Helminem, M. EU Tax Law Direct Taxation. IBFD, 2017, p. 12–20: „**Legal Principles of EU law:** Relevance; Principle of conferral; Subsidiarity; Proportionality; Flexibility; Loyalty (C–106/77; C–213/89); Effectiveness (C–106/77; C–222/86; C–97/91; C–453/00; C–234/04; C–603/10;); Primacy and direct effect (C–6/64; C–26/62; C–431/93; Assimilation or equivalence C–234/04; Procedural autonomy. **Administrative and procedural principles:** détournement de pouvoir (prohibition of misuse of administrative authority) (C–3/54); good governance (C–32/62); audi alteram partem, audiatur et altera (principle of hearings); protection of good faith (C–4/59); concealment right of an attorney (C–155/79); confidential treatment of information (C–264/82); the right of the interested party to obtain information on the documents of his/her own case (C–56/64); C–58/64 and 58/64); legal certainty (C–13/61; C–318/10; C–282/12); predictability; protection of trust (C–122/77; C–102/86); pacta sunt servanda (a contract binds) (C–162/96); no retroactivity (C–100/63; C–98/78); administrative official’s obligation to give a statement of reason; nulla poena sine lege (no sentence without law) (C–14/81); ne bis in idem (prohibition of double jeopardy) (C–18/65; C–617/10); and access to justice (effective legal remedies) (C–222/84)“.

¹⁷⁷ Terra, B., Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives 2018. IBFD, 2018; EU VAT Compass 2018/2019. IBFD, 2018, p. 31–92. Fundamental legal principles: the principles of conferral, subsidiarity and of proportionality; the principle of sincere cooperation; the principle of non-discrimination on grounds of nationality. Fundamental rights: Charter of Fundamental Rights of the EU. General principles: the principle of equivalence and effectiveness; Abuse of Law; The principle of prohibition of abuse of law in VAT. Fiscal neutrality.

¹⁷⁸ Вж. Стоилов, Я. Форми на правните принципи. // Съвременно право. 2017, № 2, с. 7–21

кото и да са важни, никога няма да заместят и изместят правилата. Последните са преобладаващият набор от инструменти, с които си служат юристите. Принципите настройват системата – те задават програмата, включват веригите, коригират отклоненията. Без принципите правото би станало нещо като уред, който лети, но е загубил посока. Принципите играят роля както във формирането, така и в прилагането на правото. Тяхното юридическо значение най-отчетливо се проявява именно във втория случай, защото тогава се проверява дали са зачетени и защото понякога са незаемими правни основания за обсъждане. В този смисъл магистратите и специално съдиите са „хирургите“ на правото, но освен тях ние се нуждаем от социална промоция и профилактика, ergo принципите са ни нужни и извън залите.“¹⁷⁹

Потвърждение, че принципите, при това отново в контекста на **взаимодействия и йерархии между нормите на вътрешното право, международното право и правото на ЕС**, се радват на засилено внимание от страна на представителите на академичните среди, е и най-новото монографичното изследване на **проф. Емилия Панайотова**. Тя **разглежда изчерпателно понятието за принципите на изпълнителната дейност, основните принципи на изпълнителната дейност според АПК и правото на ЕС**.

И така, данъчната дейност е вид изпълнително разпоредителна дейност (административна дейност) и се осъществява въз основа на определени процесуални правила, базирани на принципи, съвкупността от които образуват данъчния процес. Основният нормативен акт, който съдържа тази материя е ДОПК, но процесуални норми се съдържат и в материалните закони, за които ще стане въпрос по-долу. Съгласно чл. 1 ДОПК с кодекса се уреждат производствата по установяване на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, както и по обезпечаване и събиране на публичните вземания, възложени на органите по приходите и публичните изпълнители. Съгласно

¹⁷⁹ Виж **Стоилов, Я.** Правните принципи, с. 312.

§ 2 ДР ДОПК „За неуредените с този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на АПК и ГПК¹⁸⁰.“ Органите по приходите и публичните изпълнители¹⁸¹ трябва да действат в съответствие с **основните принципи, очертани в ДОПК: законност, обективност, самостоятелност и независимост, служебно начало, добросъвестност и право на защита. Респективно в АПК: законност; прилагане на нормативния акт от по-висока степен; съразмерност; истинност; равенство; служебно начало; самостоятелност и безпристрастност; бързина и процесуална автономия; достъпност, публичност и прозрачност; последователност и предвидимост; език.** По отношение на процедурите по установяване на нарушение¹⁸² по данъчноправните норми¹⁸³ и налагане на административнонаказателна отговорност се прилага ЗАНН¹⁸⁴. Уредбата на тази материя в специален нормативен акт е формалният критерий за обособяването на данъчния процес като специфичен, особен административен процес. Представителите на чуждестранната административноправна доктрина посочват¹⁸⁵, че

¹⁸⁰ **Сталев, Ж., А. Мингова, В. Попова, Р. Иванова, О. Стамболиев.** Българско гражданско процесуално право. С., Сиела, 2012.

¹⁸¹ По темата за събирането на държавни и общински вземания вж: **Иванова, П.** Обезпечаване и събиране на публични и частни държавни и общински вземания. С., Сиела, 2012.

¹⁸² За данъчните нарушения вж **Петканов, Г.** Цит. съч., с. 230. и **Христозов, Х.** Данъчните нарушения. С., Сиби, 2010

¹⁸³ **Христозов, Х.** Данъчните нарушения. С., Сиби, 2010.

¹⁸⁴ Вж. и Тълкувателно решение № 3 от 3.07.2014 г. по т.д. № 5/2013 г. на ОСК на ВАС.

¹⁸⁵ § 1, т. 1 АПК „Административен орган“. **Янкулова, С., Николова, Т.** Промените в Административнопроцесуалния кодекс – 2018. С., Труд и право, 2018., с. 21: „В мотивите на Закона за изменение и допълнение на Административнопроцесуалния кодекс законодателят декларира, че не променя „философията и основните принципи на Административнопроцесуалния кодекс“. Все пак в дял първи „Общи положения“, глава втора „Основни принципи“ – чл. 13а, в глава пета „Индивидуални административни актове“, раздел първи „Издаване на индивидуални административни актове“ – чл. 21, ал. 1, и в Допълнителните разпоредби – § 1, т. 1 „Административен орган“, има изменения. А това са разпоредби, които касаят принципите на процеса, основното понятие за индивидуален административен акт и за административен орган.“

администрацията спазва принципите, отнасящи се до **добрата администрация**, а именно: *законност, уместност на процедурите, участие, откритост, рационалност, уместност на целите, разумност, обосновани очаквания, правна сигурност, пропорционалност*.¹⁸⁶

От изложеното бих заключила, че по-скоро има дебат, отколкото категорична позиция, като **съществува тенденция на разграничаване на принципите на административния процес от принципите на административното правосъдие**. Тук отново стигаме до въпроса, обаче, за йерархията, тъй като основните принципи на правото на ЕС са неговият **директен ефект** и **върховенство**. Дадена правна разпоредба на ЕС има директен ефект, когато предоставя, незабавно и директно, на физически и юридически лица в рамките на ЕС, субективни права, които следва да бъдат признати и защитавани от националните съдилища. Съдът на ЕС установява принципа на върховенство на правото на ЕС в Решение на Съда от 15.07.1964 г. по дело 6/64 (*Flaminio Costa vs E.N.E.L. (Ente nazionale energia elettrica impresa già della Edison Volta)*) с отправяне на преюдициално запитване съгласно член 177 от Договора за ЕИО от Giudice Conciliatore, Милано, за тълкуване на чл. 102, 93, 53 и 37 от Договора. **Практиката на Съда на Европейския съюз**¹⁸⁷ **потвърждава, че прилагането на регламентите на ЕС от страна на държавите членки се извършва в съответствие с процедурните принципи, установени от националното право** – Решение от 11.02.1971 по дело *D. V. und F. (C. 15 Décembre 1971 I. F. C.)* и Решение от 12.06.1990 по дело *A. c/ C. (G. vs. the European Commission)*. Националните пра-

¹⁸⁶ За повече информация относно основните принципи вж.: Craig, P. *Administrative Law*. Fifth edition. Sweet & Maxwell. 2016, p. 560–731.

¹⁸⁷ Преки жалби: в случай на нарушение на правото на ЕС от страна на държава членка; в случай на преки жалби от частни лица; преюдициални запитвания – въпроси, свързани с тълкуване; актове на Общия съд по чл. 256, чл. 263, чл. 232, чл. 340 ДФЕС; актове на съда на ЕС по чл. 263, чл. 259, чл. 258, чл. 260, чл. 263, чл. 256, чл. 267 ДФЕС.

вила не бива да бъдат по-неблагоприятни и не трябва да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред. Съгласно принципите на **ефикасност и равностойност** (очертани от практиката на Съда на ЕС) при липса на правна уредба на Съюза в тази област, процесуалните правила за гарантиране защита на правата, които страните в процеса черпят от правото на Съюза, попадат в обхвата на вътрешния правен ред на всяка държава членка, **съгласно принципа на процесуалната автономия**. В този случай, предвидените от правото на ЕС субективни права се упражняват по реда, предвиден в националното право, като е необходимо приложимите процесуални правила да не бъдат по-неблагоприятни от тези, които уреждат аналогични вътрешноправни производства (принцип на равностойността) и не трябва да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективността) – решения *М. и др.*, C-262/09, EU:C:2011:438, т. 55, *Р.*, C-603/10, EU:C:2012:639, т. 23. С други думи, **при прилагането на националните процесуални разпоредби, в рамките на които се реализира субективно право, което произтича от правото на ЕС**, следва да се имат предвид принципите на равностойност и ефективност, изведени в практиката на Съда на ЕС (*Rewe/Landwirtschaftskammer für das Saarland*, 33/76, ECLI:EU:C:1976:188; *Van Schijndel*, C-430/93 и C-431/93, ECLI:EU:C:1995:441; *Edilizia Industriale Siderurgica*, C-231/96, ECLI:EU:C:1998:401).

Националните процесуални правила на свой ред (с риск да се повторя отново) се основават на КРБ, действащото материално-правно и процесуалноправно законодателство, както и традициите на общоприетата правна доктрина и съдебната практика в областта на административното правосъдие, включително практиката на Конституционния съд¹⁸⁸. Дебатът, а не категоричните становища до-

¹⁸⁸ „Административният процесуален кодекс не урежда изрично принципа за ефективност на правата, но той намира проявна форма както в Конституцията и законите, така и в практиката на Конституционния съд. Този общоевропейски

сежно принципите, не обслужва интересите на данъчната теория и практика, тъй като става въпрос за публичноправни обществени отношения, които са пряко свързани с приходната част на националния бюджет, респ. общинските бюджети и съответно бюджета на ЕС. Не бихме могли да пренебрегнем и обстоятелството, че **трудно бихме могли да говорим за прилагане на правните норми по аналогия в областта на данъчното облагане!** Това на свой ред пряко рефлектира и върху ефективността и ефикасността на изпълнително-разпоредителната дейност по администрирането и контрола на данъчните приходи, от страна на приходната администрация, включително прозрачната и предвидима правна среда за данъчнозадължените лица при упражняване на техните права и задължения, произтичащи както от правото на ЕС, така и от националното законодателство, респ. и за ефективното и справедливо административно правосъдие. Може би за да запълним липсата на цялостни изследвания, трябва да стъпим на достиженията на административноправната доктрина.

Проф. Дончо Хрусанов също резонно задава въпрос основни ли са „основните принципи на АПК“.¹⁸⁹ На първо място той обобщава, че приемането на АПК в голяма степен кодифицира въпросите на административния процес. Въпреки това обаче нормативната база е твърде широка – тя включва например ЗАНН,

правен принцип се основава на **фундаменталния принцип на върховенство на закона и се изразява в частност в това, че е недопустимо процесуална норма значително да затруднява или да прави практически невъзможно защитата на правата, които гражданите черпят от правния ред.** В административното съдопроизводство той намира най-ярка и пряка проява в нормата на чл. 127, ал. 2 АПК – „Забрана за отказ от правосъдие“, според която съдилищата са длъжни да разгледат и разрешат съобразно закона в разумен срок всяко подадено до тях искане и не могат да откажат правосъдие под предлог, че няма правна норма, въз основа на която да решат искането“. Виж особено мнение по Тълкувателно решение № 2/27.06.2016 г. по тълк.д. № 2/2015; ОСС от 1 и 2 колегия на ВАС и клаузите на чл. 120 КРБ.

¹⁸⁹ **Хрусанов, Д.** Основни ли са „основните“ принципи на АПК. // Административно правосъдие, 2008, № 2, с. 7–18.

ДОПК¹⁹⁰, редица специални закони¹⁹¹, повече или по-малко части от ГПК, НПК и др. Многото нормативни актове, съставляващи нормативната база на административния процес, затрудняват и изясняването на неговите принципи. Изключително важен за настоящото изложение е направеният от проф. Хрусанов анализ, както следва: „Трябва да се има предвид, че административният процес е част от процеса изобщо, от цялостната процесуална дейност, която може да се обособи в три направления: граждански процес, наказателен процес, административен процес (тук бих добавила и данъчен процес, бел. моя). Като част от процеса и за административния важат общите процесуални принципи като цяло. В същото време обаче спецификите на административния процес обуславят и различия в някои от принципите му, в сравнение с гражданския и наказателния. Това трябва да се има предвид на първо място – спецификите на административното право (респ. на данъчното право, бел. моя) налагат и специфични принципи в процеса. Освен това, обаче, и това е особено важно, широкото понятие за административен процес налага различни подходи към определяне на неговите принципи, основни или допълнителни. Административният процес в широкото му понятие включва три основни стадия: издаване на административен акт (безспорно производство), контрол върху акта (по административен или съдебен ред) и изпълнение. Издаването и изпълнението са стадии (фази), развиващи

¹⁹⁰ Проф. Иван Стоянов подчертава: „В теорията безспорно се приема, че данъчният процес е административен процес. Казаното намира опора и в законодателството – чл. 9 ДОПК определя като административен процеса по този кодекс. Ако излезем от това положение, може да се приеме, че принципната постановка е: съотношението между административния процес по АПК и данъчния процес по ДОПК е съотношение между общ режим по АПК и специален режим по ДОПК. В този смисъл е и § 2 ДРДОПК: за неуредените в този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на АПК и ГПК.“ Вж. **Стоянов, И.** Данъчно право. С., Сиела, 2018, с. 349.

¹⁹¹ Днес вече и Законът за управление на европейските структурни и инвестиционни фондове, който е специален по отношение на АПК, и за който ще стане дума в Трета глава.

се в рамките на администрацията, на изпълнителната власт (органите по приходите, бел. моя), с всички особености на административните правоотношения (в случая данъчни правоотношения, бел. моя). Контролната фаза пък има две части. Оспорването по административен ред запазва характеристиката си на служебна йерархия, докато при оспорването по съдебен ред, поради изнасянето на спора в съдебната система, дейността по решаването на спора е съвсем друга. Това вече е правораздаване, съдебен надзор над изпълнителната власт и от там – други особености, други характеристики, други разрешения. Когато става дума за принципите на административния процес, именно тези особености трябва да се имат предвид. Естествено е в рамките на изпълнителната власт (издаване и изпълнение) да има едни принципи, а в рамките на съдебния надзор – други. В същото време трябва да се обособят и принципи, общи за административния процес като широко понятие, т.е. важащи във всяко едно от различните производства (фази), включени в това понятие. Освен това трябва да се има предвид и делението на принципите на административния процес по най-различни критерии: принципи на държавното управление, на материалното административно право (респективно на материалното данъчно право, бел. моя), принципи на административния процес (респективно, в тесен смисъл, на данъчния процес), на административното правосъдие, общи и особени и т.н.¹⁹².

Бих искала да отбележа, че споделям изцяло мнението, изразено от представители на административноправната доктрина, доколкото данъчният процес е специален вид административен процес, а данъчното облагане е административна дейност на административни органи, което на свой ред е вид изпълнително-разпоредителна дейност.¹⁹³

¹⁹² Подробно за класификацията на принципите на административния процес вж. **Къндева, Ем.** Административно правосъдие. С., Сиела, 2006, с. 58 и сл.

¹⁹³ Значението на принципите се изтъква от **Сивков, Ц.** Административно право и административен процес. Плевен, Изд. център МУ, 2013, с. 11–14, 142; **Лазаров, К., Тодоров, Ив.** Административен процес. С., Сиела, 2018, с. 4; **Ко-**

Данъчният процес се развива въз основа на принципи, които стоят най-близо да принципите на административния процес, подчертава проф. Г. Петканов¹⁹⁴ и посочва, че данъчният процес е специфичен, особен вид административен процес. В него се обхващат както процесуални права, въз основа на които се осъществява чисто административна дейност от страна на данъчните органи, така и административното правораздаване по повод възникнали данъчни спорове. Проф. Георги Петканов прави наистина едно от най-задълбочените изследвания на принципите на данъчния процес, базирани на конституционните принципи, но втъкани в законодателството преди приемането на ДОПК и АПК.

В българската правна доктрина и практика по отношение на **процесуалните принципи** е обобщено: „Принципите на административния процес (респективно, данъчния процес – б. м., С. М.-Г.) съставляват система от общовалидни правила, които се прилагат на всяка фаза или стадий на административния процес. Изброените в АПК принципи не могат да се разглеждат като изчерпателен каталог, доколкото, на първо място, повечето от тях съвпадат с общи принципи на правото въобще, както и на европейското право в частност. На второ място – принципите на правото могат съществено да се различават от принципите, дефинирани от позитивното право, т.е. от нормативните актове. Ето защо, стремежът на законодателя е бил по-скоро да се дефинира серия от най-важните проявления на общите правни принципи, специфично валидни за административния процес. Съществува тенденция на разграничаване на принципите на административния процес от принципите на административното правосъдие¹⁹⁵, която е напълно оправдана. Още повече, че от много време в административната доктрина съществува раз-

стов, Д., Хрусанов, Д. Цит. съч., с. 35. Конституционните принципи бяха разглеждани по-горе.

¹⁹⁴ Петканов, Г. Данъчен процес, с. 9 и 13.

¹⁹⁵ Къндева, Е. Административно правосъдие – право и практика, с. 32.

ногласие по отношение на принципите на административния процес и се правят най-разнообразни опити за класифициране¹⁹⁶.¹⁹⁷

От направения анализ, бих споделила мнението, че няма изрично разписани принципи на административното правосъдие в позитивното право, с малки изключения. Принципите на административното правосъдие се основават на Конституцията на Република България и на тези, установени в ГПК¹⁹⁸, както ги разглежда и проф. Живко Сталев: „Принцип значи основа, ръководно начало. Правен принцип значи основна, ръководна правна норма. [...] Разбиранията, че правните принципи са само теоретични положения, изразяващи необходимостта от определени способности на правно регулиране, **че те са само ръководни правни идеи или пък качествени особености на правния ред, до който се отнасят, не могат да бъдат споделени**. Те отнемат на правните принципи качеството им да бъдат съставка на действащия правен ред, израз на законодателна воля. Законодателят може да прогласи правния принцип изрично. Такъв е случаят с принципите на законност, равенство, състезателно начало и дирене на истината (вж. чл. 4, ал. 1 и чл. 121, ал. 1 и 2 на КРБ). [...] Една от задачите на правната теория е да изведе от нормите, които изучава, принципите, които са възплътени в тях. Касае се за практически важна задача. [...] **Принципите на правото се категоризират според обсега на нормите, чието съдържание обуславят. Затова различаваме: а) принципи, общи за цялата правна система на РБ, например за законност; б) принципи, важащи за няколко правни клона, например присъщия за гражданския и наказателния процес принцип за дирене на истината; и в) принципи, присъщи на отделни клонове на правото.** [...] Държим ли сметка за същността на правния принцип – да

¹⁹⁶ Подр. вж. Славова, М. Цит. съч.

¹⁹⁷ Еленков, А., А. Ангелов, А. Дюлгеров, А. Дишева, Л. Панов, М. Казанджиева, С. Янкулова, Т. Николова, Ю. Ковачева. Цит. съч., с. 43

¹⁹⁸ Виж Сталев, Ж. Българско гражданско процесуално право. С., Сиела, 2001, с. 88–90.

обуславя съдържанието на комплекси от норми, трябва да заключим, че броят на правните принципи не може да бъде голям. [...] Нормата не става принцип и поради нейното прогласяване от Конституцията. Ако това качество би било решаващо, то тогава всички конституционни норми биха станали правни принципи и конституционното право би се състояло само от принципи. Прогласяването обаче на даден принцип от Конституцията го гарантира конституционно срещу отмяна от обикновен закон. Измежду принципите на гражданския процес, конституционно гарантирани у нас са принципите на законност, равенство, състезателност и дирене на истината (чл. 4, ал. 1 и чл. 121, ал. 2 на Конституцията). Що се касае до т.нар. принципи на бързината и процесуалната икономия, то те не са всъщност правни норми, защото не уреждат права и задължения с точно определено съдържание.“

Уместно е бъдат взети предвид и тезите на съвременните изследователи в областта на гражданския и наказателния процес. Във връзка с необходимостта от преосмислянето на принципите на гражданския процес и необходимостта от намирането на точния баланс между тях интерес будят изследванията на съвременни изследователи на гражданския процес като д-р Ивайло Костов¹⁹⁹. В наказателнопроцесуалната литература дълго време доминира разбирането на Стефан Павлов, че НПК очертава основните начала на нашия наказателен процес в тяхната **необходима пълнота (изчерпателно) и принципите на наказателния процес трябва да бъдат изразени в съответни наказателнопроцесуални разпоредби и изразени именно като основни начала, поради което не е допустимо да се признаят за принципи на наказателния процес онези „положения, които не се съдържат в глава II НПК и изобщо в кодекса“²⁰⁰ Възразявайки срещу тази концепция, Ивайло Цонков разглежда съотношението между на-**

¹⁹⁹ Вж. **Костов, И.** Преклузията за възражения на ответника в общия исков процес. С., Сиби, 2017, с. 291, с. 323, 366–367.

²⁰⁰ **Павлов, Ст.** Наказателен процес на Народна република България. С., УИ „Климент Охридски“, 1989, с. 70 (има се предвид НПК от 1974 г. (отм.).

казателнопроцесуалните принципи и конкретните наказателнопроцесуални разпоредби по аналогия със съотношението между философските категории „същност“ и „явление“. „Наказателнопроцесуалните принципи изразяват същността на наказателния процес. Тази същност съществува обективно (в конкретните наказателнопроцесуални разпоредби – бел. моя), независимо от осъзнаването ѝ като такава“. Ето защо не е нужно принципът да е експлицитно формулиран в закона; чрез своето обуславящо въздействие върху конкретните правни норми той имплицитно се съдържа в тях. По тази причина се поддържа, че утвърдената към оня момент в наказателнопроцесуалната доктрина и закрепена в НПК система от принципи, „не бива да се абсолютизира нито откъм своята изчерпателност, нито откъм валидността си за целия наказателен процес, нито откъм основополагащото значение на включените в нея принципи... Тази система и нейните компоненти нито са предел, нито са единствено допустимото ниво на изследване и разкриване на същността на наказателния процес, на отделните негови фази, стадии, етапи, институти.²⁰¹

Съдия Емилия Миткова²⁰² обобщава мненията и апелира, че се надява с изложението си и тезата си да постави на дискусия още веднъж съдържанието, формулировката и смисъла на принципите, които са формулирани в АПК. Тя подчертава, че всяка една съзнателна дейност се основава на правила. Тези правила имат различен характер. Това важи за правото и за правораздаването. Но това не е достатъчно. Необходимо е извеждането на такива правила, които имат устойчив, принципен характер и са общовалидни във всяка дейност или елемент от тази дейност.

²⁰¹ **Цонков, Ив.** Някои въпроси на наказателнопроцесуалните принципи. // Закон, 1994, № 1, с. 32–34, 43. Същата теза е доразвита и допълнително аргументирана от автора и по-късно – вж. **Цонков, Ив.** Теория и практика на съдебното производство по наказателни дела: състезателността в светлината на Европейската конвенция за правата на човека. С., Сиела, 2014, с. 86–109.

²⁰² **Миткова, Е.** Съдебните актове, подлежащи на касационно оспорване пред ВАС по реда на АПК. // De Jure, 2014, № 2, с. 14–15.

Поради това един важен въпрос в правото и особено в процеса е съществуването на принципи. Те имат основен характер, имат ръководна роля по отношение на прилагането на материалните и процесуалните норми, а също така служат за отправна точка при прилагането и тълкуването както на съдебните решения, така и на всички останали актове на съда. Това важи и за касационното производство пред ВАС [...] **Така в рамките на приложението на принципа за разделение на властите, съдебната система се произнася по актовете на администрацията. Всичко това предполага разглеждане на касационното производство пред ВАС от гледна точка на приложението на принципите.** Може да се говори за принципи на административното право, на административния процес. В теорията има спорове относно съдържанието, видовете и характера на принципите и тяхното приложение. Това са понятия от различен порядък и с различно съдържание. Те подлежат на разглеждане и обясняване, но това би имало теоретичен характер. Съществува и спор за това кои действително са основните принципи на АПК, така, както те са формулирани в кодекса. Възприема се и тезата, че във всяка фаза могат да се развият като принципи и други, специфични правила.

В заключение, въпросите за материалноправните, процесуалноправните данъчни принципи, включително и тези на административното правосъдие по данъчни дела категорично предопределят необходимостта от самостоятелно им задълбочено изследване в данъчноправната доктрина. **Към добре познатите ни в правната доктрина принципи на националното данъчно материално и процесуално право, категорично бих добавила материалноправните и процесуалноправните принципи, произтичащи от правото на ЕС, изведени и в практиката на СЕС, както и анализирани от представители на чуждестранната и националната правна доктрина.**²⁰³ Не бих могла тук да представя из-

²⁰³ Що се отнася до ЕС и ЕКПЧОС, според постоянната практика на Съда основните права са неразделна част от общите принципи на правото на Съюза. В това отношение Съдът се вдъхновява от общите за държа-

черпателен каталог на тези принципи, тъй като винаги има риск да пропусна някой²⁰⁴.

Важно е все пак, когато говорим за правата, респективно задълженията на „пасивната страна в данъчното правно отношение“, а именно данъчно задължените лица²⁰⁵, 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, които обхващат основните съществуващи **права и задължения, уреждащи отношенията между данъкоплатците**

вите членки конституционни традиции, както и от указанията, съдържащи се в международните актове за защита на правата на човека, към които държавите членки са се присъединили или в чието изготвяне са участвали (Решения *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, EU:C:1970:114, т. 4 и *Nold/Комисия*, 4/73, EU:C:1974:51, т. 13).

²⁰⁴ Виж например **Славова, М.** Цит. съч., с. 111. „Анализът на правната уредба на основните принципи на изпълнителната дейност по АПК позволява да бъдат направени следните изводи...“ – **Панайотова, Е.** Цит. съч., с. 258.

²⁰⁵ ДОПК (чл. 14) общо характеризира кои са данъчно задължените 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.

и данъчните администрации²⁰⁶ в Европа²⁰⁷. Кодексът не е обвързващ инструмент.

Общите принципи, които се очертават в кодекса, са следните²⁰⁸: **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 данъчно задължените лица следва да се интерпретират в светлината на новите тенденции, свързани с **прозрачност и защита на данните.**²⁰⁹

§ 1.3. Данъчната политика и законодателство в Република България

Необходимостта за ограничаване на разходите по събиране на данъците до абсолютния минимум е изразена още от предшественика на Адам Смит, Жан Батист Колбер в неговата прочута максима: *„Изкуството да се събират данъци се състои в умението да оскъбеш колкото се може повече пух от гъската с колкото се може по-малко врясък“.*

²⁰⁶ 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“, достъпено на: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/05/tax-benchmarking-report.pdf>. [страницата е посетена на 10.03.2019 г.].

²⁰⁷ 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.].

²⁰⁸ Вж. с. 8–11.

²⁰⁹ За повече информация по темата вж. **Топчийска, Д.** The Rule of Law and EU Data Protection Legislation. ORBIT Journal. 2017, 1, 1 (август 2017). DOI: <https://doi.org/https://doi.org/10.29297/orbit.v1i1.16>.

В „Богатството на народите“²¹⁰, Адам Смит формулира четири принципа, които са станали класически по отношение на данъците, когато говорим за тях и данъчната система на една съвременна държава, включително и когато е членка на ЕС. Те са: **Равенство:** *Всеки поданик на държавата трябва да дава своя дял за нейната издръжка според своите възможности, т.е. съобразно дохода, който получава под закрилата на държавата;* **Определеност:** *Данъкът, който всеки индивид трябва да заплати, следва да бъде ясно определен, а не произволен. Времето на плащането, начина на плащането и размерът на сумата, която трябва да се плати, трябва да са ясни и разбираеми за платеца, както и за всеки друг човек;* **Удобство:** *Данъкът трябва да бъде събиран по времето и начина, който е най-удобен за данъкоплатеца (плащащ когато печелиш или когато консумираш);* **Ефективност:** *Един данък трябва да взема и удържа от джоба колкото е възможно по-малко свръх онова, което носи на държавната хазна (минимални разходи за апарата, събиращ данъците и минимални разходи за принудително налагане).* Последните три принципа са лесни за разбиране и продължават да са актуални. Първият принцип на Смит – равенството – е малко по-сложен и е дискутиран надълго и нашироко в литературата.²¹¹ Капацитетът за плащане на данъци е свързан с принципа на равенство, а също и с принципа на ползата. Ключовите елементи на данъчната политика включват обща сума на данъчния приход, който подлежи на събиране, както и разпределение на данъчното тегло между данъкоплатците. Данъчните системи се изграждат така, че да гарантират стабилен поток на данъчни приходи. Това изисква правилен микс от различни видове данъци с ясно определени данъчни основи и добре подбрани данъчни норми. Справедливата данъчна система

²¹⁰ Смит, А. Изследване върху природата и причините за богатството на народите, 1776.

²¹¹ Mill, J. S. The Principles of Political Economy, 1848; Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. Public Finance. – In: Theory and Practice, 1989; Rosen, H. S. Public Finance, 2002.

изисква равно третиране на равно поставени данъкоплатци (хоризонтално равенство) и постигане на желаното разпределение на данъчното тегло между данъкоплатците (вертикално равенство).

Посланията на Адам Смит и Жан Батист Колбер се съдържат в днешно време в годишния доклад на ЕК за България, включващ задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси, включващ публичните финанси в България и нейната данъчна политика. По-долу ще си позволя да разгледам няколко аспекта, свързани с данъчното облагане в България: на първо място, какво мислят другите за нас; на второ място, къде е мястото на данъчното право в правната система на Република България; на трето място, преглед на материалните данъчни закони, установяващи отделните видове данъци; на четвърто място, няколко думи за приходната администрация.

А. Европейски семестър и данъчно облагане

На първо място, какво мислят другите за нас и как оценяват ефективността на данъчната ни политика, структурата на данъчната система и ефективността на данъчното облагане? Последните два доклада на ЕК за 2018 г. и 2019 г. дават достатъчно материал за анализи, изводи, препоръки и оценки. Последователно ще ги представя.

Относно публичните финанси в България и нейната данъчна политика, ЕК отбелязва в Доклада за България за 2018 г.²¹², че в България равнището на данъчно облагане е относително ниско, а данъчната структура – благоприятстваща растежа. Данъч-

²¹² Оценка на напредъка в структурните реформи, предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси и резултати от задълбочените прегледи в съответствие с Регламент (ЕС) № 1176/2011 (Брюксел, 07.03.2018 SWD(2018) 201 final), с. 20–21. Достъпен на: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-bulgaria-en.pdf> [страницата е посетен на 1.09.2018].

ните приходи като процент от БВП са най-ниски в ЕС и доста под средните за ЕС. Косвените данъци (най-вече върху потреблението) са основен източник на приходи. Те представляват над 15% от БВП, докато средната стойност за ЕС е около 13%. Данъците, свързани с околната среда, особено по отношение на транспортните горива, съставляват значителна част от данъчните приходи в сравнение с други държави членки²¹³. Това е така независимо от ниските данъчни ставки върху основните моторни горива (бензин и дизел), които са малко над минималното равнище за ЕС и не са били увеличавани от 2011 г. насам за бензина и 2013 г. за дизела. Данъците върху потреблението са с по-малко отрицателно въздействие върху икономическия растеж, но често са регресивни.

Въпреки опростената данъчна система, административната тежест на плащането на данъци остава висока. Данъчните ставки върху доходите на физическите лица и корпоративното подоходно облагане са пропорционални – 10% и са сред най-ниските в ЕС, с цел привличане на инвеститори. **Данъчните основи на подоходния данък са сравнително широки, със слабо използване на освобождаване от данъци.** Едновременно с това цялостната административна тежест, свързана със спазването на данъчното законодателство, е голяма. Плащането на данъци отнема много повече време, отколкото в други държави членки (PWC, 2017 г.), което се дължи главно на изисквания за съответствие по отношение на социалните осигуровки и данъците върху труда. Способността на данъчната система да коригира бедността и социалните различия е ограничена. **Неравенството в доходите, измерено чрез коефициента на Джини за располагаемия доход (т.е. след приспадането на данъците и обезщетенията), е най-голямото в ЕС.** Процентът на изложените на риск от бедност е вторият по големина през 2016 г. Относително малката разлика между неравенството на пазара и располагаемия доход предполага, че данъчните и социално-осигурителните системи

²¹³ България е на 10 място в ЕС за 2015 г. (Европейска комисия, 2017).

играят ограничена роля в борбата с неравенството в доходите. По своя замисъл системите за плосък подоходен данък обикновено се характеризират със слаба (или никаква) степен на прогресивност. Ниското съотношение между данъци и БВП също така не дава възможност за предоставянето на обществени блага и услуги, които вероятно биха намали неравенствата, насърчили социалната мобилност и икономическото развитие. Въпреки че леко намалява, сенчестата икономика продължава да бъде значително предизвикателство.

Неизпълнението на потенциалните приходи от ДДС остава значително – 21% от общите задължения по ДДС (почти 2,3% от БВП), което е значително над средното равнище за ЕС от 12,8% (CASE, 2017 г.). Въпреки че няма официални измервания на обема на сенчестата икономика, проучвания, основаващи се на моделиране, сочат, че сенчестата икономика е два пъти по-голяма от средната за ЕС. Асоциацията на индустриалния капитал в България оцени загубата на приходи поради сивата икономика на повече от 2% от БВП през 2016 г. При много от тези измервания резултатите на България са се подобрили с течение на времето, но нейното класиране в ЕС все още е много слабо. Недекларираният труд продължава да пречи на пазара на труда и възпрепятства справедливите условия на труд. Въпреки че въвеждането на едnodневни трудови договори в селското стопанство спомогна за намаляване на недекларирания труд в сектора (Industry Watch, 2017 г.), броят на хората, работещи без договор в цялата икономика, нараства – от 37500 през 2012 г. до 55900 през 2016 г. (Национален статистически институт, 2013 и 2017 г.). Всеки седми работник е обявил, че получава заплата „в плик“ със занижено деклариране (William и Horodnic, 2017 г.), а националните органи считат, че 47% от работодателите и 58% от заетите са изложени на риск да участват в занижено деклариране на заетостта. Организиран се съвместни инспекции на данъчните органи и органите по труда, които се очаква да доведат до бъдещи подобрения по отношение на ефикасността и обхвата.

Въведени са редица мерки, за да се решат постоянните проблеми със събирането на данъци и за намаляване на административната тежест при плащането на данъци. През 2015 г. България въведе в действие всеобхватна стратегия за спазване на данъчното законодателство и план за действие. Органите също така продължиха да въвеждат и да коригират някои мерки за контрол. През 2017 г. прилагането на стратегията беше подобро, а контролът и мерките за събиране на данъчните задължения станаха по-интензивни. До края на 2017 г. бе дадено началото на повече от 60% от мерките, включени в стратегията, но не всички са приключени. Органите обмислят да удължават стратегията след 2017 г.

Усилията за подобряване на спазването на данъчната дисциплина дават резултат, но въздействието върху приходите е все още ограничено. Между 2013 г. и 2016 г. данъчните доходи останаха сравнително стабилни като процент от БВП. Органите очакват допълнителни приходи от предприетите мерки за подобряване на данъчната дисциплина, надвишаващи 0,8% през 2017 г. През същата година, редица други мерки на политиката – вече приети и приложени, сред които увеличението на социалните осигуровки и акцизните ставки, – се очакваше да доведат до допълнителни приходи от 0,5% от БВП (Министерство на финансите, 2017 г.). Въпреки тези развития, оценява се, че данъчните приходи са се увеличили само с малка част вследствие на комбинираното въздействие на мерките на политиката. Това означава, че данъчната система все още не е в състояние да реализира пълния си потенциал по отношение на данъчните приходи.

В годишния си доклад за 2019 г., публикуван на 27.02.2019 г.²¹⁴, по отношение на данъчната политика на България, ЕК подчертава, че данъчната система е относително благоприят-

²¹⁴ Зимен пакет на европейския семестър (февруари 2019 г.): оценка на напредъка на държавите членки при изпълнението на техните икономически и социални приоритети, достъпен на: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-1389_bg.htm [страницата е посетена на 27.02.2019 г.]. Ще бъде представен и в трета глава.

на за растежа, но има ограничен преразпределителен ефект. **Общата данъчна тежест в България (29,5% от БВП през 2017 г.) е една от най-слабите в ЕС.** Структурата на данъчното облагане разчита основно на данъците върху потреблението, като данъка върху добавената стойност и акцизите, и набавя относително високи приходи от екологични данъци (2,7% от БВП). Тази характеристика води до относително благоприятна за растежа данъчна структура. **Ограничени са обаче възможностите на българската система за данъчно облагане и обезщетения да намалява неравенствата и да насърчава политики за намаляване на бедността, която е най-сериозната в ЕС** (вж. раздел 4.3.) Това отчасти е резултат от неефективността на системата за социални помощи, както и от планирането на данъчното облагане на труда, което е най-слабо прогресивното в ЕС. Разликата между относителната данъчна тежест за лицата с ниски и с високи доходи, е най-малката в ЕС.

Въпреки сравнително простата данъчна структура, разходите за спазване на данъчното законодателство остават големи. България прилага стандартна ДДС ставка (20%), която е близо до средната за ЕС, и една намалена ставка (9%) за сравнително ограничен набор от продукти и услуги. Ставките на подоходния и корпоративния данък са фиксирани на 10% и са сред най-ниските в ЕС. Независимо от това България постоянно е слабо класирана по отношение на плащането на данъци в индекса на Световната банка „Doing Business“, особено по отношение на изискванията за спазване на данъчното законодателство за труда и социалните осигуровки. През 2018 г. България спадна от 90-о до 92-ро място (Световна банка, 2018).

Сенчестата икономика продължава да бъде предизвикателство. Според прогнозите тя е по-голяма, отколкото в много други държави от ЕС. Недекларираният труд е един от най-видните признаци на проблема в много промишлени сектори, като например туризма, търговията, ресторантьорството, строителството и селското стопанство. Той се оценява на около една пета от труда и от брутната добавена стойност в частния сектор (Европейска

комисия, 2018), докато броят на лицата, заявили, че са работили без договор, се е увеличил от 55 900 през 2016 г. на 62 700 през 2017 г. (НСИ, 2018). Други широко разпространени практики са фиктивната заетост на непълно работно време и недостатъчното деклариране на заплатите. Незаконната търговия е друга важна форма на сенчестата икономика. Според наскоро проведено изследване (CSD, 2018) незаконната търговия с тютюневи изделия и измамите с ДДС са намалели, но черният пазар на горива е нараснал до 600–700 милиона лева (300–350 милиона евро).

Бяха предприети редица мерки за борба със сенчестата икономика и подобряване на събираемостта на данъците. За борбата с недеклаирания труд бяха предприети мерки, като например гъвкави едnodневни договори в селското стопанство и изключване от обществени поръчки на дружества, осъдени за недеклаиран труд (през последните 3 години). Главната инспекция по труда и профсъюзите постигнаха съгласие за съвместна инициатива за борба с недеклаирания труд, а НАП изпълнява редица мерки за подобряване на спазването на законодателството в секторите с голям риск, включително недеклаирания труд. За увеличаване на доброволното спазване на законодателството Агенцията провежда информационни кампании и проекти за разширяване на електронните услуги за данъкоплатците. Други особено успешни мерки бяха проверките на декларираните от дружествата парични средства и въвеждането на данъчни проверки на движението на високорискови стоки. Много от посочените по-горе мерки са включени в „Единната национална стратегия за повишаване на събираемостта на данъците, справяне със сенчестата икономика и намаляване на разходите за спазване на законодателството“. Стратегията и последният план за действие към нея бяха в сила до края на 2018 г. Органите възнамеряват да запазят най-ефективните мерки и механизми на междуйнституционално сътрудничество, въведени със стратегията.

Мерките за подобряване на спазването на данъчното законодателство постигнаха някои положителни резултати. Такъв е по-специално случаят с данъците върху потреблението

като ДДС и акцизите, както и с корпоративния подоходен данък. Събирането на приходи от ДДС се увеличи през 2015 г. и особено през 2016 г. и 2017 г. те надвишиха своята данъчна основа. Неизпълнението на потенциалните приходи от данък добавена стойност намаля от 20,6% през 2015 г. до 13,6% през 2016 г., то остава обаче малко над средната стойност за ЕС от 12,3% (CASE, 2018). По подобен начин се развиха и приходите от други данъци върху потреблението, особено акцизите. Напредъкът при подоходните данъци не е еднозначен. Събирането на корпоративния данък се подобрява почти всяка година от 2012 г. насам. Въпреки това, за данъците върху труда резултатите не са толкова положителни, тъй като те се увеличиха по-бавно от възнагражденията на наетите лица, което показва известно влошаване на спазването на законодателството. Това показва още веднъж предизвикателствата, свързани с недекларирания труд.

В конвергентната програма на България, подготвена от Министерството на финансите за периода 2017–2020 г.²¹⁵ се посочва, че данъчно-осигурителната политика в Република България е ориентирана към подкрепа на икономически растеж, подобряване на бизнес средата и повишаване на фискалната устойчивост в дългосрочен план. В международен аспект данъчната политика е насочена в подкрепа на функционирането на единния пазар на Европейския съюз и за посрещане на предизвикателствата на глобализацията и дигитализацията на икономиката. Предвижда се запазване на ниските данъчни ставки за корпоративните данъци и тези на данъците върху доходите на физическите лица, като важен стимул за инвестиции, икономически растеж и заетост. През периода 2017–2020 г. България ще достигне минималните нива на акцизните ставки в ЕС, в съответствие с договорения преходен период. Като се придържа към **принципите за справедливост и ефективност**, данъчната система следва да се развива по начин благоприятстващ растежа и осигуряващ повишаване на бюджетните приходи. С оглед

²¹⁵ <http://www.minfin.bg/bg/868> [страницата е посетена на 23.03.2019 г.].

на това, основна цел през периода е провеждането на политика, насочена към повишаване на събираемостта на приходите и намаляване на дела на сенчестата икономика. Тази цел кореспондира с направените от Съвета през последните три години (2014–2016 г.) специфични препоръки към България. Постигането на целта за изпълнение на бюджетните приходи е свързано с поддържане на устойчиво ниво на приходите при запазване на тежестта на данъчното облагане и очакван положителен ефект от засилените действия при администриране на приходите. В тази насока важна роля имат предприетите мерки за ограничаване на данъчните измами, за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане и за справяне със сенчестата икономика. Основни инструменти за минимализиране загубите от непостъпили данъчни приходи в бюджета са засилването на взаимодействието на институциите и обменът на информация както в национален, така и в международен мащаб, а така също и намаляването на административната тежест и разходите за бизнеса и гражданите.

Като оставим настрана статистиката и изводите по-горе, закономерно данъчната политика на Република България беше трансформирана след присъединяването към ЕС, приспособявайки националната данъчна политика към целите на ЕС²¹⁶. България не е член на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), но ЕС е член на G-20 и това предопределя достигането в националното ни законодателство на някои от инициативите на ОИСР в областта на данъчното облагане²¹⁷, които се интегрират в някаква степен в правото на ЕС.

Б. Данъчно право и правната система на Република България

На второ място, когато говорим за мястото на данъчното право в правната система на Република България, не бих могла да не припомня **общоприетата данъчноправна доктрина**. Според нея

²¹⁶ Вж. **Минкова, Г.** Данъчното законодателство след членството на Република България в ЕС. Форми на административно сътрудничество между държавите членки. // Европейски правен преглед, 2018, № XX, с. 31.

²¹⁷ На първо място проектът BEPS, както бе споменато вече многократно.

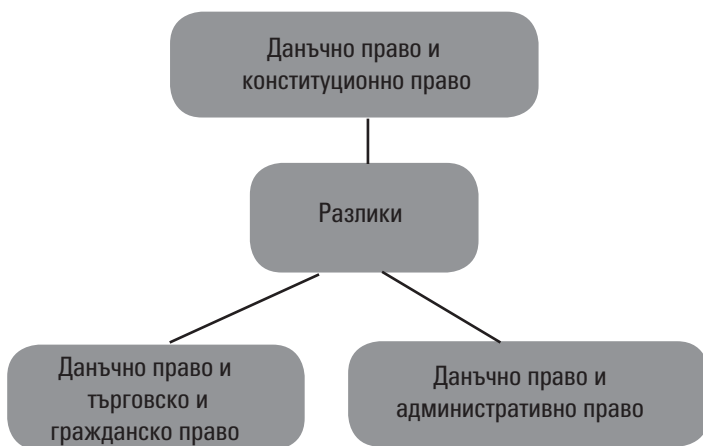
данъчните отношения са вид финансови правни отношения. Те са обхванати от първия и четвъртия компонент от предмета на правно регулиране на финансовото право: разпределението на национален доход от данъци към бюджетите (държавен и общински), респ. на ЕС и контрола²¹⁸ върху тези дейности. Данъчни правни отношения възникват, развиват се и се погасяват при взаимоотношенията, свързани с бюджета и публичните финанси на ЕС.²¹⁹ **Всички организационни положения на данъчната дейност, като вид изпълнително-разпоредителна дейност, се развиват на базата на конституционното и административното право и се подчиняват на установените там принципи, върху което акцентирах по-горе, което е безспорно във финансовата и данъчно-правната доктрина.** Данъчното облагане е инструмент на фискалната политика и суверенитета на държавата, както разгледахме по-горе. Правилата на данъчното облагане са резултат от националните политически и икономически процеси, които предопределят вземането на съответно политическо решение,

²¹⁸ Съгласно, § 1, т. 11 на ДР на Закона за сметната палата: „**Финансов контрол**“ е всяка форма на контрол, свързана с управлението на публични средства и дейности, осъществявана чрез специализирани правомощия и процедури, включително бюджетен контрол, финансов инспекционен контрол, данъчен контрол, митнически контрол и други подобни.“ По темата за контрол виж **Кучев, Ю.** Държавен финансов контрол. Темата за финансовия контрол ще бъде разглеждана в Трета глава.

²¹⁹ Досежно понятията „публични финанси“, „контрол“, „финансова система“ и др. вж. трета глава и **Димитров, В.** Финансовият контрол като институт на българското право. // Правна мисъл, 2013, № 1; **Димитров, В.** Публични финанси, финансова система, финансово право. // Икономически и социални алтернативи, 2016, № 3; **Новкиришка, М.** Адвокати на държавното съкровище. // Адвокатски преглед, 2010, № 12.

В други правни системи, например в Полша, данъчното право се определя като самостоятелен правен отрасъл. Вж. **Piechota-Nowak, A, Barwaniac.** Transformation of tax system of Poland – 25 years of experience and future challenges – National Report, Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries. Fondation Centre of Tax Documentation and Studies. Lodz, 2018, p. 211.

включително обусловено и от процесите на глобално и регионално ниво.



Данъчното право е свързано и с други правни отрасли:



И в днешно време, данъчните правни отношения се обособяват и идентифицират на база на теорията за финансовото правно отношение, развита в труда на проф. Милчо Костов „Финансови правни отношения“. Могат да се изведат следните характеристики на данъчните правни отношения, които са безспорни в правната ни доктрина:

- възникват, развиват се и приключват в резултат на финансовата/данъчната дейност на държавата/наднационални органи;
- възникват, развиват се и приключват по силата на императивни финансови/данъчни правни норми – европейски и национални;
- съществуват единствено като правни отношения, тъй като не съществуват обективно в действителността;
- те са публични отношения;
- чрез тях се реализират процесите по повод разпределението на националния доход чрез данъци и постъпването на парични средства в националния бюджет, общинските бюджети, включително и в бюджета на ЕС, и контролът върху тази дейност;
- те са същински и организационни;
- всички те се регулират с властнически метод на правно регулиране, тъй като един от субектите по тях е винаги държавата в качеството си на „активен“ субект по правоотношението, представлявана от свой държавен орган, упражняващ властнически правомощия.

Редица представители на българските академичните среди са изследвали данъците, данъчните правни отношения, данъчния процес и данъчната система на Република България.²²⁰

²²⁰ Вж. **Стоянов, П.** Данъчно право. Трето преработено и допълнено издание. С., 1994, с. 19. По темата за данъците виж: **Ангелов, А.** Финансово право на НРБ. С., Наука и изкуство, 1967, с. 258; **Костов, М.** Конституционни основи на бюджетното право. С., БАН, 1976; **Стоянов, П.** Основни начала на финансовата наука. С., УИ Васил Априлов, 1933; **Стоянов, Ив.** Данъчно право; **Минкова,**

В. Данъчни закони и данъчна система

На трето място, въпросът досежно йерархията на източниците на данъчното право бе представен по-горе, но неизяснен остана въпросът за материалните данъчни закони, които установяват отделните видове данъци в данъчната ни система.²²¹

Обикновено нормите на данъчното право предвиждат друг срок за влизането им в сила, а не тридневния. В тази връзка трябва да се отчита правилото на чл. 16, ал. 3 от Закона за публичните финанси²²²: „Промени на данъците и на задължителните осигурителни вноски във всичките им елементи не трябва да се предвижда да влизат в сила по-рано от влизането в сила на закона за държавния бюджет и/или законите за бюджетите на Националната здравноосигурителна каса и на държавното обществено осигуряване за съответната година или от тяхното изменение и допълнение“²²³.

Г., Чилова, Н. Помагало по данъчно право. С., Сиела, 2016; **Чилова, Н.** Правен режим на данъчната ревизия. С., Нова звезда, 2013; **Кучев, Ю.** Автономия на данъчното право. С., ЛиСтра, 2002; **Кучев, Ю.** Данъчно право. С., 1997, с. 284. (Съавт.: Ст. Кучев; авт.: Гл. VI); **Пенов, С.** Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, с. 224; **Пенов, С.** Конституционните промени в организацията на местните данъци и измененията на Закона за местните данъци и такси. // Административно правосъдие, 2008, № 2, с. 41–48; **Пенов, С.** Обжалване на ревизионните актове по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс по административен ред. // De jure, 2010, № 1, с. 31–37; **Димитрова, Е.** Правен режим на данъка върху добавената стойност, с. 182; **Димитрова, Е.** Сравнителноправни аспекти на облагането с ДДС, с. 287; **Димитрова, Е.** Специални режими на облагане с ДДС и освободени доставки, с. 186; **Петканов, Г.** Цит. съч., 1996; **Иванова, П.** Цит. съч.; **Минкова, Г.** Данъчни задължения. С., Сиела, 2012; **Ценова, Л.** Европейско данъчно право. С., Феней, 2012; **Ценова, Л.** Актуални правни аспекти на акцизите; **Караниколов, Л.** Данъчният облагателен акт: Същност, издаване, обжалване, изпълнение. С., Информа-Интелект, 1995 и др.

²²¹ Недопустимо е тълкуване по аналогия – вж. адм.д. № 2254/2018 на ВАС – VII отд. и Тълкувателно решение № 3/2008 по тълк.д. № 2 на ВАС – данъчните закони не могат да се тълкуват стеснително, разширително или да се прилагат по аналогия.

²²² Обн. ДВ бр. 15 от 15.02.2013 г., изм. и доп., бр. 91 от 14.11. 2017 г.

²²³ Съгласно чл. 14, ал. 1 ЗНА, обратна сила на нормативните актове може да се даде само по изключение. Конституционните съдии в Решение № 9 от 1996 г. споделят разбирането, че гражданите трябва предварително да са запознати със задъл-

Материалните данъчни закони, които регламентират отделните видове данъци са: Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)²²⁴; Законът за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)²²⁵; Законът за местните данъци и такси (ЗМДТ)²²⁶; Законът за данък добавена стойност (ЗДДС)²²⁷; Законът за акцизите и данъчните складове (ЗАДС)²²⁸; Законът за данък върху застрахователните премии (ЗДЗП)²²⁹. Основният процесуален нормативен акт, както бе посочено многократно е ДОПК²³⁰. Нормите и на други закони, които не са отраслово принадлежни на данъчното право са негови източници: Закон за административните нарушения и наказания (ЗАНН)²³¹, Закон за лихвите върху данъците, таксите и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ)²³²; Закон за митниците (ЗМ)²³³; Закон за

женията си спрямо държавата. В чл. 14 ЗНА са установени изисквания за изрично обратно действие по изключение, а разпоредби, които предвиждат санкции, могат да имат обратно действие само ако санкциите са по-леки от отменените.

²²⁴ Обн. ДВ бр. 105 от 22.12.2006 г., изм. ДВ. бр. 105 от 18.12.2018 г.

²²⁵ Обн. ДВ бр. 95 от 24.11. 2006 г., изм. ДВ. бр. 105 от 18.12.2018 г.

²²⁶ Обн. ДВ бр. 117 от 10.12.1997 г., изм. ДВ. бр. 1 от 3.01.2019 г.

²²⁷ Обн. ДВ бр. 63 от 4.08.2006 г., изм. и доп. ДВ. бр. 98 от 27.11. 2018 г.

²²⁸ Обн. ДВ бр. 91 от 15.11. 2005 г., изм. и доп. ДВ. бр. 103 от 13.12.2018 г., доп. ДВ. бр. 7 от 22.01.2019 г.

²²⁹ Обн. ДВ бр. 86 от 2.11. 2010 г., изм. бр. 43 от 7.06.2016 г.

²³⁰ Обн. ДВ бр. 105 от 29.12.2005 г., изм. и доп., бр. 77 от 18.09.2018 г.; изм. и доп. ДВ. бр. 98 от 27.11. 2018 г.

²³¹ Обн. ДВ бр. 92 от 28.11. 1969 г., изм. бр. 38 от 8.05.2018 г.

²³² Обн. ДВ бр. 91 от 12.11. 1957 г., изм. бр. 103 от 30.11. 1999 г. Лихви – невнесените в срок данъци се събират заедно с лихвите по ЗЛДТДПДВ. Лихви върху вземанията по чл. 162, т. 1–8. Лихви върху лихви и лихви върху глоби не се дължат. Виж и Тълкувателно решение № 3 от 03.07.2014 г. по тълк.д. № 5/2013 г., ОСК на ВАС.

²³³ Обн. ДВ бр. 15 от 6.02.1998 г., изм. и доп. ДВ. бр. 105 от 18.12.2018 г., изм. и доп. ДВ. бр. 7 от 22.01.2019 г. **Регламентът е основният правен инструмент в сферата на митническото право.** Регламент (ЕС) № 952/2013 на ЕП и на Съвета от 9.10.2013 г. за създаване на Митнически кодекс на Съюза влезе в сила на 30.10.2013 г., но основните му клаузи се прилагат в тяхната цялостност от 1.05.2016 г., след приемане на делегираните актове на МКС и актовете за изпълнение (Регламент (ЕИО) 1658/87 относно митническата тарифа, със съответните

държавните помощи (ЗДП)²³⁴; Валутният закон (ВЗ)²³⁵ и др. Субсидиарно приложение имат, както бе казано, АПК²³⁶ и ГПК²³⁷. Отделни правни норми от различни закони се прилагат за регулиране на данъчни правоотношения, например нормите на Търговския закон (ТЗ)²³⁸, Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)²³⁹, Закона за местното самоуправление и местната администрация (ЗМСМА)²⁴⁰, Закона за икономическите и финансови отношения с дружествата, регистрирани в юрисдикции с преференциален данъчен режим, контролираните от тях лица и действителните им собственици (ЗИФОДРЮПДРКТЛТДС)²⁴¹. Множество **подзаконовни нормативни актове** също уреждат данъчна материя: постановления на МС, с които се приемат правилници и наредби; актове на министъра на финансите и др. Не бива да се подценява и значението на наредбите, приемани от общинския съвет, с които се определят размерите на местните данъци в рамките на ЗМДТ.

Като цяло, организацията на българската данъчна система²⁴² е представена от Министерство на финансите и може да се илюстрира както следва²⁴³:

му изменения и Регламент (ЕО) № 1186/2009 на Съвета от 16.11. 2009 г. за установяване на система на Общността за митнически освобождавания (кодифицирана версия), заменящ Регламент (ЕИО) № 918/83 от 1.01.2010 г. Друга важна Директива е Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16.12.2008 г. относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО.

²³⁴ Обн. ДВ. бр. 85 от 24.10.2017 г.

²³⁵ Обн. ДВ. бр. 83 от 21.09.1999 г., изм. и доп. ДВ. бр. 93 от 9.11. 2018 г.

²³⁶ Обн. ДВ. бр. 30 от 11.04.2006 г., изм. и доп., бр. 77 от 18.09.2018 г.

²³⁷ Обн. ДВ. бр. 59 от 20.07.2007 г., изм. и доп. ДВ. бр. 65 от 7.08.2018 г.

²³⁸ Обн. ДВ. бр. 48 от 18.06.1991 г., изм. ДВ. бр. 88 от 23.10.2018 г.

²³⁹ Кор. ДВ. бр. 2 от 5.12.1950 г., изм. бр. 42 от 22.05.2018 г.

²⁴⁰ Обн. ДВ. бр. 77 от 17.09.1991 г., изм. и доп., бр. 47 от 5.06.2018 г.

²⁴¹ Доп. ДВ. бр. 94 от 13.11. 2018 г.

²⁴² Кратки бележки досежно българската данъчна система вж. **Savov, V. Kees van Raad** (ed.) *Materials on International, TP and EU Tax Law 2018–2019: Volume A*, International Tax Centre Leiden, 2018, p. A-xvii и A-xix.

²⁴³ Източник: Министерство на финансите. Вж.: <http://www.minfin.bg/bg/770> и <http://nap.bg/page?id=428> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

В ЗКПО е уреден режимът на облагане с: корпоративен данък; данък върху приходите на бюджетни предприятия (чл. 248–253); данък, удържан при източника (чл. 194–203); данък върху разходите (чл. 204–217); данък върху хазартната дейност (чл. 219–247); данък върху дейността от опериране на кораби (чл. 254–260). Режимът на данъците върху доходите на физическите лица, включително на едноличните търговци, се урежда с разпоредбите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). Режимът на облагане с данък върху добавената стойност²⁴⁴ е регламентиран в Закона за данък върху добавената стойност. Режимът на облагане с местни данъци и такси е установен в ЗМДТ²⁴⁵: патентен данък в чл. 61з–61п; данък при придобиване на имущества по възмезден начин в чл. 44–51; данък при придобиване на имущества по дарение в чл. 44–51; туристически данък в чл. 61р–61т; данък върху наследствата в чл. 29–43; данък върху превозните средства в чл. 52–61; данък върху недвижимите имоти чл. 10–28. Режимът на облагане с данък върху застрахователните премии е

²⁴⁴ От първичното право, чл. 28–37 и чл. 110–113 ДФЕС се отнасят до косвеното данъчно облагане. Виж: интегриран текст на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11. 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 11.12.2006, с. 1–118) с измененията; Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15.03.2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (преработена версия) (ОВ L 77, 23.3.2011, с. 1–22); интегриран текст на Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12.02.2008 г. за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 20.2.2008, с. 23–28); Тринадесета Директива на Съвета от 17.11. 1986 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки в областта на данъка върху оборота – правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността (86/560/ЕИО) (ОВ L 326, 21.11.1986, с. 40–41).

²⁴⁵ **Минкова, Г.** Коментар на промените в Закона за местните данъци и такси за 2019 година. – В: Новото данъчно законодателство през 2019 година. С.:Труд и право, 2019.



уреден в ЗДЗП. От подзаконовите нормативни актове знакова е Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговски обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин.²⁴⁶

От дистанцията на времето следва да се отбележи, че трансформацията на българската данъчна система започна от февруари 2000 г. Позицията на България по отношение на Глава 10 „Данъчно облагане“ бе представена на междуправителствена конференция по темата на преговорите, проведена на 30.04.2001 г., като главата временно бе закрыта на 10.06.2002 г. Националната агенция за приходите бе учредена в края на 2002 г.²⁴⁷ България е член на Европейския съюз от 1.01.2007 г. Условията и договореностите за приемането ни като член са изложени в Протокол към Споразумението за присъединяване на България и Румъния към ЕС. С Договора за присъединяване на Република България към

²⁴⁶ Изм. и доп. ДВ. бр. 10 от 1.02.2019 г.

²⁴⁷ Вж. на страницата на агенцията: <http://www.nra.bg/en/> [страницата е посетена на 11.06.2018.].

Европейския съюз, ратифициран със закон от Народното събрание на 11.05.2005 г. (ДВ, бр. 40/12.05.2005 г., в сила от 1.01.2007 г.), Република България се присъедини към Европейския съюз. Съгласно чл. 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България към Европейския съюз и промените в Учредителните договори, който е приложен на основание чл. 2 от Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз от датата на присъединяването, актовете, които са приети от институциите преди присъединяването, са задължителни за България и се прилагат при условията, предвидени в Учредителните договори и в самия акт.²⁴⁸ ДОПК от 29.12.2005 г. определи общите правила относно данъчни задължения, облагаеми лица, данъчен контрол, възстановяване на надвнесени или недължимо внесени данъци, свързани страни, методи за определяне на пазарните цени, давностни срокове, събиране и принудително изпълнение и т.н.

Република България бе възприела и до голяма степен прилагаше достиженията на правото на Съюза в областта на данъчното облагане и не предвиждаше съществени проблеми с влизането в сила на съответното законодателство или с прилагането му към датата на присъединяване. **Въпреки това в някои случаи бяха договорени преходни периоди или дерогации** (напр. преходния период до 31.12.2007 г. за въвеждане на минимален акциз върху цигарите).

Г. Приходна администрация

На четвърто място, що се отнася до приходната администрация, трябва да припомним, че НАП бе създадена в края на 2002 г.²⁴⁹ **Поетите ангажименти по изграждане и развитие на админис-**

²⁴⁸ Тълкувателно решение № 3/06.06.2008 по тълк.д. № 2/2008 на ОСС от I и II колегия на ВАС.

²⁴⁹ Вж. на страницата на Агенцията: <http://www.nra.bg/en/> [страницата е посетена на 11.06.2018.].

тративния капацитет в преговорния процес преди 2007 г. обхващаха: създаване на Национална агенция за приходите (НАП); Подобряване контрола върху спазването на данъчното законодателство – Усъвършенстване на функция „Ревизии“ и въвеждане на компютризирана система; Обучение на ръководителите на екипи за извършване на международни ревизии; Създаване на Звено за разследване на данъчни измами и разработване на методи за разкриване и предотвратяване на данъчни измами; Подобряване процеса на възстановяване на ДДС; Подобряване събираемостта на публичните приходи; Ефективно обслужване на данъкоплатците с цел повишаване доброволното изпълнение на данъчните задължения; Редовно предоставяне на консултантски услуги; Развитие на човешките ресурси и План за квалификация и израстване в кариерата на данъчните служители в данъчната/приходната администрация; Разработване и прилагане на Етичен кодекс; Развитие на информационните технологии и разработване и внедряване на Интегрирана информационна система; Административно сътрудничество и обмен на информация с данъчните администрации на държавите членки на Европейския съюз; Изграждане на институционален капацитет за създаване на Национален учебен център; Изграждане на кол-център; Създаване на капацитет за извършване на електронни ревизии; Подобряване и разширяване на електронните услуги, предоставяни на данъкоплатците от приходната администрация.

В контекста на организацията на данъчните отношения, **проф. Милчо Костов** подчертава, че „инвентаризирането“ на финансовите правни субекти трябва да се предхожда от изясняване на начина, по който се организират субектите – участници във финансовото отношение, и по който се разполагат и разпределят като страни на това отношение. По-конкретно въпросите са два: а) двустранен или тристранен характер на финансовите отношения или на някои категории от тях и б) възможност на една от страните на финансовото отношение и по-специално на страната на финансо-

вия длъжник да се конституират повече от един правен субект²⁵⁰. По принцип, данъчните отношения възникват между два субекта: от една страна имаме активен субект – държавата, представлявана от административни органи по приходите, а от друга – пасивен субект – физически и юридически лица, които имат качеството на данъчно задължено лице²⁵¹ по смисъла на съответния материален данъчен закон, като всеки един има определен кръг от адресати. Органите по приходите имат правомощия, установени и в ДОПК, ЗНАП²⁵² и материалните данъчни закони. Правомощията на орган по приходите и публичен изпълнител²⁵³ са установени в ЗНАП и

²⁵⁰ Костов, М. Цит.съч., с. 148.

²⁵¹ Например за целите на ЗКПО съгласно чл. 2 данъчно задължени лица са: 1. местните юридически лица; 2. чуждестранните юридически лица, които осъществяват стопанска дейност в РБ чрез място на стопанска дейност, извършват разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност или получават доходи от източник в РБ; 3. едноличните търговци, както и физическите лица, регистрирани като тютюнопроизводители и земеделски стопани, които определят облагаемия си доход по реда на чл. 26 ЗДДФЛ – за данъците, удържани при източника и в случаите, определени в ЗДДФЛ; 4. физическите лица – търговци по смисъла на чл. 1, ал. 3 ТЗ – за случаите, определени в ЗДДФЛ; 5. работодателите и възложителите по договори за управление и контрол – за данъка върху социалните разходи, предвидени в част четвърта; 6. Народното събрание на РБ – за данъка върху допълнителните разходи на народните представители.

За целите на този закон неперсонифицираните дружества и осигурителните каси, създадени на основание чл. 8 КСО, се приравняват на юридическите лица. За целите на облагане на доходите с източник в Република България данъчно задължено лице е и всяко чуждестранно организационно и стопански обособено образувание (тръст, фонд и други подобни), което самостоятелно извършва стопанска дейност или извършва и управлява инвестиции, когато не може да се установи притежателят на дохода.

²⁵² Обн. ДВ. бр. 112 от 29.11. 2002 г., изм. ДВ. бр. 13 от 12.02.2019 г.

²⁵³ Ред на събиране ДОПК: Чл. 163. (1) Публичните вземания се събират по реда на този кодекс, освен ако в закон е предвидено друго. (2) Частните държавни и общински вземания се събират по общия ред. (3) (Изм. – ДВ, бр. 12 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) Публичните вземания се събират от публичните изпълнители при Националната агенция за приходите, освен ако в закон е предвидено друго. (4) (Нова – ДВ, бр. 86 от 2017 г.) В случаите, когато публични вземания са възложени за събиране на съдебен изпълнител, събирането им се извършва

ДОПК, като към органи по приходите са приравнени и общинските служители (чл. 4 ЗМДТ) и митническите органи (чл. 104 ЗАДС). Органите по приходите²⁵⁴ и публичните изпълнители при НАП²⁵⁵ са част от т.нар. същинска финансова администрация на Република България, която ще бъде разгледана в Трета глава. Орган по принудително изпълнение на данъчни задължения са публичните изпълнители при НАП, държавен/частен съдебен изпълнител. Приходната администрация в широк смисъл включва всички органи, които имат възложена компетентност (правомощия), свързана с установяването²⁵⁶ и събирането на публичните вземания, в т.ч. за данъци²⁵⁷. В тесен смисъл, публичната администрация включва органите на НАП, която е специализирана финансова администрация към министъра на финансите, самостоятелно юридическо лице със седалище в София.

Правомощията на Агенцията са изброени в чл. 3 ЗНАП, основните от които са: установява публичните вземания за данъци и задължителни осигурителни вноски по основание и по размер; обезпечава и принудително събира публичните вземания; устано-

по реда на Гражданския процесуален кодекс. Изпълнително основание Чл. 165. Събирането на държавните и общинските публични вземания се извършва въз основа на влязъл в сила акт за установяване на съответното публично вземане, издаден от компетентен орган, освен ако в закон е установено друго.

²⁵⁴ Правомощия на орган по приходите – чл. 12 ДОПК.

²⁵⁵ Чл. 167 ДОПК: „Публичният изпълнител е орган на принудителното изпълнение и осъществява действията по обезпечаване и принудително изпълнение на публичните вземания по реда на този кодекс“.

²⁵⁶ Чл. 166 ДОПК: „Установяването на публичните вземания се извършва по реда и от органа, определен в съответния закон. Ако в съответния закон не е предвиден ред за установяване на публичното вземане, то се установява по основание и размер с акт за публично вземане, който се издава по реда за издаване на административен акт, предвиден в Административнопроцесуалния кодекс.“ Данъчните публични държавни и общински вземания са установени в чл. 162, ал. 2, т. 1 и т. 9 ДОПК за данъци, включително акцизи, както и мита, задължителни осигурителни вноски и други вноски за бюджета и лихвите за вземанията“.

²⁵⁷ За пълен, систематизиран преглед на съвременната данъчна администрация виж **Matthijs A., van Kommer, V.** Handbook on Tax Administration. Second Revised Edition. IBFD, 2016.

вява административни нарушения и налага административни наказания по данъчните закони, както и по законите, регламентиращи задължителните осигурителни вноски; разглежда жалби срещу издадени от нейни органи актове или срещу откази за издаване на актове, както и срещу действия или откази от действия на нейни органи или служители; води регистър на лицата, подлежащи на регистрация по реда на ДОПК, лицата, които работят по трудово правоотношение, създава и поддържа бази данни за тях, необходими за осъществяване на дейността ѝ и за нуждите на задължителното социално осигуряване, на Министерството на финансите и общините и др.

Агенцията се състои от централно управление и пет териториални дирекции – София, Варна, Бургас, Пловдив и Велико Търново. Към централното управление са създадени пет дирекции „Обжалване и данъчно осигурителна практика“, чийто директор е решаващ орган в административната фаза по оспорване на ревизионните актове по реда на чл. 152 и сл. ДОПК, респективно административните съдилища гледат данъчни дела като първа съдебна инстанция, а като втора съдебна инстанция данъчните дела се гледат от ВАС. Органите на Агенцията са изброени в чл. 7 ЗНАП. **Органите по приходите и публичните изпълнители принципно действат при обвързана компетентност, което е безспорно в доктрината и практиката.** Също така актовете, издавани от тези органи, а именно данъчните индивидуални административни актове, имат принципно декларативно действие, те не пораждаат задължението, но го правят ликвидно и изискуемо, като то възниква по силата на закона. От това, че повечето индивидуални финансови актове са с декларативен характер²⁵⁸ е възможно и явлението

²⁵⁸ Например според чл. 118 ДОПК с ревизионния акт: се установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски; възстановяват резултати за данъчен период, подлежащи на възстановяване, когато това е предвидено в закон; възстановяват недължимо платени или събрани суми.

финансов автоматизъм²⁵⁹, който се свързва най-вече с данъчното право – данъчното задължение възниква по силата на закона (*ex lege*) след осъществяване на юридическия факт, а не от издаването на финансов акт впоследствие. Принципът на самооблагане и финансов автоматизъм е приложим към задълженията на данъчнозадължените лица с оглед принципа за законоустановеност на данъците. В тази връзка те подават различни видове декларации, в срокове и при условия, установени в материалните данъчни закони. Впоследствие органите по приходите могат при последващ данъчен контрол да установят други задължения/размер, различни от декларираните. Трябва да поясним, че когато актът е свързан с установяване на парични задължения, той не може да е свързан с личността, той може да бъде изпълнен от всяко лице, що се отнася до изискванията за законосъобразност чл. 160, ал. 2 ДОПК²⁶⁰, тук изцяло е приложим и чл. 146 АПК²⁶¹. Условията за действителност на индивидуалния административен акт са: да е издаден от компетентен орган²⁶²; в предписаната от закона форма; да са спазени материалноправните изисквания на закона; да е спазена процедурата по издаването му; да съответства на целта на закона. Практиката в областта на административното правосъдие по данъчни дела е изключително богата и е изследвана в доктрината и в практиката.

Последните промени в ДОПК бяха твърде съществени, направени бяха и редица организационни промени. Така например данъчните дела ще се гледат от всички 28 административни съдилища в страната, а не само в съдилищата в София, Пловдив, Варна, Бургас и Велико

²⁵⁹ Относно финансов автоматизъм виж **Димитрова, Е.** Финансов автоматизъм. // *Ius Romanum*, 2018, № 1, с. 1–10.

²⁶⁰ Съдът преценява законосъобразността и обосноваемостта на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

²⁶¹ По отношение на изискванията вж.: **Еленков, А, А. Ангелов, Ас. Дюлгеров, Ат. Дишева, Л. Панов, М. Казанджиева, С. Янкулова, Т. Николова, Ю. Ковачева.** Цит. съч., с. 960–995.

²⁶² Относно кой орган е компетентният да издаде акта вж.: Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 по тълк.д. № 10/2016 на ОСС на I и II колегия на ВАС.

Търново, както беше досега. **Най-важните изменения в ДОПК²⁶³, направени с приетите изменения²⁶⁴ на АПК са както следва:**

- Ревизионните актове на данъчните органи занапред ще се обжалват пред административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на **извършването на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите** (чл. 156 ДОПК).
- Жалбите срещу действия за обезпечаване на доказателствата се подават пред административния съд по местоизвършването на действията (чл. 43 ДОПК).
- Жалбите срещу отказ за отсрочване и разсрочване на публичните задължения се обжалват по постоянния адрес или седалището на длъжника (чл. 187 ДОПК).
- Жалбите срещу налагане на обезпечителни мерки се подават пред административния съд по постоянния адрес или седалището на длъжника (чл. 197 ДОПК).

²⁶³ Изм. и доп. ДВ бр. 77 от 18.09.2018 г. Вж. **Минкова, Г.** Коментар на промените, свързани с Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, извършени през 2017 година. – В: Новото данъчно законодателство през 2018 г. С., Труд и право, 2018; **Минкова, Г.** Последни изменения при съдебното обжалване на ревизионни актове. // Правна мисъл, 2018, № 4; **Минкова, Г.** Проверки и ревизии по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс във връзка с декларирани касови наличности. // Счетоводство, данъци и право, 2017, № 10, с. 37.

²⁶⁴ Задълбочен анализ на измененията в АПК са направени в **Лазаров, К., Тодоров, И.** Административен процес. Книгата разглежда стотиците промени в АПК, извършени през 2018 г. Заедно със съвременен преглед на теоретичните въпроси са обсъдени и редица интересни въпроси от практиката. Използвана и подложена на критичен преглед е голяма част от най-новата практика на съда, включително: тълкувателни решения и актове на ВАС до 2018 г. Включени са също решения на Конституционния съд, Европейския съд и ЕСПЧ. За друг коментар на голямата реформа в АПК вж.: **Янкулова, С., Николова, Т.** Промените в Административнопроцесуалния кодекс – 2018. **Съдиите от ВАС посочват, че отчитайки наличието на сериозни случаи на заобикаляне на закона и въпросите на КС относно конституционността на някои от промените, книгата се стреми да представи гледната точка на практикуващия юрист относно промените, в контекста на логиката на кодекса и връзката му с други норми на позитивното право.**

- Жалбите срещу действия по принудителното изпълнение се подават пред административния съд по постоянния адрес или седалището на длъжника (чл. 268 ДОПК).
- Други промени в ДОПК оставят само на една инстанция обжалванията на ревизионни актове с „малък“ материален интерес. Така решението на съответния административен съд по жалби срещу ревизионни актове за публични вземания до 750 лева за физически лица и до 4 000 лева за юридически лица, като в сумите не се включват начислените лихви забава, е окончателно. (чл. 160 ДОПК).
- Държавната такса за касационно обжалване се определя по реда на АПК върху определяем материален интерес, според обжалваното публично вземане (чл. 161 АПК).

С Решение № 5 от 19 април 2019 г. по к.д. № 12/2018 г. КС очаквано не обяви за противоконституционни разпоредбите, касаещи новите такси за касационно обжалване по АПК. Причината за това бе, че не се събра необходимото мнозинство.

Уважено беше единствено искането за обявяване на противоконституционност на разпоредбите определящи пропорционална държавна такса в касационното производство при обжалване на оценка на въздействието върху околната среда при наличие на определяем материален интерес, тъй като по този начин „се поставя неясен и значителен по тежест финансов праг за достъп до ВАС“, при това в такава степен, че „достъпът до съд с цел защита на правото по чл. 55 от Конституцията става практически невъзможен или изключително труден“.

Не на последно място, продължава да буди изследователски интерес и темата за санкционните правомощия на НАП и за данъчните нарушения. Съдия от Административен съд – София-град **Теодора Георгиева** провокира отново интереса и на практиката към тема-

тиката, с оглед на голямото ѝ значение.²⁶⁵ Тя изтъква, че данъчните правонарушения например се определят като етично неутрални деяния, за разлика от престъпленията, които са подложени на морален укор. Те не представляват накърняване на етични задължения, а само неподчинение на една несанкционирана заповед на държавата. Проф. Г. Петканов сочи, че за разлика от престъплението, той (данъчният деликт – б. м., Т. Г.) не се основава на конфликта между престъпника и обществото заради нарушение не само на правната норма, но и на нравствеността... Увеличаването на данъчните нарушения и санкциите за тях невиняги води до нарастване на постъпленията в бюджета. Наблюдава се и обратният ефект, когато разносните по събиране на данъците и по преследване и наказване на извършителите на данъчни нарушения се увеличават толкова, че по-скоро се налага намаляването на данъците. От тази позиция в правната теория се приема, че данъчните нарушения не засягат общото нравствено чувство, което лежи в основата на обществото. Данъчният деликт е етично индиферентен, защото засяга само правни норми и от онези, които държавата е създавала за свои непосредствени материални цели и в които намира израз нейното господство над отделния гражданин.²⁶⁶

В заключение, предизвикателствата пред България в областта на данъчното облагане и фискалната политика биха могли да се обобщят по следния начин, разбира се без претенции за изчерпателност: необходимост данъчната ни система да стане по-прозрачна, по-стабилна, по-предвидима; не споделям изцяло идеята за кодификацията на данъчното законодателство като панацея за справяне с предизвикателствата (невъзможно е да бъде направена кодификация в областта на материалното данъчно право, тъй като всеки един данък има специфики, вкл. произтичащи от правото на ЕС, а и всяка

²⁶⁵ **Георгиева, Т.** Административните нарушения и престъпленията. Сравнителен правен анализ. С., Сиела, 2018, с. 58–66.

²⁶⁶ *Ozurk v Germany* (1984) – 6 European Human Rights Report 409, at § 52; **Harding, C.** The interplay of criminal and administrative law in the context of market regulation; the case of serious competition law infringements. London, Hart workshop, 2012.

година се правят промени в данъчните закони)²⁶⁷; да се предприемат мерки за по-ефективна събираемост на местните данъци и вземанията от ДДС за сметка на увеличаване на данъчната и осигурителната тежест; да се постигне засилена координация на всички нива на управление²⁶⁸; да се използват по-широко мерките на електронното управление и информационните и комуникационните технологии, с оглед внедряване на е-управление и намаляване на административната тежест и разходите на данъчно задължените лица; да се осигури синхронизация на данъчната с фискалната политика (ефективно разходването на публичните средства от бюджета и повишена събираемост на данъците); политиката в областта на данъците да се превърне в отправна точка за насърчаване на преките чуждестранни инвестиции, икономическия растеж и заетостта и др.

²⁶⁷ Въпросът за кодификацията бе поставен от проф. Петканов, който, в Цит. съч., с. 13 изразява мнение, че „възможно е също така кодификацията на данъчното законодателство да бъде направено на още по-високо равнище – чрез приемане на един общ закон за данъците. При този вариант законът би имал три основни дяла – „Общи положения“; „Отделни видове данъчни задължения“ и „Данъчен процес“. Проф. Иван Стоянов в учебника си по данъчно право също прави преглед на този въпрос. Вж. **Димитрова, Е.** Кодификацията на данъчното законодателство в духа на приложимите правни принципи. Проектът BEPS и прилагането на европейското данъчно право в държавите членки и средства за правна защита съгласно Европейското право. // Общество и право, 2017, № 4.

²⁶⁸ Виж **Сивков, Цв.** Централизация и децентрализация в държавното управление. В. Търново, ВТУ „Св. Св. Кирил и Методий“, 2015 и **Сивков, Цв.** Координацията в държавното управление. // De Jure, 2014, № 5.

Глава 2

НОВИ МОМЕНТИ В ОБЛАСТТА НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ

§ 2.1. Относно някои предизвикателства и актуални въпроси в областта на данъчното облагане

Когато говорим за предизвикателствата и някои нови моменти в областта на данъчното облагане, бих искала да се спра на някои по-важни от тях без претенции за изчерпателност. Предизвикателствата всъщност произтичат от динамичността на реформите в областта на данъчното облагане, както на международно, така на ниво ЕС, респективно на ниво държава членка.

А. Проблемите в областта на ДДС

На първо място, изкушена съм да започна с прегледа на актуалните въпроси в областта на ДДС. Ще направя опит по-долу да представя актуални законодателни предложения на ниво ЕС в тази област, състояние на преговорите по тях и основни аспекти. За да адресира новите предизвикателства, през ноември в Софийския университет се проведе съвместна конференция на клона на Международната данъчна асоциация и ЮФ на Софийския университет на тема **„Бъдещето на ДДС. Дигитална икономика“**²⁶⁹. Неслучайно в нея взеха участие представители на ЕК, като за първи път към елитния екип от лектори се включиха и представители на Министерството на финансите на Република България, Дирекция „Данъчна политика“, включително и Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР). Пре-

²⁶⁹ Презентациите са достъпни на: <http://www.ifa-conference.com/>.

доставена бе информация от ЕК и Министерство на финансите на Република България²⁷⁰, Дирекция „Данъчна политика“ относно законодателните предложения в областта на ДДС на ниво ЕС, както относно постигнатото по време на българското председателство на Съвета на ЕС, включително какво предстои в близко бъдеще. Европейската комисия и ОИСР представиха предложенията си в областта на облагането на дигиталната икономика. Бяха адресирани и въпросите, свързани с: дигиталната икономика и спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане; дигитална икономика и облагане²⁷¹, възможния отговор при прилагането на правилата на трансферното ценообразуване; данък при източника в ерата на колективните инвестиционни схеми и дигиталната икономика; предложения на ЕК и връзката с данъчните спогодби; дигиталното място на стопанска дейност²⁷²; данък върху дигиталните услуги²⁷³.

Въвеждането на окончателна система на ДДС е свързано с лансирането от страна на ЕК на най-голямата реформа на ДДС правилата в ЕС за последния четвърт век.²⁷⁴ Когато през 1967 г. Съветът прие общата система на данъка върху добавената стойност (ДДС) посредством директиви 67/227/ЕИО и 67/228/ЕИО на Съвета, беше поет ангажимент за установяване на окончателна система на ДДС за данъчно облагане на търговията между държавите членки, действаща по начин, сходен с този в отделна държава членка. Тъй като политическите и техническите условия все още не бяха достатъчно подходящи за такава система, при

²⁷⁰ Представителят на МФ, Дирекция „Данъчна политика“ – гл. експерт **Екатерина Тархова** представи резултатите от българското председателство на Съвета на ЕС и някои въпроси, които са представени по-долу в областта на ДДС.

²⁷¹ <http://www.ifa-conference.com/ifaFiles/presentations/digitalnataikonomikaispogodbitezaizbyagvanenadvoynotodanachnooblaganeIvanAntonovIFA2018.pdf>.

²⁷² <http://www.ifa-conference.com/ifaFiles/presentations/digitalnotomyastonastopanskadeynostHonglerReferatSofia.pdf>.

²⁷³ <http://www.ifa-conference.com/ifaFiles/presentations/danakvarhudigitalniteuslugiJamrozyDST9Nov.pdf>.

²⁷⁴ За повече информация вж.: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

премахването на фискалните граници между държавите членки в края на 1992 г. беше приет преходен режим на ДДС. Директива 2006/112/ЕО на Съвета, която понастоящем е в сила, предвижда тези преходни правила да бъдат заменени с окончателен режим на базата на принципа на данъчно облагане в държавата членка на произход на доставката на стоки или услуги. Посочените преходни правила обаче са в сила вече няколко десетилетия, вследствие на което е налице сложна преходна система на ДДС, уязвима за презгранични измами с ДДС в рамките на Съюза. Тези преходни правила имат редица недостатъци, вследствие на които системата на ДДС не е нито напълно ефикасна, нито съвместима с изискванията на един истински единен пазар. Уязвимостта на преходната система на ДДС стана очевидна само няколко години след въвеждането ѝ. Оттогава насам са предприети някои законодателни (подобряване на административното сътрудничество, по-кратки срокове за обобщените декларации, секторен механизъм за обратно начисляване) и незаконодателни мерки. Проведените в последно време изследвания във връзка с неизпълнението на потенциалните приходи от ДДС обаче показват, че сумите несъбран ДДС са все още огромни. Това е първото законодателно предложение след въвеждането на действащите правила за ДДС през 1992 г., с което се цели предприемане на мерки за справяне с проблема с презграничните измами.

В своето съобщение от 28.10.2015 г., озаглавено „Осъвременяване на единния пазар: повече възможности за гражданите и предприятията“, Комисията определи сложността на настоящата система на ДДС като една от основните пречки пред доизграждането на единния пазар. Същевременно нараства неизпълнението на потенциалните приходи от ДДС, определено като разликата между размера на действително събраните приходи от ДДС и теоретичния размер на приходите, които се очаква да бъдат събрани, като през 2015 г. неговият размер достигна 151,5 милиарда евро за ЕС-28. Това показва необходимостта от неотложна и всеобхватна реформа на системата на ДДС в посока окончателна система на

ДДС, за да се улесни и опрости презграничната търговия в рамките на Съюза и да се направи системата по-устойчива на измами. Общото правило за доставки на стоки, в това число на вътресъюзни доставки на стоки, и за доставки на услуги следва да бъде, че платец на ДДС е доставчикът.

Ще се въведат строги критерии, които да се прилагат по хармонизиран начин от всички държави членки, за определяне на предприятия, които могат да се ползват от статуса на сертифицирано данъчно задължено лице, и общи правила и разпоредби, които да водят до налагането на глоби и санкции на лицата, които не ги спазват. Правилата за временното прилагане на механизма за обратно начисляване за движими вещи ще се преразгледат, за да се осигури тяхната съгласуваност с въвеждането на новите правила относно лицето – платец на ДДС, върху вътресъюзните доставки на стоки. С прилагането на директивата временното прилагане на механизма за обратно начисляване може вече да не е необходимо. Поради това Комисията следва своевременно да анализира необходимостта от отмяна на предложението за временно прилагане на механизма за обратно начисляване. С оглед да се осигури съгласуваност на задълженията за отчитане на ДДС за големите предприятия, честотата на подаване на справки-декларации за ДДС по специалния режим ще бъде преразгледана, като се добави, че данъчно задължените лица, които използват режима, подават ежемесечно справки-декларации за ДДС съгласно режима, когато годишният им оборот от ДДС в Съюза е над 2 500 000 EUR.²⁷⁵

²⁷⁵ Вж. приетата Законодателна резолюция на Европейския парламент от 12.02.2019 г. относно предложението за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на въвеждането на подробни технически мерки за функционирането на окончателната система на ДДС за данъчно облагане на търговията между държавите членки (COM(2018)0329 – C8-0317/2018 – 2018/0164(CNS)) (Специална законодателна процедура – консултация), достъпна на: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P8-TA-2019-0074&format=XML&language=BG> посетена на 24.02.2019 г.

За повече информация относно Плана за действие вж.: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_en.htm. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

Актът, в който се интегрира това предложение, е предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на въвеждането на подробни технически мерки за функционирането на окончателната система на ДДС за данъчно облагане на търговията между държавите членки (2018/0164 (CNS)). Статусът му е технически преговори на ниво Съвет на ЕС. **Основните аспекти обхващат** подробни разпоредби за въвеждане на окончателната система на ДДС, **основаваща се на принципа на облагане в държавата членка на местоназначение по отношение на облагането с ДДС на доставките между предприятия (B2B) на стоки в рамките на ЕС.** Предлага се отмяна на изкуственото разделение на всяка една доставка между данъчно задължени лица на стоки, които се транспортират трансгранично в рамките на ЕС, на две доставки за целите на ДДС. Такава доставка ще се разглежда като една единствена „вътресъюзна“ доставка, облагаема в държавата членка на ЕС на пристигане на стоките. Лице-платец на данъка ще е доставчикът по вътресъюзната доставка, освен ако получателят му е данъчно задължено сертифицирано лице, т.е. лице със специален доверен статут пред данъчната администрация – в този случай, получателят-сертифицирано лице ще си самоначислява ДДС. За да бъде улеснен доставчикът при изпълнението на ДДС задълженията си към различните държави членки на ЕС по местоназначение, включително да упражнява право на приспадане на данъчен кредит, се предвижда той да може да използва режима за обслужване на едно гише (One Stop Shop или OSS) от държавата членка, където е установен.

В контекста на реформата са и малките предприятия, което е направено с предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС по отношение на специалния режим на малките предприятия (2018/0006 (CNS)). В момента статусът е технически преговори на ниво Съвет на ЕС и очаквано скорошно приемане. Основните аспекти на предложението се състоят в това, че е част от пакета с реформи за преминаване към окончателна

система на ДДС. То предвижда възможността за изключване на малки предприятия от ДДС системата (освобождаване) да важи за всички предприятия от ЕС, които отговарят на условията, независимо дали са установени в държавата членка, в която ще се прилага ДДС освобождаването или в друга държава членка на ЕС. Също така, с предложението се определя актуализирана стойност на максималните равнища на националните прагове за освобождаване и се въвежда преходен период, в който малките предприятия, надвишаващи временно прага за освобождаване, ще могат да продължат да се ползват от освобождаването. В допълнение се предвижда въвеждане на опростяване на ДДС задълженията, както за освободените, така и за неосвободените малки предприятия.

Що се отнася до инициативата за **намалените ставки, същата е обхваната от** предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на ставките на данъка върху добавената стойност 2018/0005 (CNS) в контекста на окончателната система на ДДС. Статусът е на технически преговори на ниво Съвета на ЕС. Основните аспекти на предложението са, че е част от пакета с реформи за преминаване към окончателна система на ДДС. При окончателната система на ДДС, основана на принципа на местоназначение, европейският законодател счита, че на държавите членки на ЕС може да бъде дадена по-голяма свобода, гъвкавост и изравнени условия при определяне на намалените ставки на ДДС, които да се прилагат на тяхна територия. Според предложението, те ще имат възможност освен позволените понастоящем две намалени ставки с минимален размер 5% и освобождаването с право на приспадане на ДДС, платен на предходния етап, да прилагат още една намалена ставка с размер между 5 и 0%. Списъкът на стоките и услугите, за които по настоящем може да се прилагат намалени ставки (Приложение III към Директива 2006/112/ЕО), ще бъде заменен с отрицателен списък на стоките и услугите, за които не може да се прилагат намалени ставки – това ще са основно вредни и луксозни стоки и услуги. Ще отпаднат и временните дерогации, които се прилагат в някои

държави. При избор за прилагане на намалена ДДС ставка страните ще бъдат задължени да гарантират също, че това се прави в полза на крайния потребител, и че при определянето на размера ѝ се преследва цел от общ интерес. Освен това, за да се запазят фискалните приходи, държавите членки ще трябва да гарантират, че среднопретеглената ставка на ДДС за доставките, за които ДДС не може да се приспада, винаги надвишава 12%.

По отношение на случващото се с електронната търговия, то трябва да спомена пакета от четири проекта на законодателни актове: Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. по отношение на разпоредбите, отнасящи се до дистанционните продажби на стоки и някои вътрешни доставки на стоки (2018/0415 (CNS)); Предложение за Регламент за изменение на Регламент (ЕС) № 282/2011 по отношение на доставките на стоки или услуги, предоставяни за улеснение, чрез електронен интерфейс и специалните режими за данъчно задължени лица, предоставящи услуги на данъчно незадължени лица, извършващи дистанционни продажби на стоки и някои вътрешни доставки на стоки (2018/0416 (NLE)); Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на въвеждането на определени изисквания за доставчиците на платежни услуги (2018/0412 (CNS)); Предложение за регламент за изменение на Регламент (ЕС) № 904/2010 по отношение на мерки за засилване на административното сътрудничество с цел борба с измамите с ДДС във връзка със законодателния пакет за електронна търговия и като част от пакета от законодателни мерки относно задължителното предаване и обмен на информация за плащания, която е от значение за ДДС (2018/0413 (CNS)).

Що се отнася до статуса, в момента първите два проекта (за изменение на основната ДДС Директива 2006/112/ЕО и Регламент 282/2011 за прилагането ѝ) са предвидени за окончателно приемане от ЕКОФИН. По последните две предложения (относно доставчиците на платежни услуги и административното

сътрудничество в областта на ДДС) текат активни преговори на техническо ниво в Съвета на ЕС също в посока скорошното им окончателно приемане от Съвета. **Основните аспекти обхващат** правилата за практическото прилагане на основния пакет за ДДС облагане на електронната търговия, **приет през 2017 г.** (ДДС пакет за електронна търговия (1) – Директива 2017/2455, Регламенти 2017/2459 и 2017/2454). С проектите за изменение на основната ДДС Директива 2006/112/ЕО и Регламент 282/2011 за прилагането ѝ (първите два проекта) се урежда ДДС режимът на доставките на стоки и услуги към крайни потребители от ЕС, които се осъществяват чрез електронни платформи, както и се опростява и се засилва контролът над специалния режим за деклариране и отложено плащане на ДДС при внос на стоки на стойност под 150 евро, който е предназначен основно за спедитори и пощенски оператори. Докато с другите два проекта (относно доставчиците на платежни услуги и административното сътрудничество в областта на ДДС) се вмениява ново задължение на доставчиците на платежни услуги за водене на регистри на презграничните плащания към получателя от ЕС с цел подпомагане на идентифицирането за целите на ДДС на държавата членка по потребление при доставки по електронен път, и се предвижда включването на информацията от тези регистри в специално създадена централна електронна система на ниво ЕС, предназначена за съхранението и последваща обработка на информацията от длъжностни лица от ЕС, ангажирани в борба с измамите в рамките на Eurofisc.

Б. Нередности и измами в областта на данъчното облагане

На второ място, бих искала да спомена, че пред държавите членки, включително и кандидатките за членство, стои едно огромно предизвикателство, което следва да адресират, а именно да се борят с нередностите и измамите, свързани както с приходната така и с разходната част на бюджета на

ЕС. Всяка година измамите с ДДС ощетяват европейските данъкоплатци с 50 млрд. евро.²⁷⁶

Най-голямото предизвикателство, което всъщност провокира въвеждането на най-голямата реформа в областта на ДДС, както бе споменато по-горе, са именно измамите с ДДС в ЕС. ДДС е част от собствените ресурси на бюджета на ЕС (член 311 ДФЕС и Решение на Съвета от 26.05.2014 г. относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз): единна ставка в размер на 0,3% се начислява върху хармонизираната ДДС основа на всяка страна членка; като облагаемата ДДС основа е с таван 50% от brutния национален доход (БНД) на всяка държава членка за периода 2014–2020²⁷⁷. Между другото, в свой доклад Европейската сметна палата²⁷⁸, по отношение на **собствените приходи на ЕС**, подчертава, че за следващия период на Многогодишната финансова рамка (МФР) ЕК предлага да се запазят митата като един от собствените ресурси на ЕС, но при по-ниско равнище на събираемост за държавите членки. Тя предлага също да се запазят ресурсите на база БНД като значителен източник на приходи и да се опрости изчислението на вноските, събирани въз основа на компонента ДДС. Тези три компонента на собствените ресурси заедно биха представлявали общо 87% от приходите на ЕС. В допълнение, ще бъдат въведени три нови компонента на собствените ресурси, които се основават на нов данъчен режим за дружествата в ЕС, Схемата на ЕС за търговия с емисии и данък върху нересик-

²⁷⁶ Вж. Grand Theft Europe: Измами за 50 млрд. Евро: https://www.capital.bg/politika_i_ikonomika/bulgaria/2019/05/07/3429778_grand_theft_europe_izmami_z_a_50_mlrld_evro/.

²⁷⁷ Относно публичните финанси вж. ЕС – 5th edition of the European Union Public Finance – 2014, на: http://ec.europa.eu/budget/news/article_en.cfm?id=201501061636. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.]

²⁷⁸ Приходи – какви са коментарите на ЕСП? Виж „Обобщение на коментари на ЕСП относно законодателните предложения на Комисията за следващата многогодишна финансова рамка (МФР) февруари 2019 г.“, достъпно на <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=49317>. [страницата е посетена на 15.02.2019 г.].

лирани пластмасови опаковки. Общото заключение на Сметната палата е, че предложената система за финансиране на ЕС остава сложна. Общата консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД) ще бъде въведена едва няколко години след началото на новата 11 МФР. ЕСП също така счита, че ЕК следва да преразгледа предложението си за опростяване на ресурсите на база ДДС, тъй като допусканията, които използва за изчисляване на новите вноски, не съответстват на стъпките в обосновката на опростяването.

На 1.03.2018 г. Европейският парламент (ЕП) създаде специална комисия относно финансовите престъпления, данъчните измами и избягването на данъци (TAX3). Въз основа на работата на своите предшественици (TAXE 1, TAXE 2 и PANA) комисията ще проучи ключови въпроси, включително цифровото данъчно облагане, националните програми за гражданство и измамите с ДДС.

Всъщност какво означава „нередност“ съгласно действащото европейско право и къде са уредени във вторичното право на ЕС общите правила, отнасящи се до единните проверки и до административните мерки и санкции, касаещи нередностите по отношение на правото на Общността, които се доразвиват в секторните регламенти, респективно с оглед на процесуалната автономия на държавата членка и в националното ѝ законодателство²⁷⁹? Основният регламент, който дава легално определение на понятието „нередност“ е Регламент (ЕО, Евратом) № 2988/95 на Съвета от 18.12.1995 г. относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности²⁸⁰. Член 1, ал. 2 установява: „**Нередност**“ означава всяко нарушение на разпоредба на правото на Общността, в резултат на действие или бездействие от икономически оператор, което е имало или би имало за резултат нарушаването на общия бюджет на Общностите или на бюджетите, управлявани от тях, или посредством намаляване-

²⁷⁹ ДОПК, ЗНАП, респ. напр. ЗУСЕСИФ и подзаконовите актове по отношение на разходната част на бюджета.

²⁸⁰ ОВ L 312, 23.12.1995, с. 1–4.

то или загубата на приходи, произтичащи от собствени ресурси, които се събират направо от името на Общностите или посредством извършването на неоправдан разход.“ В решението си по дело *Corman SA Bureau d'intervention et de restitution belge (BIRB)* (C-131/10), Съдът на ЕС посочва: „в самото начало следва да се напомни, че чл. 1 ал. 1 от Регламент (ЕО, ЕВРАТОМ) № 2988/95 на Съвета от 18.12.1995 г. относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности **въвежда „общи правила, отнасящи се до единните проверки и до административните мерки и санкции, касаещи нередностите по отношение на правото на Общността“**, които, както е видно от третото съображение от посочения регламент, целят да се противодейства на действията, насочени срещу финансовите интереси на Общността във всички области (*Handlbauer*, C-278/02, Recueil, с. I-6171, т. 31). В решението си по дело C-489/10 Съдът на ЕС посочва: „в това отношение е уместно да се добави, че най-напред от чл. 1 от Регламент № 2988/95, с който се създава обща правна рамка за всички области, обхванати от общностните политики²⁸¹, следва, **че всяко нарушение на разпоредба на правото на Съюза, в резултат на действие или бездействие на икономически оператор, което е имало или би имало за резултат нарушаването на общия бюджет на Съюза или на бюджетите, управлявани от него, се квалифицира като „нередност“ и води до прилагането на „административни мерки и санкции“.**“ Елементите на фактическия състав на нередност²⁸² от обективна страна,

²⁸¹ В глава първа бе отразено мнение дали данъчното облагане се явява общностна политика, каквато е общата селскостопанска и кохезионна политика например средствата, по които се управляват в режим на споделено управление с държавите членки от специално създадени за това органи съгласно финансовия регламент, за който ще стане въпрос в Трета глава.

²⁸² По отношение на разходната част на бюджета на ЕС в практиката съществуваше спор дали финансовата корекция е административна мярка, която се материализира в индивидуален административен акт, в който се определя по основание и размер, или е санкция. Този спор бе решен с приемането на Решение на СЕС (пети състав) от 26.05.2016 г. по съединени дела C-260/14 и C-261/14, съгласно което член 98, § 2 от Регламент № 1083/2006 трябва да се тълкува в смисъл, **че финансовите корекции, които държавите членки са длъжни да**

които са изследвани в практиката на ВАС²⁸³, са три:

- доказано **нарушение** на разпоредба на общностното право, произтичащо от действие или бездействие на стопански субект;
- доказано нанасянето на **вреда** на общия бюджет на Европейския съюз, като се отчете неоправдан разход в общия бюджет
- доказана **причинна връзка** между нарушението и вредата.

Приложима е и Конвенцията за защита на финансовите интереси на Европейските общности²⁸⁴. Държавите членки на ЕС трябва да въведат **ефективни, съразмерни и възпиращи наказателни санкции**²⁸⁵ за справяне с **измами**, засягащи финансовите интереси на ЕС²⁸⁶. **Конвенцията прави разлика между измама по от-**

приемат поради нередност, засягаща съфинансираната операция, съставляват административна мярка по смисъла на чл. 4 от Регламент (ЕО, Евратом) № 2988/95.

²⁸³ По отношение на съдебната практика по нередности и финансови корекции по проекти, съфинансирани със средства от европейските структурни и инвестиционни фондове, вж.: **Михайлова-Големинова, С.** Финансови правни отношения в системата на публичните средства от европейските структурни и инвестиционни фондове. С., Сиела, 2017; **Михайлова-Големинова, С.** Контрол за законност на управлението на средствата от европейските структурни и инвестиционни фондове – 10 години по-късно. – В: Сборник с доклади от научна конференция „10 години България в Европейския съюз – въздействие върху развитието на публичните политики и законодателството“. С., НБУ, 2018, с. 244–259; **Янкулова, С.** Практика на Върховния административен съд относно решаването на спорове по усвояване на средства от фондовете на Европейския съюз. // Адвокатски преглед, 2018, № 1, с. 52–84; **Костов, С.** Съдебен контрол над усвояването на средствата от структурните и инвестиционните фондове на ЕС. // Адвокатски преглед, 2018, № 9, с. 26–41; **Александрова, И.** Някои въпроси, свързани с приложението на норми, регулиращи подпомагането по схеми и мерки по общата селскостопанска политика, разрешени в съдебната практика. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

²⁸⁴ ОВЕС С 316, 27.11.1995, с. 48–57.

²⁸⁵ Вж. българския Наказателен кодекс, раздел IV „Престъпления срещу паричната и кредитната система“, чл. 255, 255а и чл. 258.

²⁸⁶ Вж. три важни решения на СЕС в областта на защита на финансовите интереси на ЕС: С–436/15 *Alytaus*; С.584/15 *Clencore*, по въпроси, свързани с дав-

ношение на разходи и по отношение на приходи. Примери на измама по отношение на **приходи** включват всяко умишлено действие или бездействие, свързано с използване или предоставянето на фалшиви, грешни, или непълни изявления или документи, което води до неправомерно намаляване на средствата от общия бюджет на Европейските общности или бюджетите, управлявани от или от името на Европейските общности; укриване на информация в нарушение на конкретно задължение, със същия ефект или злоупотреба с правомерно получена облага (например злоупотреба със законно получени данъчни плащания) със същия ефект.

Изматама е вид нередност. Разликата между „нередност“ и „измама“²⁸⁷ се състои в елемента на умишъл: нередност – ситуация, в която правилата за изпълнение (национално право или право на ЕС) обективно не са спазени; измама – ситуация, в която правилата за изпълнение (национално право или право на ЕС) **умишлено** не са спазени²⁸⁸, деянието е извършено с особена цел – **получаването на облага**. Следователно, **измама**²⁸⁹, засягаща

ностните срокове, третото е в областта на ДДС C–41/17 М.А.С. В правото на Съюза съществува общ правен принцип, съгласно който правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба (Решения от 9.03.1999 г., *Centros*, C–212/97, EU:C:1999:126, т. 24 и цитираната съдебна практика, от 21.02.2006 г., *Halifax* и др., C–255/02, EU:C:2006:121, т. 68, от 12.09.2006 г., *Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas*, C–196/04, EU:C:2006:544, т. 35, от 22.11. 2017 г., *Cussens u др.*, C–251/16, EU:C:2017:881, т. 27 и от 11.07.2018 г., *Комисия/Белгия*, C–356/15, EU:C:2018:555, т. 99).

²⁸⁷ Вж. Национална стратегия за превенция и борба с нередностите и измамите, засягащи финансовите интереси на Европейския съюз за периода 2014–2020 г., приета посредством Протокол № 53 на Министерски съвет от 17.12.2014 г., както и Стратегията за борба с измамите, засягащи финансовите интереси на Европейската общност, приета от Министерски съвет посредством Протокол № 41, т. 7/13.10.2005, актуализирана през февруари 2009 г.

²⁸⁸ Вж. **Христов, Х.** Право на Европейския съюз – наказателноправни въпроси. С., Сиела, 2012.

²⁸⁹ Борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста Директива (вж. по-специално Решения *Halifax* и др., C–255/02, EU:C:2006:121, т. 71, *Kittel u Recolta Recycling*, C–439/04 и C–440/04, EU:C:2006:446, т. 54 и *Mahagében u Dávid*,

финансовите интереси на Съюза, представлява престъпление, когато е извършена умишлено.

Съгласно Регламент № 2988/95, чл. 4, ал. 1: „Общото правило е, че всяка нередност включва отнемане на незаконно придобитата облага“²⁹⁰. Ето защо, установяването, преследването и санкционирането на извършените нарушения на бюджета на ЕС, би могло да се систематизира според приложимото право – **административно-правен ред** (административно, финансово и данъчно право), приложим за нередностите, и **наказателноправен ред**, приложим за измамите.

Дали нередностите могат да засегнат приходната част на бюджета на ЕС? Видно от определението за **финансови интереси на Съюза**²⁹¹, това са „**приходите, разходите и активите в рамките на бюджета на Европейския съюз, на бюджетите на институциите, органите, службите и агенциите, както и на управляваните и наблюдаваните от тях бюджети.**“ Това е и легалното определение, съобразно

C–80/11 и C–142/11, EU:C:2012:373, т. 41). В това отношение Съдът нееднократно е подчертавал, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално решения *Kittel u Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, т. 54, *Fini H*, C–32/03, EU:C:2005:128, т. 32 и *Макс Пен*, C–18/13, EU:C:2014:69, т. 26).

²⁹⁰ Вж. чл. 73, ал. 1 ЗУСЕСИФ. Следва да е налице **фактическият състав на нередност**, при това регистрирана по смисъла на Наредбата за администриране на нередности по ЕСИФ, респективно Наредбата за определяне на процедурите за администриране на нередности по фондове, инструменти и програми, съфинансирани от ЕС, **за да бъде наложена финансова корекция чрез едностранно властническо волеизявление**, материализирано в индивидуален административен акт, издаден от ръководителя на УО по чл. 73, ал. 1 ЗУСЕСИФ, **с който да бъде отнета незаконно придобитата облага** по смисъла на чл. 4 от Регламент № 2988/1995. Установяването на нередността е един вид предварително условие за издаване на индивидуален административен акт. Това е така, защото ако няма нередност, няма и недължимо получена сума от страна на бенефициера, която следва да се възстанови в бюджета.

²⁹¹ Регламент (ЕС, Евратом) № 883/2013 на ЕП и на Съвета от 11.09.2013 г. относно разследванията, провеждани от Европейската служба за борба с измамите (ОЛАФ), и за отмяна на Регламент (ЕО) № 1073/1999 на ЕП и на Съвета и Регламент (Евратом) № 1074/1999 на Съвета.

което нередностите и измамите могат да засегнат както приходната²⁹² част, така и разходната част на бюджета на ЕС.

При установяването и санкционирането на нередности в **приходната** част, компетентният орган на ниво ЕС е същият – Европейската служба за борба с измамите ОЛАФ²⁹³. На национално ниво това са органите на приходната администрация – Национална агенция за приходите и Агенция „Митници“, които от доктринална гледна точка са част от специализираната финансова администрация, доколкото става въпрос за споделено управление в областта на данъчното облагане и се вземат мерки на първо място на национално ниво.

Как стои въпросът с погасителната давност? На национално ниво чл. 162 ДОПК установява както следва: „(1) Държавните

²⁹² През 2017 г. общо 441 нередности са докладвани като измами. Това е с 33% по-ниско от петгодишната средна стойност (658 нередности средно за периода 2013–2017 г.). Установената и изчислена засегната сума на ТСР (76 милиона евро) през 2017 г. е с 28% по-ниска от петгодишната средна стойност (106 милиона евро). Броят на нередностите, които не са докладвани като измами, беше 4195, за 2017 г., което е с 8% по-малко от средния брой за петгодишния период (4564 за периода 2013–2017 г.). Общата установена и изчислена сума на засегнатите ТСР беше 425 милиона евро през 2017 г., което е с 15% повече от петгодишната средна стойност от 369 милиона евро. Източник: доклад за дейността на ОЛАФ за 2017 г.

²⁹³ Европейската служба за борба с измамите е единственият орган на ЕС, упълномощен да открива, разследва и прекратява измами със средства на ЕС. ОЛАФ изпълнява своята мисия, като: провежда независими разследвания на измами и корупция, засягащи средства на ЕС, за да се гарантира, че парите на данъкоплатците в ЕС достигат до проекти, които могат да стимулират създаването на заетост и растеж в Европа; допринася за укрепване на доверието на гражданите в институциите на ЕС, като разследва случаите на тежки нарушения от страна на служители на ЕС и членове на институциите на ЕС; разработва надеждна политика на ЕС за борба с измамите. ОЛАФ може да разследва случаи, свързани с измами, корупция и други нарушения, засягащи финансовите интереси на ЕС по отношение на: всички разходи на ЕС – основните категории разходи са структурните фондове, фондовете за селскостопанска политика и за развитие на селските райони, преките разходи и външната помощ; някои приходи на ЕС, предимно в областта на митата; съмненията за тежки нарушения от страна на служители на ЕС и членове на европейските институции. Интернет страница: https://ec.europa.eu/anti-fraud/home_bg [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

и общинските вземания са публични и частни. (2) Публични са държавните и общинските вземания: 1. за данъци, включително акцизи, както и мита, задължителни осигурителни вноски и други вноски за бюджета... 9. лихвите за вземанията по т. 1–8. А съгласно чл. 171 ДОПК (1) Публичните вземания се погасяват с изтичането на **5-годишен давностен срок**²⁹⁴, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. (2) С изтичането на **10-годишен давностен срок**²⁹⁵, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания, независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, или изпълнението е спряно по искане на длъжника. По дело С–341/13 (преюдициално запитване) съдът посочва: „Следователно в рамките на възможността, предвидена в член 3, параграф 3 от Регламент № 2988/95, държавите членки запазват широко право на преценка при определянето на по-дълги давностни срокове, които да прилагат в случай на нередност, накърняваща финансовите интереси на Съюза (решения *Corman*, С–131/10, ЕУ:С:2010:825, т. 54, както и *Ze Fu Fleischhandel u Vion Trading*, ЕУ:С:2011:282, т. 26)... Съдът подчертава в този контекст, че администрацията има общо задължение за полагане на дължима грижа при проверка на редовността на извършваните от нея плащания, които се отразяват на бюджета на Съюза, като се има предвид, че държавите членки трябва да изпълняват общото си задълже-

²⁹⁴ Уредбата на административните процедури и давностни срокове досежно вземанията по приходната част на националния бюджет и бюджета на ЕС е съобразена с разпоредбата на чл. 3 Регламент (ЕО, ЕВРАТОМ) № 2988/95 на Съвета от 18.12.1995 г. относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности, както и традициите на националната доктрина и практика.

²⁹⁵ Минкова, Г. Прилагане на института на погасителната давност в данъчно-то право. – В: Ставру, С., Недев, Д. (съст.) Предизвикай давността!. С., Сиела, 2017.

ние за полагане на дължима грижа по член 4, параграф 3 от ДЕС, което предполага, че трябва да вземат мерки за бързо отстраняване на нередностите. При тези условия признаването на възможност за държавите членки да предоставят на посочената администрация много по-дълъг период за действие от предвидения в член 3, параграф 1, първа алинея от Регламент № 2988/95 би могло в известен смисъл да насърчи инертността на националните органи при санкционирането на „нередностите“ по смисъла на член 1 от Регламент № 2988/95, като същевременно изложи операторите, от една страна, на дълъг период на правна несигурност, и от друга страна, на риск да не са в състояние да представят доказателства за редовността на разглежданите операции след изтичането на такъв период от време (вж. в този смисъл решение *Ze Fu Fleischhandel u Vion Trading*, EU:C:2011:282, т. 44 и 45)... Давностният срок, предвиден в член 3, параграф 1, първа алинея от Регламент № 2988/95, **се прилага не само към санкционирането на нередности, водещи до налагането на административни санкции по смисъла на член 5 от посочения регламент, но и към процедурите, водещи до приемането на административни мерки по смисъла на член 4 от същия регламент“.**

В преамбюла на Директива (ЕС) 2017/1371 на ЕП и на Съвета от 5.07.2017 г. относно борбата с измамите, засягащи финансовите интереси на Съюза, по наказателноправен ред²⁹⁶ се казва, че защитата на финансовите интереси на Съюза се отнася не само до управлението на бюджетните кредити, а обхваща и всички мерки, които се отразяват неблагоприятно или има риск да се отразят неблагоприятно върху активите на Съюза и върху тези на държавите членки, доколкото тези мерки са свързани с политиките на Съюза. Конвенцията за защита на финансовите интереси на Европейските общности от 26.07.1995 г., включително протоколите към нея от 27.09.1996 г., 29.11.1996 г. и 19.06.1997 г.,

²⁹⁶ ОВ L 198, 28.7.2017, с. 29–41

се заменя с представената директива за държавите членки, които са обвързани от нея, считано от 6.07.2019 г.

С оглед на горното, общественият интерес и защитата на бюджета на ЕС закономерно предопределиха създаването на ниво ЕС и на Европейска прокуратура (ЕП), **доколкото се оказа, че борбата с измамите на национално ниво е неефективна.** На 8.06.2017 г., двадесет държави членки на ЕС достигнаха политическо съгласие за създаването на нова ЕП²⁹⁷ чрез засилено сътрудничество. Седалището ѝ е в Люксембург. Регламент (ЕС) 2017/1939 на Съвета за установяване на засилено сътрудничество за създаване на ЕП бе приет от Съвета по правосъдие и вътрешни работи²⁹⁸ на 12.10.2017 г. и влезе в сила на 20.11.2017 г. На 14.05.2018 г. Нидерландия оповести своето намерение да участва в засиленото сътрудничество за създаване на ЕП. Предвижда се, че след изтичането на тригодишен период на изграждане, ЕП би могла да започне да функционира в края на 2020 г. С други думи, идеята е да започне работата си със стартирането на новия програмен период 2021–2027 г. ЕП ще бъде независима и децентрализирана прокурорска служба на ЕС с компетентност да разследва и преследва по наказателен ред престъпленията против бюджета на ЕС, като например измами, корупция или сериозни трансгранични измами с ДДС и да предава на съд извършителите.

Понастоящем единствено националните органи имат правомощията да разследват и преследват по наказателен ред престъпления срещу бюджета на ЕС, но техните правомощия спират на националните граници. Съществуващите органи на

²⁹⁷ За повече информация по този въпрос вж. **Тонева, Г.** Европейската прокуратура и българското наказателно и наказателнопроцесуално право. С., Сиела, 2017. Информация има още и в специалния брой на Юридически барометър: http://www.cli-bg.org/Legal%20Barometer_broi_15.pdf [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

²⁹⁸ ОВ L 283, 31.10.2017, с. 1–71.

ЕС, като Евроюст, Европол и OLAF²⁹⁹ нямат нужните права да извършват наказателно разследване и преследване³⁰⁰.

В заключение, еволюцията на *Corpus Juris* в Европейската прокуратура³⁰¹ ще позволи да бъдат разследвани престъпленията, свързани с финансовите интереси на ЕС и по-специално предвидените такива в споменатата по-горе Директива³⁰², която също беше приета през 2017 г., и следва да бъде транспонирана от държавите членки до средата на 2019 г. **След дълги дебати в обхвата на директивата бяха включени и т.нар. ДДС измами, при условие, че засягат две или повече държави членки и общият размер на имуществената вреда е най-малко 10 милиона евро.**

И така, чл. 2 от директивата установява по отношение на определенията и обхвата ѝ:

1. За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

а) „финансови интереси на Съюза“ означава всички приходи, разходи и активи, включени във, придобити чрез или дължими на:

- i) бюджета на Съюза;
- ii) бюджетите на институциите, органите, службите и агенциите на Съюза, създадени съгласно Договорите, или бюджетите, пряко или косвено управлявани и контролирани от тях;

²⁹⁹ Регламент (ЕС, ЕВРАТОМ) № 883/2013 на ЕП и на Съвета от 11.09.2013 г. относно разследванията, провеждани от ОЛАФ, и за отмяна на Регламент (ЕО) № 1073/1999 на ЕП и на Съвета и Регламент (Евратом) № 1074/1999 на Съвета (ОВ L 248, 18.9.2013, с. 1–22).

³⁰⁰ За повече информация виж: https://ec.europa.eu/info/law/cross-border-cases/judicial-cooperation/networks-and-bodies-supporting-judicial-cooperation/european-public-prosecutors-office_en [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³⁰¹ **Ташуков, А.** Кратък обзор на еволюцията на *Corpus Juris* в Европейска прокуратура. (A brief overview of the evolution of *Corpus Juris* in an European Public Prosecutor's office (EPPO) (1.09.2017 г.). Публикувана в SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3322723.

³⁰² Директива (ЕС) 2017/1371 на ЕП и на Съвета от 5.07.2017 г. относно борбата с измамите, засягащи финансовите интереси на Съюза, по наказателноправен ред.

б) „юридическо лице“ означава всяко образувание, което има правосубектност съгласно приложимото право, с изключение на държавите или публичните органи при упражняването на държавната власт, и с изключение на публичните международни организации.

2. По отношение на приходите, произтичащи от собствени ресурси от ДДС, настоящата директива се прилага само в случаи на тежки престъпления срещу общата система на ДДС. За целите на настоящата директива престъпленията срещу общата система на ДДС се считат за тежки, когато умишлените действия или бездействия, определени в член 3, параграф 2, буква г), са свързани с територията на две или повече държави членки на Съюза, и включват общи щети в размер най-малко на 10 000 000 EUR.

3. Настоящата директива не засяга структурата и функционирането на данъчната администрация на държавите членки.

Независимо от функционирането на ЕП се запазва предвидената възможност държавите членки да възложат на своите координационни служби за борба с измамите (т.нар. AFCOS служби)³⁰³ извършването на административни разследвания, които биха допълвали по административен път извършваната функция на наказателно разследване и преследване от Европейската прокуратура³⁰⁴. Това означава, че административни разследвания за защита на финансовите интереси на ЕС ще извършват АФКОС службите в ЕС, съобразно възложената им компетентност³⁰⁵, и ОЛАФ, а на-

³⁰³ В България тази служба е институционализирана като дирекция в Министерство на вътрешните работи. Интернет страница: <http://www.afcos.bg/> посетена на 2.02.2019 г.

³⁰⁴ **Ташуков, А.** Административни разследвания за защита на финансовите средства на Европейския съюз. // *Studia Iuris*, 2019, № 1.

³⁰⁵ **Ташуков, А.** Функционална компетентност на българската координационна служба за борба с измамите (АФКОС) в контекста на защитата на финансовите интереси на Европейския съюз. – В: Юбилеен сборник в чест на проф. Е. Константинов. С., БАН, 2019.

казателно разследване и преследване – ЕП и националните органи на прокуратурата, в случаите, изключени от приложното поле на Регламент 2017/1939.

Доколкото въпросът е дискуссионен, в българската правна доктрина вече започнаха дискусии досежно необходимите промени в националното законодателство по повод конституирането на ЕП. Доц. **Наталия Киселова** посочва, че влизането в сила на Регламента за създаването на ЕП налага да се направи преглед на действащото ни национално законодателство и какви промени се налагат – на конституционно или на законово ниво. В изследването си тя поддържа мнението, че пълноценното участие на Република България в изграждането на ЕП по смисъла на чл. 4, ал. 3 КРБ ще наложи промени само в действащото законодателство. Промени в КРБ не са наложителни. Законите, които се нуждаят от промени са обособени в три групи. **Първата група** са устройствени актове – Правилник за организацията и дейността на Народното събрание, Закон за съдебната власт, Закон за МВР, Закон за ДАНС, Закон за превенция и борба с корупцията и за отнемане на незаконно придобито имущество. **Втората група** са актове на наказателното законодателство – Наказателен кодекс, Наказателно-процесуален кодекс, Закон за СРС, Закон за европейската заповед за арест. И могат да се обособят и **трета група други актове** – законите за държавния бюджет за съответната бюджетна година, Закон за защита на личните данни, Закон за адвокатурата, Закон за правната помощ и др.³⁰⁶ Темата е актуална и заслужава внимание.

³⁰⁶ Вж. **Киселова, Н.** Създаването на Европейската прокуратура: предложението de lege ferenda. – В: Съединението прави силата. Доклади от Петата международна научна конференция на катедра „Европеистика“, СУ „Св. Климент Охридски“. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2018, с. 189–199.

В. Относно отговорността на държавата и общините за вреди за нарушаване на правото на ЕС и данъчното облагане

На трето място, огромно предизвикателство пред новите държави членки е как се прилага/ще се прилага правото на ЕС, като се има предвид прекият ефект на правото на ЕС и предоставените от него права и правни средства за защита³⁰⁷. До момента дискусията се съсредоточава върху степента, в която правото на ЕС създава права, приложими от индивидите в собствените им национални съдилища. Това повдига въпроса и за отговорността на държавата при нарушаване на правото на ЕС в областта на данъчното облагане и процесуалния ред за реализацията ѝ³⁰⁸. Темата е изследвана в доктрината и практиката, включително и в практиката на СЕС³⁰⁹.

Общ принцип е, че държавите членки носят отговорност за нарушаване на правото на Европейския съюз³¹⁰. Принципът на лоялното сътрудничество е изложен в член 4 (3) ДЕС и постановява, че по силата на принципа на лоялното сътрудничество, Съюзът и държавите членки при пълно взаимно зачитане си съдействат при изпълнението на задачите, произтичащи от Договорите. Държавите членки вземат всички общи или специални мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на задълженията, произтичащи от Договорите или от актовете на институциите на Съюза. Държавите членки съдействат на Съюза при изпълнението на неговите задачи и се въздържат от всякакви мерки, които биха

³⁰⁷ Включително и как правото на ЕС губи примата си при напускаща съюза държава Великобритания.

³⁰⁸ Pistone, P. Legal Remedies in European Tax Law. Part Five. Liability for Damages in European Law and Taxation. IBFD, 2009.

³⁰⁹ Вж. „Remedies against breaches of EU Law” и Lang, M., P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Op. cit., p. 31–32.

³¹⁰ Вж. и 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.

могли да застрашат постигането на целите на Съюза. В Договорите отсъстват клаузи, регулиращи достъп на гражданите до съдилищата на ЕС. Съгласно член 19, параграф 1 ДЕС: *държавите членки установяват правните средства, необходими за осигуряването на ефективна правна защита в областите, обхванати от правото на Съюза.*

Проф. Паскуале Пистоне споменава, че трета възможна причина може да бъде установена, ако отчетем, че дори когато европейското право предоставя реални права по отношение на своите директно приложими клаузи, то признава прилагането им на (поне) две нива, но като цяло ги рамкира в общия принцип на национална процедурна автономия. Съответно, принципите на еквивалентност и ефективност изразяват традиционното виждане, съгласно което европейското право няма за цел да създава нови мерки за защита, за да гарантира своето прилагане. Изследователите на европейското право отдавна дискутират този въпрос, като в повечето случаи поддържат мнението, че мерките за правна защита следва да бъдат важен въпрос за общото европейско право с приложения в различните клонове на закона и държавите, като по този начин прави възможно прилагането на адекватни (а не просто да гарантира минимални) стандарти на законова защита в целия Европейски съюз, определени на базата на напълно разгърнат, балансиращ подход. Освен това, особено в случаите на иск за възстановяване, въпросът бе по-скоро да се разшири обхватът на съществуващите национални мерки. Когато говорим за правни мерки за защита, изследователите на общото европейско право са достигнали изключително напреднало ниво на категоризация, според нивото и вида юрисдикция (конституционна, административна, гражданска и т.н.), а също и според ищците (държави, институции, частни и юридически лица), ответниците (законодателна власт, администрации и частни лица), процедурата (преки процедури, преюдициални производства и ускорени процедури) и видове искове (за невалидност, възстановяване, компенсация и обезпечително производство). Подобна класификация обаче понякога не успява да обхване сложността на проблемите, които

могат да възникнат в областта на данъчното облагане. Международните данъчни спорове винаги включват приходите на една или повече държави с един или повече данъкоплатци, с което, чрез собствения си характер, демонстрират необходимостта от хомогенни стандарти в административните и съдебни мерки³¹¹.

Решението по делото *Francovich*³¹² създаде отговорност за вреди при нарушаване на правото на ЕС. Това бе възприето като европейска мярка за защита само по себе си, а не просто като възможност, която дадена държава членка би могла да приеме или не³¹³ (то установи извъндоговорна отговорност на държавата за вреди, причинени от нетранспониране на директива).

Решението по това дело оставя отворени за дискусия множество въпроси, отнасящи се до естеството на обезщетението за вреди. Много от тези въпроси намериха разяснение в делата *Brasserie du Pecheur* и *Factortame*³¹⁴. Принципът за отговорност на държавата за вреди се считаше за общ по характер, съществуващ независимо от това дали нарушената норма на ЕС е директно приложима или не. Считаше се, че отговорността може да бъде наложена независимо от това кой държавен орган е отговорен за нарушението – законодателната власт, изпълнителната или съдебната. Европейският съд изложи критериите, които определят кога държавата носи отговорност. Когато държава членка е действала в област, в която притежава известна степен на свобода на действие, съпоставима с тази на институциите на ЕС при прилагането на политиките на Съюза, условията за отговорност на държавата

³¹¹ Една от най-ценните и успешни разработки в тази област е тази на проф. Пистоне: **Pistone, P.** The General Report. Legal Remedies in European Tax Law. IBFD, 2009, p. 1–24.

³¹² *Francovich v Italian Republic, Bonifaci v Italian Republic* (C–6&9/90) [1991]; **Ross, M.** Beyond *Francovich* M.L.R. 1993; **Craig, P.** *Francovich, Remedies and the Scope of Damages Liability*, L.Q.R. 1993.

³¹³ Вижте: **Craig, P.** *Administrative Law*. Sweet & Maxwell. 2016, p. 293.

³¹⁴ *Brasserie du Pecheur SA v Germany* (дело C–46/93) и *R. v Secretary of State for Transport Ex p. Factortame Ltd* (№ 3) (съединени дела C–46/93 и C–48/93) 1996.

за вреди, твърди Европейският съд, са същите като приложимите спрямо самия Съюз. Правото на обезщетение зависеше от три условия: нарушението на върховенството на правото следва да е било достатъчно сериозно; и е необходимо да има пряка следствена връзка между нарушението на задължение, наложено на държавата, и вредите, понесени от увредените лица³¹⁵. Съгласно Решението по делото *Köbler C-224/01* държавата носи отговорност за вредите, които са причинени от национална юрисдикция, която разглежда спорове от последна инстанция.

Преценката дали условията са изпълнени, за да се приеме, че държавата членка носи отговорност за вреди, претърпени от частноправните субекти поради нарушаване на правото на Съюза, се извършва от националния съд в съответствие с дадените от СЕС насоки, се подчертава от съдия Соня Янкулова.³¹⁶

СЕС в решение *Littlewoods Retail Ltd.*, дело C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478 посочва в т. 24–26 „От постоянната съдебна практика следва, че правото на възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на правилата на правото на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда (вж. по-специално Решение от 9.11.1983 г. по дело *San Giorgio*, 199/82, Recueil, с. 3595, т. 12 и Решение от 8.03.2001 г. по дело *Metallgesellschaft* и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, с. I-1727, т. 84). Следователно държавите членки по принцип са задължени да върнат събраните в нарушение на правото на Съюза данъци (Решение от 14.01.1997 г. по дело *Comateb* и др., C-192/95, C-218/95, Recueil, с. I-165, т. 20, Решение по дело *Metallgesellschaft* и др., посочено по-горе, т. 84, Решение от 2.10.2003 г. по дело *Weber's Wine World* и др., C-147/01, Recueil, с. I-11365, т. 93 и Решение от 12.12.2006 г. по дело *Test Claimants*

³¹⁵ Вж. **Craig, P.** Administrative Law. Sweet & Maxwell, 2016, p. 294.

³¹⁶ Вж. **Янкулова, С., Николова, Т.** Цит. съч., с. 222.

in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, с. I-11753, т. 202). Следва да се припомни освен това, че Съдът приема, че когато държава членка събира данъци в нарушение на нормите на правото на Съюза, правните субекти имат право да им бъде върнат не само недължимо събраният данък, но и сумите, изплатени на тази държава или удържани от нея в пряка връзка с този данък. В това се включват и загубите, причинени от невъзможността да бъдат използвани парични суми поради преждевременната изискуемост на данъка (вж. Решение по дело *Metallgesellschaft* и др., посочено по-горе, т. 87–89, както и Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, т. 205). От тази съдебна практика следва, че принципът, въз основа на който на държавите членки е наложено задължението да върнат с лихвите сумите, събрани като данъци в нарушение на правото на Съюза, произтича от това право.“

България има натрупан опит и практика в областта на **отговорността на държавата от нарушаване на правото на ЕС**, но вече повече от 12 години липсва процесуален ред за предявяване на исковете. У нас най-близкият процесуален ред за предявяване на искове за отговорност на държавата и общините за вреди за дейност на администрацията е установен в чл. 1 ЗОДОВ. Във връзка с противоречивата практика относно реда и компетентния съд, който да разгледа искове за вреди, причинени от държавата и общините и произтичащи от нарушаване на правото на ЕС, бе образувано, по искане на председателя на Висшия адвокатски съвет тълк.д. № 2/2015 на OCC на ГК и ТК и OCC на ГК и ТК и OCC на 1 и 2 колегия на ВАС за приемане на съвместно тълкувателно постановление по въпросите: 1. Кой е компетентният съд, който следва да разгледа искова молба с правно основание чл. 4, § 3 ДЕС, с която се търси реализиране отговорността на държавата за нарушение на правото на ЕС? 2. Кой е приложимият процесуален ред за разглеждане на искова претенция с правно основание чл. 4, § 3 ДЕС? Производството по посоченото тълкувателно дело бе спряно с определение от 09.03.2017 г. до произнасяне на СЕС по

т. 1 и т. 2 по дело С–571/2016 г. Делото пред СЕС бе образувано по искане за преюдициално запитване, направено от Варненския административен съд по а.д. № 560/2016 г. С искането са формулирани 8 въпроса, като първите 2 от тях касаят реда за разглеждане на искове по чл. 4, § 3 ДЕС. Към настоящия момент въпросите относно компетентния съд за разглеждане на исковете по чл. 4 § 3 ДЕС, както и относно реда, по който да става това не са разрешени еднозначно в практиката и се чака решението по образуваното, допуснато до разглеждане и спряно впоследствие тълкувателно дело. **Съдът на ЕС постанови вече решение по дело С–571/2016 (Кантарев с/у България).** В тази връзка с последните изменения в³¹⁷ АПК по отношение на приложимия закон бе установено в чл. 203, че: „Исковете за обезщетения за вреди, причинени на граждани или юридически лица от **незаконосъобразни или очевидно нарушаващи правото на Европейския съюз актове, действия или бездействия на административни органи и длъжностни лица, се разглеждат по реда на тази глава.** (2) За неуредените въпроси за имуществената отговорност по ал. 1 се прилагат разпоредбите на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди или на Закона за изпълнение на наказанията и задържането под стража, както и стандартите на извъндоговорната отговорност на държавата за нарушаване правото на Европейския съюз. В чл. 203 законодателят направи две допълнения. В ал. 1 след думата „незаконосъобразни“ добави „или очевидно нарушаващи правото на ЕС“, а в ал. 2 след думата „отговорност“ добави „по ал. 1“ и накрая добави „както и стандартите на извън-договорната отговорност на държавата за нарушаване правото на ЕС“, подчертава съдия Янкулова в цитирания коментар, като посочва, че мотиви за изменението няма.

Що се отнася до понятието „очевидна неправилност“, то КС вече постанови Решение № 15 от 06.11.2018 г.³¹⁸, с което отка-
за да обяви за противоконституционен текста на чл. 280, ал. 2,

³¹⁷ Обн. ДВ. бр. 30 от 11.04.2006 г., изм. и доп. ДВ. бр. 77 от 18.09.2018 г.

³¹⁸ Обн. – ДВ, бр. 95 от 16.11.2018 г.

предложение 3 на Гражданския процесуален кодекс (ГПК). Доколкото, регламентирането на процесуален ред за предявяване на исковите е неприемливо да бъде решен какъв да бъде с тълкуване, се наложи да бъде подготвен и внесен в НС законопроект за допълнение на ЗОДОВ, в който е предвиден процесуалният ред за носене на отговорност на държавата за нарушаване на правото на ЕС, внесен в НС на 12.04.2019 г. Предлага се исковите срещу държавата за тези нарушения да се разглеждат по реда, установен в АПК, когато вредите са причинени от актове, действия или бездействия на органи или длъжностни лица при или по повод изпълнение на административна дейност, както и от правосъдната дейност на административните съдилища или от ВАС. В останалите случаи исковите се разглеждат по реда на ГПК. В законопроекта се предвиждат и допълнения в АПК в съответствие с предложенията.

В заключение, практическата значимост на тази тема за данъчното облагане и защитата на правата на данъчнозадължените лица предпостави на нея да бъде посветен вторият ден от годишната конференция на IFA, България и ЮФ на СУ през 2017 г., като представянето на ЕК и националните доклади са достъпни в интернет страницата ѝ.³¹⁹

*Г. Българското председателство на Съвета на ЕС
и данъчното облагане*

На четвърто място, процесите на глобално, регионално и национално ниво не само в областта на данъчното облагане са динамични, предпоставени от новите икономически и социални реалности. Тук не можем да не отбележим и какви бяха приоритетите на **Българското председателство на Съвета на ЕС в областта на данъчното облагане.** Тези приоритети бяха очертани

³¹⁹ IFA, Bulgaria conference 2017 <http://2017.ifa-conference.com/> [страницата е посетена на 23.03.2019 г.].

в съобщение³²⁰ до работната група на високо равнище по данъчни въпроси към Съвета на ЕС, като ще припомня накратко представянето им от министъра на финансите: „По друга изключително важна тема за нашите граждани и бизнеса – данъчното облагане – бих искал да Ви информирам, че в тази област приоритетите и интензитетът на работата по досиетата са определени в съответствие със стратегическите и програмни документи на Съюза, законодателните предложения и работната програма на Комисията, съгласно глобалния контекст и общите политически приоритети на страната ни като председателстваща Съвета на ЕС. Ще посоча основните ни приоритети – това са насърчаването на инвестициите; осигуряването на устойчив икономически растеж и гарантирането на лоялна конкуренция в рамките на единния пазар, чрез справедливо и ефикасно данъчно облагане на корпоративните печалби, които са генерирани в ЕС, и, разбира се, предотвратяване на възможностите за агресивно данъчно планиране при увеличаване на прозрачността, свързана с данъците. Другият ключов приоритет на Председателството е постигането на единно европейско ДДС пространство по отношение на трансграничната търговия със стоки между държавите членки и използването на ефективни инструменти за интегрирано управление на данък добавена стойност, при засилено административно сътрудничество между данъчните администрации на държавите членки за ограничаване на измамите с ДДС. Данъчното облагане на цифровата икономика е много важна тема за нас. Мога да Ви уверя, че след представянето на законодателното предложение на Комисията в началото на 2018 г. ще положим усилия за постигането на бърз напредък по тази тема. По време на нашето председателство ще се стремим и към постигането на общ подход по директивата за административно сътрудничество по отношение на автоматичната обмяна на информация във връзка с подлежащите

³²⁰ Вж. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5668-2018-INIT/en/pdf> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

на докладване трансгранични договорености по време на заседанието на Съвет ЕКОФИН през март 2018 г. Създаването на общ списък с несъдействащите юрисдикции за данъчни цели е ключов приоритет за нашето председателство. Ще работим по всички въпроси, свързани с общия списък, включително защитни мерки, процес на отписване и нови критерии в съответствие с международните стандарти.³²¹

Д. Принципът за правовата държава и данъчното облагане

На пето място, огромно предизвикателство не само за държавите кандидатки, но и за държавите членки е спазването на **принципите на върховенството на закона и правовата държава, и то не само в областта на данъчното облагане, за което стана въпрос в първа глава.** При данъчното облагане темата за правовата държава според мен следва да се разглежда и в контекста на мерките, които се предприемат на глобално и регионално ниво, с оглед предотвратяването на укриването на данъци, избягването на плащането на данъци и агресивно данъчно планиране, тъй като те пряко влияят на фискалната стабилност на една държава, респективно на репутацията на други държави, които насърчават подобни явления. Този въпрос може да се разглежда и от гледна точка на суверенитета и защита на конституционните ценности на държавите членки, включително и на ценностите на ЕС.

Върховенството на закона е философска, политическа и правна концепция, която поради своята значимост в съвременното общество е придобила значението на политически и правен принцип. Сложността при нейното разбиране е резултат от концептуалното единство на етични, политически и правни елементи, които са ос-

³²¹ Приоритети в областта на икономическите и финансови въпроси – презентация пред Комисията по икономически и парични въпроси на ЕП, виж: <http://www.minfin.bg/en/comments/10194>. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

новата на многообразие от дефиниции. От гледна точка на правната теория, върховенството на закона е нормативна концепция, идеал за изграждането и функционирането на правната система, отбелязва доц. Д. Топчийска.³²²

Върховенството на закона и правовата държава са гръбнакът на всяка съвременна конституционна демокрация³²³. Това е един от основните принципи, произтичащ от общите конституционни традиции на всички държави членки на ЕС³²⁴, и, като такъв, една от основните ценности, на които се основава Съюзът, както бе подчертано. Да не забравяме, че **именно ценностите са тези**, които лежат в основата на ЕС, както изтъква проф. Стивън Уедърил в своята книга „Law and Values in the European Union“: „*Преди повече от двадесет години написах книга, озаглавена „Law and Integration in the European Union“. Книгата бе публикувана в поредицата „Кларендън“ на Оксфордското университетско издателство през 1995 г. Настоящата книга, „Law and Values in the European Union“, се явява неин наследник, в известен смисъл, макар че нито едно изречение, нито една подточка, не е оцеляла непроменена. Проектът за европейска интеграция се е видоизменил и изследването му наложи да започна от самото начало [...] Държавите упражняват своя суверенитет посредством членството си в ЕС. Отказват се от известна степен*

³²² Вж. **Топчийска, Д.** Върховенство на правото. Теоретични аспекти. С., Авангард Прима, 2016, с. 293–295. **Toptchiyska, D.** The Rule of Law and EU Data Protection Legislation. // ORBIT Journal, 2017, 1 (1), <https://doi.org/10.29297/orbit.v1i1.16>; **Топчийска, Д.** Върховенство на правото и защита на личните данни в Интернет. – В: Право и интернет. Б., БСУ – Център по юридически науки, 2016, с. 177–179.

³²³ Вж. Съобщение от Комисията към Европейския парламент и Съвета – нова рамка на ЕС за укрепване на принципите на правовата държава (COM/2014/0158 final) <http://bit.ly/saobshtenie-pravovova-dargava> [страницата е посетена на 28.03.2018 г.].

³²⁴ Вж. за повече информация **Stoilov, Y.** The rule of Law Principles as a criterion for validity of Legal Acts. Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018, p. 9–20 и **Peno, M., J. Jaskiewicz,** Rule of Law as the Construction Principle of the Legal System. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018, p. 21–38.

на властнически правомощия за едностранни действия, за да участват в разгръщането на колективния капацитет за разрешаване на проблеми, който е многократно по-ефективен. Ресурсите на властта не са безкрайни: когато се действа чрез ЕС, сумата на властническите възможности на отделните държави се увеличава и реално е по-голяма от съставните си части. Европейският съюз „добавя ценности“ към държавите членки. Освен това, ЕС служи като средство за налагане на определени ограничения на държавите, „укротява“ исторически токсичния им капацитет да си вредят една на друга. Правилата и институциите на ЕС не заменят, още по-малко потискат, средищата на политическа власт в Европа, а вместо това ги обвързват в надежден набор от реципрочно поети ангажименти, реални обещания за разрешаването на проблемите, които гражданите им очакват да бъдат решени, и същевременно им пречат да нанесат външни вреди. [...] ЕС се стреми да допълни претенциите на държавите членки – че са ефективни, демократични и легитимни актьори в един взаимозависим свят, но не потиска и не бива да претендира да потиска разнообразието, което е най-голямото богатство на Европа. ЕС се стреми да прегърне това разнообразие в управляема рамка; стреми се не да замени държавите, а да постигне по-добро управление на взаимната им зависимост. [...] С нарастването на влиянието си, Съюзът трябва да адресира въпросите за демокрация, отговорност, зачитане на основните права, а също и въпросите за национално и местно разнообразие. ЕС не бива да се оценява със същите мерки за легитимност, с които се оценяват държавите, тъй като неизменно ще търпи неуспех, но той не се нуждае от легитимност. **Накратко, нуждае се от ценности. Договорите на ЕС се стремят да му придадат ценности**“. Авторът заключава: „Надявам се, че ЕС ще постигне ценностите си.“³²⁵

³²⁵ Виж Weatherill, S. Op. cit., 2016, Preface.

Чл. 7 ДЕС допълва защитата на основните ценности, установени в чл. 2 ДЕС, чрез осигуряване на процедура по защита при „очевиден риск от тежко нарушение от държава членка на ценностите, посочени в член 2.“ Последният пример, който може да се даде за т.нар. „рискови държави“ е с Полша и заключението от 11.04.2019 г. на генералния адвокат проф. Евгени Танчев по дело C 619/18³²⁶ (Комисията с/у Полша).

Темата е особено актуална, тъй като в днешно време принципът за правовата държава отново се поставя заедно с въпроса за основните ценности на Европейския съюз. Република България участва и в изграждането и развитието на Европейския съюз (чл. 4, ал. 3). Неслучайно ЕК стига до идеята за обвързване на трансферите от всички фондове (не само по политиката за сближаване) с върховенството на закона в своите проектопредложения за следващата Многогодишната финансова рамка (МФР) за периода 2021–2027 г., публикувана на 2.05.2018³²⁷. ЕК изготви проект на регламент за защита на бюджета на ЕС от „широко разпространено незачитане“ по отношение на принципите на правовата държава в държавите членки (като например недостатъчна независимост на съдебната власт или неспособност за предотвратяване, коригиране и

³²⁶ Освен това дело, пред Съда има няколко други висящи дела, свързани с реформата на полската съдебна система, включително иск за установяване на неизпълнение на задължения (C 192/18) и преюдициални запитвания, отправени от Върховния съд на Полша (C 522/18, C 537/18, C 585/18, C 624/18, C 625/18 и C 668/18), от полския Върховен административен съд (C 824/18) и от нисшестоящи полски съдилища (C 558/18, C 563/18 и C 623/18). Следва да се отбележи, че в решението си от 6.11.2012 г., Комисията с/у Унгария (C 286/12, EU:C:2012:687), Съдът се е произнесъл относно съвместимостта с правото на Съюза на национални мерки, с които се намалява пенсионната възраст на съдии, прокурори и нотариуси, като се е мотивирал с наличието на нарушение на забраната за дискриминация, основана на възраст, съдържаща се в Директива 2000/78/ЕО на Съвета от 27.11.2000 г. за създаване на основна рамка за равно третиране в областта на заетостта и професиите (ОВ L 303, 2000 г., с. 16; специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6, с. 7).

³²⁷ Вж. <http://bit.ly/EU-budget> [страницата е посетена на 11.06.2018.].

санкциониране на вземането на незаконосъобразни решения от публичните органи).

На свой ред, Европейската сметна палата (ЕСП)³²⁸ посочва, че одобрява целта на законодателното предложение, с оглед на това, че такива извънредни обстоятелства могат да се отразят негативно на доброто финансово управление или други финансови интереси на Съюза. Този нов механизъм е по-конкретен от другите варианти за реакция, с които разполага Комисията, по отношение на обхвата, ефективността и приложимостта. Одиторите считат обаче, че на този етап в предложението липсват определени ясни и конкретни критерии за това какво представлява „широко разпространено незачитане“ или как ще бъдат приложени мерките. Поради тази причина ЕСП вижда също така необходимост от допълнително изясняване на процедурата и обхвата на мерките. И накрая, тя препоръчва да се включат предпазни мерки, за да се избегне евентуално неблагоприятно въздействие върху бенефициерите на програмите на ЕС. Считам, че това е коректно решение на институцията, тъй като това условие пряко влияе на публичните финанси и финансовата система на държавата членка. Механизмът включва изискването за независима и ефективна система за правосъдие, която да гарантира ефективна борба срещу корупцията и злоупотребите при използването на средства от ЕС, както и ефективна одитна система, както бе споменато вече по-горе по отношение на ЕП. Спазването на изискването за върховенство на закона може да се приложи към всички политики на ЕС. Очакваме да видим какво ще се случи до края на 2020 г. с пакета от проекти на законодателни актове за новата МФР и секторните регламенти.

³²⁸ Вж. Обобщение на коментари на ЕСП относно законодателните предложения на Комисията за следващата многогодишна финансова рамка (МФР) февруари 2019 г., достъпна на <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=49317> [страницата е посетена на 15.02.2019 г.].

Е. Черен списък на ЕС

На шесто място, в продължение на темата, през 2016 г. ЕК взе решение за създаване на единен европейски списък на некооперативните юрисдикции, т.нар. „**черен списък**“, като част от Външната стратегия за ефективно данъчно облагане³²⁹. На заседание на ЕКОФИН през ноември 2016 г. формално са одобрени критериите за съставяне на европейския черен списък и указания за работата по съставянето му, която се извършва от Групата на Кодекса за поведение (Code of Conduct Group), подпомагана от Генералния секретариат на Съвета на ЕС. Списъкът бе приет на заседание на ЕКОФИН на 5.12.2017 г.³³⁰

Какви са целите на политиката на „черните списъци“? Какви са основанията за включване на юрисдикция и как те съответстват на общата цел на политиката? Какви защитни мерки са предвидени и как тези мерки могат да засегнат частни лица? Какво е взаимодействието между вътрешните черни списъци и черния списък в целия ЕС? Тези въпроси разглежда д-р Иван Лазаров в неговото изследване³³¹. Основанията за записване на дадена юрисдикция в Черния списък на ЕС могат да бъдат групирани в три главни категории: (i) данъчна прозрачност; (ii) справедливо данъчно облага-

³²⁹ Анализ относно въпросите за „черните списъци“ вж. **Kalloe, V.** EU Tax Haven Blacklist – Is the European Union Policing the Whole World?, 58 Eur. Taxn. 2/3, p. 47 (2018), Journals IBFD; **Dourado, A. P.** Editorial Comment – The EU Black List of Third-Country Jurisdictions, 46 Intertax 3, p. 178 (2018).

³³⁰ На 23.01.2018 г. Съветът прецени, че има основания за изваждането им от списъка на базата на **експертна оценка** на ангажиментите, поети от тези юрисдикции, да направят необходимото за отстраняване на недостатъците, установени от ЕС. За всяка от юрисдикциите ангажиментите бяха подкрепени от писма, подписани на високо политическо равнище. Барбадос, Гренада, Република Корея, Специален административен район Макао, Монголия, Панама, Тунис и Обединените арабски емирства бяха прехвърлени към отделна категория юрисдикции, **които подлежат на строг мониторинг**. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

³³¹ Вж. **Lazarov, I., Jimenez, A. M.** (ed.) The External Tax Strategy of the EU in a Post-Beps Environment. Chapter 2 The Compatibility of the EU Tax Haven „Blacklist” with the Fundamental Freedoms and the Charter. IBFD, 2019, p. 25–50.

не; и (iii) прилагане на мерки срещу BEPS.³³² За удовлетворяване на изискването за данъчна прозрачност, дадена страна следва да има въведени адекватни мерки по отношение както на автоматичния обмен на информация, така и на обмена на информация при поискване в динамична времева рамка. Що се отнася до автоматичния обмен, страната следва да спазва Общите стандарти за отчетност на ОИСР и да разполага с необходимите уговорки за обмен с държави членки на ЕС, както на многостранно, така и на двустранно ниво. Относно обмена при поискване, страната следва да има поне „общо-отговарящ“ статут според ОИСР и отново следва да са налице необходимите международни ангажменти към всички държави членки на ЕС.³³³ Д-р Лазаров, разглеждайки съвместимостта на някои от защитните мерки по Черните списъци относно свободното движение на капитал и основните права в ЕС, достигна до извода, че потенциалът за конфликт е истински. Въпреки разбирането си, че Черният списък е важен елемент в борбата срещу BPES, авторът отбелязва, че при прилагане на контрамерки следва да се действа внимателно. Общото послание е, че за да съответства на европейското право, защитна мярка, която е насочена срещу данъкоплатците, следва да позволява *ad hoc* разглеждане на всеки индивидуален случай и на конкретните последици от него. Не са допустими необорими презумпции за злоупотреба, както от основните свободи, така и от основните права. В заключение, **въпреки създаването на неудобства за данъчните администрации, такъв подход позволява надлежно разпознаване на ценностите, които стоят над „горещите теми“ на днешния ден. Тези ценности са в сърцевината на процеса на европейска интеграция и каквито и да е съвременни мерки следва да действат в тяхната рамка.**

Трябва да отбележа, че на 12.03.2019 г. министрите на финансите на държавите от ЕС актуализираха списъка на ЕС

³³² Заключение на Съвета, *supra* № 1 в анекс V.

³³³ Заключение на Съвета, *supra* № 1, на с. 23.

на юрисдикциите, неоказващи съдействие за данъчни цели, след приключване на водения от Комисията процес на активен диалог и анализ. Списъкът на ЕС се доказва като особено успешен инструмент, като редица държави промениха данъчното си законодателство и данъчните си системи, за да се съобразят с международните стандарти³³⁴. През миналата година Комисията направи оценка на 92 държави съгласно три критерия – прозрачност в сферата на данъчното облагане, добро управление и реална стопанска дейност, и един показател – наличие на нулева ставка при корпоративния данък. Актуализацията на списъка показва, че с помощта на този ясен, прозрачен и надежден процес е постигната истинска промяна – 60 държави предприеха действия по въпросите, посочени от ЕК като предизвикващи загриженост, като бяха премахнати над 100 вредни данъчни режима. Списъкът оказва положително влияние и върху международно приетите стандарти за добро управление в данъчната област. Въз основа на скрининга, извършен от ЕК, министрите включиха в черния списък 15 държави. Пет от тях още от включването си в първия черен списък, приет през 2017 г., не са поели никакви ангажименти за действия. Това са **Американска Самоа, Гуам, Самоа, Тринидад и Тобаго и Американските Вирджински острови**. Други три бяха включени в списъка от 2017 г., а по-късно, след като поеа ангажименти за действия, бяха прехвърлени в „сивия“ списък. Сега тези държави трябва отново да бъдат върнати в черния списък по-

³³⁴ Списъкът на ЕС на данъчните убежища е истински европейски успех. Той оказва огромно влияние по отношение на данъчната прозрачност и справедливост по цял свят, заяви Пиер **Московиси**, комисарят по икономическите и финансовите въпроси, данъчното облагане и митническият съюз. Благодарение на създаването на списъка, десетки страни премахнаха вредните си данъчни режими и възприеха международните стандарти за прозрачност и справедливо данъчно облагане. Страните, които не желаят да постигнат съответствие, остават в черния списък и ще трябва да понесат последствията от това. Чрез списъка на ЕС утвърждаваме доброто управление в областта на данъчното облагане по цял свят и намаляваме възможностите за данъчни злоупотреби. Информация на: http://bit.ly/Fair_Taxation.

ради неизпълнението на поетите ангажименти. Това са **Барбадос, Обединените арабски емирства и Маршаловите острови**. Поради същата причина други седем държави бяха прехвърлени от сивия списък в черния – **Аруба, Белиз, Бермудските острови, Фиджи, Оман, Вануату и Доминика**. През 2019 г. мониторингът (сивият списък) ще продължи по отношение на други 34 държави. По отношение на 25 държави, включени в първоначалния процес на скрининг, мониторингът се прекратява след промените, извършени от тях.

§ 2.2. Международни инициативи и тяхното влияние върху европейското и националното данъчно право

През последните години се развиват и прилагат различни инициативи, които променят елементите на познатите системи и принципи за данъчно облагане, предизвикани от глобализацията на бизнеса, общия европейски пазар и тенденциите в бизнес средата, които предполага включително и цифровата икономика³³⁵. **Всички тези предизвикателства, разбира се, следва да се адресират чрез правото като социален регулатор от съответната държава, в случая Република България.** Република България не е член на ОИСР, но си сътрудничи с организацията активно, особено след промените през 1989 г., като резултат от политическите и икономическите промени, и участва в заседанията на специализираните органи на организацията. Голяма част от СИДДО, сключени от България, следват модела на ОИСР (OECD Model Tax

³³⁵ За повече информация вж. **Petruzzi, R., Buriak, S.** Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy: A possible Answer from a proper Application of the Transfer Pricing Rules? Conference paper presented at the third meeting on Digital Tax Transformation in the multistakeholder series, 18th and 19th December 2017, Vienna University of Economics and business; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris; **Hongler P., Pistone, P.** Blueprints for a new PE Nexus to tax business income in the era of the digital economy, IBFD Working paper, 2015.

Convention). На 30.07.1963 г. Съветът на ОИСР приема препоръка за премахване на двойното данъчно облагане и приканва правителствата на държавите членки при сключването на двустранни спогодби или при преразглеждането им да се съобразяват с „модела на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото“, изготвен от комитета по данъчни въпроси на ОИСР и приложен към посочената препоръка (наричан по-нататък „моделът на данъчна спогодба на ОИСР“). Моделът на данъчна спогодба редовно се преразглежда и изменя. Съветът на ОИСР одобрява коментари към него.

Членството на България в ЕС безсъмнено трябва да се спомене като едно от най-значимите достижения в развитието на държавата след промените и трансформацията ѝ след 1989 г. Доколкото ЕС е член на Г-20, то и последните ѝ инициативи достигат през правото на ЕС в националното ни законодателство. Членството има значителни икономически аспекти и релевантни социални измерения, като анализирайки влиянието на членството на Република България в ЕС върху националното данъчно законодателство, бе споменат и процесът на хармонизация на данъците в рамките на ЕС, като при изграждането на данъчните системи на отделните държави, същите се съобразяват с принципите на правото на ЕС, както бе отбелязано по-горе. България участва в инициативи на ОИСР в областта на данъците и административното сътрудничество. България подписа и ратифицира Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси (закон за ратифициране приет от НС и обн. ДВ, бр. 14 от 2016 г.) и Многостранното споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация за финансови сметки (закон за ратифициране, приет от НС и обн. в ДВ, бр. 14 от 2016 г.), в сила от 01.07.2016 г. Страната се присъедини към Глобалния форум за прозрачност и обмен на информация за данъчни цели към ОИСР през 2015 г. Това ще позволи на страната да получава информация – автоматично и при поискване, от голям брой юрисдикции в света. През 2016 г. България се присъедини към приобщаващата рамка за

въвеждане на данъчни мерки против свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS) – протоколно РМС № 23 от 8.06.2016 г. По този начин се предостави възможност на страната да участва в дейностите, свързани с налагането на стандарти в областта на данъчните спогодби и трансферното ценообразуване, както и към процеса на разработване на мониторинг във връзка с въвеждането на вече договорените от ОИСР четири минимални стандарта и други елементи на BEPS – пакета от мерки. С присъединяването си към Приобщаващата рамка България е поела ангажимент за въвеждане на минималните стандарти за борба със свиването на данъчна основа и прехвърлянето на печалбите (BEPS), т.е. въвеждане на законодателството на ЕС в националното данъчно законодателство. В тази връзка Министерството на финансите изготви законопроект за изменение и допълнение на ДОПК, с който се въведе правната рамка за обмен на информация относно отчетите по държави (*Country by country reporting*). Със законопроекта се създаде и правно основание за създаване на подзаконова правна рамка за осъществяване на спонтанен обмен на данъчни становища в съответствие с правилата на ОИСР. Законопроектът е одобрен от Министерски съвет РМС № 876 от 18.10.2016 г.) и е внесен за разглеждане в НС. С предложените промени се въвеждат в българското законодателство две директиви за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане (Директива (ЕС) 2015/2376 на Съвета от 8.12.2015 г. и Директива (ЕС) 2016/881 на Съвета от 25.05.2016 г.), както и норми за обвързване на правилата за международни договори, по които Република България е страна (в т.ч. Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси), с производствата по ДОПК.

Важна инициатива, както бе споменато многократно, е проектът на Г-20/ОИСР за свиването на данъчната основа и прехвърлянето

на печалби (BEPS)³³⁶. Приобщаващата рамка за прилагане на BEPS (Inclusive Framework on BEPS) бе създадена от ОИСР по призив на лидерите от G-20 с цел бързото и ефективно прилагане на проекта³³⁷. България се включи на първата среща на държавите от приобщаващата рамка, състояла се в периода 30.06. – 1.07.2016 г. в Киото, Япония³³⁸. **Този проект предлага мерки на глобално и европейско ниво в областта на прякото данъчно облагане³³⁹. Проектът е вторият съществен опит за глобално сътрудничество в областта на данъчното облагане след финансовата криза. Първият проект, който бе основно междуправителствен, засягаше прозрачността³⁴⁰.** Същият обхваща 15 мерки, както следва:

³³⁶ Вижте: <http://www.oecd.org/tax/beps/>.

³³⁷ Вж. изследванията на **KPMG** какво се случва с изпълнението на мерките в ключови държави: <http://bit.ly/OECD-BEPS> [посетена на 10.03.2019 г.]; респективно на глобално ниво, актуалните новини по БЕПС глобално ниво тук: <http://bit.ly/TaxNewsFlash-BEPS> [посетена на 10.03.2019 г.].

³³⁸ Вж. <http://bit.ly/G20-Chengdu> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³³⁹ **Lang, M., P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer.** Base Erosion and Profit Shifting (BEPS); **Douma, S.** BEPS and European Union Law. Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65–95. За повече информация относно проекта BEPS вж.: <http://www.ifa-conference.com/> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³⁴⁰ Вж. доклада на ОИСР: <http://bit.ly/tax-transparency-2017>.



Глобалният форум за прозрачност и обмен на информация за данъчни цели е продължение на форум, създаден през 2000 г. в контекста на работата на ОИСР срещу данъчните убежища и рисковете за данъчните системи, които те създават. В отговор на призивите на Г-20, Глобалният форум е преструктуриран през септември 2009 г., като се превръща в основния орган, който подsigурява правилното прилагане и спазване на международните стандарти за прозрачност и обмен на информация за данъчни цели. Към 05.2017 г. в него членуват 140 юрисдикции. Република България

се присъедини през октомври 2015 г. Той оценява юрисдикциите за прилагането на стандарта за обмен на информация при поискване, съдържащ се в чл. 26 (обмен на информация) на Модела на данъчна спогодба на ОИСР.

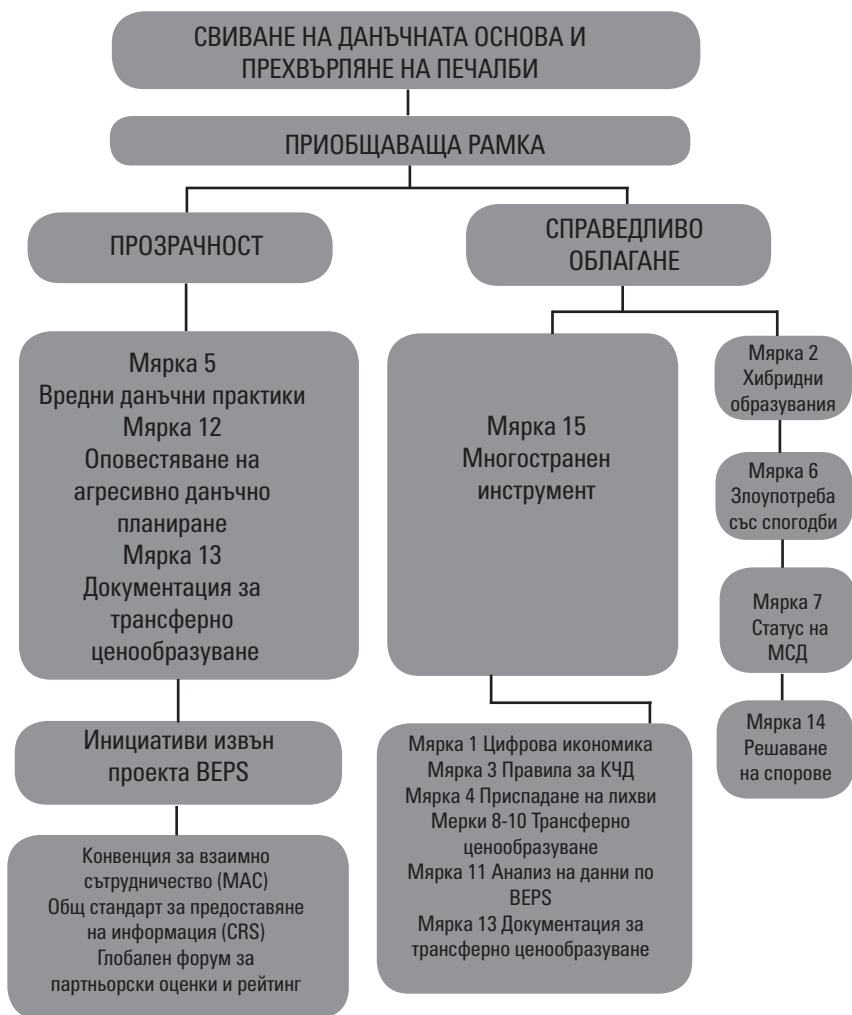
Що се отнася до Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси, то тя е разработена съвместно с ОИСР и Съвета на Европа през 1988 г. и е изменена с Протокол през 2010 г. Конвенцията е най-обширният многостранен инструмент, даващ възможност за всички форми на сътрудничество в данъчната сфера за борба с отклоненията от данъчно облагане и данъчните измами. Подписана е от Република България на 26.10.2015 г., ратифицирана със закон³⁴¹. Въз основа на конвенцията, НАП ще има възможност да получава данъчна информация от почти всички юрисдикции с преференциален данъчен режим, както и от много други държави, с които няма сключена СИДДО или друго споразумение за обмен на информация. Основните характеристики на конвенцията са следните: многостранна; широк обхват, тъй като дава възможност за максимално широко сътрудничество по всички данъци; еднакво прилагане; гъвкава, тъй като са възможни резерви.

Друга такава инициатива е и създадената глобална система за автоматичен обмен на информация, но основно за целите на САЩ (Foreign Account Tax Compliance Act, т.нар. FATCA), респ. многостранната конвенция за административно сътрудничество. Тя включва стандарта за автоматичен обмен на данъчна и банкова информация (Общ стандарт за предоставяне на информация) на ОИСР. Общият стандарт за предоставяне на информация (Common Reporting Standard – CRS) е новият глобален стандарт за автоматичен обмен на финансова информация. Разработен е по искане на G-20 и одобрен от Съвета на ОИСР на 15.07.2014 г., като е базиран на Модел 1 FATCA. Ролята му е юрисдикциите да съби-

³⁴¹ Обн. ДВ. бр. 14 от 19.02.2016 г. Конвенция за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси, изменена с Протокол за изменение, влязъл в сила на 1.06.2011 г. (ратифицирана със закон, приет от 43-то Народно събрание на 5.02.2016 г. – ДВ, бр. 14 от 2016 г., в сила от 1.07.2016 г.). <http://bit.ly/KVASD>.

рат информация от своите финансови институции и да я обменят ежегодно на автоматична база с останалите юрисдикции.

Таблицата по-долу онагледява съотношението между мерките:



Източник: Министерство на финансите на РБ и представителите на НАП, Дирекция „СИДДО“ Антонов, И., Еленков, Ж. Участие на България в проекта BEPS и очаквани последици за страната. // Общество и право, 2017, № 4, с. 77–87.

Как се пренасят в правото на ЕС мерките по проекта BEPS и останалите инициативи? По отношение на концептуалната рамка³⁴², от теоретична гледна точка, по отношение развитието на международната данъчна координация в контекста на проекта BEPS е необходимо да се изяснят термините *tax evasion* (укриване на данъци), *tax avoidance* (избягване плащането на данъци) *aggressive tax planning* (агресивно данъчно планиране). От теоретична гледна точка, развитията, касаещи международната данъчна координация в рамките на проекта BEPS доказаха, че държавите вече са решени да направят стъпката от простото противопоставяне на **избягването и заобикалянето на данъци** към действителен отговор на **агресивното данъчно планиране**. Проф. Пистоне прави разлика между тези основни понятия: „Разликата между данъчно неплащане и избягване принципно е ясна. Докато **данъчното избягване е открито нарушаване на данъчния закон** (което може да прерасне в по-сериозно деяние, обикновено наричано данъчна измама, при наличието на маневри, целящи укриване на нарушението), заобикалянето на данъчния закон възниква във връзка с използването на **търкания между форма и съдържание** за целите на заобикаляне на целта на данъчна разпоредба. Агресивното данъчно планиране се състои в използване на трансгранични данъчни различия в полза на данъкоплатците, което размества печалби навън от страната,

³⁴² За ролята на ЕК и нейните инициативи в областта на координирането на данъчните политики, включително влиянието на проекта BEPS върху данъчните политики в ЕС, ролята на ЕС в глобалната данъчна координация и проекта BEPS, прякото влияние на проекта в правото на ЕС в областта на борбата срещу укриването на данъци, избягването на плащането на данъци и агресивното данъчно планиране вж. анализа на проф. Паскуале Пистоне в глава втора, озаглавена „Coordination of Tax Laws and Tax Policies in the EU” в книгата на **Lang, M., P. Pistone, J. Schuch, C. Strainger**, Op. cit., p. 35–60. Виж още и **Pistone, P.** The Meaning of Tax avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union. – In: **Dourado, A. P.** (ed.), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (2017), p. 73 Вж. и дело *Emsland-Stärke GmbH* C–110/99.

в която е създадена стойността – често към юрисдикции с ниски данъчни ставки, чрез използване на празноти и технически подробности в международните данъчни разпоредби и несъответствия между различните данъчни системи. Правилата срещу избягване на заобикалянето демонстрират откъслечна ефективност при справяне с това явление, особено откакто агресивното данъчно планиране постига недължимо данъчно предимство в две различни данъчни юрисдикции. Преди проекта BEPS, националните данъчни системи или правото на Европейския съюз не съдържаха забрана за агресивно данъчно планиране. Драматичната промяна, свързана с проекта BEPS, заздравя вътрешната данъчна координация, с цел също така да се противопостави на агресивното данъчно планиране. При наличие на структурни прилики с другите явления (напр. практики за измама и злоупотреби), които не се ползват със защитата на европейското законодателство, координирането при упражняване на данъчен суверенитет, с цел противопоставяне на агресивното данъчно планиране, ни води към извода, че това явление следва да бъде третирано по същия начин.³⁴³ Кои са действащите директиви? Това са:

- Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12.07.2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар³⁴⁴ (Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD 1)³⁴⁵ и Директива (ЕС) 2017/952

³⁴³ Lang, M., P. Pistone, J. Schuch, C. Strainger. Op. cit., p. 53–54

³⁴⁴ Избран е методът на минимална хармонизация.

³⁴⁵ ОВ L 193, 19.7.2016, с. 1–14. Директивата е приета в контекста на прилагането на мерките по BEPS. Тази Директива съдържа пет мерки, които са насочени към избягването на плащането на данъци, които държавите членки са длъжни да транспонират и включат в националното си законодателство: **Правило за ограничаване на приспадането на лихвите (*interest limitation rule*)**; **Данъчно облагане при напускане (*exit tax*)**; **Общо правило за борба със злоупотребите (GAAR)**; **Правило за контролираните чуждестранни дружества (*CFC rules*)**; **Несъответствия при хибридни образувания и инструменти (*anti-***

на Съвета от 29.05.2017 г. за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави (Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries – ATAD 2)³⁴⁶;

- Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25.05.2018 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености (Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements)³⁴⁷ (Administrative cooperation);

- Европейска Арбитражната конвенция (Arbitration Convention)³⁴⁸ и Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10.10.2017 г. относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз³⁴⁹

hybrid rule). Държавите членки трябва да приложат мерките във вътрешното си законодателство от 1.01.2019 г.

³⁴⁶ OB L 144, 7.6.2017, с. 1–11

³⁴⁷ OB L 139, 5.6.2018, с. 1–13

³⁴⁸ България и Румъния се присъединяват към Конвенцията (2008/492/ЕО: Решение на Съвета от 23.06.2008 г. относно присъединяването на България и Румъния към Конвенцията от 23.07.1990 г. за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия OB L 174, 3.7.2008, с. 1–5). Тя има ограничено действие до решаване на спорове относно трансферно ценообразуване при подоходни данъци (*Transfer Pricing*). Тя запазва действието си, независимо от приемане на Директивата. Информация за конвенцията в интернет страницата на Съвета на ЕС на: <https://www.consilium.europa.eu/bg/documents-publications/treaties-agreements/agreement/?id=1990093> [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

³⁴⁹ Министерство на финансите публикува нов проект за промени в ДОПК. С него се въвеждат изискванията на Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от

(Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union – Arbitration Directive)³⁵⁰

Що се отнася до правила за контролирани чуждестранни дружества (на английски известни като *Controlled Foreign Corporation* или CFC), то те са отдавна известни и използвани от много държави като **средство за справяне с изкуственото отлагане на плащането на дължимите данъци** чрез използването на офшорни компании от юрисдикции без или с нисък данък. Често това отлагане на данъците е неограничено във времето, поради което се приема, че това е **неприемлива форма на агресивно данъчно планиране**. Това е и една от причините CFC правила да бъдат включени в Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12.07.2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар, известна още като the Anti-Tax Avoidance Directive или ATAD. Въпреки че **за България това е изцяло нова и непозната концепция**, много държави като САЩ (от 1962 г.), Великобритания, Германия, Япония, Австралия, Нова Зеландия, Бразилия, Русия, Швеция и т.н. **имат и ефективно прилагат CFC правила**. **На 01.11.2018 г. Народното събрание прие на второ четене ЗИД на ЗКПО, в който частично е транспонирана Директива (ЕС) 2016/1164. Очевидно е, че за справянето с първия посочен по-горе проблем липсва воля. Сигналът, който се дава е, че ако сте физическо лице и притежавате офшорно дружество, за вас няма проблем. По отношение на втория проблем, очак-**

10.10.2017 г.относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в ЕС. Основна цел на директивата, съответно на законопроекта, е подобряване на съществуващите механизми за разрешаване на спорове, възникнали между държавите членки на ЕС във връзка с тълкуването и прилагането на СИДДО и Конвенция 90/436/ЕИО за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (Арбитражната конвенция на Съюза).

³⁵⁰ ОВ L 265, 14.10.2017, с. 1–14.

ването е, че разпоредбата на чл. 47в, ал. 4 ЗКПО ще бъде отменена. Възможно е това да стане в рамките на наказателна процедура на Европейската комисия срещу България или по собствена инициатива, след като се осъзнае ефектът на разпоредбата³⁵¹.

Какви предизвикателства поставя Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9.12.2014 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане?³⁵² Едно от новите предизвикателства на глобално, европейско и национално ниво е предотвратяването на данъчните измами, заобикалянето на данъчните закони и ограничаването на практиките, свързани с „агресивно данъчно планиране“, което изисква налагането на мерки за преодоляване на загубите в националните бюджети, усъвършенстване на данъчното законодателство и процеса за обмен на информация между данъчните администрации на държавите членки. По принцип, държавите членки следва да спазват принципите на Етичния кодекс в областта на корпоративното данъчно облагане³⁵³, насочен към елиминирането на вредни данъчни практики.³⁵⁴

Административното сътрудничество и взаимната помощ³⁵⁵ между държавите членки са насочени към гладкото функциониране на вътрешния пазар по отношение на данъчното облагане и предоставят инструменти за предотвратяване на вътрешнообщностно укриване на данъци и избягване на данъчно облагане.

³⁵¹ Вж. Антонов, И. Кратък преглед на новите правила за контролирани чуждестранни дружества и защо те няма да проработят в България, достъпна на <https://www.tita.bg/free/taxes/602> [страницата е посетена на 20.03.2019 г.].

³⁵² ОВ L 359, 16.12.2014, с. 1–29.

³⁵³ За повече информация вж.: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_en. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.]

³⁵⁴ Вж. задълбочено изследване на последните тенденции в данъчното облагане Ценова, Л. Данъчно облагане-съвременни тенденции.

³⁵⁵ Вж.: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en. [страницата е посетена на 11.06.2018 г.]

След приемането си, оригиналната Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15.02.2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО претърпява **пет изменения** с цел укрепване на административното сътрудничество между държавите членки.³⁵⁶

Държавите членки по принцип са длъжни да транспонират измененията в Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15.02.2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО в националното си законодателство и да подпишат многостранната арбитражна конвенция.

България е страна по Арбитражната конвенция на ЕС (90/436/ЕИО Конвенция за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия), която установява, че когато търговските и финансовите отношения между две свързани предприятия се различават от отношенията, които биха се прилагали между независими предприятия, печалбите на тези предприятия следва да бъдат коригирани както е необходимо, за да отразят принципа на сделката между несвързани лица. Конвенцията предвижда споровете между данъчните органи да бъдат отнесени към консултативна комисия, при отказ от право на обжалване съгласно националните разпоредби.

Арбитражната конвенция първоначално се прилага по отношение на първите 15 държави членки. По отношение на десетте нови членки на Съюза, които се присъединяват на 1.05.2004 г., на 8.12.2004 г. бе подписана нова Конвенция за присъединяване³⁵⁷. По отношение на България и Румъния Конвенцията влезе в сила на 1.07.2008 г., а по отношение на Хърватия – на 1.01.2015 г.

Директива 2011/16/ЕС урежда няколко основни форми на административно сътрудничество между държавите членки. На първо място това е обменът на информация, който има три основни разновидности: обмен на информация при поискване, ав-

³⁵⁶ Вж.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0016-20180101&from=EN> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³⁵⁷ ОВ С 160, 30.06.2005 г.

томатичен обмен на информация, и спонтанен обмен на информация.

На следващо място, важен инструмент представлява връчването на актове и документи в чужбина. Предвидена е и възможност за присъствие и участие на оправомощени длъжностни лица от една държава членка в административни производства, извършвани в друга държава членка.

Освен това, когато данъчните задължения на едно или повече данъчно задължени лица представляват взаимен интерес за две или повече държави членки, компетентните органи на тези държави могат по взаимно съгласие да извършат паралелни проверки или ревизии в рамките на своята компетентност с цел да обменят получената информация. Специално внимание следва да бъде обърнато на автоматичния обмен на информация между държавите членки, активиран при трансгранична ситуация, в която данъкоплатецът е активен в друга държава, а не в държавата по местоживееене. В такива случаи данъчните администрации автоматично предоставят данъчна информация на държавата по местоживееене на данъкоплатеца, в електронен формат на периодична основа.

Директивата изисква задължителен обмен на **пет категории доходи и капитали**: заетост, пенсии, възнаграждения на ръководни кадри, доходи от и собственост върху недвижимо имущество и животозастрахователни продукти.

Обхватът бе допълнително разширен, за да обхване информация за финансови сметки, трансгранични данъчни становища и предварителни споразумения за ценообразуване, отчети по държави и схеми за данъчно планиране.

Тези изменения, които разширяват приложението на първоначалната Директива, в общи линии се основават на общите глобални стандарти, договорени от данъчните администрации на международно ниво, и най-вече на ниво ОИСР. Понякога промените стигат и по-далече, и, което е важно, са законодателни като характер, а не се базират на политически споразумения без законодателна сила.

От приемането ѝ, оригиналната Директива 2011/16/ЕС, както бе казано, е изменяна пет пъти с цел засилване на административното сътрудничество между държавите членки³⁵⁸.

Първата и най-важна промяна е Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9.12.2014 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, известна още като **DAC 2**, с която се въвежда автоматичният обмен на информация за финансови сметки между държавите членки. Този автоматичен обмен е изцяло базиран на Общия стандарт за предоставяне на информация (CRS)³⁵⁹ на ОИСП, но е съобразен с европейския контекст на прилагане. CRS представлява разработен от ОИСП модел на двустранен или многостранен международен договор, базиран на Модел 1 FATCA споразумението. Целта на този проект е да създаде световен стандарт за автоматичния обмен на информация за финансови сметки, около който всички юрисдикции да се обединят.

Директива 2014/107/ЕС създава обща правна рамка, която задължава финансовите институции да извършат комплексна проверка и съберат информация по отношение на всички финансови сметки, които поддържат, за да идентифицират своите клиенти и да установят къде са местни лица за данъчни цели. Финансовите институции следва да предоставят данни на данъчната администрация, където са установени по отношение на идентификацията на титулярите на сметки, които са местни лица на държави членки на ЕС, реализираните от тях доходи и наличностите по сметките. От своя страна данъчните администрации ще обменят тази информация помежду си веднъж годишно. Директива 2014/107/ЕС изискваше транспониране в националното законодателство до края на 2015 г. и следва да се прилага от 01.01.2016 г.

³⁵⁸ Вж. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0016-20180101&from=EN> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³⁵⁹ <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>.

Второто изменение на Директива 2011/16/ЕС е с Директива (ЕС) 2015/2376 на Съвета от 8.12.2015 г. по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, известна още като **DAC 3**. Основната цел на Директива (ЕС) 2015/2376 е засилване на ефективността на административното сътрудничество между данъчните администрации чрез разширяване на обхвата на автоматичния обмен на информация, като се създават правила за автоматичен обмен на издаваните от държавите членки предварителни трансгранични данъчни становища и предварителни споразумения за ценообразуване.

Издаването на предварителни данъчни становища и споразумения за ценообразуване, които да улеснят последователното и прозрачно прилагане на данъчния закон, е обичайна практика на много данъчни администрации. Те допринасят за по-голямата яснота и сигурност при прилагане на данъчното законодателство, което допълнително стимулира инвестициите и спазването на закона.

Въпреки това, данъчните становища и споразуменията за ценообразуване в определени случаи могат да доведат до прехвърлянето на печалби и ниско равнище на данъчно облагане в държавата, която ги издава, както и до изкуствено занижаване на облагаемите печалби в други свързани държави. Това се дължи на агресивното данъчно планиране и вредната данъчна конкуренция между държавите, които се превръщат във все по-сериозно предизвикателство за данъчните администрации в световен мащаб. С оглед на това засилването на прозрачността между данъчните администрации се превръща във все по-належаща нужда.

Правилата, въведени с Директива (ЕС) 2015/2376, имат съществено значение за засилване на борбата с укриването на данъци и агресивното данъчно планиране и са в синхрон с Мярка 5 на проекта BEPS относно задължителния спонтанен обмен на важна информация за специфични за данъкоплатеца становища.

Автоматичният обмен на информация има ретроактивно действие и ще обхване и такива предварителни трансгранични данъчни становища и споразумения за ценообразуване, които са били из-

дадени през минали периоди. В обхвата на обменяната информация попадат данъчни становища и споразумения за ценообразуване:

1. издадени, изменени или подновени след 31.12.2016 г.;
2. издадени, изменени или подновени между 1.01.2014 г. и 31.12.2016 г., независимо дали са в сила към момента на изпращане на информацията;
3. издадени, изменени или подновени между 1.01.2012 г. и 31.12.2013 г., ако са били в сила на 1.01.2014 г.

Третото изменение в областта на административно сътрудничество е Директива (ЕС) 2016/881 на Съвета от 25.05.2016 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, известна още като **DAC 4**. Основната цел на Директива (ЕС) 2016/881 е да регламентира автоматичния обмен между държавите членки на ЕС на отчети по държави, съдържащи информация за разпределението на приходите, печалбите, активите и данъците на предприятия, които са част от многонационална група предприятия (МГП).

Тъй като многонационалните групи от предприятия извършват дейност в различни държави, те имат възможност да използват различни стратегии за агресивно данъчно планиране. Тези процеси водят до големи загуби за националните бюджети на държавите членки и засилват данъчната конкуренция за привличане на МГП чрез предлагането на допълнителни данъчни облекчения и предимства. Липсата на прозрачност и нелоялната данъчна конкуренция насърчават големите многонационални групи предприятия да създават такива структури, които позволяват насочването на облагаемите печалби от държавите с високи данъчни ставки, където е реализиран доходът, към такива с ниски данъци или офшорни юрисдикции. Тези рискове са идентифицирани и от ОИСР, в резултат на което е разработена Мярка 13 от BEPS.

Автоматичният обмен на отчети по държави ще позволи на данъчните администрации да предприемат мерки срещу вредните данъчни практики и да идентифицират лицата (предприятията),

които изкуствено прехвърлят значителна част от печалбите си към юрисдикции с по-благоприятно данъчно облагане. Тези мерки за противодействие могат да бъдат насочени както към промени в законодателството, така и към анализ на риска и извършването на целеви ревизии. Задължителният автоматичен обмен на информация между държавите, в които многонационалните групи предприятия извършват дейност чрез свои съставни предприятия, ще стимулира МГП да се откажат от определени практики за агресивно данъчно планиране, като внасят справедлив дял данъци в държавата, където е реализирана печалбата. Засилената данъчна прозрачност по отношение на многонационалните групи предприятия е съществена част от усилията в световен мащаб за предотвратяване на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.

Директива (ЕС) 2016/2258 на Съвета от 6.12.2016 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на достъпа на данъчните органи до информация за борбата с изпирането на пари (**DAC 5**) представлява **четвъртото изменение** в областта на административното сътрудничество. За да се гарантира ефективно наблюдение на прилагането от страна на финансовите институции на процедурите за комплексна проверка, предвидени в Директива 2011/16/ЕС, данъчните органи се нуждаят от достъп до информацията за борба с изпирането на пари. Достъпът до информация за борба с изпирането на пари, с която разполагат субектите съгласно Директива (ЕС) 2015/849, в рамките на административното сътрудничество в областта на данъчното облагане, ще гарантира, че данъчните органи имат повече възможности да изпълняват задълженията си съгласно Директива 2011/16/ЕС, както и да противодействат по-ефективно на данъчните измами и отклонението от данъчно облагане.

Най-новата Директива в областта на административното сътрудничество, приета по време на българското председателство на Съвета на ЕС, е Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25.05.2018 г. за изменение на Директива 2011/16/

ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености (DAC 6). Целта на Директивата е да позволи на данъчните органи на държавите членки да получат предварителна, изчерпателна информация за договорености за потенциално агресивно данъчно планиране. Тази информация ще позволи на органите да реагират бързо на вредните данъчни практики посредством отстраняване на пропуски в нормативната уредба или извършването на данъчни одити. Директивата предвижда посредниците, като например счетоводители, консултанти или адвокати, които предоставят договорености за потенциално агресивно данъчно планиране на клиентите си, да оповестяват информация на данъчните администрации. От своя страна, данъчните администрации ще обменят тази информация на редовна основа. Следва да се отбележи, че задължителният обмен на информация за потенциално агресивно данъчно планиране съответства на мярка 12 от Плана за действие на ОИСР за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби. Държавите членки следва да транспонират новите правила в националното си законодателство до декември 2019 г. и да гарантират ефективно прилагане от юли 2020 г.

Допълнително развитие в тази връзка е **Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10.10.2017 относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз.** Основната ѝ цел е да въведе механизми, които да гарантират ефективното разрешаване на спорове, отнасящи се до различно тълкуване и прилагане на двустранните данъчни спогодби и на Арбитражната конвенция на Съюза, по-специално в случаите, които водят до двойно данъчно облагане. Това се постига чрез процедура, при която на първи етап случаят се отнася до данъчните органи на засегнатите държави членки с цел спорът да бъде разрешен чрез използване на процедурата по взаимно споразумение. Ако не бъде постигнато взаимно съгласие в рамките на определен период от време, случаят следва да бъде отнесен към

консултативна комисия и арбитражно производство. Макар директивата да е част от Плана за действие на ЕС за Справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане в Европейския съюз и не прилага директно усилията на ОИСР по Мярка 14 BEPS, все пак между двете инициативи могат да бъдат направени редица паралели. В НС е внесен проект на ЗИД на ДОПК, касаещ процедурата по взаимно споразумение, която е административна процедура между администрациите на две държави (например при спорове във връзка с трансферно ценообразуване, облагане при източника на доходи от технически услуги, трудови доходи и др., формиране на място на стопанска дейност и облагането му, определяне на държавата, за която лицето е местно по смисъла на СИИДО и т.н.).

Друг важен момент е приемането на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12.07.2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ATAD 1). Директивата е част от пакета от мерки за борба с избягването на данъци, представен от ЕС на 28.01.2016 г. Директивата за борба с избягването на данъци предвижда пет мерки за борба със злоупотребите, които имат задължителна правна сила и които всички държави членки следва да прилагат срещу най-честите форми на агресивно данъчно планиране:

- **Правила за контролираните чуждестранни дружества** – целта им е да предотвратят отклоняването по изкуствен начин на печалби към юрисдикции с нулева или ниска данъчна ставка чрез облагане на печалбата в съответната държава членка;
- **Правила за ограничения по отношение на приспадането на лихви** – тяхната цел е да ограничат приспадането на лихви до 30 процента от печалбата на данъкоплатеца преди лихви, данъци и амортизации (EBITDA);
- **Правила за данъчно облагане при напускане** – целта е да се предотвратят случаи, в които компаниите прехвърлят ак-

тивите си към юрисдикции с нулева или ниска данъчна ставка с цел избягване на облагане;

- **Правила за несъответствия при хибридни образувания** – целта е да се предотвратят случаите на използване на несъответствия при хибридни образувания, които водят до двойно приспадане на разходите или приспадане на разходи без да бъде включен съответният приход;

- **Общо правило за борба срещу злоупотребите** – целта е да се противодейства на агресивното данъчно планиране, в случаите, когато останалите правила не се прилагат.

Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета представлява ефективно и бързо координирано прилагане на мерките срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби на равнището на ЕС. Както е упоменато в преамбюла на Директивата, за доброто функциониране на вътрешния пазар е от съществено значение държавите членки да изпълнят най-малко ангажиментите си във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и в по-общ план да предприемат действия за възпиране на практиките за избягване на данъци и да гарантират справедливо и ефективно данъчно облагане в Съюза по достатъчно съгласуван и координиран начин.

По-късно същата година ATAD 1 бе изменена посредством Директива (ЕС) 2017/952 на Съвета от 29.05.2017 за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави (ATAD 2). Целта на ATAD 2 е да приложи препоръките на ОИСР и G-20 за неутрализиране на последиците от механизмите за несъответствия при хибридни образувания и инструменти по окончателния доклад по Мярка 2 BEPS. Директивата има за цел да установи минимални правила, които да неутрализират последиците от механизмите за несъответствия при хибридни образувания, при които поне една от страните е данъкоплатец, подлежащ на облагане с корпоративен данък в държава

членка на ЕС. Освен че разширява териториалния обхват на ATAD до трети страни, ATAD 2 също така разширява обхвата, така че да адресира несъответствия при хибридни места на стопанска дейност, хибридни трансфери, привнесени несъответствия, обратни несъответствия при хибридни образувания и инструменти и несъответствия при двойно установяване. Тъй като ATAD 2 е свързана със заключения, изведени в доклада на ОИСР по Мярка 2 BEPS и предвижда държавите членки да приложат ATAD 2 в своите национални закони и разпоредби, ATAD 2 изрично посочва, че държавите членки следва да използват приложимите обяснения и примерите в доклада на ОИСР по мярка 2 като източник за онагледяване или тълкуване, доколкото те съответстват на разпоредбите на ATAD 2 и на правото на Съюза.

Таблицата по-долу е опит да се онагледят мерките на ОИСР и ЕС и тяхното транспониране в националното ни законодателство в ДОПК.

ОИСР, МЕРКИ НА ЕС И ТРАНСПОНИРАНЕ В НАЦИОНАЛНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

ОИСР	ЕС	Транспониране в националното законодателство
Конвенция за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси	DAC 1 Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15.02.2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО	Чл. 143 ДОПК (за Конвенцията) Чл. 143а–143с ДОПК

CRS Общ стандарт за предоставяне на информация	DAC 2 Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9.12.2014 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автома- тичен обмен на информа- ция в областта на данъчно- то облагане	Чл. 142а–142щ ДОПК
Мярка 5 BEPS – задължител- ния спонтанен обмен на важна информация за специфични за данъкоплатеца становища	DAC 3 Директива (ЕС) 2015/2376 на Съвета от 8.12.2015 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автома- тичен обмен на информа- ция в областта на данъчно- то облагане	Чл. 143а–143с ДОПК
Мярка 13 BEPS – автоматичен обмен на отчети по държави	DAC 4 Директива (ЕС) 2016/881 на Съвета от 25.05.2016 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автома- тичен обмен на информа- ция в областта на данъчно- то облагане	Чл. 143т–143щ ДОПК

	DAC 5 Директива (ЕС) 2016/2258 на Съвета от 6.12.2016 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на достъпа на данъчните органи до информация за борбата с изпирането на пари	Чл. 12 ДОПК
Мярка 12 BEPS – Правила за задължително оповестяване на схеми за агресивно данъчно планиране Примерни правила за задължително оповестяване на договореностите за избягване на ОСПИ и непрозрачните офшорни структури	DAC 6 Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25.05.2018 г. за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености	Предстои да бъде транспонирана

Мярка 14 BEPS – Ефективни механизми за разрешаване на спорове Мярка 15 BEPS – Многостранен инструмент – подобро разрешаване на спорове и арбитраж	Разрешаване на спорове Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10.10.2017 г. относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз	Предстои да бъде транспонирана
Мярка 2 BEPS – неутрализиране на последиците от механизмите за несъответствия при хибридни образувания и инструменти Мярка 3 BEPS – Проектиране на ефективни правила за контролирани чуждестранни дружества Мярка 4 BEPS – Правила за ограничения по отношение на приспадането на лихви	ATAD 1 Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12.07.2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар	Предстои да бъде транспонирана
Мярка 2 BEPS – неутрализиране на последиците от механизмите за несъответствия при хибридни образувания и инструменти	ATAD 2 Директива (ЕС) 2017/952 на Съвета от 29.05.2017 г. за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави	Предстои да бъде транспонирана

От 1.01.2018 г. влязоха в сила нови правила, които задължават държавите членки да предоставят на данъчните органи достъп до данните, събирани съгласно законодателството за борба с изпирането на пари. Националните данъчни органи ще имат пряк достъп до информацията относно действителните собственици на дружествата и други субекти, както и до данните за надлежна проверка на клиентите на дружествата. Новите правила ще дадат възможност на данъчните органи да реагират бързо и ефикасно при случаи на укриване на данъци и избягване на данъци, както и да се борят с видовете структури, посочени в „Райските досиета“³⁶⁰.

Като част от по-широката цел за подобряване на справедливостта и ефикасността на данъчните системи в ЕС, особеното предизвикателство за това как да се облага цифровизацията вече беше предмет на дискусии както в ЕС, така и на международни форуми, включително в контекста на действията по BEPS на ОИСР.

Проектът BEPS също така ще даде начало на значителни реформи в областта на СИДДО.³⁶¹ Прилагането на проекта

³⁶⁰ Виж на: <http://www.europarl.europa.eu/news/bg/headlines/economy/20171110STO87807/dosietata-ot-raia-deputati-iskat-merki-ot-drzhavite-v-es-sreshchu-danchnite-skhemii> [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

³⁶¹ За повече информация и анализи по темата за спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане виж: **Пенов, С.** Методи за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Търговско право, 1996, № 3; **Пенов, С.** Понятие за международно двойно данъчно облагане. // Финансово-данъчен контрол, 1996, № 8; **Пенов, С.** Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата. // Търговско и данъчно право, 1996, № 4, № 5; **Пенов, С.** Действие на договорите за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Финансово-данъчен контрол, 1997, № 2; **Пенов, С.** Правен режим на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Данъчен наблюдател, 1999, № 1; **Пенов, С.** Избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата чрез норми на националното данъчно право. // Административно правосъдие, 1999, № 3; **Пенов, С.** Проблеми по прилагането на спогодбите на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществото. // Право без граници, 2002, № 2; **Пенов, С.** Прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата според процедурата в ДПК. // Финанси и право, 2003, № 8/9; **Славчева, И., Стефанов, А.** Спогодби за избягване на

BEPS ще се отрази в световен мащаб, тъй като ще обхване повече от 2000 данъчни спогодби.³⁶² Многостранныят инструмент, а именно Многостранныя конвенция за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, за предотвратяването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, е продължение на мярка 15 от BEPS. Много от предвидените мерки в проекта е невъзможно да бъдат приложени, без да бъдат променени вече сключените двустранни СИДДО, но се отчете, че тяхното предоговаряне ще бъде дълъг и труден процес. Многостранныят инструмент бе разработен от специална група, в която участваха 99 държави и юрисдикции, включително и наблюдатели. Договарянето на инструмента продължи в периода ноември 2015 – ноември 2016 г., когато текстът му бе окончателно одобрен. Република България бе сред 69-те юрисдикции, които подписаха на 7 юни 2017 г. Многостранныя конвенция за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, за предотвратяването на данъчното уклоничество.

двойното данъчно облагане, сключени от Р България. С., Сиела, 2012; **Lang** (ed.) Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Linde, 2013; **Jochum, H., P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohan, B. Wiman.** Practical Problems in European and International Tax Law. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2016; **Lang, M., P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer.** Op. cit.; **Stork, A., Petruzzi, R.** Permanent Establishments: Proposals Related to Agency Permanent Establishments – Article 5(5) and (6) of the OECD Model Convention. – In: **Lang, M., P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer.** Op. cit., p. 83–106; **Дулевски, С.** Съотношение на ал. 3 спрямо останалите алинеи на чл. 5 от Модела на ОИСР. // Счетоводство, данъци и право, 2016, № 12; **Дулевски, С.** Начало и край на времевия критерий по чл. 5, ал. 3 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие – В: Сборник доклади от Юбилейна научна конференция, организирана по повод 25 години ЮФ на УНСС. Т. 2. Право и бизнес – усъвършенстване на нормативната уредба. 2017; **Дулевски, С.** Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. С., Сиела, 2018.

³⁶² Всеобхватен анализ на мярка 15 и Многостранныя конвенция прави проф. **Jacques Malherbe** в статията си „A New Tax Treaty for a New World: The Multilateral Convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting“ – В: **Mihaylova-Goleminova, S.** Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation, p. 221–263, включително и в увода на книгата (p. 7–25).

вратяване на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби. Конвенцията съдържа разпоредби, върху които държавите членки не могат да правят резерви, т.нар. минимален стандарт, като е отворена за подписване от всички държави.

Допълнително предизвикателство пред държавите членки поставя данъчното облагане в цифровата икономика³⁶³, както в областта на прякото данъчно облагане, така и в областта на косвеното данъчно облагане. Това е мярка 1 „Цифрова икономика“ от проекта BEPS. „На редица международни форуми бе коментиран и се коментира този въпрос, като се отчита, че фокусът на международната данъчна общност понастоящем е насочен към дигитализираната икономика. Политическата загриженост обхваща два аспекта: от една страна прехвърлянето на печалби от високо дигитализирани дружества, и от друга – неспособността на съществуващите правила да се справят с все по-нарастващата значимост на данните и трансграничните продажби от бизнес към потребител (B2C) без физическо присъствие в държавата, в която се намира пазарът. Всъщност, засегнати са два по-важни въпроса. Първият е как да се разпределят правата за данъчно облагане между страните. Както неотдавна отбеляза ОИСР, мерките срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS) невинаги са в състояние да разрешат въпроса как би следвало да се поделят правата за облагане с данък между юрисдикциите, а редица държави са недоволни от сегашното разпределение. Вторият въпрос е какъв тип реформа е необходима. Дори между държавите, които са съгласни, че е необходима реформа, се наблюдават значителни различия в мненията. Някои настояват за реформа, насочена към дигиталните компании, други – за по-всеобхватна реформа. Трета група

³⁶³ Предизвикателства във връзка с данъчното облагане, произтичащи от цифровизацията – междинен доклад на ОИСР/Г20 2018. Относно приобщаващата рамка за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби виж: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Виж и междинния доклад на ОИСР: OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.

държави смятат, че няма непосредствена необходимост от реформа. Междинният доклад на ОИСР, публикуван през миналия март, отбелязва това критично разминаване в мнението на държави, попадащи в Приобщаващата рамка на ОИСР. Настоящият дебат преминава отвъд въпроса как да се облагат високо дигитализираните компании. Възможно е този дебат да доведе до по-фундаментална промяна от тази, която бе предизвикана от мерките за свиване на данъчната печалба и прехвърлянето на печалби и по тази причина заслужава сериозно внимание. Това обаче се затруднява от наличието на политически съображения и политическия натиск за бързи действия. Факт е, че редица държави се надпреварват да въвеждат данък върху оборота, а понастоящем и Комисията на ЕС предлага данъци от същото естество, които да покриват целия ЕС. Откриването на задоволително дългосрочно решение в чувствителна политическа среда, в която държавите имат очевидно различни интереси и мнения, е трудно. И определено изисква колкото се може повече открито дискутиране.

Необходимо е да се адресират следните въпроси:

- Дали дигитализацията създава нови проблеми за данъчната система или чисто и просто изостря съществуващи такива? И съответно, какво ни е нужно – реформа, която адресира предизвикателствата на дигиталната икономика или по-широка реформа на системата?
- Може ли да се каже, че понастоящем е постигнато единодушие, че дигиталната икономика може да бъде ограничена? Съществува ли практичен начин, по който това може да се постигне, като същевременно се избегне прекомерната сложност и несигурност?
- Доколко предлаганите данъци върху оборота и дигиталните обекти на стопанска дейност биха устояли на правен и икономически анализ?
- Какво е мнението на бизнеса относно тези предложения?

- Можем ли да изградим разумна система на данъчно облагане в дигитализираната икономика, въз основа на принципа, че печалбата следва да се облага там, където се създава стойността?
- Възможно ли е да се постигне съгласие по този въпрос в Приобщаващата рамка на ОИСР?
- Предвид, че САЩ е централна фигура в този дебат – как гледат САЩ на развитието в ЕС? Как се отразява проведената неотдавна данъчна реформа в САЩ на този дебат?
- Възможно ли е решение, основано на единодушие, по отношение на връзката (място на облагане) и разпределяне на печалбата, да успокои политическите тревоги и да осигури стабилност, или продължаващият натиск ще възобнови дебата относно нуждата от допълнителни реформи в краткосрочен или средносрочен план?³⁶⁴

По време на речта за състоянието на Съюза през 2017 г. председателят на Комисията г-н Юнкер обяви предложението на Комисията за установяване на правила на равнището на ЕС, които позволяват данъчното облагане на печалбите, генерирани от многонационалните дружества чрез цифровата икономика, а през декември 2017 г. Съветът прие заключенията относно данъчното облагане на цифровата икономика.

И така, на 21.03.2018 г. ЕК предложи нови правила, които да гарантират, че дигиталните бизнес дейности в ЕС се облагат по справедлив и благоприятстващ растежа начин в обхвата на идеята за справедливо данъчно облагане, имайки предвид липсата на напредък на международно ниво от страна на ОИСР³⁶⁵. **Комиси-**

³⁶⁴ Вж. Лятна конференция 2018 г. Данъчно облагане в дигитализираната икономика: промяна с тясно ограничен обхват или широка реформа (Taxing the digitalised economy: Tailored change or wide-ranging reform?) Oxford University Centre for Business Taxation Saïd Business School at: <https://www.sbs.ox.ac.uk/events> [страницата е посетена на 10.07.2018 г.].

³⁶⁵ За повече информация виж: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en посетена на 25.01.2019 г. Вж. и **Kofler, G., G. Mayr, C. Schlager**. International – Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures. European Taxation. IBFD, 2018 (Vol. 18, № 4).

ята предложи нови мерки, които да гарантират, че всички дружества плащат справедливи данъци в ЕС.³⁶⁶ Комисията направи две законодателни предложения, които ще доведат до по-справедливо данъчно облагане на цифровите дейности в ЕС: първата инициатива има за цел да **реформира правилата за корпоративно данъчно облагане**, така че печалбите да се отчитат и облагат с данък там, където предприятията имат значително взаимодействие с потребителите посредством цифрови канали. Това е предпочитаното дългосрочно решение на Комисията; второто предложение е в отговор на призива на няколко държави членки за **временен данък**, който да обхваща основните цифрови дейности, които понастоящем общо взето не се облагат с данък в ЕС. Този пакет представя съгласувания подход на ЕС към създаване на система за облагане на цифровите дейности, който е в подкрепа на цифровия единен пазар и ще послужи за гръбнак на международните разисквания, насочени към глобално разрешаване на въпроса.

Обща реформа на правилата на ЕС за корпоративно данъчно облагане на цифровите дейности ще позволи на държавите членки да облагат с данък печалбите, реализирани на тяхна територия, дори и дадено дружество да няма физическо присъствие там. Новите правила ще гарантират, че онлайн предприятията допринасят за публичните финанси в същата степен като традиционните предприятия „от тухли и хоросан“. Ще се счита, че една цифрова платформа разполага с **облагаемо „цифрово присъствие“** или **виртуално място на стопанска дейност в дадена държава членка**, ако изпълнява един от следните критерии: годишните ѝ приходи в дадената държава членка надвишават праг от 7 милиона евро; в дадената държава членка през дадена данъчна година има повече от 100 000 потребители; през дадена данъчна година

³⁶⁶ Съобщение до медиите на ЕК „Данъчно облагане на цифровия сектор: Комисията предлага нови мерки, които да гарантират, че всички дружества плащат справедливи данъци в ЕС“=http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_bg.htm.

между дружеството и бизнес потребителите са сключени повече от 3000 делови договора за цифрови услуги.

Новите правила ще променят и начина, по който печалбите се отнасят към държавите членки, така че по-добре да се отрази създаването на стойност онлайн: например в зависимост от това къде се намира потребителят към момента на потреблението.

В същността си новата система осигурява реална връзка между мястото на реализиране на цифровата печалба и мястото, където тя се облага с данък. Впоследствие мярката би могла да бъде включена в обхвата на общата консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД) – вече предложената инициатива на Комисията за отнасяне на печалбата на големи мултинационални групи от предприятия по начин, който отразява по-добре къде се създава стойността. „Цифровизацията създава и затруднения за международната система за данъчно облагане, тъй като моделите на стопанска дейност се променят. Понастоящем създателите на политики се опитват да намерят решения, които да осигурят справедливо и ефективно данъчно облагане, тъй като цифровата трансформация на икономиката набира скорост, а действащите правила за корпоративно данъчно облагане са твърде стари, за да отразят този развой. **Прилагането на действащите правила за корпоративно данъчно облагане към цифровата икономика доведе до разминаване между мястото, където се облага печалбата, и мястото, където се създава стойността.** По-специално, действащите правила вече не отговарят на съвременните условия, при които презграничната търговия по интернет без физическо присъствие е по-лесна, предприятията разчитат в голяма степен на нематериални активи с трудна за определяне стойност, а генерираното от потребителите съдържание и събирането на данни са се превърнали в основни дейности в процеса на създаване на стойност за цифровите дружества. В международен план организации като G-20 например признават необходимостта от действия за адаптиране на правилата за корпоративно данъчно облагане към условията на цифровата икономика. На своята сре-

ща през март 2017 г. Г-20 поиска от ОИСР да представи на министрите на финансите на държавите от Г-20 през април 2018 г. междинен доклад за въздействието на цифровизацията върху данъчното облагане. Постигането на международна договореност обаче вероятно ще бъде трудно. Подобни предизвикателства бяха набелязани в съобщението на Комисията „Справедлива и ефикасна система на данъчно облагане в Европейския съюз за цифровия единен пазар“, прието на 21.09.2017 г. В това съобщение Комисията изложи своя анализ на данъчните предизвикателства в резултат на цифровизацията на световната икономика. То беше последвано от приетите на 19.10.2017 г. заключения на Европейския съвет, в които той подчертава необходимостта от ефективна и справедлива данъчна система, съобразена с цифровата ера и заявява, че очаква подходящи предложения от Комисията в началото на 2018 г. В заключенията си от 5.12.2017 г. Съветът по икономически и финансови въпроси също заяви, че очаква подходящи предложения на Комисията в началото на 2018 г. „при отчитане на съответния развой на текущата работа в ОИСР и след оценка на правната и техническата осъществимост, както и икономическото въздействие на възможните отговори на предизвикателствата във връзка с данъчното облагане на печалбите на цифровата икономика“. Това се посочва от ЕК в предложението за **Директива на Съвета за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие**.³⁶⁷

Що се отнася до второто предложение по отношение на временния данък върху някои приходи от цифрови дейности, на 12.03.2019 г. правителствата на държавите членки се отказаха да го въведат, тъй като някои държави се противопоставиха (скандинавските държави и Ирландия). Министрите ще се съсредоточат върху постигане на обща позиция за реформа на

³⁶⁷ COM(2018) 147 final <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=en>.

данъчното облагане на дигиталните гиганти на световно ниво до 2020 г. в контекста на проекта BEPS. Вероятно компании като Гугъл и Фейсбук ще останат доволни от това решение, тъй като някои от тях щяха да са субекти на данъка. Някои държави от ЕС, като Франция, Италия, Великобритания и Испания вече въведоха данъци, с които да се облагат печалбите на подобни компании на национално ниво. Франция представи на 6.03.2019 г. предложение за данък върху оборота в размер на 3% на Гугъл, Епъл и други международни интернет гиганти, без да се отказва от идеята този проблем да бъде решен в рамките на ОИСР. Предложението за данъчно облагане ще е с ретроактивно действие, считано от 1.01. на 2019 г. САЩ считат предложенията на Франция за дискриминационни и по принцип са против всякакво предложение за данък върху дигиталните услуги.

Какво предвиждаше предложението? С него се гарантираше, че дейностите, които в момента не се облагат ефективно, ще започнат да генерират незабавно приходи за държавите членки. Той щеше да помогне също така да се избегне евентуална разнородна смесица от едностранни мерки за облагане на цифровите дейности в някои държави членки, която би могла да навреди на нашия единен пазар. За разлика от общата реформа на ЕС на съответните правила за данъчно облагане, този **косвен данък** щеше да се прилага за приходите от някои цифрови дейности, които изобщо не се облагат с данък съгласно действащата данъчна уредба. Тази система се прилагаше само като временна мярка – до привеждане в действие на комплексната реформа – и разполагаше с вградени механизми за намаляване на възможностите за двойно данъчно облагане. Данъкът щеше да се прилага за приходите от дейности, в които основната роля за създаване на стойност играят потребителите и които са най-трудни за обхващане от действащите данъчни правила, като например: приходи, получени от продажбата на онлайн пространство за реклама; получени от цифрови посреднически дейности, които позволяват на потребителите да си взаимодействат с други потребители и

могат да улеснят продажбата на стоки и услуги помежду им; получени от продажбата на данни, генерирани от предоставена от потребителите информация.

Приходите от данъка беше предвидено да се събират от държавата членка, в която се намират потребителите, а данъкът да се прилага само за дружества, чиито общи приходи от цял свят са 750 милиона евро и чиито приходи в рамките на ЕС са 50 милиона евро. Това щеше помогне да се гарантира, че по-малките нововъзникващи и разрастващи се предприятия няма да понесат тежест. Ако данъкът се прилага при ставка в размер на 3%, се очакваше приходите за държавите членки да възлязат на 5 милиарда евро годишно.³⁶⁸

ЕС ще продължи да участва активно в глобалните обсъждания на данъчното облагане на цифровия сектор в рамките на Г-20/ОИСР и да настоява за амбициозни международни решения.

Горните предложения поставяха много въпроси и необходимост от широк и открит политически дебат, както се подчертава в доктрината и в практиката. Например възможно ли е ДДС да реши проблемите на цифровата икономика? Косвен или пряк е данъкът върху цифровите услуги? Има ли потенциален конфликт със СИДДО и обмена на информация, който е по-затегнат при преките данъци?

Концепцията за мястото на стопанска дейност (МСД) е обект на изследване от редица учени³⁶⁹, тъй като е една от най-важните в СИДДО и е от ключово значение за определяне на това дали държавата на източника може да облага

³⁶⁸ Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги Брюксел (COM(2018) 148 final) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN> [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

³⁶⁹ Вж. Дулевски, С. Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право, с. 166–167.

печалбите от стопанска дейност на едно чуждестранно предприятие. Във вътрешното ни законодателство МСД е регламентирано в § 1, т. 5 от ДР на ДОПК. В Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в § 1, т. 2 и в Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), като в § 1, т. 3 се прави препратка именно към ДОПК. В сключените СИДДО страната ни следва принципите на правната уредба в МСИДДО. Какво се разбира под МСД съгласно националната дефиниция? Според проф. Пенев при определянето на понятието е необходимо да се изследват субективната (личната) и обективната (предметната) връзка. Първата е по-специфична, тъй като изисква наличието на представител в държавата източник, отговарящ за дейността на предприятието. В днешните динамични търговски отношения, използващи все по-често електронни услуги, тя като че ли е позагубила значението си. Трябва да се има предвид, че не всички представители попадат в дефиницията за МСД. Така например представител с независим статут не попада в приложното ѝ поле. Втората връзка – предметната – е заложена и в класическата концепция за МСД и продължава да бъде част от общото правило по чл. 5, ал. 1 МСИДДО. Най-кратко тя може да се определи като физическата привързаност към „определено място“ в държавата източник. Що се отнася до **дефиниция за МСД съгласно международното законодателство**³⁷⁰, когато се говори за място на стопанска дейност в международен план, е необходимо да се изследва уредбата му в МСИДДО и по-специално в чл. 5. Трябва да се отбележи, че понятието МСД е технически термин за определяне правилното облагане на реализираните печалби от стопанската дейност на едно предприятие и се използва като критерий при определяне „правото на едната Договаряща държава да облага с данък печалбите на предприятие на другата Договаряща държава. Доказателство за значимостта на МСД е както уреждането му в самостоятелна разпоредба, така и използването му

³⁷⁰ Пак там, с. 23.

в редица други разпределителни норми в МСИДДО. Държавите членки изрично са го въвели във вътрешните си законодателства, като в повечето случаи основната концепция е заимствана именно от МСИДДО.

Разпоредбата на чл. 5, ал. 2 МСИДДО очертава възможните проявления на МСД. Това спомага да се даде една по-пълна представа относно общото правило по ал. 1 и да се дообогати идеята за МСД³⁷¹.

Проф. Ванистендел поставя концептуално въпроса „какво е създаване на стойност?“³⁷² Той разглежда въпроса в контекста на мерки 6, 7, 8, 9 и 10 от проекта BEPS и предложението на ЕК за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие.

Не на последно място, „продължаващата дигитализация на данъчната администрация“³⁷³ опростява възпроизвеждането, възстановяването, прехвърлянето и съхранението на данни в непознати до момента размери. Законите за защита на данните следва да се адаптират за нуждите на дигитализацията. Традиционният подход за данъчна тайна не успява да отговори на новите предизвикателства на Големите данни и изисква систематично нова правна рамка... Същевременно, дигитализацията носи много предимства за данъкоплатеца, тъй като улеснява комуникацията между данъчните власти, данъкоплатеца и данните.³⁷⁴

³⁷¹ Дулевски, С. Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право, с. 74

³⁷² Виж Vanistendael, F. An Octogenarian on Value Creation. // Tax Notes International, June 18, 2018, p. 1385–1386.

³⁷³ Вж. интересно изследване на KPMG „Technology revs up regulatory complexity and drives deeper data demands“, достъпно на: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/06/technology-revs-up-regulatory-complexity.pdf> [страницата е посетена на 10.03.2019 г.].

³⁷⁴ Вж. Данъчна прозрачност. Подготвителни материали за годишната конференция на Европейската асоциация на данъчните професори: [http://www.eatlp.org/uploads/EATLP2018-Preparatory%20Materials%20Panel%201%20\(definition\)%20](http://www.eatlp.org/uploads/EATLP2018-Preparatory%20Materials%20Panel%201%20(definition)%20)

За да се отговори на гореспоменатите предизвикателства, както и с цел споделяне на знания, българският клон на Международната фискална асоциация³⁷⁵ заедно с Юридическия факултет на Софийския университет организираха международна данъчна конференция на тема **„Проектът BEPS и прилагането на Европейското данъчно право в държавите членки и средства за правна защита съгласно Европейското право“**, която се проведе на 18 и 19.05.2017 г. в Софийския университет, София, България³⁷⁶.

§ 2.3. Трансферно ценообразуване

През последните няколко години трансферното ценообразуване е във фокуса на международната и българската данъчна общност³⁷⁷. То продължава да бъде една от най-значимите области на засилено противоречие в международното данъчно облагане на мултинационалните предприятия и данъчните администрации. Поради дълбоките му последици, данъчните специалисти и отделните данъчни юрисдикции са длъжни да се ориентират в основите на темата, която се съдържа в лабиринт от литература. Редица международни организации работят по темата: ОИСР, ООН, ЕС, Световната митническа ор-

+%203%20(public%20disclosure).pdf [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³⁷⁵ Вж.: <https://www.ifa.nl/Pages/default.aspx> [страницата е посетена на 11.06.2018 г.].

³⁷⁶ Презентации и информация относно различните инициативи и докладите вж. на адрес: <http://www.ifa-conference.com/>, а също и в сп. „Общество и право“ № 4, 2017, с. 66–115.

³⁷⁷ За това говори и публикуваното задълбочено изследване на световно признати изследователи и практики по въпросите за трансферното ценообразуване **Lang, M, G. Cottani, R. Petrucci, A. Storck**, *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Kluwer Law International, 2019. За повече информация и литература в областта на трансферното ценообразуване виж на интернет страницата на WU Transfer Pricing Centre, Vienna, Austria: <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/wutpc/research-and-analysis/> [посетена на 8.03.2019 г.].

ганизация, Световната банка, Международният валутен фонд и други международни организации.

Все повече ще се обсъждат теми в България от значение за данъчната среда като: методи на трансферно ценообразуване; традиционни методи на транзакция; методи на печалба от транзакции; административни подходи за избягване/минимизиране на спорове за трансферното ценообразуване; административни подходи за разрешаване на спорове относно трансферните цени; документация за трансферно ценообразуване: главен файл, файл за страната и отчитане по държави.

България е член и на Европейския форум за трансферно ценообразуване. През октомври 2018 г. Съвместният форум за трансферно ценообразуване постигна съгласие по Доклада за координиран подход за контрол на трансферното ценообразуване в рамките на ЕС. Докладът установява най-добрите практики чрез издаването на различни препоръки както за данъкоплатците, така и за данъчните администрации и насърчава по-тесното сътрудничество в областта на контрола на трансферните цени³⁷⁸. Мотото на доклада е „*Мисли международно – действай международно – ревизирай международно*“ (*Think international – act international – audit international*).

В доклада е казано, че многонационалните предприятия³⁷⁹ участват предимно в трансгранични дейности и инвестират в междуна-

³⁷⁸ Информация за доклада е достъпна на страницата на **Joint Transfer Pricing Forum**, който подпомага и съветва Европейската комисия по данъчни въпроси относно трансферното ценообразуване: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en [страницата е посетена на 6.03.2019 г.].

³⁷⁹ § 1, т. 35 от ДР на ДОПК: „Многонационална група от предприятия“ („МГП“) по смисъла на дял втори, глава шестнадесета, раздел VI е група, която: а) включва две или повече предприятия, които са местни лица за данъчни цели на различни държави членки или други юрисдикции, или б) включва предприятие, което е местно лице за данъчни цели на една държава членка или друга юрисдикция, но подлежи на данъчно облагане по отношение на стопанската дейност, извършвана чрез място на стопанска дейност в друга държава членка или юрисдикция“.

роден план, докато компетенциите на националните данъчни юрисдикции по принцип са ограничени до националната територия.³⁸⁰ За да посрещнат предизвикателствата на глобализацията и да разгледат бизнес моделите, разработени в съответствие с новите икономически реалности, се отчита, че данъчните администрации трябва да засилят сътрудничеството си и да бъдат отворени за експериментирание с нови форми на сътрудничество, които задълбочават обмена на информация. В този контекст координираният подход за контрол върху трансферните цени би допринесъл за по-доброто функциониране на вътрешния пазар на два фронта: той ще предложи на данъчните администрации прозрачен и ефикасен инструмент за улесняване на разпределянето на права за данъчно облагане и също така ще предотврати появата на двойно данъчно облагане.

Вече споменах по-горе, че в правния ред на ЕС съществува рамка, която предоставя на данъчните администрации на държавите членки инструментите за трансгранично/административно сътрудничество. Важно е да се използват всички налични инструменти за административно сътрудничество по най-добрия възможен начин, включително двустранни и многостранни контроли за трансферно ценообразуване и да се обмисли тяхното подобряване, когато е необходимо. В доклада за управление на риска от трансферно ценообразуване на Съвместния форум за трансферно ценообразуване се препоръчва да се вземат под внимание едновременни проверки или съвместни ревизии в подходящи случаи, като се признава, че особено в началото на тази практика, капацитетът и опитът от една или две участващи данъчни администрации могат

³⁸⁰ В националното данъчно законодателство обикновено се дава легално определение, свързано с географската територия, върху която РБ, упражнява своя държавен суверенитет. Например в § 1 ДР на ЗКПО: „България“ или „страната“ е Република България, а когато се употребява в географски смисъл, включва територията, върху която Република България упражнява своя държавен суверенитет, както и континенталния шelf и изключителната икономическа зона, в пределите на които Република България упражнява суверенни права в съответствие с международното право“.

да бъдат ограничени. В близко бъдеще ще зачести извършването на подобни ревизии и проверки.

В приложение се съдържа и информация за България, както следва:

Разпоредби за активно и пасивно присъствие на чуждестранни органи по приходите и възможност за коригиране на основата в резултат на координиран контрол в областта на трансферното ценообразуване	Директива 2011/16/ЕС –ДАС	ДОПК
Присъствие в данъчните администрации	Чл. 11, § 1	Чл. 143к, ал. 1
Даващи възможност за административни разследвания	Чл. 11, § 1	Чл. 143к, ал. 1
Позволяващи интервюто с лица	Чл. 11, § 2	Чл. 143к, ал. 2
Позволяващи проверка на документите	Чл. 11, § 2	Чл. 143к, ал. 2

По отношение на трансферното ценообразуване и проекта BEPS, мерките, в които се включват въпроси от тази област, са мярка 1, 2, 4, 6, 13. Трябва да отбележим на първо място, че правната регламентация на трансферното ценообразуване в българското законодателство се основава **на принципа на независимите пазарни отношения между свързани лица (*arm's length principle*)**.

Не съществува отделно законодателство, което да регулира въпросите за трансферното ценообразуване в България. Всички съответни правила са част от ЗКПО, ЗДДФЛ и ДОПК. В чл. 116, ал. 2 ДОПК е установено, че когато ревизираното лице извършва сделка със свързани лица, то е длъжно да докаже съответствието и с пазарната цена и причините за отклоняване от нея, включително чрез представяне на всички относими доказател-

ства от чужбина. Основните дефиниции, отнасящи се за трансферно ценообразуване – „свързани лица“, „контрол“, „пазарна цена“, „трансферни цени“ и „методи за определяне на пазарните цени“, са включени в ДОПК³⁸¹. През 2017 г. с едни от измененията в ДОПК(ДВ, бр. 62 от 2017), които обхващаха първата вълна от разпоредби, касаещи и трансферното ценообразуване, бяха въведени нови легални определения за целите на ДОПК и трансферното ценообразуване, като: „предварително трансгранично данъчно становище“, „мажоритарен съдружник или акционер“, „предварително споразумение за ценообразуване“, „трансгранична сделка“, „група“, „предприятие“, „съставно предприятие“, „предоставящо информация предприятие“, „крайно предприятие майка“, „заместващо предприятие майка“, „данъчна година“, „отчетна данъчна година“, „международен договор“, „специално международно споразумение“, „консолидиран финансов отчет“, „системно неизпълнение“, и др.

ЗКПО всъщност е законът, който отдавна регламентира правилата за трансферно ценообразуване, които са приложими както за юридическите, така и за физическите лица и едноличните търговци. Ето защо ЗДДФЛ (чл. 77) препраща към разпоредбите на ЗКПО (чл. 15–17 и чл. 155–157).

ЗКПО установява следните ключови разпоредби: **Сделки между свързани лица (чл. 15)** когато свързани лица осъществя-

³⁸¹ Легалната дефиниция за свързани лица виж в § 1, т. 3 ДР ДОПК. Легалната дефиниция за контрол виж в § 1, т. 4 ДР ДОПК. § 1, т. 8 ДР ДОПК: „Пазарна цена“ е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани“. § 1, т. 9, ДР ДОПК: „Трансферни цени“ са налице, когато в търговските или финансовите взаимоотношения между свързани лица са приети или наложени условия, различни от тези, които биха били приети между независими лица и които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите им“. Легалната дефиниция за Методи за определяне на пазарните цени виж в § 1, т. 10 ДР ДОПК.

ват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. **Отклонение от данъчно облагане (чл. 16)** (1) Когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. (2) За отклонение от данъчно облагане се смята и: 1. значителното превишение на количествата на влаганите материали и суровини за производство и други производствени разходи над обичайните за извършваната от лицето дейност, когато превишението не се дължи на обективни причини; 2. договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага; 3. получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността; 4. начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. (3) Когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка. **Трансфери, свързани с място на стопанска дейност (чл. 17)** Тази глава се прилага съответно и за трансферите между място на стопанска

дейност и други части на предприятието на чуждестранно лице, разположени извън страната, съобразно спецификата на мястото на стопанска дейност.

Прилагат се и разпоредбите на чл. 27, ал. 3 ЗДДС³⁸², както и Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени³⁸³. България има сравнително богата практика в областта на трансферното ценообразуване³⁸⁴. Например практиката на ВАС е категорична, че при определянето на пазарни цени следва да се вземат предвид реално извършени сделки, а не офертни цени – вж. решения по адм.д. № 10925/2009 г., № 3405/2011 г., № 9852/2012 г. и др. Всъщност съвсем скоро се очаква да се увеличи значително съдебната практика, с оглед на фокусирането и от страна на данъчната администрация върху трансферното ценообразуване и събирането на информация за данъчни цели по изготвените документации за трансферно ценообразуване от данъчно задължените лица.

³⁸² Данъчната основа е пазарната цена при следните доставки: 1. (изм. – ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 01.01.2012 г.) доставка между свързани лица, когато данъчната основа, определена по реда на чл. 26, е: а) по-ниска от пазарната цена, доставката е облагаема и получателят няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81; б) по-ниска от пазарната цена, доставката е освободена и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81; в) по-висока от пазарната цена, доставката е облагаема и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81.

³⁸³ Обн. ДВ. бр. 70 от 29.08.2006 г.

³⁸⁴ Вж. Решение № 9539 от 02.07.2012 г. адм.д. № 14708/2011 г., I отд., ВАС; Решение № 12558 от 11.10.2012 г. по адм.д. № 1111/2012 г., I отд., ВАС; Решение № 1042 от 21.01.2018 г. по адм.д. № 4548/2017 г., I отд., ВАС; Решение № 11757 от 17.09.2013 г. по адм.д. № 1826/2013 г., I отд., ВАС; Решение № 1042 от 24.01. 2018 г. по адм.д. № 4548/2017 г., I отд., ВАС; Решение № 11757 от 17.09.2013 г. по адм.д. № 1826/2013 г., I отд., ВАС и др.

Едно скоро постановено решение на ВАС³⁸⁵ предизвиква интерес. В него се прави анализ на Ръководството на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и Наръчника за трансферно ценообразуване на НАП за определяне на пазарни цени между свързани лица, с оглед правилното прилагане на чл. 16, ал. 1 ЗКПО и установяване на „пазарните цени“.

Що се отнася до проекта на ЗИД на ДОПК се въвеждат правила за изготвяне на документация за **трансферно ценообразуване във връзка с необходимостта от усъвършенстване на данъчното законодателство в тази област**³⁸⁶. В мотивите на законопроекта е посочено (т. 2, с. 2–5 „Въвеждане на документация за трансферно ценообразуване“) следното: „С проекта се предлагат правила за изготвяне на документация за трансферно ценообразуване във връзка с необходимостта от усъвършенстване на данъчното законодателство в тази област. Предложенията имат за цел предотвратяване на възможностите за укриване и невнасяне на данъци и отклонение от данъчното облагане, а от друга страна, съобразяване на националните правила с международните тенденции и новостите в международните данъчни стандарти. Новите правила ще създадат по-благоприятна бизнес среда за инвестиции и развитие чрез повишаване на правната сигурност за икономическите оператори и намаляване на административните и съдебни спорове между бизнеса и приходната администрация. В последните години трансферното ценообразуване се превръща в основен приоритет за държавите от цял свят в условията на все по-глобализираща се пазарна икономика. Понастоящем в рамките на многонационалните групи се осъществява около 60% от световната търговия със стоки и услуги. В резултат на концентрацията на тази дейност в многонационалните групи, малко отклонение в цените по сделките може сериозно да застраши данъчната

³⁸⁵ Решение № 13993 от 14.11.2018 г. по адм.д. № 5744/2018 г., I отд., ВАС.

³⁸⁶ Датата на приключване на общественото обсъждане бе 5.12.2018 г., достъпно на <http://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=3855> [страницата е посетена на 2.02.2019 г.].

основа на държавите. От тази гледна точка справедливото разпределение на данъчната основа между различните юрисдикции, в които функционират отделните подразделения на тези групи, се превръща в ключов въпрос. Трансферното ценообразуване е един от основните въпроси в рамките на Плана BEPS, като Докладът по Мярка 13 „Документация за трансферно ценообразуване и отчети по държави“ е изцяло посветен на документацията, която следва да бъде съставена от данъчно задължените лица за целите на данъчния контрол и оценка на риска. През юни 2016 г. Република България се присъедини към приобщаващата рамка на ОИСР, в която участват повече от 100 държави и юрисдикции, с което страната ни заяви ангажимент за преследването на целите и въвеждане на мерките от плана BEPS. Предложените изменения имат за цел създаване на правила за доказване от страна на данъчно задължените лица на пазарния характер на търговските и финансовите взаимоотношения със свързани лица. Принципът на независимите пазарни отношения между свързани лица е издигнат в международен стандарт за облагане на техните печалби с корпоративни данъци, който е възприет и в българското данъчно законодателство...”

В заключение, темата за трансферното ценообразуване, предвид промените в законодателството, предизвиква и по-задълбочен интерес и необходимост от анализи, с оглед на нейната актуалност. В практически аспект е добила още по-голямо значение.

Глава 3.

ФИНАНСОВОТО ПРАВО И ПРАВНАТА И ФИНАНСОВА СИСТЕМА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

§ 3.1. Финансовото право и европейската и българската правна система

А. Финансовото право и правната система на Република България

В съчинението си „История на старобългарското право“³⁸⁷ С. Бобчев посочва: „Първите въпроси, които се задават, кога се пристъпва към изучаването на която и да е наука, са: какво учи тая наука, за какво се учи това и как. Казано с други думи, най-напред е уместно да се даде обяснение за предмета, задачата и методите. На енциклопедията и на общата теория на правото се пада да разясни критически разните определения на правото, а на философията или социологията – да изтъкне, как да се определи най-точната дума и какво се разбира под нейното казване [...] Правото е същественият елемент [...] Аристотел е казал „човекът е обществено животно, но за да се уредят отношенията му към други подобни са необходими известни норми. Съвкупността от тези норми съставлява правото [...] Въпросите как хората съставят обществени съюзи за мирно и безобидно живуване, каква трябва да бъде организацията на тези съюзи, какви са нуждите им, функциите им са предмет и задача на публичното право и на държавното право.“

³⁸⁷ Виж, Бобчев, С. История на старобългарското право. Лекции и изследвания. С., П. М. Бозайтовъ, 1910, с. 14.

Той добавя по отношение на науката за финансите (с. 358), че **науката за финансите различава две големи групи държавни средства: първата, доходи от държавни имоти, гори земи, монополии и реалии; второ, данъци, които са две категории – берии, взимани за извършени услуги, и то в момента на услугата и разни видове имоти или доходите на частните лица, които са били преки или косвени.**

Тъй като по-горе бе споменат Аристотел, не би могло да отговорим на въпроса какво е правото, без да споменем посланията и идеите на **проф. Харт**, направени в неговата книга „The Concept of Law“³⁸⁸, която е една от най-влиятелните работи в модерната правна философия. „Правото е социална конструкция. То е исторически обусловена черта на определени общества, чиято поява се предхожда от възникването на системна форма на социален контрол, прилаган от институциите. Правото едновременно измества обичаите и се основава върху тях, тъй като представлява система от първични правила, които направляват и оценяват поведението, заедно с вторичните социални правила за това как да се идентифицират, прилагат и променят основните правила. Подобна структура може да бъде благотворна, но само в даден контекст и винаги на някаква цена, тъй като поставя специфични рискове от несправедливо отношение и отдалечаване на гражданите от някои от най-важните норми, управляващи живота им. Следователно към правото е редно да се отнасяме с по-скоро с предпазливост, отколкото с величаене. Нещо повече, правото често претендира за обективност, каквато не притежава, каквото и да твърдят съдиите; те на практика упражняват сериозен натиск, за да създадат правото. Следователно законът и прилагането му имат политически характер. Същото, макар и по друг начин, важи и за правната теория. „Чиста“ правна теория не съществува, следователно правната теория, основаваща се единствено върху понятия, извлечени от само-

³⁸⁸ **Hart, H. L. A.** The concept of Law. Third edition. With an Introduction by Leslie Green. Oxford University Press. Clarendon Law Series, 2012, Introduction by Leslie Green (Hart's Message)

то право, е недостатъчна за разбирането на естеството на правото; нужни са ресурси от социалната теория и философски изследвания. Следователно правната наука не е изключителното царство, нито дори естественото местообитание на адвокати и професори по право. Тя е едва част от една по-обща политическа теория. От нея се изисква не просто да съветва клиенти и отсъжда дела, но и да разбира културата и институциите, и фундаменталната им морална оценка. Оценката следва да отчита естеството на правото, но също и на морала, който обхваща множество и често противоречиви ценности.“ **Стъпвайки на анализа, направен в първите две глави, ще използвам думите на проф. Харт, че „правната теория, основаваща се единствено върху понятия, извлечени от самото право, е недостатъчна за разбирането на естеството на правото“**, за да направя опит да изясня съдържанието на понятията „финансовата администрация“, „право на добра финансова администрация“, „финансова система“, „публични финанси“, „контрол“, „финансов контрол“, „надзор“ и „одит“, с оглед значението им за финансовоправната доктрина и практика.

По отношение на историята на българското финансово право, **проф. А. Ангелов** посочва в своя учебник по финансово право от 1967 г., че: „в буржоазното право се очертава по-скоро като обособена дисциплина не финансовото право, а данъчното право. У нас преди 9.09.1944 г. в университета се преподаваше данъчно право и в предговора на написания по тази дисциплина учебник от Петко Стоянов³⁸⁹ не се говори за съществуването на финансово право [...] Данъчното право е само част от единната правна дисциплина – финансово право“³⁹⁰.

В днешни дни, финансовото право (ФП) е самостоятелен правен отрасъл в правната ни система³⁹¹, който разполага

³⁸⁹ Стоянов, П. Данъчно право. С., БАН, 1994.

³⁹⁰ Виж Ангелов, А. Финансово право на НРБ, с. 56–57.

³⁹¹ Росен Ташев посочва по отношение на тези термини: „Няма съмнение, че В. Ганев разглежда правото по системен начин. Той обаче използва понятията

със свой собствен предмет и метод на правно регулиране (императивен/властнически). Системата на публичните финанси и финансовата система претърпя редица трансформации след 1989 г. след икономическите и политическите промени в обществото. „И така финансовото право в НРБ като клон или отрасъл на целокупното действащо [...] право представлява съвкупност от правни норми, регулиращи с властнически метод обществените отношения, които възникват в процеса на плановото натрупване, разпределяне и преразпределение на обществените парични средства – финанси. ФП регулира заедно с това организацията на финансово-кредитната система на страната. Към ФП спадат правни норми, отнасящи се до устройството на финансовата система, така и до правомощията и компетентностите на органите и длъжностните лица, до правата и задълженията на учрежденията, [...], в областта на финансите и финансовата система“³⁹².

„Терминът „**финансово право**“ се употребява, за да се обозначи финансовото право като отрасъл на правото, като наука и като учебна дисциплина и като правно явление. Финансовото право като отрасъл на правото се състои от финансовоправните норми. С финансовоправните норми се регулират отношенията, които възникват във връзка с финансовата дейност на държавата и нейните органи по повод на планомерното разделение, натрупване и използване общонародните парични средства, необходими на държавата за [...], и контролът върху тази дейност. С термина „финансово право“ се обозначава и финансовоправната наука. [...] Следователно съвкупността от отношенията по разпределение, натрупване, разходване и използване на съвкупния обществен

„правна реалност“ и „правно явление“. Считам, че тези понятия са съответни на понятията „правна система“ и „елемент“ от правната система. Това означава, че за В. Ганев правната система представлява единство от правни явления, обединени в правната реалност“. – **Ташев, Р.** Теория на правната система. С., Сибир, 2007, с. 26. Вж. и **Ганев, В.** Учебник по обща теория на правото. В два тома. 2. доп. 1944. Т. 1, с. 10.

³⁹² **Ангел. А.** Цит. съч., с. 42–43.

продукт, респ. на националния доход, и по контрола върху тази дейност, които възникват по повод на финансовата дейност на държавата, с цел да се образуват необходимите на обществото и държавата фондове от обществени парични средства и да се разходват и използват [...], представлява предмет на правно регулиране на финансовото право³⁹³. Както посочва проф. П. Стоянов, правната стопанската и социалната дейност на финансите се изразява в постиженията на държавата, на общината, на окръга, на областта, на провинцията като резултат от оперирането на финансовите средства и уточненията в бюджета. Това опериране съставя управлението на финансите, т.е. на финансовата политика на управляващите.³⁹⁴

Публичните финанси са система за осигуряване и финансиране на публични блага и услуги, преразпределение и трансфериране на доходи и акумулиране на ресурси от бюджетните организации чрез приходи, помощи и дарения, реализация на финансови активи и поемане на дълг (чл. 3 ЗПФ). Това е и легалното определение в позитивното право на понятието „публични финанси“. В годишните доклади за България по линия на европейския семестър и процеса на конвергенция, ЕК прави преглед на публичните финанси, данъчното облагане и финансовия сектор, наред с други области.

Както подчертава проф. Г. Петканов, централно място във финансовата система [...] заема бюджетът, в който е съсредоточен общодържавният централизиран фонд от парични средства [...]. Значението на бюджета се определя не само от неговия обем, а и от водещата роля във финансовата система [...]. Дейността на държавата в областта на бюджета има икономически характер, но тя се осъществява от държавни органи, в определен от правото ред, т.е. проблемите на бюджета се отнасят както към икономическата, така също и към юридическата наука. Правото е инструментът, обезпечаваш реализацията на финансовата политика на

³⁹³ Кучев, С. Финансово право. С., Наука и изкуство. 1977, с. 9–12

³⁹⁴ Стоянов, П. Основни начала на финансовата наука. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2004, с. 34.

държавата, а оттам – и на програмата за социално-икономическото развитие на страната³⁹⁵. Тези думи на **проф. Георги Петканов** са изключително важни, тъй като категорично е ясно, че не можем да говорим за понятия във финансовото право без да отчетем, че бюджетът е инструмент за правене на политика както на ниво ЕС, така и на национално ниво³⁹⁶. В сравнителноправната теория се поддържа тезата, че **законът за годишния държавен бюджет** не е закон в материален смисъл, защото съдържа само неголям брой правни норми³⁹⁷. В Република България Конституционният съд поддържа разбирането, че годишният бюджетен закон е само формален закон, защото не съдържа правни норми, които уреждат обществени отношения. Ежегодните бюджетни закони са закони във формален смисъл само защото под наименованието „закон“ те са гласувани от Народното събрание. В основното, същинското си съдържание те не съдържат правни норми. В разходната си част те съдържат разпоредби, с които овластяват държавните органи да извършват необходимите им разходи на държавни парични средства до определен размер. Текстовете на ежегодните бюджетни закони са актове, с които се управляват средствата от общодържавния паричен фонд. Те са управленски (административни) актове, които, без да променят своята основна юридическа характеристика, се издават в присъщата на актовете на Народното събрание форма (закон) и

³⁹⁵ **Петканов, Г.** Бюджетна компетентност на Народните съвети в НРБ. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 1988, с. 5. Виж също **Костов, М.** Финансов план и финансовоправна норма. С: Наука и изкуство, 1972, с. 42–49.

³⁹⁶ Говорим за т.нар. „програмно бюджетиране“, § 1, т. 30 ДР ЗПФ: „Програмен формат на бюджет“ е бюджетен документ, в който се представят средносрочните цели на бюджетната организация, за които е необходимо съответното финансиране, разходите по бюджетни програми, изпълнението на които ще доведе до постигане на целите, както и показатели за изпълнение с информация, необходима за измерване на постигнатите резултати и на изпълнението на бюджетните програми.

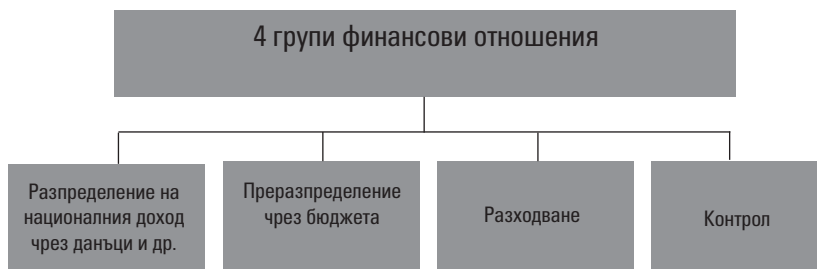
³⁹⁷ **Илиев, П.** Законодателният процес в Република България. С., Феней, 2013, с. 519.

по предвидената за законодателния орган процедура³⁹⁸. Стига се до извода, че законът е форма за приемане на финансовия план, но по съдържание той няма нормативен характер. Теоретично се класифицира като общ ненормативен акт. По-долу вижте консолидираната фискална програма (чл. 4 ЗПФ) на България.³⁹⁹



³⁹⁸ Илиев, П. Цит. съч., с. 519.

³⁹⁹ Повече информация за консолидираната фискална програма ще намерите в един изключително важен за публичните финанси Одитен доклад № 1000200118 за извършен одит за съответствие на допълнителните разходи/трансфери по бюджетите на първостепенните разпоредители с бюджет, одобрени с постановления на Министерския съвет за периода от 01.01.2017 г. до 31.01.2018 г.



Финансовото право е самостоятелен отрасъл на действащото право на РБ. То е част от правната система наред с конституционното, административното, гражданското и други отрасли на правото⁴⁰⁰, посочва **проф. Иван Стоянов**. Безспорно е във финансовоправната доктрина, че предмет на регулиране на финансовото право са финансите.⁴⁰¹ Съществуват четири вида финансови правни отношения:

⁴⁰⁰ **Стоянов, И.** Финансово право. Трето преработено и допълнено издание. С., Сиела, 2014, с. 48

⁴⁰¹ **Ангелов, А.** Цит. съч., с. 38.



Чрез понятието „**финансова система**“ се изразява представата за финансите на държавата като цялост, която е съставена от свързани и взаимодействащи части, посочва **проф. Иван Стоянов**⁴⁰². В днешно време новите термини, които идват от правото на ЕС, носят зад себе си огромно съдържание и представителите на финансовоправната доктрина осмислят мястото им наред с традиционно познатите понятия:

⁴⁰² Стоянов, И. Финансово право, с. 29.

„финансова система на ЕС“⁴⁰³;
 „публични финанси на ЕС“⁴⁰⁴;
 „финансов съюз“⁴⁰⁵;
 „икономически и паричен съюз“;
 „фискален съюз“;
 „банков съюз“;
 „единен надзорен механизъм“ и т.н.

Що се отнася до **основните начала на финансовата система**, проф. А. Ангелов подчертава, че развиваната от държавата посредством **съответни органи**... дейност в процеса на натрупване и разпределяне на финансовите средства, т.е. това което нарекохме финансова система (финансовата система – бележка моя – С.М.) **на държавата, съставлява част от целокупната организация и дейност на държавата**⁴⁰⁶. За „финансовата администрация“ и „правото на добра финансова администрация“ ще стане реч по-долу.

С оглед на казаното по-горе, бих онагледила **подсистемите на финансовата система в следната схема:**

⁴⁰³ Вж. **Димитрова, Е.** Финансова система на публичните финанси на ЕС. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

⁴⁰⁴ Вж. **5th edition of the European Union Public Finance**. Книгата обхваща цялата история на бюджета на ЕС от 1951 г. до 2014 г. и включва представяне на МФР за периода 2014–2020 г. Тя също така предлага подробно обяснение на правната рамка, уреждаща приемането и управлението на бюджета на ЕС, както и преглед на неговата структура: http://ec.europa.eu/budget/news/article_en.cfm?id=201501061636 [страницата е посетена на 16.03.2019 г.].

⁴⁰⁵ **Симеонов, К.** Финансовият съюз в Европейския съюз – нов стълб или нова разделителна линия. Единадесета международна научна конференция на младите учени „Икономиката на България и Европейския съюз: конкурентоспособност и иновации“. УНСС, 2015.

⁴⁰⁶ Вж. **Ангелов, А.** Цит. съч., с. 27.



Финансовата ни система и финансовото право, включително и финансовата наука се развиват динамично, благодарение на развитието на обществото и икономиката, включително и на членството ни в ЕС, което предполага редица предизвикателства. Несъмнено данъчното право е претърпяло огромно развитие от 1967 г. насам, видно и от първите две глави на настоящото изследване, като оттогава са направени множество изследвания в изключително ценни за теорията и практиката книги на български и английски в областта на националното данъчно право, европейското данъчно право и международното данъчно право. **Съгласно общоприетата финансова правна доктрина, данъчното право продължава да се смята за подотрасъл на финансовото право в правната система на Република България, както предвижда професор Ангелов.** Финансовото право

има основополагаща роля в правната система на Западните Балкани и в някои от държавите в Централна и Източна Европа (бившите социалистически страни). Тези държави имат традиции в правната доктрина, поради общото си минало и общото си бъдеще. Изследванията на руски учени също заслужават внимание, за да се анализира влиянието на руската доктрина върху българската в недалечното минало, както и случващото се в момента в Русия. Общоприетото мнение на руската финансовоправна доктрина е, че данъчното право е подотрасъл на финансовото право.⁴⁰⁷

Къде е мястото на финансовото право в правните системи на други държави от Централна и Източна Европа? Дали финансовото право регулира обществени отношения, свързани с европейските и националните публичните финанси или има по-широк обхват, в който влизат и публичноправните отношения по надзор в банковата и небанковата финансова система? Ще споделя мнението си досежно отговора на този въпрос си в края на тази глава, тъй като съвременното финансово право е изправено пред множество предизвикателства поради сложната си взаимовръзка и корелация с европейското право, фи-

⁴⁰⁷ **Карасева М. В.** Финансовое право России. Учебник для прикладного бакалавриата. М., Юрайт, 2015; **Запольский, С. В.** Финансовое право: учебник для академического бакалавриата. 3-е, перераб. и доп. М., Юрайт, 2015; **Крохина, Ю. А.** Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. 8-е, перераб. и доп. М., Юрайт, 2019; **Винницкий, Д. В.** Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. 2-е, перераб. и доп. М., Юрайт, 2015; **Кучеров, И. И.** Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата. М., Юрайт, 2014; **Крохина, Ю. А.** Бюджетное право России: учебник для бакалавриата и магистратуры. 4-е, перераб. и доп. М., Юрайт, 2016. Доказателство за това е проведената кръгла маса на Катедрата по теория и история на държавата и правото на ЮФ на СУ „Св. Климент Охридски“ съвместно с Катедрата по теория на държавата и правото и политология на ЮФ на Московския държавен университет „М. В. Ломоносов“ на тема „QUO VADIS, JUSTITIA? Развитието на правните системи през погледа на юридическите факултети“, проведена на 14.03.2019 г. Вж. „Юридически барометър“: bit.ly/legalbarometer_razvitie_na_pravnite_sistemi_prez_pogleda_na_UFbit.ly/legalbarometer_raz

нансовата система и публичните финанси на ЕС и това стана ясно още в първа и втора глава на настоящото изследване.

Какво споделят представителите на чуждестранната финансовоправна доктрина? Като отчита, че ФП е най-динамичният и същевременно некодифициран клон на правото, проф. *Mrkývka* стига до извода, че независимо от отношенията им с Европейския Съюз, общото между държавите от Централна и Източна Европа е, че са преминали през едно и също историческо и социополитическо развитие и то е довело до сходни проблеми. Като се има предвид, че през последните двадесет години всички тези държави са се адаптирали към пазарната икономика, конституциите им са признали принципите на демокрацията, държавите следват принципите на правовата държава и са се превърнали в така наречените отворени икономики, които проявяват интерес към приобщаването към континенталните и световни структури (организации), очевидно е, че могат да открият сходни решения на настоящите си проблеми. Финансовото право, като регулатор на публичните финансови дейности, не е изключение от правилото. По множество съвместни форуми по въпросите на финансовото право и публичните финанси на държавите от Централна и Източна Европа, се споменава идеята, че разрушаването на единния (еднороден) подход към регулирането на публичните финанси, ще бъде стъпка назад, водеща до ограничаване на възможностите за ефективно справяне с икономическата криза с помощта на средствата на финансовото право.⁴⁰⁸ Това мнение изцяло ми импонира.

Финансовото право се развива динамично не само в държавите членки, но и в правото на ЕС, тъй като адресира предизвикателствата, пред които е изправен ЕС. ЕК представи Съобщението за междинния преглед/преразглеждане на многогодишната финансова рамка за периода 2014–2020 – Бюджет на ЕС, ориентиран към резултатите, **с цел адресиране на непредвидени-**

⁴⁰⁸ *Mrkývka, P.* (ed.) *System of Financial Law: General Part: Conference Proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. 432 p. Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia, p. 18.

те кризи от последните години. Едно от предложенията е за опростяване на финансовите правила по Финансовия регламент и съответните секторни регламенти. Европейският Парламент и Съветът на Европейския съюз приеха новия финансов регламент на 18.07.2018 г. – Регламент (ЕС, Евратом) 2018/1046 на Европейския парламент и на Съвета от 18.07.2018 г. 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 (Финансов Регламент), е в сила от третия ден след публикуването му в Официалния вестник на Европейския Съюз и ще се прилага от 02.08.2018 г. (чл. 282). **Законодателният акт е част от амбициозно преразглеждане на общите финансови правила, съпътствано от съответните промени в определени секторни финансови правила.** Регламентът установява правилата за съставяне и изпълнение на общия бюджет на Европейския съюз и на Европейската общност за атомна енергия (наричан по-долу „бюджетът“) и за представяне и одит на техните отчети.

За да подкрепя тезата, бих искала да приведа и два актуални примера, свързани с предизвикателствата пред финансовото законодателство в България. На първо място, на 22.09.2018 г. правителството очерта така наречената „пътна карта“⁴⁰⁹ с мерки, свързани с еврото. Това предполага промени във финансовото законодателство и в националната банкова система и небанковата система. Правната доктрина от своя страна следва да осмисли и представи тези промени по нов начин. Подготовката за нова оценка на банковите активи, този път по инициатива на Европейската централна банка (ЕЦБ) вече започна. Крайният срок за оповестяване на резултатите е юли 2019 г. Предвид

⁴⁰⁹ Планът за действие (т.нар. „пътна карта“) е оповестен на интернет страницата на Министерство на финансите: <http://www.minfin.bg/en/1291> [страницата е посетена на 16.03.2019 г.].

тази времева рамка, оценката вероятно ще се базира на секторни данни от 2018 г. Крайните срокове са заложили в Плана за действие, приет от правителството, който включва специални мерки и времеви рамки в съответствие с кандидатурата на България за участие във валутния механизъм (ERM II) и Банковия съюз. Документът е изготвен от Министерството на финансите и определя последващите действия и отговорните институции за всеки от шестте ангажимента, които България поема пред европейските си партньори на 12 юли същата година като предварително условие за така наречената „чакалня“ на еврозоната. Страната ни е поела ангажимент да въведе реформи за засилване на финансовия сектор, подобряване на работата на институциите и започване на подготовка за тясно сътрудничество с ЕЦБ (единственият начин страните извън еврозоната да могат да участват в банковия съюз). Голяма част от мерките в плана са свързани именно с установяването на близко сътрудничество с Европейската централна банка (ЕЦБ). Те предвиждат няколко промени в нормативната база, които трябва да бъдат въведени до края на тази година и са свързани с правомощията на ЕЦБ. След присъединяването към Банковия съюз, решенията на европейския регулатор ще бъдат задължителни за Българската народна банка, която, най-общо казано, следва да спазва всички указания, напътствия и мерки, насочени към контролираните от ЕЦБ банки, както и общите насоки по отношение на останалите кредитни институции. По-конкретно, с оглед подобряването на производствата по несъстоятелност в България, според плана на правителството от април 2019 г., следва да е налице: „ефективна система за електронно събиране и публикуване на данни, която да служи на процесите по несъстоятелност и стабилизирание“. Месец след това следва да е налична пътна карта с конкретни стъпки за внедряване на препоръките по рамката за несъстоятелност и въвеждане на надеждна система за събиране на данни и тяхното публикуване.

Мисля, че интервюто на управителя на БНБ дава най-точен професионален отговор на следните въпроси: **на какъв етап сме**

в консолидацията на банковата система и колко и какви банки ще оперират у нас когато влезем в еврозоната; до каква степен сме готови за влизане във валутния механизъм ЕRM II; този процес по какъв начин ще промени банковата система; след членството в ЕRM II следва да кандидатстваме и за приемането ни в еврозоната и реалистичен ли е ускорен сценарий, при който само след няколко години еврото ще замени лева.⁴¹⁰

На второ място, добър пример за динамиката в областта на финансовото право е и новоприетият закон, с който се регулират финансови правни отношения, свързани със системата на публичните средства от ЕСИФ, включително националния бюджет, респ. общинските бюджети, и бюджета на ЕС ЗУСЕСИФ. Този закон е изготвен и в съответствие със ЗПФ.

Според секторните регламенти на кохезионната и общата селскостопанска политика на ЕС⁴¹¹, правната и институционална рамка за управление и контрол на ЕСИФ трябва да бъде организирана в съответствие с конституционната структура и традиции на всяка държава членка. Още преди приемането на ЗУСЕСИФ от страна на Народното събрание, ВАС вече бе изоставил виждането си за гражданскоправния характер на отношенията между управляващ орган/разплащателна агенция и бенефициерите⁴¹². Представители

⁴¹⁰ Интервю на управителя на БНБ г-н Димитър Радев, публикувано в сп. „Менеджър“, 2019, № 1, достъпно на: http://www.bnb.bg/PressOffice/POStatements/POADate/02_RADEV_201900204_BG.

⁴¹¹ Законодателните регламенти за многогодишната финансова рамка на ЕС, фондовете по кохезионната политика и общата селскостопанска политика (ОСП) за програмен период 2014–2020 г. бяха публикувани в ОВ L 347 от 20.12.2013 г.

⁴¹² С Тълкувателно решение № 8 от 11.12.2015 г., по тълк.д. № 1/2015 г., ОСК на ВАС прие, че актовете на Разплащателната агенция, издавани по реда на чл. 26, ал. 1, т. 3 и чл. 33 от Наредба № 9 от 03.04.2008 г. за условията и реда за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по мярка „Създаване на стопанства на млади фермери“ по Програмата за развитие на селските райони за периода 2007–2013 г. (Наредба № 9) са актове, издавани от орган на държавна власт, със законово делегирани правомощия, в изпълнение на нормативен акт и с тях се предвижда едностранна промяна в правата на адресата им, поради кое-

на българската административноправна и финансовоправна доктрина⁴¹³ споделях тезата, че държавата, представлявана от своите органи в системата от публични средства от ЕСИФ (управляващи органи, сертифициращи органи, одитни органи)⁴¹⁴ не е равнопоставена страна и не е лишена от своя *imperium*.⁴¹⁵ Прави впечатление, че през последните години темата за управлението и контрола на средствата от ЕС предизвиква огромен изследователски интерес у практикуващите юристи и представителите на академичните среди, поради предизвикателствата, които се поставят пред теорията и практиката⁴¹⁶.

то представляват индивидуални административни актове и като такива подлежат на съдебен контрол по реда на АПК. Вж. и мотивите на Определение №2 от 02.11.2016 г. по тълк.д. № 8/2015 г., ОСС от I и II колегия на ВАС.

⁴¹³ Академичните среди играят все по-активна роля в управлението на политиката на сближаване и изпълнение. Пример в тази насока е конференцията на тема „Предизвикателствата пред новата политика за сближаване през 2014–2020: Научен и политически дебат“, Латвийски университет, Рига, Латвия, 2015: http://ec.europa.eu/regional_policy/en/conferences/challenges-cp-2014.

⁴¹⁴ Вижте решение на Съвета на министрите № 792/17.12.2013 г. за определянето на управление, контрол, координация и одитиращите органи за европейските структурни и инвестиционни фондове и други инструменти и инициативи на ЕС за периода 2014–2020.

⁴¹⁵ Вижте **Костов, М.** Цит. съч. Вж. Решение № 2126/30.03.2015 г. по ад. № 8513/2013 г. на АССГ: „На УО по ОП са нормативно възложени функции по одобряване на проекти и разходване на публични средства (със смесен произход – при съфинансиране между държавния бюджет и ЕФРР). Съчетаването на качеството на държавен орган и разпоредител с финансов ресурс (държавен и европейски) го определя като субект на публичното право – носител на правомощия от административноправно естество, независимо от встъпването му в допълващия статус на страна по договор... Тази функция на договора не променя характера на правоотношението (приравнимо на развитото от теорията понятие за „административен договор“.

⁴¹⁶ Виж: Сборник с доклади от международна научно-приложна конференция „Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС“, проведена през ноември 2016 г. в София по проект на ЮФ на СУ, достъпен на: <http://www.law.uni-sofia.bg/LS/npr/fks/nk/default.aspx>; **Пенов, С. Ю. Кучев, Ат. Симеонов, С. Големинова, К. Славов, И. Георгиева.** Проучване на практиката по финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. – В: Предизви-

Не на последно място, с приемането на този закон стана ясно и за теорията, и за практиката, че за да се осъществява финансова дейност, финансовата администрация се нуждае от нормативни актове, административни актове, респективно финансови актове, финансови планове и административни договори.⁴¹⁷

кателства пред финансово управление и контрол на средствата от Европейския съюз. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016, с. 21–64; **Димитров, В.** Финансовият контрол като институт на българското право. // Правна мисъл, 2013, № 1; **Димитрова, Е.** Финансова система на публичните финанси на ЕС. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016; **Елков, Д.** Роля на одита на изпълнението за подобряване управлението на средствата от ЕС. – В: Предизвикателствата пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. УИ „Св. Климент Охридски“, 2016; **Елков, Д.** Финансовите корекции по европейските фондове. // Общество и право, 2016, № 5; **Иванова, П.** Правен режим на установяването и събирането на финансови нередности със средства от европейските програми. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С.: УИ „Св. Климент Охридски“, 2016; **Казанджиева, М.** Управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове. С., ИК „Труд и право“, 2016.

⁴¹⁷ По отношение на административните контакти, вижте: **Балабанова, Хр.** Административният договор по българското законодателство. С., Сиела, 2017; **Бучкова, П.** Административният договор: Материалноправни, процесуалноправни и сравнителноправни аспекти. С., Феня, 2012; **Бучкова, П.** Административният договор в практиката на ВАС. – В: **Пенов, С.** (съст.) 100 години Върховен административен съд. УИ „Св. Климент Охридски“, 2014; **Дерменджиев, И., Д. Костов, Д. Хрусанов.** Административно право на РБ. Обща част. С., Сиби, 2012, с. 39 и сл.; **Зиновиева, Д.** Дискуссионни тези в административното право и процес. С., Сиела, 2009; **Казанджиева, М.** Управление на средствата от ЕСИФ. С., ИК „Труд и право“, 2016, с. 50 и сл.; **Лазаров, К., Тодоров, Ив.** Административен процес. Пето преработено и допълнено издание. С., Сиела, 2016, с. 111 и сл.; **Сивков, Цв.** Pacta sunt servanda и административните договори. – В: **Новкиришка-Стоянова, М., С. Пенов, М. Карагъзова-Финкова** (съст.) Римско и съвременно право. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2013, с. 400.; **Сивков, Цв.** Споразумението по АПК. С., Сиела, 2012; **Сивков, Цв.** Уредбата на административния договор в Административнопроцесуалния кодекс. – В: Предизвикателства пред финансово управление и контрол на средствата от Европейския съюз. С., 2016; **Славова, М., Петров, В.** АПК. Критичен преглед

Административният договор⁴¹⁸ за първи път получи признание в позитивното право именно чрез ЗУСЕСИФ⁴¹⁹, а след това намери уредба и в АПК.⁴²⁰ Странно е обаче решението на законодателя договорът за обществена поръчка да не се приобщи **изцяло** към семейството на административните договори. Същият има всички белези на административния договор, както и договора за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ, а именно:⁴²¹ „**публичен договор**“, „**публичноправен субект**“,

на съдебната практика. Коментар и предложения за усъвършенстване на уредбата. С., Феня, 2014, с. 50–51; **Тонев, Г.** По някои въпроси на административния договор по режима на ЗУСЕСИФ. – В: Предизвикателства пред финансово управление и контрол на средствата от Европейския съюз. С., 2016; **Янкулова, С.** Практика на Върховния административен съд относно решаването на спорове по усвояване на средства от фондове на Европейския съюз. // Адвокатски преглед, 2018, № 1; **Александрова, И.** Някои въпроси, свързани с приложението на норми, регулиращи подпомагането по схеми и мерки по общата селскостопанска политика, разрешени в съдебната практика. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., 2016.

⁴¹⁸ Вж. най-новото изследване досежно договорноправната дейност на административните органи в **Панайотова, Е.** Основни принципи на изпълнителната дейност по АПК. С., Сиби, 2018, с. 40–54.

419 Легалното определение се съдържа в § 1, т. 1 от ДР на ЗУСЕСИФ

⁴²⁰ Вижте: **Михайлова-Големинова, С.** Предизвикателства и възможности пред правната и институционална рамка за управление на европейските структурни и инвестиционни фондове в България“. Европейските структурни и инвестиционни фондове. Специално издание по практики и опит на държавите членки и бенефициенти, 2015, № 4, Т. 3, с. 239–243. **Михайлова-Големинова, С.** Финансови правни отношения в системата на публичните средства от европейските структурни и инвестиционни фондове, с. 276.

⁴²¹ **Михайлова-Големинова, С.** Необходима ли е промяна в системата за управление и координация на публичните средства от Структурните фондове и Кохезионния фонд на Европейския съюз в България“. – В: **Пенов, С.** (съст.) 100 години Върховен административен съд, с. 551–552. Тази теза бе потвърдена в първото решение на ВАС, в което се прави обстоен анализ на този договор (вж. Решение № 13764/16.12.2015 г. по ад. № 7197/2015 г., VII отд., ВАС с докладчик съдия Соня Янкулова). Впоследствие утвърдено в теорията и практиката: вж. в **Янкулова, С.** Договорът за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ от Структурните фондове и Кохезионния фонд на Европейския съюз – форма на упражняване на държавната власт и правото на защита. // Адвокатски преглед, 2015, № 1.

„административно правоотношение“, „обществен интерес“. Някои изследователи, например проф. Валери Димитров, отстояват мнението, че хибридната законова конструкция за административния договор е крайно неубедителна, като нормативно-юридическа логика. Тя влиза в остро противоречие и с трайно установените принципи и достижения на българската административноправна и финансовоправна наука, от една страна, и на българската цивилистика, от друга.⁴²² Не бих могла да се съглася изцяло с подобно мнение, имайки предвид, че става въпрос за разходване на публични средства-европейски и национални. Разбира се, споделям някои от неговите тези.

Б. Бюджет на ЕС и национален бюджет.

Стратегическо планиране

Безспорно е, че икономическата основа за постигането на общите европейски цели е бюджетът на ЕС, който определя общите приходи и разходи на Съюза за годината, въз основа на приетата стратегия за развитие по политики.⁴²³ В ЕС първо се приема стратегията за развитие на Съюза и неговите цели през съответния програмен период (Стратегия Европа 2020⁴²⁴ за програмен период 2014–2020), а след това се приема многогодишната финансова рамка⁴²⁵, която обезпечава постигането на тези цели от ЕС и държавите членки, които също приемат стратегии в съот-

⁴²² **Димитров, В.** Финансовоправният режим на управление на средствата от европейските структурни и инвестиционни фондове и административният договор. // Бизнес и право, 2018, № 4, с. 8.

⁴²³ За повече информация относно европейските публични финанси виж: Пето издание на публичните финанси на ЕС: http://ec.europa.eu/budget/news/article_en.cfm?id=201501061636.

⁴²⁴ ЕВРОПА 2020 Стратегия за интелигентен, устойчив и приобщаващ растеж COM/2010/2020 окончателен <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC2020&from=bg>.

⁴²⁵ Регламент (ЕС, Euratom) № 1311/2013 на Съвета от 2.12.2013 г. за определяне на многогодишната финансова рамка за годините 2014–2020, ОВ L 347, 20.12.2013, с. 884–891. Вж. чл. 312 ДФЕС.

ветствие със стратегиите на ЕС (България 2020, Споразумение за партньорство, Оперативни програми и др. стратегически документи по сектори и др.⁴²⁶).

Разбира се, съгласно чл. 310–325 ДФЕС и финансовия регламент се приемат ежегодни бюджети на ЕС.

За програмен период 2014–2020 г. структурирането на европейските и националните стратегически документи е в съответствие на европейското и националното законодателство:



Не бих могла да не споделя някои наблюдения относно стратегическото планиране в България в контекста на изследването, тъй като то има връзка с разглежданата проблематика досежно публичните финанси, финансовата система, финансовата администрация и

⁴²⁶ Вж. в Единен информационен портал за ЕСИФ <https://www.eufunds.bg/bg> и в Портала на МС за обществени консултации в рубриката „Стратегически документи“ <http://www.strategy.bg/StrategicDocuments/List.aspx?lang=bg-BG&categoryId=1&typeConsultation=1&typeCategory=0&docType=1>.

др. Трябва да отбележа, че в нормативната уредба липсва процедура за стратегическо планиране. Приета е единствено Методология за стратегическо планиране в РБ⁴²⁷, съгласно която стратегическите документи се подразделят на три основни вида: краткосрочни (от 1 до 3 години), средносрочни (от 3 до 9 години); дългосрочни (над 10 години). Изпълнението на стратегическите документи се интегрира със структурата на съответната публична организация посредством бюджета и управлението по цели (т.нар. целево управление). В изпълнение на конституционните си правомощия чл. 105–116 КРБ, МС осъществява общо ръководство, формулира, разработва и осъществява държавната политика чрез приемането на стратегически документи от съответните министри. В чл. 20, ал. 3 ЗА е установено че МС формулира, разработва и осъществява държавната политика в съответствие със своите конституционни правомощия и със законите на РБ. МС приема програма за стратегическите цели и приоритети за срока на своето управление. След направен анализ⁴²⁸, става ясно, че не е налице достатъчна синергия в областта на подготовката, изпълнението, мониторинга и оценката на изпълнение на стратегическите документи, по-специално: не е налице координация на националните стратегии, планове и програми с хоризонталните политики на Националната програма на развитие на България 2020 и Споразумението за партньорство на Република България, очертаващо помощта от ЕСИФ за периода 2014–2020 г, включително стратегиите, които се явяват предварителни условия според Споразумението за партньорство; не е налице в достатъчна степен координация на националните стратегии, планове и програми с Програмата на правителство, за съответния период, и годишните цели на администрациите, отговорни за прилагане им; не са налични планове за действие и програмно бюджетирание, в т.ч.

⁴²⁷ Достъпна на: <http://www.strategy.bg/Publications/View.aspx?lang=bg-BG&Id=90> [посетена на 10 април 2019 г.].

⁴²⁸ В портала за обществени консултации, в рубриката за „стратегически документи“: <http://www.strategy.bg/StrategicDocuments/List.aspx?lang=bg-BG&categoryId=1&typeConsultation=1&typeCategory=0&docType=1>.

дългосрочно програмиране на съответните стратегически документи; повечето стратегически документи предвиждат механизъм за мониторинг, но само по предписание, т.е. не са налични публично достъпни и оповестени мониторингови доклади, от които да е възможно проследяване на дефинираните стратегически цели; не се предвиждат предварителни оценки на въздействието на стратегическия документ, в т.ч. не се планира очакваният ефект от постигане на стратегическите цели; не е налична окончателна оценка на стратегическите документи, които са с приключил период на действие (окончателната оценка обуславя приемствеността между документите за следващи периоди); по отношение на отчитане изпълнение на стратегиите, плановете и програмите не са налични публично достъпни и оповестени доклади за тяхното изпълнение. Следва да се има предвид, че координацията на национално ниво на общите европейски и национални цели и стратегии следва да бъде постигната от отделните държави членки посредством стратегиите по области на политики, в съответствие с Националната програма за развитие на България 2020, Споразумението за партньорство и останалите секторни стратегически документи, в съответствие с правната рамка – европейска и национална. Необходимо е да има трансфер на опита в областта на подготовката, изпълнението, мониторинга и оценката на изпълнение на стратегическите документи от администрациите, управляващи средства от ЕС, към администрациите, които нямат досег с тази система. Би било удачно да се направи регламентация в законодателството, в която да се предвиждат основни предписания по отношение изготвянето, прилагането, мониторинга и оценката на стратегически документи на национално ниво, тъй като има само методология, която не е приета с нормативен акт.

В по-голяма част от секторното законодателство има единични разпоредби по отношение на приемането на стратегии, но не е налице ясна правна уредба. Необходимо е да се създаде такава, от която да е видно обвързването между приемането на стратегиите, техния мониторинг и отчитане, програмното бюджетиране и ефективни системи за финансово управление и контрол на бюджетните

организации и организациите от публичния сектор. В тази правна рамка трябва да намери място и предварителната и последваща оценка на въздействието на стратегическите документи по аналогия на ЗНА, по отношение на нормативните актове. Следва да бъдат заложени превантивни мерки, вкл. и санкции и обвързването на същите със ЗПФ, ЗФУКПС, ЗВОПС, ЗДФИ, ЗСП и други. Идеята е да се обвържат целите на стратегиите и индикаторите за постигането им с тяхното финансиране от държавния и общинските бюджети, бюджета на ЕС, финансови инструменти, публично-частно партньорство или частни инвестиции. По този начин ще се следи и гарантира спазването на основните принципи за добро финансово управление (ефективно, ефикасно и икономично управление). Координация на всички нива на управление – вътрешни и външни; експертност и професионализъм; програмно бюджетиране).

С цел обаче стабилизиране на еврозоната, правителствата в еврозоната сключиха междуправителствен договор за стабилност, координиране и управление в икономическия и паричен съюз. Същият влезе в сила от януари 2013 г. България също ратифицира договора (известен като **„фискален пакт“**⁴²⁹). Този **„фискален пакт“** наложи изисквания за страните от еврозоната по отношение на техните бюджетни политики. Могат да участват и други държави членки на ЕС, ако желаят, тъй като от 28-те държави членки само Обединеното кралство, Чешката република и Хърватия не са подписали договора.

„Фискалният пакт“ служи за опора на реформирания Пакт за стабилност и растеж, съгласно който: националният бюджетен дефицит не трябва да превишава 3% от brutния вътрешен продукт (БВП); държавният дълг не трябва да превишава 60% от БВП.⁴³⁰

⁴²⁹ Вж. **Стойнев, Ив.** Новата архитектура за финансова и икономическа стабилност в Европа. Новият Европейски пакт от март 2012 г. Договор за стабилност, координация и управление. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2012, с. 66–94.

⁴³⁰ Междуправителственият договор има 3 основни цели: да се гарантира, че националните бюджети са балансирани, или че е налице бюджетен излишък; да

В изпълнение на правилата, залегнали в Пакта за стабилност и растеж, държавите членки извън еврозоната изготвят конвергентни програми, а държавите членки от еврозоната – програми за стабилност. Конвергентната програма на Република България е стратегически документ, представящ основните елементи на националната фискална политика в средносрочен план. Програмата се изготвя ежегодно от Министерството на финансите и се представя за оценка на Европейската комисия най-късно до края на месец април, съгласно графика на т.нар. „Европейски семестър“ – инициатива за засилена координация на икономическите политики в ЕС. За целите на настоящото изследване в трите му части са ползвани данните от Конвергентната програма на България за периода 2017–2020 и 2018–2021 г.⁴³¹, изготвени от Министерство на финансите, както и последните доклади на ЕК за България от 2018 г. и 2019 г., включващи задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси, които бяха цитирани в Първа глава.

Какво мислят другите за нас, т.е. ЕК в докладите си, включващи задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси? Силната динамика на растежа в България и стабилността на държавните финанси предоставят възможност за преодоляване на оставащите структурни предизвикателства и за повишаване на потенциала за растеж. Бюджетното развитие продължава да бъде положително. Правителството постигна бюджетен излишък в размер на 1,1% от БВП през 2017 г. в резултат на подобреното събиране на данъци и по-високия от очаквания номинален (некоригиран спрямо инфлацията) растеж. Що се отнася до разходите, публичните инвестиции

се увеличи въздействието на препоръките, направени от Европейската комисия, когато държавният дефицит на страните от еврозоната стане прекомерен; да се подобри координацията на националните икономически политики.

⁴³¹ Всички стратегически документи на България са достъпни на: <http://www.strategy.bg/StrategicDocuments/List.aspx?lang=bg-BG&categoryId=1&typeConsultation=1&typeCategory=0&docType=1> [посетена на 23.03.2019 г.].

започнаха да се възстановяват и заплатите в публичния сектор се увеличиха. Благоприятното общо икономическо положение и като цяло предпазливият подход по отношение на публичните финанси се очаква да доведат до траен бюджетен излишък до 2020 г. Като цяло България постигна известен напредък в изпълнението на специфичните за всяка държава препоръки за 2018 г. Значителен напредък бе постигнат по отношение на предприемането на последващи мерки в резултат на прегледите на финансовия сектор. Въпреки своите относително добри цялостни икономически резултати, България настига бавно останалата част от ЕС. Банковият сектор като цяло беше укрепен, но продължава да е налице известна уязвимост. Реформата на небанковия надзор продължава. **Реформата на публичната администрация продължава да бъде бавна и не води до достатъчни подобрения, а бизнес средата остава слаба.** Борбата с корупцията продължава да бъде предизвикателство. Държавните предприятия страдат от слабо корпоративно управление. Рентабилността на държавните предприятия е относително слаба във всички сектори на икономиката. Икономическото състояние на някои държавни предприятия може да предизвика фискални рискове при липсата на планове за реструктуриране. Финансовото състояние на държавните енергийни предприятия донякъде се подобри, но инвестициите в сектора продължават да бъдат предизвикателство. Подготвя се реформа на уредбата за корпоративното управление. Правителството предприе стъпки за подобряване на ефективността на публичните разходи. Фискалният съвет на България постигна известен напредък в осъществяването на своите дейности.⁴³² Органите наскоро измениха ЗПФ, за да го приведат в пълно съответствие с изискванията на бюджетните рамки на ЕС (Директива на Съвета 2011/85). Из-

⁴³² Това са констатации в публикувания доклад на ЕК на 27.02.2019 г. Доклад за България за 2019 г., включващ задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси, достъпен на https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/2019-european-semester-country-report-bulgaria_bg.pdf [посетена на 23.03.2019 г.].

мененията имат за цел: i) подобряване на прозрачността на публичните финанси чрез разширяване на обхвата на изискването за систематично сравняване на официалните прогнози с последните прогнози на Комисията, ii) повишаване на ефективността на националните правила с количествено изражение, като се уточняват последиците при неспазване на двете правила за разходите, и iii) подобряване на многогодишното бюджетно планиране посредством системно използване на сценария без промяна на политиката, като референтна стойност за различните сценарии на политика. Фискалният съвет на България е разширил дейността си, но има редица пречки за неговото ефективно функциониране. Въз основа на широкия си мандат съветът започна да публикува своите мониторингови доклади относно годишните и средносрочните фискални планове и относно изпълнението на бюджета и спазването на Закона за публичните финанси. Съветът обаче все още е изправен пред значителни предизвикателства при изпълнението на основните си задачи, главно поради ограничените налични ресурси. Неотдавнашните опити на съвета да увеличи финансовата си самостоятелност не получи необходимата подкрепа от страна на правителството и парламента. През февруари 2018 г. обаче Парламентът прие законодателно изменение, увеличаващо персонала на Съвета от трима на петима експерти.⁴³³

В. Финансово право и финансов конституционализъм

Съвременните представители на конституционната ни правна доктрина също търсят отговори на съвременните предизвикателства, които се поставят пред финансовото право. Те са изключително ценни за представяне в нова светлина на теорията за финансите от времето на проф. Милчо Костов, проф. Ангел Ангелов и проф. Георги Петканов. Не бих могла да пропусна да представя една интересна теза на млад представител на конституционноправната доктрина, която

⁴³³ Виж доклада на Комисията за България за 2018 г., с. 23

буди интерес и размисли, тъй като потвърждава казаното в настоящото изследване. **Доц. Мартин Белов**, развива концепцията за т.нар. „**финансов конституционализъм**“, чиито основни елементи смятам, че е удачно да бъдат споделени в контекста на настоящото изследване. Конституционният принцип за разделение на властите е прогласен в чл. 8 КРБ. Класическите теории за разделението на властите не разглеждат обаче съществуването на финансова власт. Финансовата власт е властта за определяне, контролиране и насочване на финансовите ресурси и потоци в дадена политическа система. **Принципно става дума за управление на публичните финанси**⁴³⁴. „Европейският финансов конституционализъм е факт още с въвеждането на еврото като обща европейска валута, с установяването на Еврозоната, с учредяването на Европейската национална банка и Европейската сметна палата и с развитието на финансовите бюджетни отношения в рамките на Съюза, както и между него и държавите членки и кандидатите за членство. След финансовата криза, която започна през 2008–2009 г. обаче, институционализацията на европейския финансов конституционализъм получи нов политически тласък.⁴³⁵ В резултат на него беше създадена подробна правна уредба чрез разширяване на Пакта за стабилност и растеж посредством реформата на вторичното право на ЕС чрез т.нар. *six-pack* и *two-pack* (пакети от

⁴³⁴ **Белов, М.** Разделението на властите и вето актьорите в съвременния конституционализъм. Опит върху актуалните измерения на институционализацията на властовата динамика. Национални и европейски измерения на съвременния конституционализъм. Първи том. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2010, с. 163, както и **Белов, М.** Институциите на изпълнителната власт в континенталноевропейския конституционализъм, Част първа. С., Сиби, 2013, с. 53.

⁴³⁵ **Белов, М.** Финансов конституционализъм. С., Сиби, 2015, с. 23–27. За влиянието на финансовата криза върху европейския конституционализъм, както и за хипотезата за възникването на „шоков конституционализъм“ вж. **Marzulli, G.** „Shock Constitutionalism?“ The Financial Crisis and the State of Emergency as a Form of Government: the Impact of the European Constitutional Doctrines and the Application in the Italian Case. Paper presented on the Oslo Congress of the IACL in 2014.

пет регламента и една директива, съответно от два регламента), както и чрез междуправителствения Договор за стабилност, координация и управление. **Приматът на правото на ЕС и висшият йерархичен статус на международните договори в системата от източници на правото водят до неизбежна интеграция на изискванията на този нов и обхванат финансово-конституционен пакет от мерки в националните конституционни системи на държавите членки на ЕС. При това тази интеграция засяга директно финансово-бюджетния аспект на държавния суверенитет както поради същността, съдържанието и предназначението на предвижданите мерки, така и поради изискването някои от тях да бъдат въведени по възможност на конституционно равнище.**

В заключение, в днешно време осмисляме по нов начин четирите компонента от предмета на правно регулиране на финансовото право, отчитайки предизвикателствата, които поставя членството на Република България в ЕС, респективно правната и институционалната рамка⁴³⁶. Не бих си позволила да извеждам като извод необходимостта от преформулиране на предмета на правно регулиране на финансовото право, тъй като мисля, че е достатъчно да се придържаме към традициите във финансовоправната доктрина и само да ги надграждаме.

⁴³⁶ За целите на настоящото изследване ползвам легалното определение за институция по смисъла на чл. 2, т. 67 на Финансовия регламент: „институция на Съюза“ означава Европейският парламент, Европейският съвет, Съветът, Комисията, Съдът на Европейския съюз, Сметната палата, Европейският икономически и социален комитет, Комитетът на регионите, Европейският омбудсман, Европейският надзорен орган по защита на данните или Европейската служба за външна дейност (ЕСВД); Европейската централна банка не се счита за институция на Съюза“.

§ 3.2. Финансова администрация и право на добра финансова администрация

Делението на държавната власт на законодателна, изпълнителна и съдебна изразява разграничаването на правомощията и функциите на властта по хоризонтала. В началото на своето съществуване, държавната организация се стреми да обхване всички въпроси от функционирането на държавата – създаването на общозадължителни норми (законодателна дейност), тяхното изпълнение (изпълнителна дейност), контролът за спазване на нормите (съдебна дейност). Впоследствие, при усложняването на различните отношения, при възникването на необходимостта от полиаспектност на управлението се налага, от една страна, създаването на различни органи, които осъществяват различни функции, а от друга – създаването и развитието на местни органи, които са най-пригодни до голяма степен за осъществяване на държавното управление.⁴³⁷ Функционалното измерение не включва диференциацията на три самостоятелни специализирани функции на държавно управление, които се поверяват на отделни държавни органи.⁴³⁸ Държавата централизирано задоволява само най-общите потребности на населението, без да има възможност да се съобразява със специфичните интереси на отделните общности.⁴³⁹ За разкриване същността на централизираното управление от една страна, и децентрализацията и деконцентрацията му от друга, трябва да се изходи от класическия проблем за формата на държавно устройство, а също и от принципите на местното самоуправление и териториалната организация на държавата.⁴⁴⁰ Финансовата компетенция на

⁴³⁷ **Сивков, Цв.** Централизация и децентрализация на държавното управление. // Съвременно право, 1993, № 5.

⁴³⁸ **Танчев, Е.** Цит. съч., с. 282.

⁴³⁹ **Стойчев, С.** Цит. съч., с. 609.

⁴⁴⁰ **Пенова, П.** Децентрализация и деконцентрация на държавната власт. – В: **Киров, Пл.** (ред.) 130 години български конституционализъм – проблеми и тенденции. Т. 2. С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 2009, с. 287–300. Вж. още по темата: **Пенова, П.** Аспекти на местното самоуправление – Великобритания, Франция и

държавните органи може да се определи като финансовото проявление на публичноправната същност на феномена компетенция и съдържащите се в него правомощия, разбирани като система от права и юридически задължения от особен вид.⁴⁴¹ В този контекст финансовата компетенция следва да се разграничи от други явления, които са свързани с нея, но не са част от съдържанието ѝ: финансовата компетенция не включва финансовоправните норми, които я установяват; финансовата компетенция не включва финансовите дейности и финансовите функции на държавния орган; финансовата компетенция не включва финансовия обект (предмет) на въздействие (финансовите обществени отношения, върху които държавният орган въздейства).⁴⁴² Финансовата компетенция, като всеки един вид компетенция, е производна от държавната власт, която има ясно изразена публичноправна рамка. В широк смисъл публичната власт може да се разглежда като първична и оригинална макрокомпетенция, от която произлизат вторичните и производни микрокомпетенции (включително и финансови такива) на държавните органи.⁴⁴³ Разграничението на функциите и

Германия. – В: **Киров, Пл.** (съст.) Конституционни изследвания 2012–2013 г. Конституционноправна защита на основните права и свободи. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014, с. 566–582; **Пенова, П.** Конституционни гаранции на правото на местно самоуправление. – В: **Киров, Пл.** (съст.) Конституционни изследвания 2012–2013 г., с. 341–366; **Пенова, П.** Конституционно развитие на местното самоуправление в България. – В: **Киров, Пл.** (съст.) Конституционни изследвания 2010–2011 г. Двадесет години от приемането на четвъртата българска конституция – конституционен консенсус и конституционни конфликти. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014, с. 564–580; **Пенова, П.** Местното самоуправление при действието на Търновската конституция. – В: **Мръчков, В.** (съст.) 135 години от приемането на Търновската конституция. С., Сиби, 2014, с. 299–311; **Пенова, П.** Относно избора на кметове в българския модел на местно самоуправление. – В: **Киров, Пл.** (съст.) Конституционни изследвания 2014–2015 г. 25 години демократична трансформация в Република България. С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 2017, с. 157–174.

⁴⁴¹ **Илиев, П.** Публичноправна същност на компетенцията на държавните органи. // Общество и право, 2014, № 5, с. 59.

⁴⁴² **Илиев, П.** Цит. съч., с. 60–61.

⁴⁴³ **Илиев, П.** Цит. съч., с. 69.

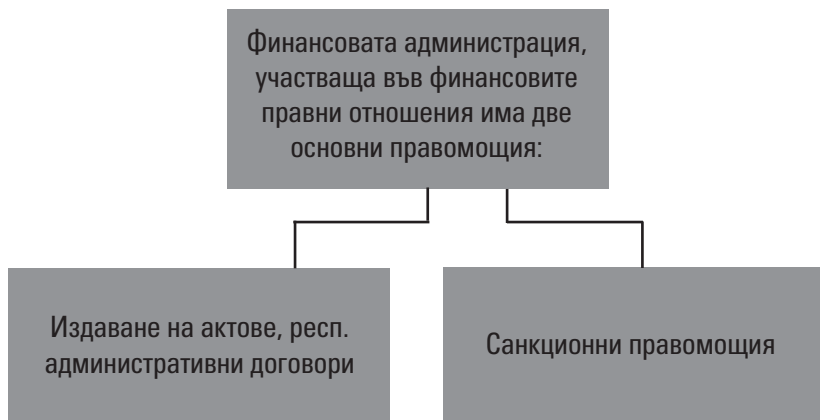
компетенциите между федерацията и субектите на федерацията, включително и финансовоправните им измерения са обстойно анализирани и изследвани в българската публичноправна доктрина.⁴⁴⁴

По принцип, финансовата дейност е държавна дейност, като един от субектите по всяко едно финансово правно отношение е държавен орган. Както отбелязва проф. Милчо Костов, правосубектността на държавен орган в качеството му на носител на държавна власт се изразява в компетентността. Компетентността [...] е призната от закона възможност (способност) на държавния орган да бъде участник във властническо правно отношение, да придобие и упражнява правомощия в рамките на това отношение. В този смисъл компетентността напълно кореспондира на правоспособността, т.е. компетентността на държавния орган е израз на неговата правоспособност. [...] Като израз на финансова правосубектност, компетентността е възможността (способността) на държавен орган, схваната като право и задължение, да встъпи като страна (участник) във финансово отношение. Това е компетентност в сферата на управление на финансите. [...] Когато се приема компетентността като израз на правосубектност на държавен орган, това важи не само за финансовото право, а и за административното, и конституционното право, за всички правни отрасли, в които органът може да се конституира като субект на властническо правоотношение. Затова компетентността е многоотраслова правосубектност.⁴⁴⁵ В доктрината битува разбирането, че финансовите органи участват във финансови правоотношения в качеството на държавни органи. Властническите им правомощия намират израз в два основни елемента: първият е, че издават властнически актове, които имат преди всичко декларативно действие, тъй като действат при обвързана компетент-

⁴⁴⁴ Илиев, П. Разграничение на функциите между федерацията и субектите на федерацията. // Съвременно право, 2014, № 3, с. 25–35.

⁴⁴⁵ Вж. Костов, М. Цит. съч., с. 191–193.

ност; вторият е, че израз на властнически правомощия са санкционните правомощия.



Когато говорим за „компетентността“ на финансовата администрация, не бих пропуснала да спомена последното изключително интересно изследване на **проф. Дарина Зиновиева**. Тя изтъква, че осъществявайки функцията на държавата, органите на изпълнителната власт прилагат средства и способности, които произтичат от държавната власт и които са именно правомощията. **В обобщение можем да кажем, че компетентността се определя от функциите, възложени на съответния орган, а правомощията се предоставят за реализиране на функциите.**⁴⁴⁶ Трайно е разбирането в практиката на ВАС, че компетентност се учредява от закона и то изрично, а нормите, които я уреждат, не могат да се тълкуват разширително.⁴⁴⁷ В правната доктрина „компетентността“ се разглежда като „кръг от задачи, възложени на отделни-

⁴⁴⁶ **Янкулова, Св.** Прокурорът в административния процес. С., Сиби, 2016 с. 39 виж и **Сивков, Цв.** Функции, компетентност и актове на органите на държавно управление и съотношението между тях. // Съвременно право, 2000, № 1.

⁴⁴⁷ Вж. Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк.д. № 10/2016 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС.

те органи по осъществяване на определени държавни функции⁴⁴⁸. Счита се още, че компетентността е израз на „специализацията на функциите на държавното управление“. П. Стайнов нарича още тази специализация на функциите – „разпределяне на компетентността“, считайки, че това разпределение е „въпрос не само на рационализация на управлението, но и въпрос на гаранция на гражданина“⁴⁴⁹. Можем да добавим, че компетентността е и израз на конкретизацията на тези функции, тъй като компетентността е проявна форма на тези функции. Именно чрез реализиране на определената за всеки орган компетентност, този орган реализира себе си и участва в правоотношенията с другите правни субекти. По подобен начин Е. Къндева определя компетентността като възможност за административният орган „да се конституира като субект на властнически правомощия и да бъде страна в правните отношения“. Можем още да концентрираме идеята, като добавим, че административният орган чрез компетентността си влиза в законосъобразни правоотношения. Това е така, защото е възможно да са налице правоотношения, в които административният орган да влезе, считайки че има компетентност. Възможно е дори той да влезе в правоотношение, съзнавайки, че няма компетентност, но използвайки „мнима“, несъществуваща компетентност. Правните последици от това правоотношение ще бъдат нищожни, но все пак правоотношение ще съществува само по себе си, тъй като се е развила и реализирала взаимовръзка между двата правни субекта. **Със сигурност можем да твърдим, че компетентността е функция⁴⁵⁰ на правосубектността на административния орган.** Той няма правосубектност, ако няма компетентност. В правната ни доктрина се счита, че компетентността се състои от съчетание на две правни категории – „право“ и „задължение“

⁴⁴⁸ Къндева., Е. Делегиране на административни правомощия. // Правна мисъл, 1999, № 3, с. 6.

⁴⁴⁹ Стайнов, П. Административно правосъдие. С., БАН, 1993 с. 368.

⁴⁵⁰ Тук думата „функция“ употребяваме в нейния математически смисъл.

на административния орган.⁴⁵¹ С други думи органът има правото да извърши определено действие, но той има същевременно и задължението при определени условия да реализира своето право. Според Г. Петканов компетентността е властническо правомощие на определен от закона данъчен орган да може само той за определени случаи, в определени териториални предели и за даден период от време да издава данъчнооблагателни актове. Както всяка компетентност на органите на държавно управление, така и тази на данъчните органи, се различава от правоспособността и дееспособността на гражданскоправните субекти. Последните разполагат с възможността да ги упражняват или не по свое усмотрение, докато данъчният орган, който притежава компетентност, има не само възможността, но и задължението да упражни същата⁴⁵². Неизпълнението на това задължение ще доведе до съответна отговорност на административния орган. Следователно към характеристиката на понятието „компетентност“, освен наличието на право и задължение можем да добавим и наличие на „съответна отговорност“. В правната доктрина компетентността се отъждествява още с термина „правомощие“. Според Е. Къндева компетентността на административния орган представлява система от правомощия, т.е. съвкупност от права и задължения от особен характер по осъществяване на държавно управление.⁴⁵³ Издаването на административен акт без необходимата компетентност води до нищожност на акта. Съгласно Тълкувателно решение № 3 от 16.04.2013 г. по тълк.д. № 1/2012 г., ОСК на ВАС, при оспорване на административни актове с искане за обявяване на нищожност, правният интерес за оспорвания следва да се преценява към мо-

⁴⁵¹ Лазаров, К. Изисквания за законосъобразността административните актове. С., Феней, 1991, с. 20.

⁴⁵² Вж. Петканов, Г. Правен режим на данъчнооблагателните актове. // Съвременно право, 1994, № 5, с. 64–79.

⁴⁵³ Зиновиева, Д. Компетентност на административните органи. С., Сиела, 2018, с. 11–15; Къндева, Е. Делегиране на административни правомощия. // Правна мисъл, 1999, № 3, с. 6.

мента на подаване на жалбата. Съгласно чл. 142, ал. 1 АПК съответствието на административния акт с материалния закон се преценява към момента на издаването му. Нищожният акт не поражда правни последици, той е засегнат от толкова съществен порок, че не е годен да породи правно действие, и затова съдът следва да обяви неговата нищожност. Нищожни са тези административни актове, които поради радикални, основни и тежки, непоправими недостатъци, се дисквалифицират като административни актове и въобще като юридически актове и се третираат от правото като несъществуващи, поради което не пораждат правни последици. Основания за прогласяване на нищожност на административен акт са нарушаване на изискванията за компетентност, липса на форма, пълна липса на правно основание, невъзможен предмет, несъществуващ адресат и др. В някои случаи нормативните актове предвиждат възможност компетентният орган да делегира на други, подчинени нему органи, да упражняват предоставените му правомощия. По отношение на „делегирането“, включително „оправомощаването“ важно за практиката е Тълкувателно решение №4/22.04.2004 г. по тълк.д. № 4/2001 г. на ВАС. Въпросите, свързани с издаването, оспорването и изпълнението на индивидуалните административни актове не са предмет на настоящото изследване, но същото се придържа към общоприетата административноправна доктрина и практика.

Не бих могла да пропусна класическото за финансовоправната доктрина представяне на „компетентността“ от проф. Милчо Костов: **Въз основа на застъпеното становище за компетентността като правосубектност на държавен орган могат да се направят изводи, които имат значение като предложения *de lege ferenda* с оглед на легалното понятие „компетентност“. Нашето законодателство трябва да разграничи компетентността от другите форми на правосубектност.**

1. Правосубектност във формата на компетентност могат да имат само държавни органи, в специалния юридически смисъл на това понятие [...]

2. Компетентността е единствената правосубектност на държавен орган. Държавният орган в това си качество не може да притежава друга правосубектност (гражданска, трудова); тя не му е нужна⁴⁵⁴. Когато държавен орган сключва граждански или трудови договори, когато упражнява произтичащи от тях права или изпълнява задължения, той не реализира своята правосубектност, а действа като законен представител на друг правен субект [...]

3. Компетентност и юридическо лице са несъвместими правни понятия. Това са две разнородни категории правосубектност, които в никакъв случай не могат да се съчетаят [...].⁴⁵⁵

Основните принципи, които служат за основни начала за устройството и дейността на финансовата администрация в широк смисъл във финансовата система на Република България са прогласени от КРБ и са резултат от българските конституционни традиции, изходна теза, която ясно бе очертана в предходните две глави, и която подлежи на надграждане с оглед на членството в ЕС. Представителите на административноправната доктрина представят вижданията си по следния начин: „Друга част на въздействието на управлението се осъществява от държавата чрез упражняването на трите власти – законодателна, изпълнителна и съдебна. Те са част от въздействието на държавата. То има задължителен характер, гарантира се с държавна принуда. Особеност е, че се отнася до цялото общество и всички дължат подчинение. Това е така, защото държавата е единствената всеобща организация на обществото, излъчена е от него, за да носи отговорността

⁴⁵⁴ Затова оказването на правосубектността на държавен орган като „административна“ няма правно-конструктивно значение за самото понятие. С това само се показва, че тази правосубектност функционира в сферата на административното право, или че конституционната правосубектност на органа е в сферата на конституционното право, финансовата – в сферата на финансовото право и пр. Но във всички случаи се касае за единното понятие компетентност като правосубектност на държавен орган.

⁴⁵⁵ **Костов, М.** Компетентността като правосубектност на държавен орган. // Правна мисъл, 1979, № 3, с. 45–46.

за поддържането му в балансирано състояние. Едната от тези власти, т.е. едната от функциите на властта, е изпълнителната. Тя се осъществява от администрацията. Съществуват различни интерпретации на връзката между изпълнителна власт и администрация. Администрацията е дейност по управлението на държавата, дейността на служби и държавни служители.⁴⁵⁶ Със сигурност те са близки и имат еднакво значение в редица случаи. Тук се говори за управление в тесен и широк смисъл. В широк смисъл това са „всички видове и форми на държавновластническа дейност – към него ще спадат и законодателната, и изпълнителната, и съдебната дейност, всички структури на държавния апарат без оглед на функционалното им предназначение...“⁴⁵⁷

В продължение, всички тези органи, които извършват финансова дейност изграждат т.нар. **„финансова администрация“**⁴⁵⁸, термин добре познат и утвърден във финансовоправната доктрина, който ще продължа да използвам за целите на изследването си, надграждайки съдържанието му. В най-новото си изследване **проф. Емилия Панайотова** прави изчерпателна характеристика на изпълнителната дейност и принципа на добрата администрация.⁴⁵⁹ Изследването на проф. Панайотова е ценно за настоящото изследване, тъй като тя изследва понятието **„изпълнителна дейност“** и **сходните му термини „държавно управление“, „административна дейност“, „изпълнително-разпоредителна дейност“, „дейност на администрацията“**, които са изключително ценни за настоящото изследване, тъй като при изясняване на въпроса за обхвата на понятието „финансова администрация както в широк, така и в тесен смисъл“, се базирам на нейните заключения.⁴⁶⁰ Тя разглежда

⁴⁵⁶ **Стайнов, П., Ангелов, Ан.** Цит. съч., с. 2; Подобно е разбирането изразено и от други, съвременни автори – **Дерменджиев, Ив., Д. Костов, Д. Хрусанов,** Цит. съч., с. 17 и сл.

⁴⁵⁷ **Дерменджиев, Ив. Д. Костов,** Цит. съч., с. 18.

⁴⁵⁸ Вж. за финансовата администрация **Ангелов, А.** Цит. съч., с. 31–41.

⁴⁵⁹ **Виж. Панайотова, Е.** Цит. съч., с. 13–70 и с. 154–178.

⁴⁶⁰ **Панайотова, Е.** Цит. съч., с. 13–16.

да изпълнителната дейност в организационен аспект, използвайки легалното определение на понятието „административен орган“ – **подход, който приемам и аз за целите на изследването си.**⁴⁶¹ По смисъла на старата редакция на § 1, т. 1 от ДР на АПК „административен орган“ бе органът, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, **както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон.** А след последните изменения в АПК, редакцията на текста е следната: „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.** Проф. Панайотова разграничава органите, които принадлежат към системата на изпълнителната власт организационно и функционално. „В глава 5 КРБ, озаглавена „Министерски съвет“, са посочени следните органи на изпълнителната власт: МС, министър-председател, министри. В глава четвърта, чл. 19, ал. 1 ЗА е уточнено, че органите на изпълнителната власт са централни и териториални. В ал. 2 на същия член са изредени централните органи на изпълнителната власт, като изброяването е неизчерпателно, обхващайки само посочените в чл. 5 КРБ органи. В чл. 19, ал. 3 ЗА също неизчерпателно са изредени териториалните органи на изпълнителната власт: областните управители и кметове на общини. Има и други органи, които макар и да не са уредени в КРБ, принадлежат към системата на изпълнителната власт.“⁴⁶²

Що се отнася до органите, **които имат функции във връзка с осъществяването на изпълнителната власт,** тя причислява и управителя на БНБ и председателя на Сметната палата, включително и създадените със закон независими комисии, каквато е КФН⁴⁶³.

⁴⁶¹ Вж. Mihaylova-Goleminova, S. Challenges facing....., p. 167–169. Изводът, до който стигам е, че административноправната доктрина не е изследвала задълбочено функциите на БНБ, Сметна палата и КФН от каквато и да било гледна точка.

⁴⁶² Панайотова, Е. Цит. съч., с. 55.

⁴⁶³ Панайотова, Е. Цит. съч., с. 63–66.

Не бих могла да споделя изцяло това мнение за целите на настоящото изследване. Съображението ми е прието безспорно от финансовоправната доктрина. Става въпрос за независими държавни органи (БНБ и Сметната палата, респ. КФН⁴⁶⁴), имащи изключително важни функции, свързани с „надзора“ (БНБ и КФН) и „одита“ (Сметна палата⁴⁶⁵) във финансовата система на Република България⁴⁶⁶, представени по-долу. Правната им регламентация се съдържа в КРБ или специални закони, включително техни правомощия произтичат и от правото на ЕС. В позитивното право и финансовоправната доктрина няма спор: това са независими органи, които стоят извън законодателната и изпълнителната власт, като избирането на членовете на управителните им органи (управителя и тримата подуправители на БНБ⁴⁶⁷, респ. председателя на КФН⁴⁶⁸) е гаранция за тяхната независимост.

⁴⁶⁴ Чл. 2, ал. 2 и 3 ЗКФН: Комисията е специализиран държавен орган за регулиране и надзор върху дейността на лицата по чл. 1, ал. 2, наричани по-нататък „поднадзорни лица“. Комисията, при осъществяване на своите правомощия, е независима от изпълнителната власт и се отчита за дейността си по този закон пред Народното събрание.

⁴⁶⁵ Вж. Решение на Конституционния съд № 5 по к.д. № 1 от 2011 г.

⁴⁶⁶ Становище за това съм изразила в изследването си *Mihaylova-Goleminova, S. Bulgarian Financial Law and the European Legal and Financial System. // Financial Law Review*, 2018, № 4, Published online: 12 December 2018.

⁴⁶⁷ Чл. 12 ЗБНБ: (1) Управителят на Българската народна банка се избира от Народното събрание. (2) Народното събрание избира подуправителите-ръководители на основните управления по чл. 19, по предложение на управителя. (3) Другите трима членове на управителния съвет се назначават от президента на републиката. (4) (Изм. – ДВ, бр. 10 от 2005 г.) Мандатът на членовете на управителния съвет е 6 години. Изборът на нов член на управителния съвет се произвежда, съответно назначаването му се извършва, не по-рано от три месеца и не по-късно от два месеца преди изтичането на мандата на действащия. Ако до изтичането на мандата изборът, съответно назначаването не бъде осъществено, членът на управителния съвет с изтекъл мандат продължава изпълнението на правомощията си до произвеждането на нов избор, съответно до назначаването.

⁴⁶⁸ Чл. 5. (1) (Изм. – ДВ, бр. 43 от 2010 г.) Председателят на комисията се избира от Народното събрание. (2) (Нова – ДВ, бр. 43 от 2010 г.) Народното събрание избира останалите членове на комисията по предложение на председателя ѝ.

Народното събрание избира Сметна палата, която осъществява контрол за изпълнението на бюджета, като организацията, правомощията и редът за дейност на Сметната палата⁴⁶⁹ се уреждат със закон и това е Законът за Сметната палата (ЗСм П) (чл. 91 КРБ). Както е посочено в предговора към Декларацията от Лима, основната ѝ цел е да призове към независим одит в публичния сектор – независим от одитираните организации и от външно влияние. Независимостта обаче не трябва да е само една декларирана абстракция, дори и да е прогласена в конституцията. **Необходимо е независимостта на върховната одитна институция (ВОИ) да бъде обезпечена с изпълнението на конкретни условия.** И все пак не трябва да се забравя, че ВОИ е част от държавния организъм и да се очаква, че може да е абсолютно независима от останалите органи, е твърде идеалистично. Нещо повече, дори при обезпечаване на адекватна нормативна уредба, липсата на правовата държава на практика би изтикала формално независимата Сметна палата в сигурното убежище на конформизма. Условието, чието спазване предполага, че е осигурено удовлетворяващо ниво на независимост на ВОИ са следните: **На първо място, ВОИ трябва да е функционално и организационно независима. На второ място, правомощията на ВОИ следва да са ясно определени в Конституцията и законодателството,** включително правата и отговорностите по отношение на достъп до информация, организациите, подлежащи на одит, и видовете одити. Принципно, законодателната или изпълнителната власт не трябва да има законова възможност да дава конкретни указания или да се намесва при: избора на теми за одит; извършването на одити; организацията и управлението на ВОИ. **На трето място, независимостта на ВОИ е неразривно свързана с независимостта на председателя на ВОИ, респективно членовете на ръководните ѝ органи и служителите на ВОИ.** В България на конституционно равнище не е предвиден техният брой, нито мандатът на Сметната палата.

⁴⁶⁹ Обн., ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм., бр. 7 от 19.01.2018 г.

Единствено е определено избирането ѝ от Народното събрание, с препращане към допълнителна уредба със закон. Това положение не осигурява достатъчна независимост на ръководните органи на Сметната палата, тъй като позволява със законодателни промени да се прекрати мандатът на членовете на действащия колективен орган, с цел избиране на друг състав на Сметната палата. При сравняване с конституционните разпоредби на други държави членки на ЕС от Централна и Източна Европа може да се направи изводът, че ситуацията в България е подобна с тази в Чехия, Словения и Хърватска, но това не са преобладаващите случаи. В Конституцията на Румъния е определен деветгодишен мандат на членовете на Сметната палата, без възможност за продължаване. Конституцията на Унгария определя, че главният одитор се избира с квалифицирано мнозинство от парламента с 12-годишен мандат. Основните закони на Полша и Словакия също определят конкретна продължителност на мандата на главния одитор, съответно шест и седем години, както и възможност за еднократно преизбиране за същия срок. **На четвърто място**, следва да се осигурят условия за **финансовата независимост на ВОИ**, за да разполагат с достатъчно средства, позволяващи им да осъществяват дейността си. Международните стандарти на върховните одитни институции (МСВОИ) изискват тези средства да се включват в отделен раздел на държавния бюджет. При нужда ВОИ следва да притежават правомощия директно да искат необходимите им финансови средства от Парламента, приемащ националния бюджет. В КРБ също така няма разпоредби, уреждащи бюджета на Сметната палата. В чл. 11 от закона е предвидено, че бюджетът на Сметната палата е самостоятелна част от държавния бюджет. В противоречие с тази специална норма, в чл. 42 от Закона за публичните финанси (ЗПФ) е посочено, че самостоятелни бюджети имат само Народното събрание и съдебната власт, т.е. Сметната палата не е включена сред органите със самостоятелни бюджети. От това следва, че проектите на бюджета ѝ могат да бъдат връщани от министъра на финансите на основание чл. 70 ЗПФ. Съответно

разходните тавани⁴⁷⁰ в рамките, на които следва да се разработват проектите на бюджета на институцията не са препоръчителни, а са задължителни (арг. от чл. 78 ЗПФ). Нещо повече, Сметната палата не е изключена от приложното поле на дискреционната власт на министъра на финансите да прилага мерките по чл. 107 ЗПФ.⁴⁷¹ Следователно, предвид настоящата правна уредба на публичните финанси, финансовата независимост на ВОИ не е осигурена при следване на международните стандарти, като са създадени законови условия за влияние от страна на изпълнителната власт. Следва да се отбележи, че при изпълнение на изискванията на преговорната глава за финансов контрол в процеса на присъединяване на България към ЕС, на Сметната палата е била осигурена достатъчна независимост, която след 2012 г. е премахната.⁴⁷²

БНБ е създадена със Закон за БНБ⁴⁷³. КФН също е създадена със специален Закон за КФН⁴⁷⁴. Проф. Емилия Панайотова допълва, че правната им регламентация е в чл. 19, ал. 4, т. 4 ЗА: ръководители на държавни институции, създадени със закон или с постановление на МС, които имат функции във връзка с осъществяването на изпълнителната власт. Пример за такива ръководители са управителят на БНБ и председателят на Сметната палата. Това изключение се основава на разпоредбата на чл. 84, т. 8 КРБ, според която НС

⁴⁷⁰ Разработени от министъра на финансите и одобрени от Министерски съвет в рамките на средносрочната бюджетна прогноза (чл. 72 и сл. ЗПФ).

⁴⁷¹ Виж т. 3 в настоящия доклад за характера и условията за прилагане на мерките по отношение на бюджетни организации, нарушили бюджетната дисциплина.

⁴⁷² Съгласно отменения Закон за устройство на държавния бюджет, Сметната палата и Висшият съдебен съвет съставят проекти на бюджети, които представят в Министерството на финансите, за да бъдат включени като част от проекта на държавния бюджет (чл. 16, ал. 1). Министерският съвет няма право да извършва промени в проектобюджетите на съдебната власт и Сметната палата и ги внася в Народното събрание във вида, в който са му представени. (чл. 20, ал. 2).

Вж. **Елков, Д.** Роля на външния одит в публичния сектор при присъединяването на държавата към Европейския съюз. // Общество и право, 2018, № 8, с. 75–94.

⁴⁷³ Обн. ДВ. бр. 46 от 10.06.1997 г., изм. и доп. ДВ. бр. 106 от 21.12.2018 г.

⁴⁷⁴ Обн. ДВ. бр. 8 от 28.01.2003 г., изм. ДВ. бр. 17 от 26.02.2019 г.

избира и освобождава ръководителите на БНБ и на други институции, определени със закон. В чл. 132, ал. 2, т. 4 АПК пък изрично е посочено, че административните актове на органите на БНБ може да се оспорват само пред ВАС. Същевременно следва да се отбележи, че разпоредбата на чл. 19, ал. 4, т. 4 не отразява коректно правната действителност. Държавни институции, създадени със закон, чиито ръководители се считат за органи на изпълнителната власт (това обаче не са органи на изпълнителната власт – б. м. – С. М-Г), също са държавни органи, които имат функции във връзка с осъществяването на изпълнителната власт. Така към органите по чл. 19, ал. 4, т. 4 ЗА, създадени със закон, се отнасят също и независимите комисии. Това са колективни органи със специална компетентност, които организационно не са част от изпълнителната власт и не са под контрола на МС. Правилото е, че когато НС със свой акт е създадо **държавна институция, то определя структурата, задачите и управлението ѝ, то е компетентно да я преобразува и закрива, обикновено то избира и нейните управителни органи (КФН)**. Актовете на КФН, с последните изменения в АПК се оспорват пред Административен съд София-област.⁴⁷⁵ Това законодателно решение възбужда огромно

⁴⁷⁵ Съгласно, чл. 151 ЗКИ: „(1) Индивидуалните административни актове по този закон се издават от управителния съвет на БНБ по предложение на подуправителя, ръководещ управление „Банков надзор“, с изключение на индивидуалните административни актове по чл. 3а, които се издават от подуправителя, ръководещ управление „Банков надзор“, и по чл. 5б и 5ба, които се издават от подуправителя, ръководещ управление „Банково“. (2) Административните актове по ал. 1 се мотивират и подлежат на незабавно изпълнение, като регистърното производство в търговския регистър във връзка с тези актове не подлежи на спиране. (3) Административните актове по ал. 1 могат да се оспорват пред Върховния административен съд относно тяхната законосъобразност. Съдът не може да спре изпълнението на акта до окончателното произнасяне по жалбата. Съдът се произнася по жалбата в едномесечен срок от образуване на съответното първоинстанционно или касационно производство“. Съгласно чл. 13, ал. 3 ЗКФН: „Индивидуалните административни актове на комисията се мотивират и подлежат на обжалване пред Административния съд – София област, по реда на Административнопроцесуалния кодекс. Обжалването не спира изпълнението на индивидуалния административен акт. При обжалване чл. 16б от Административнопроцесуалния кодекс не се прилага“.

недоумение как може актовете на един независим държавен орган, чиито функции са с огромна значимост за финансовата система, да отиват не в какъв да е съд, а в областен административен съд без капацитет в тази област на правото! Да не говорим за последните сътресения във финансовия надзор, включително, че КФН ще се гледа под лупа по пътя ни към еврото.

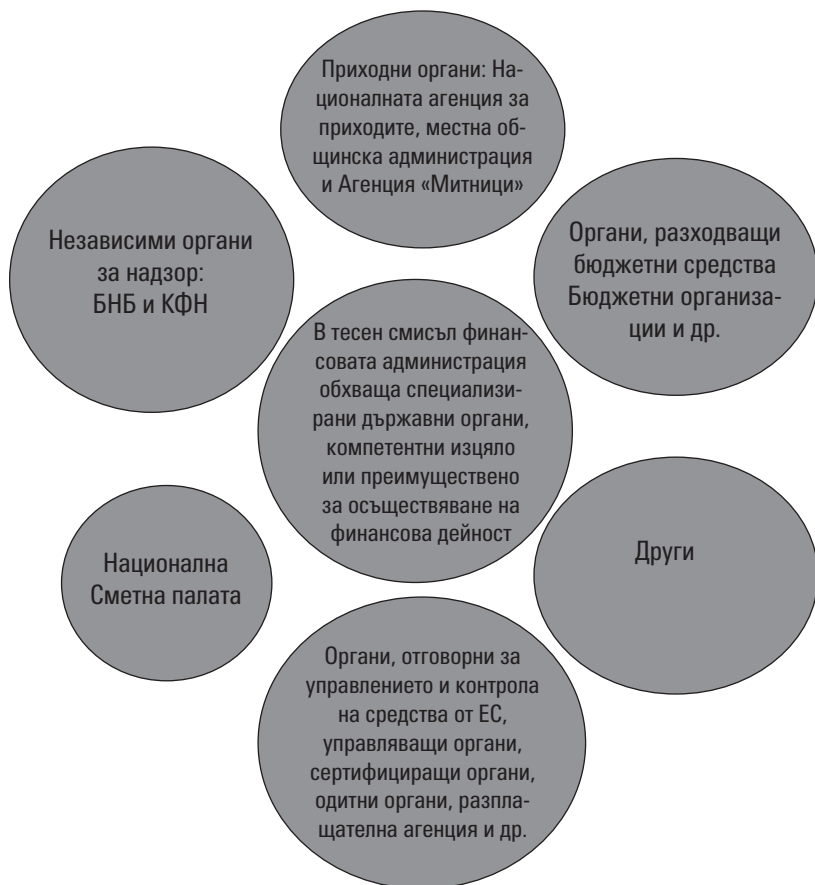
Актуалността на темата за **финансовата администрация и правото на добра администрация** в момента се обуславя от няколко групи обстоятелства: промени в обществените отношения с оглед на членството на България в ЕС и правната система и институционална система на ЕС, очертани в първите две глави и по-горе; липсата на цялостни изследвания в съвременната финансовоправна доктрина; последните реформи в АПК и ДОПК⁴⁷⁶; казусите⁴⁷⁷ с надзорните ни органи – БНБ и КФН; противоконституционността на някои от последните изменения и допълнения в АПК (Решение № 5 от 19 април 2019 г. по к.д. № 12/2018 г.); необходимостта и тенденциите в съвременната ни финансовоправна доктрина да се осмислят основни понятия на финансовото право. Не на последно място, доколкото в центъра на системата на европейските и националните публични финанси стои националният бюджет на Република България, като държава членка на ЕС, респективно и бюджетът на ЕС, то това предопределя предизвикателствата пред държавата и нейните органи при упражняване на правомощията им при прилагане на правото на ЕС и националното законодателство; и др.

⁴⁷⁶ Виж коментарите относно промените и реформите в АПК в **Лазаров, К., Тодоров, И.** Административен процес и **Янкулова, С., Николова, Т.** – „В мотивите на Закона за изменение и допълнение на Административнопроцесуалния кодекс законодателят декларира, че не променя „философията и основните принципи на Административнопроцесуалния кодекс“. Все пак в дял първи „Общи положения“, глава втора „Основни принципи“ – чл. 13а, в глава пета „Индивидуални административни актове“, раздел първи „Издаване на индивидуални административни актове“ – чл. 21, ал. 1, и в ДР – § 1, т. 1 „Административен орган“, има изменения. А това са разпоредби, които касаят принципите на процеса, основното понятие за индивидуален административен акт и за административен орган“, с. 21.

⁴⁷⁷ Казусите „Корпоративна търговска банка“ и застрахователно дружество „Олимпик“.

Под понятието **„финансова администрация в широк смисъл“** разбираме всички органи, които извършват някаква финансова дейност, имат някакви финансови правомощия. **„Финансовата администрация в тесен смисъл“** обхваща специализирани държавни органи, които са компетентни изцяло или преимуществено за осъществяване на финансова дейност. Те в своята съвкупност изграждат **„същинската финансова администрация“**. Някои от органите на същинската финансова администрация, на основание чл. 85, ал. 1, т. 9 КРБ, имат правомощия, които са установени в актове на правото на ЕС.

Схемата илюстрира т.нар. **„финансова администрация в тесен смисъл“**:



Това са много и различни по степен и структура държавни органи. Органите са разнообразни, защото финансите са сфера на дейност и е възможно всеки един държавен орган да има правомощия в сферата на финансите. Доколкото финансовите органи са държавни органи, те имат съответно функции, властнически правомощия и определена компетентност в сферата на финансите. По-голямата част от финансовата дейност се извършва в органи на държавно управление, но финансови правомощия имат и законодателният орган – **Народно събрание**: приема държавния бюджет и отчета за изпълнението му; установява със закон данъците и определя размера на държавните данъци; дава финансова амнистия и други изброени в чл. 84 КРБ. **Президентът** също има финансови правомощия, опрощавайки несъбираеми държавни вземания (чл. 98, т. 12 КРБ).

Органът, който организира изпълнението на бюджета, е **Министерски съвет**⁴⁷⁸, съгласно КРБ и ЗПФ. Много конституции (Франция, Германия, Португалия, Испания, Чешката република, Естония) изрично посочват правителството като уникален и единствено възможен автор на законопроекти в бюджетната сфера. Изключителната компетентност на правителството досежно законодателната инициатива в най-значимите измерения на финансовата сфера обикновено се прилага за държавния бюджет, но има и случаи, при които се разпростира и в други видове финансово законодателство, което би могло да въвежда нови разходи или да интервенира на данъчно ниво, или по-общо казано – в сравнително правен план има примери за разширяване на „резервираната сфера“ на финансовата законодателна инициатива на правителството до различни типове законодателство със съществени финансовоправни последици.⁴⁷⁹ Засега в Република България е

⁴⁷⁸ Чл. 106 КРБ: Министерският съвет ръководи изпълнението на държавния бюджет; сключва, утвърждава и денонсира международни договори в случаите, предвидени в закона.

⁴⁷⁹ **Илиев, П.** Законодателният процес в Република България. С., Феня, 2013, с. 373; **Илиев, П.** Върху някои теоретични, практически и сравнително-

възприет по-умереният и стеснен модел при резервирането на правителствени „домени“ в законодателната инициатива и понастоящем това е само сферата на внасянето на законопроекта за държавния бюджет. В уестминстърския модел на парламентаризъм (Великобритания и другите държави, следващи нейните конституционни традиции) се е установил принципът, че никой член на Камарата на общините не може да упражнява законодателна инициатива по въпроси, свързани с увеличаване на държавните разходи или данъци, или намаляване на държавните приходи. Тези въпроси могат да са предмет на законодателна инициатива само на правителството. Приемането на финансови закони има различни специфики в различните държави, като в родовото понятие „финансов закон“ се включват различни видови понятия: данъчни закони, бюджетни закони и т.н. По принцип в сравнителноправен аспект при законодателния процес на бюджетните закони се следва обикновената законодателна процедура, но с някои особености. Почти навсякъде е установено правилото, че подготовката на държавния бюджет се осъществява от правителството, а не от членовете на парламента. Членовете на парламента имат само правото да обсъждат и гласуват предлаганите от правителството показатели на бюджета, да се съгласят с тях или да не се съгласят с тях, да внесат поправки (изменения) и т.н.⁴⁸⁰

Така че в понятието **„финансова администрация“** се включват органи както с обща компетентност (като в същото време те имат и правомощия в сферата на финансите), така и органи със специална компетентност, т.е. органи, чиито правомощия са изцяло в сферата на финансите. Това е **министърът на финансите** с цялата администрация към него. Към структурата на Министер-

правни аспекти на законодателната инициатива – В: Национални и европейски измерения на съвременния конституционализъм. Т. 2. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2010, с. 157–158; **Илиев, П.** Предложения за осъвременяване на българския законодателен процес. // Правна мисъл, 2014, № 4, с. 5.

⁴⁸⁰ **Илиев, П.** Законодателният процес в Република България, с. 373, 414, 515–516.

ство на финансите се включват второстепенните разпоредители с бюджет към министъра на финансите, които са самостоятелни юридически лица и някои от тях имат развити регионални структури на територията на страната: **Национална агенция за приходите; Агенция „Митници“; Агенция за държавна финансова инспекция; Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“; Агенция по обществени поръчки.**

Към **„финансовата администрация в тесен смисъл“** причисляваме и независимите органи: **Сметна палата; БНБ; КФН.** Не бива да забравяме и **служителите на общинската администрация по чл. 4 ЗМДТ, кмета и общинския съвет на общината.** Може би липсват задълбочени изследвания в областта на облагането с местни данъци. „КРБ определя основните характеристики и функции на общината – от една страна тя е териториална единица, характеризираща териториалната структура на суверенната държава, а от друга страна, основно в нея се изгражда цялостната система на местното самоуправление и децентрализацията на публичната власт. Принципът на местно самоуправление е развит, като са посочени механизмите за неговото осъществяване [...] Основният орган, чрез който общината се самоуправлява, е общинският съвет [...] Конституцията определя кмета като орган на изпълнителната власт в общината [...] Освен общината, КРБ в чл. 142 определя и областта като административно-териториална единица за провеждане на регионална политика, за осъществяване на държавно управление“.⁴⁸¹ Във финансовото право няма финансов орган, който да е всекомпетентен. Винаги правомощията са свързани с конкретния орган от йерархията. Упражнявайки правомощията си, органите на финансовата администрация действат предимно при условия на обвързана компетентност.

Мисля че терминът „финансова администрация“ удачно се интегрира в термина „право на добра финансова администрация“⁴⁸² за целите на настоящото изследване. Правото на добра ад-

⁴⁸¹ Пенева, П. Цит. съч., с. 294–295.

⁴⁸² Този въпрос бе разгледан и в Mihaylova-Goleminova, S. Op. cit., p. 195–198.

министрация, 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.** В контекста на изследването ще говорим за „**право на добра финансова администрация в широк смисъл**“. Правото на добра администрация е прогласено в **чл. 41 от Хартата във връзка с чл. 51 от същата.** То е установено, както вече посочихме, 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 поспециално: 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 колебания⁴⁸³ СЕС многократно е

⁴⁸³ Вж. Решение от 22.11.2012 г., М. (С-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 ѝ формулировка, тази разпоредба е с общо приложение“.

постановявал в съответствие с текста на Хартата, че адресати на чл. 41 от същата са единствено институциите, органите, службите и агенциите на ЕС⁴⁸⁴. Това тълкуване не се ползва с всеобщо признание. 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.⁴⁸⁵ Изцяло подкрепям изразеното заключение от генералния адвокат М. Bobek, представено на 7.09.2017 г. по *дело C-298/16 Teodor Ispas и Anduța Ispas c/y Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* и също трябва да призная, че не виждам такова противоречие.

Нещо повече, това основно право е приложимо за „финансовата администрация в широк смисъл“ на Република България, когато прилага 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 с институциите на съюза; в областта на конкуренцията⁴⁸⁶ (държавните

⁴⁸⁴ 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).

⁴⁸⁵ 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).

⁴⁸⁶ 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.

помощи⁴⁸⁷ и обществените поръчки); при управлението на средствата от фондовете на ЕС⁴⁸⁸; общата валута (еврото)⁴⁸⁹; 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 съюза, тъй като то е вплетено в основни принципи и права, за които говорих в първа глава, и е съставна интегративна част на всички конституционни принципи. **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 ад. № 10020/2017 г., ВАС, съдът казва: „**Комисията по чл. 33,**

⁴⁸⁷ 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.

⁴⁸⁸ Споделено управление. Виж закона за управление на средствата от ЕС и закона за подпомагане на земеделските производители.

⁴⁸⁹ Съюзът разполага с изключителна компетентност съгласно чл. 3, § 1, б. „в“ ДФЕС парична политика на държавите членки, чиято парична единица е еврото.

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 помощ⁴⁹⁰. 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, **предполага и необходимостта от проверка за спазването на нормативните**

⁴⁹⁰ 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 ад.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 ад.д. № 2921/2018 г. и Решение 2898/25.04.2019 г. по ад.д. № 2424 2019 г. 3 отд., 8 с-в.

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.⁴⁹¹

Ако държавата няма добра финансова администрация⁴⁹², то това е предпоставка да понесе отговорност за вреди, включително и от нарушаване на правото на ЕС⁴⁹³, 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) и основополагащият принцип на правото на ЕС за отговорността на държавата за вреди при прилагане на чл. 4, пар. 3 ДЕС.⁴⁹⁴

За предизвикателствата пред държавата членка досежно отговорността ѝ за вреди от нарушаване на правото на ЕС се спомена по-горе. Доколкото данъчното облагане бе във фокуса на предходните две глави, то тук бих искала да дам примери от практиката досежно отговорността за вреди на органите по приходите и публичните изпълнители по националното законодателство.

⁴⁹¹ Това се отнася и до данъчния ревизионен акт и на всеки друг акт на административен орган или на БНБ и КФН.

⁴⁹² Виж и **Craig, P.** Administrative Law. Sweet & Maxwell. 2016, p. 293–294.

⁴⁹³ Вж. втора глава по този въпрос.

⁴⁹⁴ Виж и **Pistone, P.** Legal Remedies in European Tax Law. Part Five. Liability for Damages in European Law and Taxation. IBFD, 2009

„Съгласно чл. 17, ал. 6 ДОПК задължените лица имат право на обезщетение за вредите, причинени им от незаконни актове, действия или бездействия на органи по приходите и публичните изпълнители при или по повод изпълнение на дейността им. Отговорността се реализира по реда, предвиден в Закона за отговорността на държавата за вреди, причинени на граждани. Съгласно чл. 7 от Конституцията на РБ, че държавата отговаря за вреди, причинени от незаконни актове или действия на нейни органи и длъжностни лица. Това конституционно правило е конкретизирано в нормата на чл. 1, ал. 1 от специалния закон – ЗОДОВ, съгласно който държавата и общините отговарят за вредите, причинени на граждани и юридически лица от незаконосъобразни актове, действия или бездействия на техни органи и длъжностни лица при или по повод изпълнение на административна дейност. Тази отговорност е пълна, гаранционно-обезпечителна, обективна, имуществена юридическа отговорност. Възникването ѝ е свързано с осъществяването на пораждания отговорността сложен фактически състав, посочен в хипотезата на правната норма, включващ следните елементи, в условията на кумулативност: незаконосъобразен акт, действие или бездействие на орган или длъжностно лице на държавата, при или по повод изпълнение на административна дейност, отменени по съответния ред; вреда от такъв акт, действие/бездействие; причинна връзка между постановения незаконосъобразен акт, действие/бездействие и настъпилния вредоносен резултат. При липсата на който и да е от посочените елементи не може да се реализира отговорността по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ. По отношение наличието на незаконосъобразен административен акт: Незаконосъобразен акт, по смисъла на чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ, означава недействителен акт, а недействителността е два вида – нищожност и унищожаемост. Нищожният административен акт не поражда правни последици и затова се счита за несъществуващ. Не така стои въпросът с унищожаемия – той поражда правните последици, които законът му придава, но поради наличието на порок, подлежи на отмяна. Незаконосъобразен е само изцяло отмененият (в смисъл на унищожен) по съответния ред администра-

тивен акт. Бъде ли отменен унищожаемият административен акт, считат се за отменени за в бъдеще, т.е. от влизане в сила на отменителното решение, и неговите последици.⁴⁹⁵ Погасителната давност представлява по своята същност установен от закона срок, период от време на бездействие на кредитора, с изтичането на който правото свързва настъпването на определени правни последици. За отчитането му е необходим начален момент и посока, в които времето тече. И тъй като се касае за период от време, в който едни правен субект има възможност да действа или да се въздържа от действие, а времето тече винаги напред, то и изчисляването на погасителната давност винаги се извършва от началния момент и занапред. Началният момент на погасителната давност е моментът в който кредиторът се счита в забава. Що се отнася до погасителната давност за иска по чл. 1 ЗОДОВ, съгласно т. 4 от ТР № 3/2004 г. на ОСГК на ВКС: „4. При незаконни актове на администрацията началният момент на забавата и съответно на дължимостта на законната лихва върху сумата на обезщетението, както и началният момент на погасителната давност за предявяване на иска за неговото заплащане е влизане в сила на решението, с което се отменят унищожаемите административни актове, а при нищожните – това е моментът на тяхното издаване, а за незаконни действия или бездействия на административните органи – от момента на преустановяването

⁴⁹⁵ Вж. Решение № 14842 от 03.02.2018 г. по ад. № 7991/2017 г., III отд., ВАС. Вж. и Решение № 573 от 15.01.2019 г. по ад. № 9260/2017 г., III отд., ВАС.; Решение № 14992 от 05.12.2018 г. по ад. № 4585/2018 г.; Решение № 4301 от 26.03.2012 г. по ад. № 12900/2011 г., III отд., ВАС; Решение № 7525/06.06.2018 г. по ад. № 4248/2018 г., III отд., ВАС; Решение № 9424 от 10.07.2018 г. по ад. № 6424/2017 г., III отд., ВАС; Решение № 1620 от 05.02.2014 г. по ад. № 5687/2013 г., III отд., ВАС; Решение № 5514 от 10.05.2016 г. по ад. № 8843/2015 г., III отд., ВАС; Решение № 16156 от 20.12.2018 г. по ад. № 5277/2017 г., III отд., ВАС; Решение № 2684 от 22.02.2019 г. по ад. № 11681/2017 г., III отд., ВАС; Решение № 13398 от 08.12.2016 г. по ад. № 1435/2015 г., III отд., ВАС; Решение № 13149 от 07.12.2015 г. по ад. № 14398/2014 г., III отд., ВАС; Решение № 681 от 17.01.2018 г. по ад. № 2632/2017 г., III отд., ВАС; Решение № 3044 от 28.02.2019 г. по ад. № 9295/2017 г., III отд., ВАС.

им“.⁴⁹⁶ По отношение на вредите от подзаконови нормативни актове са направени предложения в ЗИД на ЗОДОВ, внесен в НС. По този въпрос има Тълкувателно решение № 2 от 27.06.2016 г. по т.д. № 2/2015 г. на ВАС, съгласно което вредите, причинени на граждани и на юридически лица при или по повод изпълнението (действието) на подзаконов нормативен акт в периода, преди той да бъде отменен като незаконосъобразен или обявен за нищожен, не подлежат на обезщетяване по реда на чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ.

Когато говорим за финансова администрация, отново трябва да припомним и предизвикателството досежно принципите. За да има „добра финансова администрация“, то същата следва да спазва всички основни принципи, изведени в отделни закони, като на първо място това е Законът за администрацията. Споделям мнението на **проф. Панайотова**, че прогласените в чл. 2 ЗА принципи, не обхващат дейността на администрацията в нейната цялост и дори не са развити в текстовете на самия закон, което демонстрира неразбиране на предназначението на правните принципи въобще.⁴⁹⁷

Бих искала да обърна внимание на още един изключително важен аспект, свързан с дейността на финансовата администрация. Всички органи, включени в широкото понятие за финансовата администрация, тъй като са и бюджетни организации по смисъла на ЗПФ⁴⁹⁸, задължително спазват принципа за „добро финансово управление“, като организации от публичния сектор. В националното законодателство § 1, т. 3 от ДР на ЗФУКПС установява, че: „добро финансово управление“ е изискването публичните средства да се разходват и управляват икономично, ефективно и ефикасно. Този закон урежда обхвата и осъществяването на финансовото управление и контрол, както и принципите и изискванията към системите за финансово управ-

⁴⁹⁶ Решение № 8380 от 20.06.2018 г. по ад. № 3547/ 2017 г., III отд., ВАС.

⁴⁹⁷ **Панайотова, Е.** Цит. съч., с.12.

⁴⁹⁸ Виж легалната дефиниция на бюджетни организации в § 1, т. 5 от ДР на ЗПФЛ.

ление и контрол (СФУК) в организациите от публичния сектор (чл. 1 ЗФУКПС). ЗФУКПС има във фокуса си управленската отговорност и изискването ръководителите на организациите от публичния сектор да управляват средствата така, че да осигурят постигане на целите на организацията (в рамките на функциите, правомощията и компетентността, предоставени им от правото на ЕС и националното законодателство или само от националното законодателство) и да гарантират опазването на обществените интереси (чл. 3, ал. 1 ЗФУКПС). Ръководителите отговарят за определяне на целите на организациите, идентифициране на рисковете за постигането им и за въвеждане на адекватни и ефективни системи за финансово управление и контрол в съответствие с изискванията на този закон (чл. 4, ал. 1), както и за постигане на целите (чл. 6, ал. 1). Член 7, ал. 1 ЗФУКПС въвежда задължения на ръководителя на организацията. Значимостта на ЗФУКПС за практиката доведе и до последните изменения и допълнения, направени от законодателя в него. *Законосъобразното управление* е основно изискване към дейността на ръководителите. Във всички свои действия, насочени към постигане на целите на организациите, те следва да спазват и да се ръководят от действащите нормативни актове. Това означава, че установената система за финансово управление и контрол трябва да осигури спазване на приложимото законодателство – европейско и национално, – изпълнение на вътрешните правила, наредби, инструкции и заповеди, както и изпълнение и съблюдаване на поетите договорни задължения.

Мисля, че СФУК на всеки един орган (от финансовата администрация в широк смисъл на думата) представлява инструмент, който може да осигури прилагането и спазването на принципа за „добра финансова администрация“. СФУК е съвкупност от политики и процедури, въведени от ръководството на организациите в публичния сектор с цел да се осигури разумна увереност, че целите (т.е. става въпрос за „функции“, „компетентност“, „правомощия“) на организацията ще се постигнат чрез: съответствие със законодателството, вътрешни актове и до-

говори; надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната функция; чрез икономичност, ефективност и ефикасност на дейността; опазване на активите и информацията. СФУК е цялостен процес, който се преплита с всички дейности в организацията и трябва непрекъснато да се адаптира към промените в организацията. Ръководителят и служителите на организацията участват в тези процеси, затова е необходимо да са запознати със своята роля, правомощия и отговорности по отношение на вътрешния контрол. Всички органи за финансовата администрация следва ефективно, ефикасно и икономично да изпълняват възложените им функции, правомощия и компетентност. В ЗСМП се разглеждат принципите за икономичност, ефективност и ефикасност⁴⁹⁹, като Сметната палата при одита на изпълнение, *в зависимост от „одитирания обект“ (т.е. програмата, дейността или функцията в рамките на отделна одитирана организация или в рамките на публичния сектор като цяло, които са обект на одит – § 1, т. 7 ЗСМП)*, извършва контрол за спазването им, като по-долу ще бъдат посочени примери. ЗПФ (чл. 20) установява на свой ред отново някои от познатите от глава първа принципи, включително икономичност, ефективност и ефикасност, наред с други. Принципът за добро финансово управление се съдържа още в ДФЕС и финансовия регламент.⁵⁰⁰

⁴⁹⁹ Виж легалната дефиниция на одит на изпълнението в § 1, т. 4 от ЗР.

⁵⁰⁰ В новия финансов регламент към **принцип на добро финансово управление е добавено „и качество на изпълнението“ (чл. 33–36), като правилата са значително детайлно развити.** Бюджетните кредити се използват в съответствие с принципа на добро финансово управление, като се спазват: принципът на икономичност, според който ресурсите, използвани от съответната институция на Съюза за осъществяване на нейните дейности, се предоставят своевременно, в подходящо количество и качество и на най-добрата цена; принципът на ефикасност, който е свързан с най-доброто съотношение между използваните ресурси, предприетите дейности и постигането на целите; принципът на ефективност, който е свързан със степента, в която се постигат поставените цели посредством предприетите дейности.

Горното ме инспирира още веднъж да припомня и класическата концепцията досежно понятията „функции“, „компетентност“ и „правомощия“ в административноправната и финансовоправната доктрина. Това е изключително важен аспект, доколкото те са установени за някои от органите на същинската финансовата администрация на първо място в актове на правото на ЕС, а след това в националното законодателство. Това обстоятелство внася нови елементи в осмислянето на понятията. Да не забравяме, също така, че в по-голямата си част органите на „същинската финансова администрация“ действат в условията на споделена компетентност с институции на ЕС в рамките на националната и европейската финансова система и системата на публичните финанси на ЕС.

Споделям едно становище на съвременен представител на административноправната доктрина, д-р Светла Янкулова, за целите и на своето изследване. Тя посочва, че въз основа на проследяването на развитието на вижданията относно понятията „функции“, „компетентност“ и „правомощия“, представени в правната доктрина, може да бъдат направени изводи, които смятам, че са необходими с оглед на темата на настоящото изследване. Функциите показват направленията, в които държавата упражнява въздействие върху обществото. Те биха могли да бъдат определени като „свързващото звено между политиката, която трябва да провеждат държавните органи, и нормативно установените правомощия като проявление на компетентността“. Може да се каже, че компетентността е продължение на функциите, но е различна от тях. Тя представлява конкретно властническо въздействие върху обществото. Функциите показват в кои области на държавно управление може да действа един държавен орган, а компетентността изразява с по-висока степен на конкретност способите и възможностите за непосредствено въздействие върху обществото и за постигане на определени резултати. Компетентността е конкретизация на функциите на държавата.

Тази конкретизация на функциите на държавното управление се нарича в теорията още „разпределяне на компетентността“⁵⁰¹. Осъществявайки функцията на държавата, органите на изпълнителната власт прилагат средства и способности, които произтичат от държавната власт и които са именно правомощията⁵⁰². В обобщение можем да кажем, че компетентността се определя от функциите, възложени на съответния орган, а правомощията се предоставят за реализиране на функциите.

Най-ясен пример за това са правомощията на Управляващия орган, Сертифициращия орган, Одитния орган и Разплащателната Агенция в системата на публичните средства от ЕСИФ. Ръководител на управляващия орган е ръководителят⁵⁰³ на администрацията или организацията, в чиято структура се намира управляващият орган, или определено от него лице, като правомощията на ръководител на управляващия орган по този закон може да се упражняват и от овластено от него лице⁵⁰⁴ (чл. 9, ал. 5 ЗУСЕСИФ). Управляващият орган отговаря за цялостното програмиране, управление и изпълнение на оперативна програма, както и за предотвратяването, откриването и коригирането на нередности, включително за извършването на финансови корекции⁵⁰⁵.

На първо място, основополагащи за техните функции, компетентност и правомощия са Учредителните договори на Съюза, къде-

⁵⁰¹ **Янкулова, С.** Прокурорът в административния процес, с. 39; **Стайнов, П.** Административно правосъдие, с. 368.

⁵⁰² В този см. вж. **Дерменджиев, И., Д. Костов, Д. Хрусанов.** Цит. съч., с. 107.

⁵⁰³ Вж. Решение № 14414/ 29.12.2016 г. по а.д. № 8790/2016 г., VII отд., ВАС; Решение № 1220 от 31.01.2017 г. по а.д. № 10508/2016 г., VII отд., ВАС; Решение № 1089 от 26.01.2017 г. по а.д. № 10251/2016 г., VII отд., ВАС; Решение № 827 от 20.01.2017 г. по а.д. № 6913/2016 г., VII отд., ВАС, и др.

⁵⁰⁴ Вж. Закона за администрацията и легалното определение в § 1, т. 1 ДР АПК.

⁵⁰⁵ Виж **Големинова-Михайлова, С.** Финансови правни отношения в системата на публичните средства от ЕСИФ. С., Сиела, 2017, глава втора, раздел втори за правомощията на УО, СО, и ОО съгласно европейското законодателство.

то се регламентира бюджетът на ЕС.⁵⁰⁶ **Споделеното управление на бюджета на ЕС** изисква от държавите членки да управляват и разходват публичните средства на ЕС от името на Съюза, като гарантират, че ще ги използват при спазване на законодателството.

Съгласно чл. 317 ДФЕС, Комисията изпълнява бюджета в сътрудничество с държавите членки в съответствие с разпоредбите на регламентите, приети по силата на член 322, на своя собствена отговорност и в рамките на заделените бюджетни кредити, съгласно принципа на доброто финансово управление. Държавите членки сътрудничат на Комисията, за да се гарантира използването на бюджетните кредити в съответствие с принципа на доброто финансово управление. **Регламентите определят задълженията на държавите членки за контрол и одит при изпълнението на бюджета, както и отговорностите, които произтичат от това. Те определят също отговорностите и особените ред и условия, съгласно които всяка институция участва в изпълнението на своите собствени разходи.** В рамките на бюджета Комисията има право, при спазване на ограниченията и условията, предвидени в регламентите, приети в изпълнение на член 322, да осъществява прехвърляне на бюджетни кредити от една глава в друга или от едно подразделение в друго. **Съгласно чл. 325, 1.** Съюзът и държавите членки се борят с измамата и с всяка друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат мерки в съответствие с разпоредбите на настоящия член, които имат възпиращо действие и предлагат ефикасна защита в държавите членки, както и в институциите, органите, службите и агенциите на Съюза. 2. Държавите членки приемат същите мерки за борба с измамата, засягаща финансовите интереси на Съюза, каквито предприемат за борба с измамата, засягаща собствените им финансови интереси. 3. Без да се накърняват други разпоредби

⁵⁰⁶ **Begg, I., H. Enderlein, J. Cacheux, M. Mojmir.** Financing of the European Union budget. Directorate General for Budget. European Commission. Brussels, Belgium, 2008. – <http://ideas.repec.org/p/ner/sciepo/infohdl2441-10059.html>.
Виж чл. 26, чл. 30, чл. 63, чл. 110, чл. 127, чл. 282, чл. 285, чл. 310–324 ДФЕС.

на Договорите, държавите членки координират действията си, насочени към защита на финансовите интереси на Съюза срещу измамата. За тази цел те организират заедно с Комисията тясно и редовно сътрудничество между компетентните власти. 4. Европейският парламент и Съветът, като действа в съответствие с обикновената законодателна процедура и след консултация със Сметната палата, приемат необходимите мерки в областта на предотвратяването и на борбата с измамата, засягаща финансовите интереси на Съюза, с цел да осигури ефективна и равностойна защита в държавите членки, както и в институциите, органите, службите и агенциите на Съюза. 5. Комисията, в сътрудничество с държавите членки, внася ежегодно в Европейския парламент и в Съвета доклад относно приетите мерки за прилагането на настоящия член.

На второ място, правомощията им са установени в стария и новия финансов регламент. Съгласно новия текст на финансовия регламент (чл. 62) ЕК отново изпълнява бюджета чрез споделено управление с държавите членки (споделено управление) съгласно чл. 63 и чл. 125–129.

На трето място, правомощията им са установен в секторните регламенти⁵⁰⁷: Регламент (ЕС) № 1303/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 17.12.2013 г. за определяне на общоприложими разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони и Европейския фонд за морско дело и рибарство и за определяне на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд и Европейския фонд за морско дело и рибарство, и за отмяна на Регламент (ЕО)

⁵⁰⁷ Подробна информация относно европейските нормативни актове, които са задължителни (делегираните регламенти (*Delegated acts*), регламентите за изпълнение (*Implementing regulations*) и др.), можете да намерите на интернет адреса на Европейската комисия, на: http://ec.europa.eu/regional_policy/index.cfm/en/information/legislation/; http://ec.europa.eu/agriculture/cap-post-2013/index_en.htm

№ 1083/2006 на Съвета⁵⁰⁸; Регламент (ЕС) № 1306/2013 на ЕП и на Съвета от 17.12.2013 г. относно финансирането, управлението и мониторинга на общата селскостопанска политика и за отмяна на регламенти (ЕИО) № 352/78, (ЕО) № 165/94, (ЕО) № 2799/98, (ЕО) № 814/2000, (ЕО) № 1290/2005 и (ЕО) № 485/2008 на Съвета⁵⁰⁹ (за Разплащателната агенция и Сертифициращия ѝ орган). В секторните регламенти са установени и изискванията по отношение на системите за финансово управление и контрол на Управляващия орган, Разплащателната агенция и Сертифициращия орган.

На четвърто място, в националното законодателство, в ЗУСЕСИФ и закона за подпомагане на земеделските производители⁵¹⁰ специални закони по отношение на АПК, съдържащи материалноправни и процесуалноправни норми.⁵¹¹ Схемата на страница 340 илю-

⁵⁰⁸ ОВ L 347, 20.12.2013, с. 320–469

⁵⁰⁹ ОВ L 347, 20.12.2013, с. 549–607

⁵¹⁰ Обн. ДВ. бр. 58 от 22.05.1998 г., доп. ДВ. бр. 77 от 18.09.2018 г. Вж. Решение № 15652/14.12.2018 г. по ад. № 11440/2017 г., IV отд., ВАС, с което се обявява нищожността Методика за определяне на санкциите след плащане по проекти по Програмата за развитие на селските райони 2007–2013 г., утвърдена от изпълнителния директор на ДФ „Земеделие“ и Определение № 14855/05.12.2017 г. по ад. № 13288/2017 г., 5-чл. с-в, Първа колегия, ВАС.

⁵¹¹ **Най-новите подзаконови нормативни актове, издадени в приложение на ЗУСЕСИФ** обхващат: ПМС № 189 от 28.07.2016 г. за определяне на национални правила за допустимост на разходите по програмите, съфинансирани от ЕСИФ, за програмен период 2014–2020 г.; ПМС № 162 от 5.07.2016 г. за определяне на детайлни правила за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по програмите, финансирани от ЕСИФ за периода 2014–2020 г.; ПМС № 161 от 4.07.2016 г. за определяне на правила за координация между управляващите органи на програмите и местните инициативни групи, и местните инициативни рибарски групи във връзка с изпълнението на подхода „Водено от общностите местно развитие“ за периода 2014–2020 г.; ПМС № 160 от 1.07.2016 г. за определяне правилата за разглеждане и оценяване на оферти и сключването на договорите в процедурата за избор с публична покана от бенефициенти на безвъзмездна финансова помощ от ЕСИФ; ПМС № 79 на Министерския съвет от 10.04.2014 г. за създаване на комитети за наблюдение на Споразумението за партньорство на Република България и на програмите, съфинансирани от ЕСИФ, за програмен период 2014–2020 г.; ПМС № 107 от 10.05.2014 г. за определяне на реда за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по програмите, съфи-

стрира институционалната рамка за управлението на средствата от ЕСИФ (източник МФ).

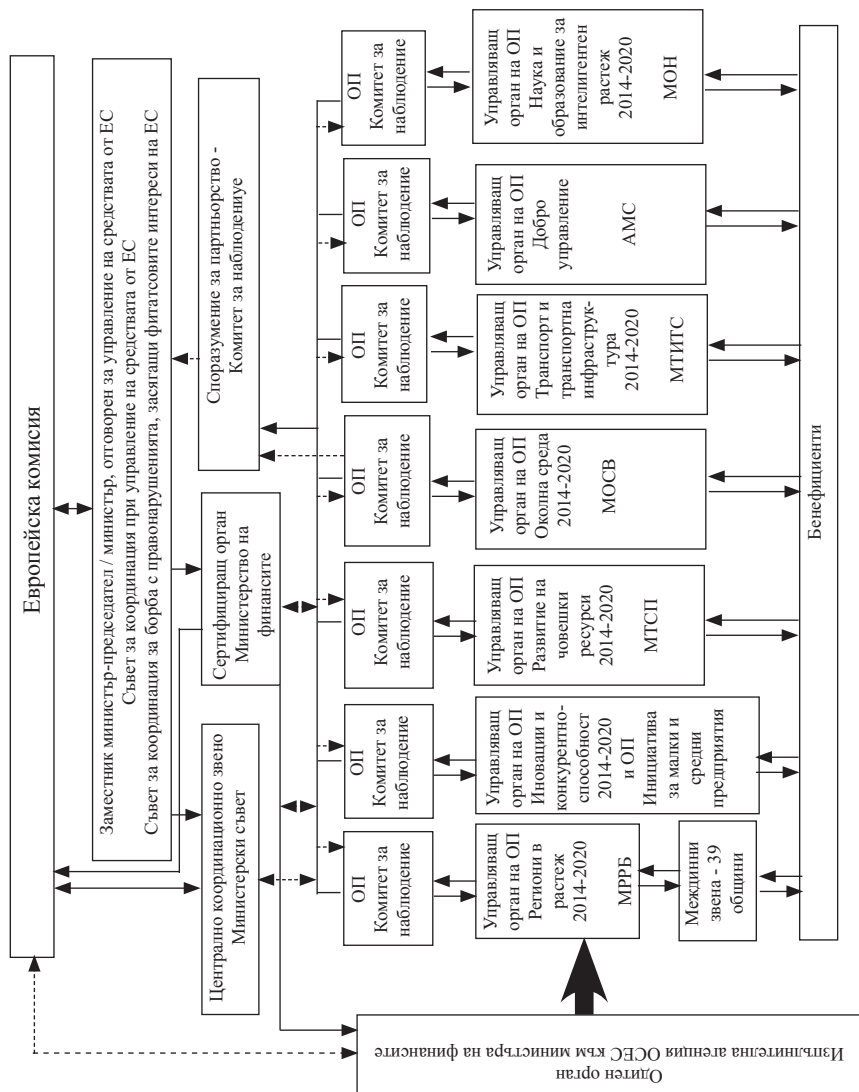
Доц. Атанас Симеонов изразява мнението, че разумно и лесно постижимо е изграждането на обща и централизирана административна структура в рамките на ЕС, която да администрира приходите от мита в бюджета на ЕС. При това подобна административна система не изисква разработване на нови програми, достатъчно е митническата администрация на всяка от държавите членки да бъде извадена от системата на националните митнически администрации и да бъде поставена в подчинение на изградената към Комисията Генералната дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“. Всяка от митническите администрации на държавите членки ще бъде пряко подчинена на генералната дирекция, като регионалните началници, респ. директори, ще бъдат назначавани от органите, определени за това в рамките на Комисията. Подобно решение крие в себе си огромен потенциал и възможност за оптимизиране на системата и увеличаване на размера на приходите

нансирани от ЕФРР, ЕСФ, КФ на ЕС и ЕФМДР за периода 2014–2020 г.; ПМС № 118 от 24.05.2014 г. за условията и реда за определяне на изпълнител от страна на бенефициенти на безвъзмездна финансова помощ от ЕФРР, ЕСФ, КФ, ЕФМДР, Финансовия механизъм на Европейското икономическо пространство и Норвежкия финансов механизъм; ПМС № 119 от 20.05.2014 г. за приемане на национални правила за допустимост на разходите по оперативните програми, съфинансирани от ЕФРР, ЕСФ, КФ на ЕС и от ЕФМДР, за финансовата рамка 2014–2020 г.; Наредба за определяне на правила за координация между управляващите органи на програмите и местните инициативни групи, и местните инициативни рибарски групи във връзка с изпълнението осчетоводяване, както и сроковете и правилата за приключване на счетоводната година по оперативните програми и програмите за европейско териториално сътрудничество; Постановление № 89 от 18.04.2016 г. за създаване на изпълнителна агенция „Сертификационен одит на средствата от европейските земеделски фондове“ и за приемане на нейния устройствен правилник; Наредба № 4 от 22.07.2016 г. за определяне на реда за съгласуване на проектите на документи по чл. 26, ал. 1 ЗУСЕИФ; Наредба за администриране на нередности по ЕСИФ; Наредба за определяне на процедурите за администриране на нередности по фондове, инструменти и програми, съфинансирани от Европейския съюз (НОПАНФИПСЕС).

в бюджета на ЕС от този вид дейност.⁵¹² Съображенията ми да не споделям подобно мнение са няколко. Националната митническа администрация действа и при условията на **споделено управление** при администрирането на ДДС, част от приходите от ДДС отиват и в приход на националния бюджет и не бихме могли да говорим за създаване на централизиран орган на ниво ЕС. Това би било нарушение и на принципа за субсидиарност. Това че ЕС има изключителната компетентност в областта на **митническия съюз** и митата (чл. 3, ал. 1, б. „а“ и чл. 30–32 ДФЕС), не означава, че трябва да се създава централизиран орган на ниво ЕС, тъй като не сме стигнали до федерално устройство на ЕС (можем да коментираме за нещо сходно с него в областта на общата валута и единния пазар), още повече, че едни от най-важните области, като отбрана, външни отношения, данъци и бюджет са в суверенитета на държавата членка. Дейността на митническата администрация е пряко обвързана с националната сигурност, която е интегрирана в държавния суверенитет. България има граници, които са външни за територията на ЕС, ето защо въпросът е изключително комплексен и деликатен.

Как ще функционира БНБ след влизането ни в банковия съюз и как ще се промени работата на БНБ? Дотогава пред какви предизвикателства е изправена централната банка?

⁵¹² Симеонов, А. Митнически съюз и обща митническа администрация на ЕС. – В: 10 години България в Европейския съюз – въздействие върху развитието на публичните политики и законодателството. С., ННУ, 2017, достъпна на: <http://ebox.nbu.bg/bgineu/>.



При всички случаи отново ще повторя, че Съюзът разполага с изключителна компетентност (чл. 3, § 1, б. „в“ ДФЕС) в областта на паричната политика на държавите членки, чиято парична единица е еврото, което ще изправи пред нови предизвикателства финансовоправната доктрина и практиката досежно правомощията на Централната банка.

Приключвайки анализа си, когато говорим за **финансова администрация и административно правосъдие** (респ. съдебна власт като цяло), изкушавам се да припомня текстове от споразумението за партньорство на Република България с ЕС. **В тях са очертани нуждите от подобряване на административния капацитет за справяне със съвременните предизвикателства от страна на българската администрация, както централна, така и местна, включително и органите на съдебната власт.** Тези нужди обосноваха и необходимостта от създаването на една от най-важните оперативни програми за програмен период 2014–2020 г., а именно **Оперативна програма „Добро управление“**⁵¹³, която се основава на разбирането, че силните, ефективни и прозрачни държавни и съдебни институции имат пряко хоризонтално отношение към постигането на всички цели, заложи в Стратегия „Европа 2020“, още повече, че тези цели са взаимосвързани. Неслучайно Стратегически приоритет 4 на Споразумението за партньорство – Добро управление и достъп до качествени административни услуги – е хоризонтален, т.е. има отношение към постигане на целите на всички останали приоритети. Основни слаби страни на България, изведени в SWOT анализа на споразумението за партньорство, които оперативната програма адресира, са **„сравнително неатрактивна административна среда и съдебна система, вкл. дял на сива икономика и корупция“, както и „Незавършени реформи в секторите... съдебна система, публична администрация“.**

⁵¹³ Виж съдържанието на Оперативна програма „Добро управление 2014–2020 г.“: http://bit.ly/OP_dobro_upravlenie_2014-2020

В заключение, при всички случаи, българските граждани, наред с останалите граждани на ЕС, **имат заслужено и защитено право на добра финансова администрация** (и в широк и в тесен смисъл на това понятие), независимо дали същата прилага правото на ЕС или само националното законодателство. Необходимо е да представим в нова светлина традиционната концепция в доктрината досежно понятията „функции“, „компетентност“ и „правомощия“ на органите на финансовата администрация и да надграждаме, с оглед на това, че „функциите“, „компетентността“ и „правомощията“ на някои от тях са установени и в правото на ЕС. Този аспект бих могла да го представя категорично като предизвикателство пред административноправната и финансовоправната доктрина и практиката. А какво мислят другите за нас и нашата администрация? Реформата на публичната администрация е бавна и е довела до много малко конкретни промени. България се нарежда сред държавите с най-ниски резултати в ЕС по капацитет на изпълнение (Bertelsmann Stiftung, 2017 г.). Докато изменението на този показател отбелязва подобрения в стратегическия капацитет и политиките, основани на обективни факти, капацитетът на изпълнение изглежда като цяло в застой.⁵¹⁴

⁵¹⁴ Доклад за България за 2018 г., включващ задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси, придружаващ Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета, Европейската Централна Банка и Еврогрупата – Европейски семестър за 2018 г.: оценка на напредъка в структурните реформи, предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси и резултати от задълбочените прегледи в съответствие с Регламент (ЕС) № 1176/2011 (Брюксел, 7.3.2018 SWD(2018) 201 final), с. 43.

§ 3.3. Традиции и предизвикателства

А. Традиции

Каква е връзката на съвременната КРБ с Търновската конституция в областта на финансовото право, финансовата система и финансовата администрация? Дали сме пренесли традициите от Търновската конституция в новата ни конституция? Да отправим поглед назад⁵¹⁵, преди да очертаем днешните предизвикателства в доктрината и практиката. Поначало финансовите основи на държавното управление в новата българска държава са поставени още преди Учредителното събрание, тъй като е съществувала остра нужда от въвеждането на ред в публичните финанси, с оглед осигуряване на приходи за съществуването на новата българска държава и осъществяването на контрол върху извършването на разходите от бюджета. Началните стъпки за административно устройство и гражданско управление на българските земи след Освобождението са направени още в края на 1876 г., когато към Главното командване на руската армия се създава Канцелария за гражданско управление на освобождаваните зад Дунава земи, ръководена от княз Владимир Черкаски. През 1878 г. се създава Съвет на управление на императорския руски комисар, начело с княз Дондуков-Корсаков, който е съставен от седем отдела със статут на министерства. Сред тях са отдел „Финансов“ и отдел „Митници“. На 25.01.1879 г. се утвърждава Уставът на Българската народна банка. Тя има за цел да съдейства за правилното развитие на търговията, регулирането на търговските отношения и кредита. На 21.05.1879 г. се утвърждава Инструкция за дейността на БНБ, с която се определят задълженията и дейността на служителите, правилата за извършване на банковите

⁵¹⁵ Изследването за Търновската конституция бе представено по време на научна конференция и включено в сборник с доклади. Вж. **Големинова, С.** Финансови основи на държавното управление според Търновската конституция. – В: Сборник 135 години от приемането на Търновската конституция. Научна конференция. Сиби, С., 2014, с. 426–434.

операции и за водене на счетоводството и деловодството, уредбата на банковото хранилище и неговата охрана. На 01.03.1879 г. княз Дондуков-Корсаков утвърждава „Смета разходам, назначенным к производству из Болгарских доходов с 1 марта 1879 года по 1 марта 1880 года“. Първият бюджетен документ на Княжество България има само разходна част, разработена във френски франкове. **Интересна информация се съдържа и в записката за дейността на привременното руско управление в България по отношение на по-правилното устройство на финансовата част и на народния кредит, прочетена по поръчение на императорския руски комисар, княз Александър Михайлович Дондуков-Корсаков, пред Българското Народно събрание на 14.03.1879 г. от проф. Марин Дринов.** В записката, на с. 10–12, се казва: „след като се поуздрави в Княжеството редът и правосъдието, стана възможно да се помисли и за по-правилно устройство на финансовата част и на народния кредит... **Пестенето в разносните е било едно от най-големите грижи на управлението... Към работите по финансовия клон на управлението се отнася и преглеждането на устава на земеделческите каси и възстановяването им навсякъде в княжеството... По финансовото управление грижа е вземана за устройството на митарствените приходи в княжеството... Дадени са еднообразни правила за деловодството, за касовата и бухгалтерската отчетност. ... Дадени са форми за статистическото забележаване и вървежа на търговията“ и др.⁵¹⁶**

Същинското конституционно изграждане на финансовата система и публичните финанси обаче започва след приемането на Търновската конституция на 16.04.1879 г. Търновската Конституция определя функциите и компетентността на централните органи на държавна власт. Това са:

- **Народното събрание:** чл. 44: Ни единъ законъ не може да се издаде, допълни, измени, и отмени, докле той понапредъ

⁵¹⁶ Учредително Българско Народно събрание в Търново, 1879. Дневници. Народно събрание на Република България. Народна библиотека „Св. Св. Кирил и Методий“, 2009 г.

не се обсъди и приеме от Народното събрание, което има право така също и да тълкува неговия истинен смисъл – приема финансовите и данъчните закони; само Народното събрание има право да решава, упазени ли съ всичките наказания във тая Конституция условия, при издаването на някой закон – чл. 49; да опрощава изостанали данъци и всякакви недобри бери, на които прибирането се вижда невъзможно – чл. 105, т. 3. Член 105 т. 4 и 5 обсъжда ежегодния бюджет на приходите и разходите; преглежда сметките за разнасяне на сумите, които са назначени по бюджета; чл. 123 дава съгласие за вземане на държавен заем (Ни един заем не може да се направи без съгласието на Народното събрание); чл. 105, т. 6: да преглежда сметките на **Върховната сметна палата**, която е длъжна да му представя подробни изложения за изпълнението на бюджета; обсъжда предложения за държавни займове, за уголемяване, намаляване или туряне данъци и всякакви бери, а също и за разхвърлянето и за реда на събирането му – чл. 105, т. 2; Народното събрание, по предложение на финансовия министър, определя колко и какви монети могат да се нарежат и др.;

• **Князът:** чл. 45 предвижда, че приетият от НС закон се представя на княза за утвърждение, което означава, че всички финансови закони минават за утвърждение от княза; също така чл. 149 гласи: „Исполнителната власт под върховен надзор и ръководството на Княза (чл. 12) принадлежи на Министрите и на техния Съвет“; **в същото време съгласно чл. 70:** „Князът и Наследникът на престола се освобождават от всякакви данъци, държавни бери и тегоби; **правото за финансова амнистия** принадлежи на Княза заедно с Народното събрание“ и др.;

• **Сметна палата** – такъв орган е създаден още тогава, защото международната практика и принципите за прилагане на бюджетната система поражда необходимостта от съществуването на редовна отчетност и контрол на използване-

то на държавните средства. Това налага създаването на специален висш финансов контролен орган, стоящ между законодателната и изпълнителната власт. В Търновската конституция, чл. 105, т. 6, под влияние на чл. 116 от белгийската Конституция от 07.02.1831 г., се предвижда създаването на Върховна сметна палата като конституционна институция с парламентарен мандат и предназначение да следи изпълнението на държавния бюджет, като за всяка една финансова година представя доклад за това изпълнение пред Народното събрание. Задачите, които се възлагат на Сметната палата, в своята същност са опит да се приложи волята на Народното събрание, изразена в Закона за бюджета на държавата, като се упражнява контрол върху приходите и разходите по бюджета, относно правилността и законосъобразността на разходите чрез проверка на разходооправдателните документи и на отчетите на отделните отчетници. Първият български Закон за Върховната сметна палата е приет на 14.02.1880 г. и е утвърден с княжески указ на 17.02.1880 г. Той е необходимо условие за функционирането на финансовата система в България.

• Що се отнася до изпълнителната власт, съгласно чл. 149 от Търновската конституция тя се осъществява: „подъ върховний надзоръ и ръководството на Князя” (чл. 12) и „принадлежи на Министрите и на техний Министерски Съветъ“. Чл. 150: „Министерский Съветъ състои отъ всичките Министри. Единъ отъ тяхъ, по изборъ отъ Князя, назначава се за председателъ на Съвета“.⁵¹⁷ Съгласно чл. 161 и 162 от ТК има шест министерства⁵¹⁸ с министър начело,

⁵¹⁷ „148. Върховните Правителствени Уредби съ: 1). Министерский Съветъ. 2). Министерствата.

149. Изпълнителната властъ подъ върховний надзоръ и ръководството на Князя (чл. 12) принадлежи на Министрите и на техний Съветъ.

150. Министерский Съветъ състои отъ всичките Министри. Единъ отъ тяхъ, по изборъ отъ Князя, назначава се за председателъ на Съвета.“

⁵¹⁸ „161. Министерства има шесть: 1). Министерство на Външните работи и Исповеданията. 2). Министерство на Вътрешните работи. 3). Министерство на

като едно от най-важните се очертава министерството на финансите.

• **Министерство на финансите и Министър на финансите, който е централният специализиран орган на изпълнителната власт, провеждащ финансовата политика на държавата.** За първи министър на финансите на 05.07.1879 г. е назначен Григор Начович. Структурата на Министерство на финансите се определя на 17.07.1879 г. Министерството осъществява управление, организация и контрол на държавните данъци, мита и налози, финансов контрол и ръководство на касовата служба на държавата и държавния бюджет, управление на държавните имоти; подготвя закони, укази, правилници и други нормативни актове в областта на финансовата и данъчната политика.

Разгледана в по-широк смисъл, финансовата система на младото българско княжество включва и кредитните институции (Българска народна банка и земеделските каси). На 18.01.1885 г. Четвъртото Обикновено Народно събрание приема Закон за учредяване на Българската народна банка, по силата на който тя става държавно кредитно учреждение. Българската народна банка извършва следните операции: приемане на пари на лихвени и безлихвени влогове и на текущи сметки; приемане с лихва на съдебни и други правителствени влогове, както и капиталите на спестовните каси; даване на заеми срещу залог на недвижими имоти за срок до 1 година; даване на заеми и отваряне на текущи сметки срещу залог на стоки, ценни книжа, ценни метали и ценни вещи, сконтиране на полици, записи и др.; сконтиране на бонове на държавното съкровище и даване на заеми на държавата срещу такива бонове, даване на заеми на окръжия, общини, земеделски каси; и др. **Утвърждаването на българския лев става**

Народното Просвещение. 4). **Министерство на Финансите.** 5). Министерство на Правосъдието. 6). Военно Министерство.

162. На чело на всеко едно министерство намира се министър.“

на 27.05.1880 г. Приема се Закон за правото на сечене на монети, с който се създава националната парична единица на България. „Чл. 1. Правото за рязане на монети принадлежи изключително на държавата. Народното събрание, по предложение на финансовия министър, определя колко и какви монети могат да се нарежат. Чл. 2. Монетната единица в България е Левът, който се подразделя на сто стотинки.“

В центъра на финансовата система и тогава стои бюджетът. Централно място във финансовата система [...] на младата държава заема бюджетът, в който е съсредоточен общодържавният централизиран фонд от парични средства [...]. Значението на бюджета се определя не само от неговия обем, а и от водещата роля във финансовата система [...]. Правомощията на НС по отношение на бюджета са установени в чл. 105, т. 4 и 5 ТК, чл. 119, 120, 121 и 122.⁵¹⁹ **На 17.12.1884 г.** Четвъртото Обикновено Народно събрание приема Закона за отчетността по бюджета. **Зако­нът за общините е приет на 23.09.1882 г.** С него се предвижда планирането на всички приходи и разходи, тяхното гласуване и разпределяне в общинските съвети.

⁵¹⁹ „105. Народното събрание има: 4. Да обсъжда ежегодния бюджет на приходите и разходите. 5. Да преглежда сметките за разнасяне на сумите, които са назначени по бюджета.

Глава XVII – ЗА БЮДЖЕТА

119. Бюджетът се представя на Народното събрание за разглеждане ежегодно.

120. Бюджетът, откакв се приеме от Народното събрание, представя се на Князя за утвърждение.

121. Народното събрание разглежда проекта на Бюджета, статия по статия, и ако измени или отмахне некая от тях, излага причините, които го карат да направи това.

122. Кога се случи да не може да се свика Събранието, а треба да станътъ разности, които не могатъ да се оставятъ за после, има сила и действие бюджетътъ на последната година подъ отговорностъ на министрите, докле да се одобрятъ нхните распореджания отъ Народното събрание въ първата сессия, която има да стане.

Израз на държавния суверенитет е данъчният суверенитет и възможността Народното събрание да установява едностранно вида и размера на данъците. А на основание чл. 69: „Всекой подданик на Българското Княжество, безъ изключение, длъженъ е да плаща определените по закона даждия и държавни бери и да носи тегобите.“ Съгласно цитираните по-горе конституционни разпоредби, данъкът може да съществува само когато е установен и размерът му е определен със закон. Този конституционен принцип се отнася до всички елементи, определящи размера на данъка – данъчен обект, данъчна основа, данъчна единица, данъчна ставка и пр. Принципът, че създадените не със закон данъчни уредби са противоконституционни, се прилага още тогава.⁵²⁰

От анализа на действащото тогава данъчно законодателство (Закон за данъците беглик (върху овцете) и серчим (върху свинете), Данък върху спиртните питиета и Правилник за правото на фабрикация, с които се облагат спиртните питиета, Закон за гербовия сбор, Закон за данъка върху наемната стойност на недвижимите имоти (иджар), Закон за патентите, Закон за тютюна, Закон за данъка върху занятията, Закон за изключителното право на държавата да приготвя, внася и продава карти за игра, Закон за поземления данък, Закон за солта и др., приети и действащи до 1908 г. закони) се обосновава изводът, че последователно е прокаран принципът за законоустановеност на данъците и техния задължителен характер, както и едностранното им определяне от държавата, с оглед на това, че те са основни бюджетни приходи. За разлика от днес, тогава се установяват и лични данъци, а не само имуществени и подоходни. Пример за това е Законът за военната служба – или, както се нарича, Закон за носене тегобите на военната служба. Още тогава данъците се характеризират като невъзвръщаемо безвъзмездно парично

⁵²⁰ Виж Решение № 9/1996 г. на КС.

плащане⁵²¹ (макар и не още от първия момент) в полза на държавата, едностранно установено със закон по общ начин в тежест на субектите на данъчните задължения.

Изградена е и данъчната администрация, т.е. бирничествата – на 17.10.1896 г. е одобрен Правилник за „главните бирничества“. В него се включват: условията за назначаване и уволнение на персонала, видовете служебни дейности, които се извършват в бирничествата, правила при водене на кореспонденцията и деловодството и контрола.

Що се отнася до митата, чрез издадения указ държавата е искала да обяви открито още от самото начало, че митата на стоките, внасяни в нейните предели, са нещо различно от митата, събирани от отоманската държава и те са израз на държавния суверенитет.

На 30.09.1884 г. се утвърждава подписаното митническо споразумение между Княжество България и Източна Румелия за безмитен внос на местните произведения. От първите нормативни актове, които са издадени, правят впечатление указите за създаване на нужното число митници и митарствени пунктове по южните граници на Княжеството и за уреждане на дипломатическите отношения на България със съседните държави. На 03.12.1884 г. Четвъртото Обикновено Народно събрание приема Закона за митниците. Съгласно разпоредбите му, срокът за транзит на стоките се променя от 6 на 3 месеца, защото България „не е тъй дълга страна“. Оформя се специален раздел за стоки, които „се пренасят по железните пътища“, както и преминаването на стоки транзит в „опломбирани вагони“. Разрешава се безмитното изнасяне на тютюн на листа, вино, ракия, грозде, плодове и зеленчуци, книги, картини и „образи (черковни икони)“.

В последващото изложение ще най-сетне ще споделя виждането си за понятията „финансова система“, „публични фи-

⁵²¹ Парично плащане: Десятъкът е регулиран на 14.12.1892 г. Шестото Обикновено Народно събрание, на третата си редовна сесия, приема Закон за плащане на десятъка. В изложението на мотивите по законопроекта, министърът на финансите Иван Салабашев пише: „През настоящата година изтича срокът на закона за десятъка от 17.12.1888 г. и трябва да променим натуралната десетична система с парично издължение на тоя данък“.

нанси“, „контрол“, „финансов контрол“, „надзор“, „одит“, които се преразглеждат понастоящем от финансовата теория.⁵²²

Б. Тенденции във финансовоправната доктрина

Редица съвременни изследователи търсят отговори и предлагат решения и концепции, свързани с тези ключови за финансовото право понятия, които са вече инкорпорирани в действащото законодателство, както и в правото на ЕС. Опирайки се на общоприетата финансовоправна доктрина и трудовете на акад. Петко Стоянов, проф. Милчо Костов, проф. Ангел Ангелов, проф. Страшимир Кучев⁵²³, проф. Георги Петканов⁵²⁴, проф. Любен Караниколов, проф. Сашо Пенев, проф. Валери Димитров, проф. Емил Златарев⁵²⁵, проф. Иван Стоянов⁵²⁶, доц. Юри Кучев⁵²⁷ и други⁵²⁸, ще се опитам да представя заключенията си. Идеята за този раздел, обаче, бе инспирирана от най-новите изследвания на проф. Валери Димитров.

На първо място, досежно понятието „публични финанси“ вече няма спорове, тъй като имаме легално определение в чл. 3 ЗПФ.

На второ място, що се отнася до понятието „финансова система“, то липсва легално определение на това понятие, но то

⁵²² Вж. **Mihaylova-Goleminova, S.** Bulgarian Financial Law and the European Legal and Financial System. // Financial Law Review, 2018, № 4.

⁵²³ **Кучев, С.** Система на финансовия контрол. С., Наука и изкуство, 1962; **Кучев, С.** Актът за начет. С., Наука и изкуство, 1974.

⁵²⁴ **Петканов, Г.** Правен режим на финансовата ревизия. Автореферат за кандидатска дисертация. С., 1983.

⁵²⁵ **Златарев, Е.** Държавен вътрешен финансов контрол и имуществена отговорност. С., Сиела, 2004, **Златарев, Е., Христофоров, В.** Финансово право на НР България. С., ВИИ, „Карл Маркс“, 1983.

⁵²⁶ **Стоянов, И.** Видове контрол за законност в сферата на публичните финанси. С., Феня, 2004.

⁵²⁷ **Кучев, Ю.** Държавен финансов контрол.

⁵²⁸ Виж: **Костов, М.** Финансова система и система на финансовоправно регулиране (Законодателни проблеми), **Костов, М.** Имуществена отчетническа отговорност. С.: БАН, 1968.

обхваща според мен системата на „публичните финанси“ и банковата и небанковата подсистеми на финансовата система (аргументите се съдържат в предходното изложение).

В западната литература се споделя разбирането, че основните функции на **финансовата система** са: (i) осигуряване на надеждни механизми за плащане от разстояние; (ii) мобилизиране на капитал от спестители, които притежават повече финансови ресурси, отколкото могат да използват; (iii) избор на проекти сред тези, търсещи инвестиции; (iv) управление на работата на изпълнителите по проекти, в които са извършени капиталовложения; и (v) управление на риска. Съществуват институции и финансови инструменти, които контролират и управляват риска, и други, които подпомагат инвеститорите в преценката на риска.⁵²⁹ **Институционалните компоненти на финансовите системи [...] традиционно се разделят на два компонента: първо: финансови посредници като банки, спестовни и кредитни институции, пенсионни фондове, взаимни фондове и застрахователни компании; и второ, финансови пазари като капиталови пазари, пазари на облигации, деривати и опции, фючърси и стокови пазари, както и спомагателни играчи, улесняващи изготвянето и разпространението на информация, която дава възможност на пазарите да работят.**⁵³⁰ Финансовата система е икономическа система [...] Тя е също така динамична система, предмет на непрестанни промени в резултат на променящите се нужди на глобалната търговия и иновативните предложения на технологиите [...] Нормативната уредба обаче е правна система. И макар основните ѝ политики да произлизат от икономиката, съдържанието на регулаторните норми е правно. Несъответстви-

⁵²⁹ Armour, J., D. Awrey, P. Davies, L. Enriques, J. Gordon, C. Mayer, J. Payne. Principles of Financial Regulation. Oxford University Press, 2016, p. 22–23.

⁵³⁰ Armour, J., D. Awrey, P. Davies, L. Enriques, J. Gordon, C. Mayer, J. Payne. Op. cit., c. 23.

ето между икономическите основи и правната надстройка създава пречки при осмислянето. Адвокати, регулаторни органи и съветваните от тях играчи на пазара възприемат системата от гледна точка на правните източници – законодателните изявления, които дават законова сила на регулаторната надстройка. Тези правни източници представляват моментни политики, които улавят как законодателите възприемат регулацията в конкретен времеви момент. Да се опитваме да разберем целите на финансовата регулация като присъщи на – в смисъл свойствени на – правните норми, означава да разглеждаме функциите ѝ по-скоро в исторически, отколкото в съвременен смисъл. Оригинаността не е добра основа за нововъведения.⁵³¹

Подкрепа на тезата ми е фактът, че стабилният финансов сектор е важен етап по пътя към еврозоната. Приемането на еврото означава и присъединяване към Банковия съюз. Следователно, изключително важно е да се гарантира стабилността и доброто регулиране на финансовия сектор, както и системният надзор – и по-конкретно надзорът върху значими институции⁵³². В допълнение, съображенията ми са следните: на първо място трябва да припомним преките последствия върху публичните финанси от неотдавнашната нестабилност на една от най-големи ни банки (Корпоративна търговска банка) и БНБ; на второ място, отново трябва да припомним проблемите с КФН и застрахователно дружество „Олимпик“; на трето място, прегледът на преговорните глави⁵³³ по-долу, по които кандидатките за членство в ЕС преговарят в мо-

⁵³¹ Armour, J., D. Awrey, P. Davies, L. Enriques, J. Gordon, C. Mayer, J. Payne, *Op. cit.*, p. 644.

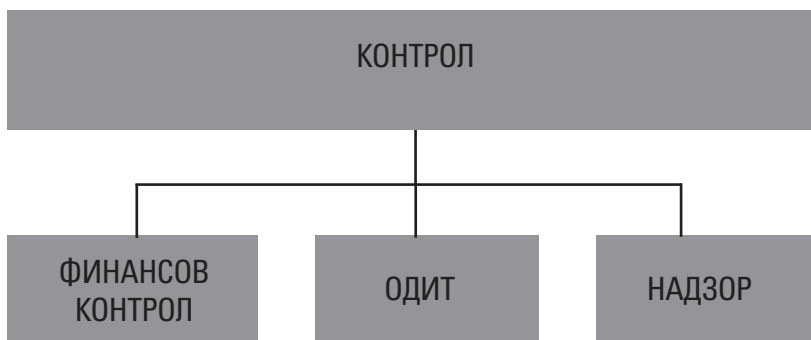
⁵³² ЕК отразява наблюденията си досежно финансовия сектор в годишните си доклади за конвергенцията по линия на европейския семестър, които бяха посочени по-горе.

⁵³³ Достъпни на английски език на интернет страницата на ЕК: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en.

мента и следва да покрийт изискванията на *acquis* в областите, които коментираме по-горе, недвусмислено потвърждава тезата ми.

На трето място, по отношение на понятието „контрол“, той винаги е бил съгласно доктрината четвъртият компонент от предмета на правно регулиране на финансовото право. Контролът винаги е елемент на понятието управление, независимо дали става въпрос за финансова администрация в широк или тесен смисъл на думата. Когато говорим за четвъртия компонент от предмета на правно регулиране на финансовото право, то мисля, че **трябва самостоятелно да разглеждаме в неговия обхват понятията „финансов контрол“, „надзор“ и „одит“,** основавайки се на достиженията на правото на ЕС и националното ни законодателство, както и международните стандарти.

В допълнение, понятията **„финансов контрол“, „надзор“ и „одит“** трябва да се употребяват със самостоятелното си значение, което произтича от тяхната същност и правната им уредба в позитивното право. При това, без излишни опити за усложнения от страна на доктрината досежно квалификацията им, за да бъдат разбираеми за финансовата администрация и практикуващите юристи. Различни видове квалификации са правени многократно от изследователите, които споменах по-горе.



Терминът „**финансов контрол**“ има легално определение в позитивното право. То е дадено в действащото ни законодателство за пръв път в § 1, т. 11 от ДР на ЗСМП: „**всяка форма на контрол, свързана с управлението на публични средства и дейности, осъществявана чрез специализирани правомощия и процедури, включително бюджетен контрол, финансов инспекционен контрол, данъчен контрол, митнически контрол и други подобни.**“ Когато говорим за „**финансов контрол**“ многократно подчертах, че той е тясно свързан и с публичните финанси на ЕС – **приходите и разходите на бюджета на ЕС и контрола върху тази дейност**⁵³⁴ (чл. 310–325 ДФЕС). Дори във финансовия регламент има легално определение на понятието „контрол“ за целите на регламента (чл. 2, т. 19): „контрол“ *означава всяка мярка, предприета с цел да се осигури разумна увереност по отношение на ефективността, ефикасността и икономичността на операциите, надеждността на отчетността, опазването на имуществото и информацията, предотвратяването, разкриването и коригирането на последиците на измами и нередности, както и последващите действия във връзка с тези измами и нередности и подходящото управление на рисковете, свързани със законосъобразността и редовността на извършените операции, като се взема предвид многогодишният характер на програмите, както и естеството на съответните плащания. Контролът може да включва различни проверки, както и изпълнението на всякакви политики и процедури за постигане на целите, посочени в първото изречение.*

Финансовият контрол в контекста на публичните финанси на ЕС и националните публични финанси, е в основата на

⁵³⁴ По отношение на публичните финанси на ЕС виж 5th edition of European Union Public Finance: http://ec.europa.eu/budget/news/article_en..cfm?id=201501061636.

функциите и правомощията на специализираната ни същинска финансова администрация органите на изпълнителната власт, които имат функции, компетентност и правомощия, свързани с управлението и контрола на публичните средства – европейски и национални (стабилността на органите и техния административен капацитет да прилагат правото на ЕС са елементи на Копенхагенските критерии, както бе посочено още в първа глава):

- **на първо място**, органите на приходната администрация – НАП⁵³⁵, Агенция „Митници“⁵³⁶, администриращи приходи и за

⁵³⁵ **Преговорна Глава 16 „Данъчно облагане“** посочва: Достиженията на правото в областта на данъчното облагане покриват непрякото облагане, а именно данък добавена стойност (ДДС) и акцизите. Главата описва обхвата, определенията и принципите на ДДС. Акцизите върху тютюневи изделия, алкохолни напитки и енергийни продукти също са обект на законодателството на ЕС. Що се отнася до прякото данъчно облагане, общностното право покрива някои аспекти от облагането на доход от спестявания на физически лица и корпоративните данъци. Освен това, държавите членки имат ангажимента да спазват принципите на Кодекса за поведение при корпоративното данъчно облагане, насочен към елиминирането на вредни данъчни мерки. Административното сътрудничество и взаимната помощ между държавите членки има за цел да гарантира гладкото функциониране на вътрешния пазар по отношение на данъчното облагане и предоставя инструменти за предотвратяване на вътрешнообщностното отклонение от данъчно облагане и избягването на данъци. Държавите членки трябва да гарантират наличието на необходимия капацитет за изпълнение и прилагане, включително свързаност със съответните компютризирани системи за данъчно облагане в ЕС.

⁵³⁶ **Преговорна Глава 29 „Митнически съюз“** посочва: Правото на митническият съюз се състои почти изцяло от норми, които са пряко обвързващи за държавите членки. То включва Митническия кодекс на ЕС и прилагащите клаузи, комбинираната номенклатура, общата митническа тарифа и клаузите за класификация на тарифите, митническите облекчения, суспендираните мита и определени тарифни квоти, както и други клаузи, като например клаузи относно митническия контрол върху фалшиви и пиратски стоки, прекурсори, износ на културни ценности, както и относно взаимната административна помощ по митнически въпроси и транзит. Държавите членки трябва да се уверят, че е налице необходимият капацитет за изпълнение и прилагане, включително свързаност със съответните компютризирани митнически системи на ЕС. Митническите услуги трябва също така да гарантират достатъчен капацитет за изпълнение и прилагане на специални правила, установени в свързани области на общностното право, като например външна търговия.

бюджета на ЕС,⁵³⁷ местна общинска приходна администрация;

- **на второ място**, органите, които управляват и контролират разходната част на националния бюджет (бюджета на общините), респективно бюджета на ЕС (като за целта се изгражда институционална рамка от органи, които разгледахме по-горе, включително и администратори на помощ по смисъла на закона за държавните помощи – Управляващ орган, Сертифициращ орган, Одитен орган, Разплащателна агенция и др.;

- **на трето място**, органите, които упражняват контрол и одит при извършване на предходните дейности в: Агенция за обществени поръчки⁵³⁸, Министерство на финансите (държавни помощи, и т.н.), Изпълнителна агенция „Одит на средствата от ЕС“, Дирекция „Защита на финансовите интереси на Европейския съюз“ (АФКОС) в Министерство на вътрешните работи, др., Агенция за държавна финансова инспекция.

В условия на членство в ЕС по отношение на споменатите органи се прилагат общите, международно приети принципи за

⁵³⁷ **Преговорна Глава 33 „Финансова и бюджетна уредба“** посочва: Тази глава обхваща правилата относно финансовите ресурси, необходими за финансиране на бюджета на ЕС („собствени ресурси“). Тези ресурси се състоят основно от приноса на държавите членки въз основа на собствени ресурси от митнически и селскостопански налози и налози върху захарта; ресурси, основаващи се на ДДС; и ресурси, основаващи се на нивото на brutния национален доход. Държавите членки следва да разполагат с подходящ административен капацитет за адекватна координация и надлежно изчисляване, събиране, плащане и контрол на собствените ресурси. Правните норми в тази област са пряко обвързващи и не изискват транспониране в националното право.

⁵³⁸ **Преговорна Глава 5 „Обществени поръчки“** посочва: Достиженията на правото в областта на обществените поръчки включват общите принципи за прозрачност, равно третиране, конкуренция и липса на дискриминация. В допълнение, по отношение на координирането на възлагането на обществени договори за строителство, услуги и доставки, традиционни възложители и специални сектори, се прилагат специфични правила на ЕС. Правото на общността също така поставя определени правила за преглед на процедурите и наличието на мерки за защита. Необходими са специализирани прилагащи органи.

добро финансово управление и контрол в областта на държавния вътрешен финансов контрол; външния и вътрешния одит; мерките за контрол, касаещи собствените ресурси на ЕС; мерките за защита на финансовите интереси на ЕС в областта на собствени приходи и разходи на ЕС.⁵³⁹

В съвременната ни правна доктрина задълбочен анализ **на контрола** прави доц. **Юри Кучев**: „Контролът като дейност се изразява в съпоставяне на фактическото поведение на органите и лицата с действащото законодателство. Финансово-контролната дейност винаги се изразява в съпоставянето на това, което ще се извърши, което се извършва или което е било извършено, с онова, което лицата са длъжни или са били длъжни да извършат, съобразно с действащото законодателство. Фактически извършеното се отразява в счетоводната документация, съобразно изискванията на Закона за счетоводството, Международните счетоводни стандарти и Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Спазват се изискванията на цялото законодателство, а не само на счетоводното такова. ... Така се стига до последната група обществени правоотношения, наречени „контрол-

⁵³⁹ Преговорна Глава 32 „Финансов контрол“ посочва: въвеждане на международно признати стандарти и добра практика на ЕС в областта на вътрешния контрол в публичния сектор, базиран на принципа на децентрализираната управленска отговорност. Вътрешният контрол в публичния сектор следва да се прилага в целия публичен сектор и да включва вътрешен контрол на финансовото управление на национални средства и средства от ЕС. По-конкретно, правната уредба изисква наличието на ефективни и прозрачни системи за управление, включително отчетност за постигане на целите; функционално независим вътрешен одит; и съответните организационни структури, включително централна координация на вътрешния контрол в целия публичен сектор. Тази глава изисква също така наличието на институционално, оперативно и финансово независима институция за външен одит, която осъществява своя одитен мандат в съответствие със стандартите на Международната организация на върховните одитни институции (INTOSAI) и се отчита пред парламента относно използването на ресурсите на публичния сектор. В допълнение, тази глава също така обхваща защитата на финансовите интереси на ЕС срещу измами в управлението на средствата от ЕС и защита на еврото срещу фалшифициране.

ни“⁵⁴⁰. Особеното при тази група правоотношения е, че те не следват от развитието на предходните четири групи правоотношения, а се развиват по повод на правилното възникване и развитие на всяка една от предходните групи обществени правоотношения. Другояче казано, става дума за система от контролни органи. Става дума за вътрешен финансов контрол, осъществяван от Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ). Вътрешен контрол, защото АДФИ е част от изпълнителната власт и контролът, който тя осъществява над самата изпълнителна власт, се явява вътрешен за нея. На следващо място става дума за бюджетен контрол, осъществяван от органите на Сметната палата. Този контрол е форма на външен финансов контрол, защото Сметната палата е висш и независим държавен орган (съществуването ѝ е предвидено в самата Конституция) и контрола, който се упражнява от нея по отношение на изпълнителната власт, за изпълнението на държавния бюджет се явява външен за нея. Естествено тук се включват и банковият надзор, упражняван от БНБ, данъчният контрол, осъществяван от НАП и т.н. Темата, свързана с настоящото изложение, е свързана само с контрола, осъществяван от АДФИ⁵⁴⁰, конкретизира авторът.

По отношение на „**финансовия контрол**“⁵⁴¹ като институт на българското финансово право, **проф. В. Димитров** отбелязва, че тези промени проблематизират традиционния смисъл, който досега се е влагал в понятието за финансов контрол, поставят неизбежни въпроси за неговото съдържание, отделни компоненти и обхват, съответно за наличието на вътрешносистемни качества, за адекватността на нормативната му уредба и, в крайна сметка, за мястото в системата на позитивното финансово право. На тези въпроси може да се даде отговор само ако тези проблеми се разглеждат и анализират в по-широкия контекст на такива явления и съответно науч-

⁵⁴⁰ **Кучев, Ю.** Държавен и финансов контрол, с. 89–90

⁵⁴¹ Виж: **Стоянов, И.** Видове контрол за законност в сферата на публичните финанси; **Златарев, Е.** Държавна финансова инспекция и имуществена отговорност.

ни понятия (теоретичните конструкции), които ги отразяват, като „финансова система“, „система на финансовоправно регулиране“, „публични финанси“, „финансово управление и контрол в публичния сектор“⁵⁴². Той изчерпателно изследва авторите, които са правили изследвания в областта на финансовия контрол, като извежда основни тези и изключения за финансовия контрол в съвременното състояние в правната ни система.

Изследването на проф. Валери Димитров поставя още веднъж въпроса, с оглед на настоящото изследване, какво обхваща понятието „**надзор**“. Какво означава това? Както бе посочено по-горе, нито Сметната палата (одит), нито КФН и БНБ (надзор) са органи на изпълнителната власт. Като ръководители на държавни институции, създадени със закон, управителят на БНБ и председателят на Сметната палата са **носители на административни правомощия, овластени въз основа на закон**. БНБ и КФН са независими държавни органи, чиито правомощия са установени в КРБ и в специални закони. Те извършват специфичен вид контрол, каквито са „**одитът**“ и „**надзорът**“. Например органите на БНБ издават индивидуални административни актове⁵⁴³ по силата на Закона за кредитните институции. Подобно е и при КФН. Обосновавам се с конкретни разпоредби, които бяха посочени по-горе.

⁵⁴² Виж: **Димитров, В.** Финансовият контрол като институт на българското право. // Правна мисъл, 2013, № 1, с. 32. Понятията „**финансова система**“ и „**система на финансовоправно регулиране**“ например са обект на изследване в едноименната монография на проф. М. Костов (вж. **Костов, М.** Финансова система и система на финансовоправно регулиране. Законодателни проблеми. С., БАН, 1986), а понятието „публични финанси на (буржоазната държава)“ е криптикувано от него (вж. **Костов, М.** Финансови правни отношения). Последното е дефинирано при условията на пазарна икономика от И. Стоянов в посочената публикация за видовете контрол за законност в сферата на публичните финанси. А понятието „финансово управление и контрол в публичния сектор“ се съдържа в самото наименование на законодателен акт, уреждащ и специализирана разновидност на финансов контрол – ЗФУКПС от 2006 г.

⁵⁴³ Предвид чл. 21 АПК, където „Индивидуален административен акт е изричното волеизявление или изразеното с действие или бездействие волеизявление на административен орган...“

Не бих могла изцяло да се съглася и с подхода на **проф. Иван Стоянов**, свързан с изясняване на същността на „надзора“, извършван от КФН, правейки сравнение с контрола, който извършва АДФИ. Съображението ми е, че функциите на КФН⁵⁴⁴ по закон се различават от функциите на АДФИ, която извършва типичен „**финансов контрол**“. Независимо от това, той очертава различията, което е изключително ценно за теорията и практиката. Според него различията се разкриват в няколко насоки. **На първо място**, преди всичко трябва да се излезе от същността на понятията „**контрол**“ и „**надзор**“. В теорията се счита, че контролът в тесния смисъл на думата се упражнява винаги от органи, които влизат в системата на контролните органи и обекти, заемат ръководно положение в нея и притежават власт да организират, ръководят и координират подконтролната работа, за която отговарят, както и да дават задължителни указания за отстраняване на неблагоприятностите в нея и да предприемат мерки за определено въздействие. Надзорът като проява на контролна дейност в областта на общественото управление е по-тясно понятие от контрола. Надзорният орган стои по правило извън системата на контролирания обект. При надзора контролната дейност се упражнява с оглед на законосъобразното проявление на контролираните дейности, а не с оглед на тяхната правилност. **На второ място**, различия има и в обхвата на финансов надзор и финансов контрол. Разликата се състои в субектите на контрол и надзор. Тук са посочени изброените по-горе по чл. 1 ЗКФН субекти на финансов надзор. От друга страна, според чл. 4 ЗДФИ, финансов контрол се осъществява върху бюджетните организации, държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 ТЗ и общинските предприятия,

⁵⁴⁴ **Чл. 11 ЗКФН:** „Комисията при осъществяване на предоставените и с този закон функции и правомощия се ръководи от следните цели: 1. защита на интересите на инвеститорите, застрахованите и осигурените лица; 2. (доп. – ДВ, бр. 43 от 2010 г.) осигуряване на стабилност, прозрачност и доверие на финансовите пазари, включително чрез правила и системи за управление на рисковете на тези пазари; 3. (нова – ДВ, бр. 43 от 2010 г.) осигуряване на адекватна и стабилна инфраструктура на финансовите пазари“.

търговските дружества с блокираща квота държавно или общинско участие в капитала, търговските дружества, в чийто капитал участва с блокираща квота лице, юридическите лица, които имат задължения, гарантирани с държавно или общинско имущество, юридическите лица по Закона за юридическите лица с нестопанска цел и неперсонифицираните дружества по Закона за задълженията и договорите, в които държавата или общината участват пряко или косвено в имуществото им, както и получателите на държавни помощи, лицата, финансирани със средства от държавния или от общинските бюджети, по международни договори или програми на Европейския съюз, и лицата, финансирани със средства от държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 ТЗ – по отношение разходването на тези средства. **На трето място**, докато КФН е независима от изпълнителната власт и се отчита за дейността си пред Народното събрание, то съгласно ЗДФК АДФИ е администрация към министъра на финансите, т.е. тя е в системата на изпълнителната власт. **На четвърто място**, според него, има разлика и в целите. Целта на КФН е защитата на интересите на инвеститорите, застрахователите и осигурените лица, осигуряване на стабилност, прозрачност и доверие на финансовите пазари. От друга страна целта на държавната финансова инспекция е да защитава публичните финансови интереси. **На пето място**, според него, КФН приема нормативни актове и издава разрешения (лицензии) за осъществяване на предвидените в съответните закони дейности, докато АДФИ съставя доклади и актове за начет при констатирани вреди.⁵⁴⁵

В заключение, **съгласна съм с проф. Валери Димитров, че и банковият и финансовият надзор не са обхванати от понятието „финансов контрол“**. Не бих могла да подкрепя тезата му, обаче, изразена в двете негови изследвания⁵⁴⁶, че: на

⁵⁴⁵ Стоянов, Ив. Финансово право. С., Феней, 2010, с. 209–211.

⁵⁴⁶ Димитров, В. Финансовият контрол като институт на българското право. // Правна мисъл, 2013, № 1; Димитров, В. Публични финанси, финансова система, финансово право. // Икономически и социални алтернативи, 2016, № 3.

първо място, финансовата ни система обхваща само публичните финанси; второ, че „надзорът“ излиза извън обхвата на финансовото право, ако правилно съм разбрала. Това са специализирани видове административен надзор, които са неразривно свързани с административното регулиране на дейността на търговци, които имат „паричен бизнес“. Това са средства извън рамките на финансовата система, съответно те не са и пари с публично предназначение, а са средства, привлечени от широк кръг клиенти, вложители, инвеститори, застраховани, осигурени, с които средства се извършва търговска дейност. Въпреки че са „чужди пари“, това са „частни“, а не „публични средства“, подчертава той.

Съображението ми е, че при осъществяването на надзорни и регулаторни функции от специализирани държавни органи (БНБ и КФН) те използват властническия метод на правно регулиране. В подкрепа на тезата ми, от легалното определение на понятието „**финансова услуга**“ в § 13, т. 12 от ДР на Закон за защита на потребителите се вижда, че това е всяка услуга, свързана с банкова дейност, кредитиране, застраховане, лично пенсионно осигуряване, инвестиране или плащане. Отношенията между държавните регулатори и поднадзорните лица са организационни финансови правни отношения (например да се издаде лиценз), но се отнасят не само до проверка за спазване на нормативни изисквания, а по същество – с осигуряването на капиталовата адекватност, ликвидност и финансова стабилност и т.н., които са все въпроси, свързани с капитала, а следователно са финансови правни отношения. Отношенията, свързани с предоставянето на финансовите услуги, извън регулацията и надзора, при извършване на търговска дейност, са частни, а не публични отношения между равнопоставени субекти, които се регулират от нормите на търговското и гражданското право, имащи предимно диспозитивен характер⁵⁴⁷.

⁵⁴⁷ Преговорна Глава 9 „Финансови услуги“ посочва: Достиженията на правото в областта на финансовите услуги включват правила за упълномощаването, оперирането и надзора върху финансовите институции в сферата на банковото дело, застрахователното дело, допълнителното пенсионно осигуряване

Тезата ми намира подкрепа и от представители на практиката: „По отношение на **финансовия надзор и банковия надзор**, проф. В. Димитров (Финансовият контрол като институт на българското финансово право, сп. Правна мисъл, 2013 г.) поддържа становище, че по своя характер те не са форми на финансов контрол, компонент на финансовото право, а специфичен вид административен надзор. Посоченото становище се основава на факта, че при тях обект на контрол са правоотношения, в центъра на които не са публични (бюджетни) средства, а частни средства на вложители, застраховани, инвеститори и осигурени лица. Подобно е виждането на френската правна теория, която разглежда финансовото право като регулиране в областта на публичните финанси, а останалите аспекти на финансовата система са включени или в банковото право или в други отрасли на правото като т.нар. публично икономическо право – *droit public économique*. Правните системи на държавите от Централна и Източна Европа имат сходства, които са повлияни от тяхното общо историческо развитие. Ето защо достиженията на правната теория в тези страни следва да се имат предвид и при изследването на българското финансово право. Изследователите от Централна Европа разделят системата на финансовото право (и по конкретно нейната специална част) на две части – фискална и нефискална. Във фискалната част се включват бюджетното право, данъчното право и обществените поръчки. В нефискалната част на финансовото право не се разглеждат създаването и използването на бюджетните фондове, а въпроси, свързани с валутния режим и публичноправните аспекти на функционирането на финансовата система и финансовите пазари (банково право, застрахователно право, право на капиталовите пазари и ценово регулиране). Българската правна наука и

и пазарите на инвестиционни услуги и ценни книжа. Финансовите институции могат да оперират на територията на целия Съюз в съответствие с принципа за контрол, осъществяван от държавата по произход като учредяват клонове или предоставят услуги на трансграничен принцип.

след демократичните промени също разглежда банковото право и валутното право като обособени части от финансовото право (срв. Кучев, С. Финансово право, с. 60). Несъмнено, възприемането на по-широк обхват на специалната част на финансовото право би следвало да се отрази и в общата му част по отношение на предмета, източниците, принципите, възникването и развитието на финансовите правоотношения, изпълнението и погасяването на права и задължения и на финансовия контрол като обща институция на финансовото право, отчитайки съвременните демократични (различни от тоталитарните) и пазарни (различни от централизираното държавно управление на икономиката) реалности. Следва да се отразят и динамичните процеси, които протичат не само в публичните финанси, но и във финансовата система като цяло, характеризиращи се със засилване на регулациите от страна на националните органи, както и на органите на ЕС, породени от системно обвързани причинно-следствени връзки (европейските и глобални измерения на последната финансова криза) и белези на твърде вероятни и съществени структурни социални трансформации.⁵⁴⁸

Какво се казва в доклада на ЕК за 2019 г. по линия на европейския семестър досежно банковия и небанковия „надзор“? **Банковият надзор се засилва въпреки някои забавяния при въвеждането на промените.** Институционалният процес на вземане на решения укрепна благодарение на изменение в Закона за Българската народна банка, прехвърлящ правомощия за банков и платежен надзор от отговорните заместник-управители към управителния съвет на БНБ. Освен това приключват забавени действия за подобряване на банковия надзор от плана за 2015 г. В допълнение, на отдела за банков надзор са на разположение нови информационни и комуникационни технологии. Те включват модернизирано хранилище на данни за банков надзор, автоматично актуализиране на възлови показатели за риска и редовно актуализиран информа-

⁵⁴⁸ Вж. Елков, Д. Цит. съч., с. 83–84.

ционен модел за проверка на качеството на данните, докладвани от банките. През ноември 2018 г. БНБ прие преработен наръчник за надзорен преглед и оценка. **Няколко други важни регулаторни инициативи са в процес на изпълнение.** Изменения в Закона за кредитните институции, приети през декември 2017 г., укрепиха определението на банковите експозиции към свързани лица (член 45). С решение на БНБ, прието през април 2018 г., от началото на 2019 г. се прилагат насоките на Европейския банков орган относно големите експозиции и идентификацията на свързаните клиенти и се въвежда образец за докладване при отпускане на заеми на свързани лица. С приемането през юли 2018 г. на Наредба № 37 на БНБ бяха определени приложното поле на вътрешните процедурни правилници на банките, правилата за изчисляване на експозициите, както и изискванията за докладване във връзка с надзора. От банките бе поискано да прилагат своите вътрешните процедурни правилници в срок от шест месеца, поради което все още е рано за оценка на ефективността на тези мерки.

Небанковият надзор е в процес на реформиране. През септември 2017 г. КФН прие план за действие за реформа на небанковия финансов надзор в сътрудничество с Европейския орган за застраховане и професионално пенсионно осигуряване. Планът за действие се основава на недостатъците, установени по време на независим преглед на активите на пенсионните фондове и на счетоводния баланс в застрахователния сектор, както и на констатациите от оценката на финансовия сектор, извършена от Световната банка, всички публикувани през 2017 г.⁵⁴⁹ Пълното и навременно прилагане на плана за действие, което все още в ход, ще допринесе за адекватен надзор на небанковия финансов сектор. **Бяха приети законодателни промени, предназначени да подобрят небанковия финансов надзор.** Първо, в областта на пенсионните фондове, измененията в Кодекса за социално осигуряване,

⁵⁴⁹ Оценката на финансовия сектор беше извършена съвместно с Международния валутен фонд (за банковия сектор) и Световната банка (за небанковия сектор).

които бяха приети от парламента през ноември 2017 г. и влязоха в сила през ноември 2018 г., включват по-широко определение на термина „свързани лица“ в съответствие с международните стандарти. Второ, КФН бе подсилена със законодателните изменения от 2017 г., които ѝ осигуриха достатъчно финансиране и персонал и разшириха нейния капацитет за надзор (Европейска комисия, 2018а). Приетата надзорна рамка, основана на риска, след като бъде проверена и оценена за пригодност, ще подкрепи подобрения капацитет за надзор. **Небанковият надзорен орган е изправен пред нови предизвикателства през 2018 г.** Ръководителят на застрахователния надзор в КФН подаде оставка през август 2018 г. след фалита на застрахователното дружество „Олимпик“. Въпреки обявените планове за определяне на правопреемник, досега не са предприети никакви официални стъпки. **Все още съществуват опасения във връзка със съдебни производства.** Продължават да бъдат предизвикателство честите обжалвания на решенията на КФН от страна на небанкови финансови дружества. Предприятията редовно успяват да получат отмяна на решенията на регулатора. Непредсказуемостта на решенията на съдилищата вероятно показва необходимостта от разширяване на техническия опит сред съдиите и другите практикуващи юристи.⁵⁵⁰

Що се отнася до „одита“, смятам, че е редно той да има самостоятелна роля и значение в рамките на четвъртия компонент от предмета на правно регулиране на финансовото право, предвид позитивното право на ЕС и националното законодателство.

Какви са видовете одит? Предвид темата, настоящият доклад се ограничава до две класификации.⁵⁵¹ Първата, в зависимост от засегнатите интереси и формата на собственост, **може да раз-**

⁵⁵⁰ Доклад за България за 2019 г., включващ задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси.

⁵⁵¹ За останалите класификации вж. **Елков, Д.** Роля на одита на изпълнението за подобряване управлението на средствата от ЕС. Предизвикателствата пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС, С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016 г.

граничи одит в частния сектор и одит в публичния сектор. Правната доктрина поставя института на външния одит в публичния сектор в рамките на контрола като **четвърти компонент на финансовото право.** Втората, според мястото на субекта (одитора) и обекта (проверяваните организации), е на **вътрешен и външен одит.** Органите за външен одит не са част от организационната структура на проверяваната институция. Върховната одитна институция, която в България е **Сметната палата, е орган за външен одит в публичния сектор. Европейската сметна палата е върховната одитна институция на ниво ЕС.** Сметната палата е независим държавен орган, част от финансовата система на държавата, упражняващ специфично по същността си одитно въздействие. Това одитно въздействие, въпреки че притежава допирни точки с другите видове финансов контрол (инспекционен, данъчно-осигурителен, митнически, осигурителен контрол, вътрешен контрол и вътрешен одит, бюджетен контрол, банков надзор и финансов надзор), се различава като обхват, цели и адресати. Правната теория като цяло пестеливо проучва естеството на одитната дейност на Сметната палата, акцентирайки основно на фискалния ѝ фокус и извършването на финансов одит. **Проф. В. Димитров определя** одитния контрол на Сметната палата **като типичен „финансов контрол“, притежаващ определени специфики** и надхвърлящ обхвата на финансовата система. Освен финансовия одит следва да се имат предвид и такива проявления на одита като одита на съответствието и одита на изпълнението.⁵⁵²

⁵⁵² Вж. Елков, Д. Цит. съч.

И европейската⁵⁵³ и националната Сметна палата имат одитни доклади вследствие на извършени одити на изпълнението, които са оповестени в интернет страниците им и са важни за развитието на публичните финанси, финансовата система и държавните органи, участващи в тях като носители на *imperium*.

Бих искала да спомена някои от тях по-долу, които са много ценни за практиката, особено в областта на одитите на изпълнението, и могат да послужат за редица анализи⁵⁵⁴. За мен изключително важен одитен доклад, който прави преглед на недостатъците на националната правна уредба по отношение на управлението и контрола на средствата от ЕС, е одитен доклад на Сметната палата № 0300001013 за извършен одит на изпълнението „Подготовка за управление на средствата от фондовете по Общата стратегическа рамка на Европейския съюз през новия програмен период 2014–2020 г.“, издаден с Разпореждане на председателя на Сметната палата № 060 от 09.04.2014 г. Също така одитен доклад № 0300002513 за извършен одит на изпълнението на Оперативна програма „Транспорт“ в частта на изграждане на железопътната инфраструктура по приоритетна ос 1 за периода 01.01.2010 г. – 31.12.2013 г. В него се съдържа доста смущаваща констатация⁵⁵⁵. Тези одитни доклади можем да използваме, за да анали-

⁵⁵³ Важни са одитните доклади при оценката за изпълнението на бюджета и кохезионната политика за предходния програмен период 2007–2013, с оглед не-повтаряне на грешките, като например: Annual Report concerning 2016: <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=41732>. Информационен документ: The ECA's modified approach to the Statement of Assurance audits in Cohesion <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=44524>. Селско стопанство и сближаване: Преглед на разходването на средства от ЕС 2007–2013 https://www.eca.europa.eu/Other%20publications/PL14_AR13/PL14_AR13_EN.pdf.

⁵⁵⁴ Всички те се оповестяват на: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/dokladi-128> [страницата е посетена на 16.03.2019 г.].

⁵⁵⁵ „Закъсненията при реализацията на проектите по изграждане на железопътната инфраструктура създават риск от неизпълнение на поставените с Оперативна програма „Транспорт“ стратегически цели за развитие на железопътните превози в Република България. От четири проекта, реализирани по оперативната

зираме уроци от предходния програмен период, така че да избегнем допускането на същите грешки през настоящия програмен период, което за съжаление се случва на практика.

Що се отнася до Одитен доклад № 0000000115 за извършен одит на изпълнението „Ефективност и ефикасност на банковия надзор, осъществяван от Българската народна банка за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2014 г.“, то той дава публичност на случващото се в БНБ по отношение на банковия надзор. В т. 1 от заключението е посочено, че „През одитирания период не са осигурени необходимите предпоставки за ефективно изпълнение на дейността по банков надзор“. Одиторите посочват още следното: През одитирания период са предприети действия за съобразяване на националната правна рамка с новите изисквания от правото на ЕС за прилагане на Третото международно споразумение на Базелския комитет за банков надзор относно капиталовите стандарти и мерки, т.нар. „Базел III“. Предприетите действия по транспониране на Директива 2013/36/ЕС във вътрешния правов ред **не са навременни** с оглед на определения с директивата срок. Европейската комисия стартира процедури за нарушения и едва към август 2015 г. в националното законодателство са извършени съответните промени с цел необходимото унифициране на правната рамка. Новата регулаторна рамка изисква период на адаптация на банковата система. Банките следва да привеждат дейността си в съответствие с новите капиталови изисквания, а за органите на банковия надзор възниква задължението от разбиране, въвеждане и еднозначно прилагане на новата регулаторна рамка. Приемането на нови наредби, с които

програма, по приоритетна ос 1 в областта на железопътната инфраструктура, към 31.12.2013 г. е приключено физическото изпълнение на един проект. Съществува риск два проекта да не приключат в рамките на програмния период, което създава предпоставки за загуба на приходи, налагане на финансови корекции от ЕК и утежняване на националния бюджет. Проектите по рехабилитация, модернизация, електрификация и изграждане на железопътната инфраструктура в Република България за програмен период 2007–2013 г. не са изпълнявани ефективно.“

детайлно се уреждат правните положения на Закона за кредитните институции поражда трудности, свързани с тяхното **еднозначно тълкуване и прилагане**. Промените в нормативната рамка **не са отразени** във вътрешни правила на БНБ, уреждащи дейността по банков надзор. БНБ **няма стратегия за осъществяване на надзорната дейност** с определени цели, приоритети, задачи и мерки. В рамките на управление „Банков надзор“ **липсва изградена система за управление на рисковете от нередности и измами. Липсват процедури** за представяне на месечните и тримесечните доклади от дистанционния надзор на различните нива на управление в БНБ и няма ясни правила и процедури за документиране и съхраняване на информацията, което създава предпоставки за **непрозрачност и непроследимост** на изпълнението на отделните етапи от текущия надзорен процес. Необходимо е цялостно самостоятелно изследване да бъде направено в тази област, като се стъпи на одитните доклади на Сметната палата и доклада на Международния валутен фонд (Bulgaria: Financial Sector Assessment Program – Detailed Assessment of Observance on the Basel Core Principles for Effective Banking Supervision).⁵⁵⁶ Такова изследване ще е полезно и в практически аспект, с оглед на тенденциите за присъединяване на България към еврозоната и банковия съюз.

В заключение, предизвикателствата пред финансовото право са изключително разнообразни в днешно време. Едва ли е възможно отделни изследователи да ги адресират в пълнота в едно самостоятелно научно изследване. Разумно би било да се предприемат съвместни координирани усилия и мерки⁵⁵⁷, от страна на представителите на финансовоправната доктрина, насочени към осмисляне на новите предизвикателства пред този изключително важен за практиката в днешно време отрасъл на действащото право.

⁵⁵⁶ Виж доклада в интернет страницата на МВФ: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/Bulgaria-Financial-Sector-Assessment-Program-Detailed-Assessment-of-Observance-on-the-Basel-43364>.

⁵⁵⁷ Например съвместни кръгли маси и форуми с представители на академичните среди от страни от Централна и Източна Европа и Западните Балкани.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Кои са предизвикателствата пред държавите членки и кандидатите за членство в ЕС в областта на данъчното облагане и финансовото право? Отговорът на този въпрос както стана ясно е комплексен и е свързан не само с прилагането на правото на ЕС в областта на данъчното и финансовото право. С настоящото научно изследване не съм си поставила за цел да правя предложения *de lege ferenda*. Въпреки това, примерите, които давам, говорят достатъчно красноречиво за необходимостта от някои промени в законодателството в България в областта на данъчното и финансовото право, а и в други клонове на правото. Този факт се отчита и в Конвергентната програма на Република България, включително и в годишните доклади на ЕК за България, включващи задълбочен преглед относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси.

Не бих искала тук да повтарям заключенията, до които стигнах в изложението си по-горе, а по-скоро единствено да акцентирам върху няколко извода, които бих искала да споделя:

На първо място, след повече от 12 години членство в ЕС необходимо е да осмислим новите понятия, които навлизат във финансовоправната и данъчноправната доктрина от правото на ЕС и международното право, стъпвайки на традициите в доктрината и практиката, вдъхвайки им нов смисъл и съдържание. Осмислянето на предизвикателствата, които поставя правото на ЕС и международното право в традиционните клонове на българската правна система, в случая финансовото, респективно данъчното право, предполага да се ползват достиженията не само на чуждестранни представители на академичните среди в тази област, но и най-новите достижения и на български изследователи от други правни отрасли на българската правна система, като започнем с теорията и филосо-

фията на правото, които лично за мен следва да са водещи в днешно време, конституционното право, административното право, международното право и не на последно място на правото на ЕС. България вече е натрупала безценен опит в прилагането на правото на ЕС във всички подотрасли на финансовото право. Постигнатите добри практики, а защо не и научените уроци от лошите практики, могат да намерят приложение и да бъдат споделени във всички области на сътрудничество с други държави, особено с тези от Западните Балкани, които са в процес на присъединяване.

На второ място, спазването на **принципа за правовата държава** в областта на финансовото и данъчното законодателство и практика гарантира доверието между държавите членки и стабилността на системите на публичните финанси и финансовата система като цяло. Категорично е, че този принцип е новата парадигма, радваща се на засилен интерес от страна на академичните среди. В практически аспект, категорично е ясно вече, че през него минава (образно казано) пътят на България към еврозоната и банковия съюз, включително достъпът до средствата от общата селскостопанска и кохезионна политика за програмен период 2021–2027 г. Да не забравяме, че **именно ценностите са тези,** които лежат в основата на ЕС.

На трето място, смятам, че въпросът относно принципите, на които се основава данъчното облагане, както и управлението на публичните финанси като цяло, включително и финансовата система, заслужава да бъде разгледан в отделно проучване, предвид голямото му значение за теорията и практиката. Този мой извод категорично се потвърждава от засиления интерес в изследванията на съвременните представители на българските академичните среди от всички правни отрасли.

На четвърто място, финансовото и данъчното право са най-динамичните правни отрасли в съвременните правни системи на държавите членки и кандидатките за членство в ЕС. Те са изправени пред множество предизвикателства поради сложните взаимовръзки с правото на ЕС, финансовата система и публичните финанси на

ЕС, включително и с оглед на институционалната рамка и дейността на финансовата ни администрация. Понастоящем, финансовото право е един от най-влиятелните отрасли на правото в България. То има основополагаща роля и в правните системи на държавите от Западните Балкани, както и в някои от държавите в Централна и Източна Европа (*с общо историческо и социополитическо развитие*). Тези държави имат традиции във финансовоправната доктрина, поради общото си минало, включително и общото си бъдеще.

В заключение, отново ще използвам думите на оксфордския професор: „Възможно е ЕС да рухне или да изгуби свои членове, но мотивиращата сила на взаимозависимостта като стимул за сътрудничество няма да изчезне“⁵⁵⁸.

Ето че започнах с тази теза и завършвам с нея!

⁵⁵⁸ Виж: Weatherill, S. p. 415.

CONCLUSION

Which are the challenges facing EU member states and candidates states in the field of taxation and financial law? The answer to this question, as has become evident, is complex and does not concern itself solely with the application of EU *acquis* in the field of taxation. My goal with the present scientific study is not to make *de lege ferenda* proposals. Nevertheless, the examples I have provided, speak eloquently enough for the need of certain changes in Bulgarian legislation in the field of taxation and financial law, and in other branches of law as well. This fact is highlighted in the Convergence Programme of the Republic of Bulgaria, as well as in the annual country reports of the Commission on Bulgaria including an in-depth review on the prevention and correction of macroeconomic imbalances.

I do not wish to reiterate the findings reached in the main portion of the study but only to underscore certain conclusions.

Firstly, after more than 12 years of EU membership we need to process the new terms making their way into our financial and tax legal doctrine from EU *acquis* and international law, building on traditions in practice and doctrine to reinterpret them. Making sense of the challenges raised by EU legislation and international law to the traditional branches of the Bulgarian legal system, in this case financial law and, respectively, tax law, requires us to make use of the achievements not only of international representatives of academia in the field, but also of the most recent efforts of Bulgarian researches in other branches of law within the Bulgarian legal system, starting with the theory of law, which, in my opinion should take on a leading position, constitutional law, administrative law, international law and last, but not least, EU *acquis*. Bulgaria has gathered invaluable

experience in the application of EU Law in all subsectors of financial law. The good practices achieved and – why not – lessons learned from poor performance can find their application and be shared within all forms of cooperation with other countries, especially Western Balkan countries which are currently undergoing the accession process.

Secondly, respect for the rule of law in the area of financial and tax legislation and practice creates trust among member states and enhances stability in the public finance system and the financial system as a whole. It is clear that this is the new paradigm, enjoying considerable interest from academic circles. On a more practical note, it is now evident that it is through this principle of rule of law that (figuratively speaking) the Bulgarian path to the Eurozone and the Banking Union passes, including access to funds from the common agricultural and cohesion policy for the 2021–2027 programming period. We must not forget that **it is precisely its values** that form the pillars of the EU.

Thirdly, I believe that the issue of the principles underlying taxation and the issue of public finance management including the financial system deserve to be examined in detail in a separate study, given their significance for both theory and practice. This conclusion is backed by the strong interest expressed by contemporary representatives of Bulgarian academic circles from all legal branches.

Fourthly, Financial Law is one of the most dynamic legal branches in the contemporary legal systems of the EU Member States and Candidate Countries. These countries face numerous challenges due to the complicated correlations with EU Law, the EU financial system and public finances; these challenges are further exacerbated by the institutional framework and activities of our financial administration. Currently, financial law is one of the most influential and reputable branches of law in Bulgaria. It has a fundamental role in the legal orders of Western Balkan countries and in several of Central and Eastern European countries (*sharing a common historical and socio-political development*). Those countries have traditions in the legal doctrine due to their common past and their common future.

To conclude, I will once again use the words of the Oxford Professor: *'The EU itself may collapse or lose members: but the motivating force of interdependence as a stimulus to co-operation is not going away'*.⁵⁵⁹

Having started with this thesis, I now conclude on the same note!

⁵⁵⁹ See: **Weatherill, S.** Law and Values in the European Union, p. 415.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА НА БЪЛГАРСКИ ЕЗИК

Александрова, И. Някои въпроси, свързани с приложението на норми, регулиращи подпомагането по схеми и мерки по общата селскостопанска политика, разрешени в съдебната практика. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Александрова, И., М. Златарева, П. Панова, Н. Ангелов. Съдебна защита на основните права в България. Том 1 и 2. С., НИП, 2015.

Ангел, А. Финансово право на Народна Република България. С., Наука и изкуство, 1967.

Антонов, И., Еленков, Ж. Участие на България в проекта BEPS и очаквани последици за страната. // Общество и право, 2017, № 4.

Арабаджиев, А., С. Костов, А. Корнезов, Ж. Попова. Националните съдилища и правото на ЕС. Част 1. Помагало на Националния институт на правосъдието. С., НИП, 2018.

Балабанова, Хр., Административният договор по българското законодателство. С., Сиела, 2017.

Белов, М. Българската конституционна идентичност. С., Сиби, 2017.

Белов, М. Институциите на изпълнителната власт в континенталноевропейския конституционализъм. Част първа. С., Сиби, 2013.

Белов, М. Разделението на властите и вето актьорите в съвременния конституционализъм. Опит върху актуалните измерения на институционализацията на властовата динамика. Национални и европейски измерения на съвременния конституционализъм. Първи том. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2010.

Белов, М. Същност на конституционните ценности и конституционните принципи. – В: Гройсман, С. (съст.) Право и права. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Белов, М. Финансов конституционализъм. С., Сиби, 2015.

Близнашки, Г. Общо учение за конституцията. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2019.

Близнашки, Г. Парламентарно право. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Близнашки, Г. Принципи на парламентарното управление. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 1997.

Бучкова, П. Административният договор в практиката на ВАС. – В: Пенев, С. (съст.) 100 г. ВАС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014.

Бучкова, П. Административният договор. Материалноправни, процесуалноправни и сравнителноправни аспекти. С., Феней, 2012.

Вълчев, Д. Държавата като самия правен ред. // Правна мисъл, 2010, № 4.

Вълчев, Д. Правата на човека и съвременната държава. // Съвременно право, 1997, № 6.

Ганев, В. Трудове по обща теория на правото. С., Сиби, 1998.

Ганев, В. Учебник по обща теория на правото. В два тома. 2. доп. изд. С., 7 М График, 1990.

Георгиева, Т. Административните нарушения и престъпленията. Сравнителен правен анализ. С., Сиела, 2018.

Големинова, С. Контрол за законност на управлението на средствата от европейските структурни и инвестиционни фондове – 10 години по-късно. // Общество и право, 2018, № 2.

Гройсман, С. Правните принципи като целеви правни предписания. – В: **Вълчев, Д., С. Гройсман, П. Панайотов, К. Манов** (съст.) Научни четения на тема „Правни норми и правни принципи“. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Гройсман, С. Право и морал. Проблемът за юридическата валидност в прочита на съвременния правен позитивизъм. С., Сиела, 2017.

Дерменджиев, И. Административен процес на НРБ. Производство за правораздавателен контрол върху администрацията. С., 1981.

Дерменджиев, И. Административни нарушения и наказания (процесуалноправен режим). С., Наука и изкуство, 1981.

Дерменджиев, И., Д. Костов, Д. Хрусанов. Административно право на Република България. Обща част. С., Сиби, 2012.

Димитров, В. Публични финанси, финансова система, финансово право. // Икономически и социални алтернативи, 2016, № 3.

Димитров, В. Финансовият контрол като институт на българското право. // Правна мисъл, 2013, № 1.

Димитрова, Е. Правен режим на данъка върху добавената стойност. С., Просвета, 2010.

Димитрова, Е. Специални режими на облагане с ДДС и освободени доставки. С., Просвета, 2012.

Димитрова, Е. Сравнителноправни аспекти на облагането с данък върху добавената стойност. С., Просвета, 2012.

Димитрова, Е. Сравнителноправни аспекти на облагането с ДДС. С., Просвета, 2011.

Димитрова, Е. Финансов автоматизъм. // Ius Romanium, 2018, № 1

Димитрова, Е. Кодификацията на данъчното законодателство в духа на приложимите правни принципи. Проектът BEPS и прилагането на европейското данъчно право в държавите членки и средства за правна защита съгласно Европейското право. // Общество и право, № 4, 2017.

Димитрова, Е. Финансова система на публичните финанси на ЕС. -В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Друмева, Е. Конституционно право. Пето допълнено и преработено издание. С., Сиела, 2018.

Дулевски, С. Начало и край на времевия критерий по чл. 5, ал. 3 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие. – В: Сборник доклади от Юбилейна научна конференция, организирана по повод 25 години ЮФ на УНСС. Том II „Право и бизнес – усъвършенстване на нормативната уредба“, 2017.

Дулевски, С. Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. С., Сиела, 2018.

Дулевски, С. Съотношение на ал. 3 спрямо останалите алинеи на чл. 5 от Модела на ОИСР. // Счетоводство, данъци и право, 2016, № 12.

Еленков, А, А. Ангелов, Ас. Дюлгеров, Ат. Дишева, Л. Панов, М. Казанджиева, С. Янкулова, Т. Николова, Ю. Ковачева. Административнопроцесуален кодекс. Систематичен коментар. С., ИК Труд и право, 2013.

Елков, Д. Роля на външния одит в публичния сектор при присъединяването на държавата към Европейския съюз. // Общество и право, 2018, № 8.

Елков, Д. Роля на одита на изпълнението за подобряване управлението на средствата от ЕС. – В: Предизвикателствата пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Елков, Д. Финансовите корекции по европейските фондове. // Общество и право, 2016, № 5.

Зиновиева, Д. Дискусионни тези в административното право и процес. С., Сиела, 2009.

Зиновиева, Д. Компетентност на административните органи. С., Сиела, 2018.

Иванова, П. Обезпечаване и събиране на публични и частни държавни и общински вземания. С., Сиела, 2012.

Иванова, П. Правен режим на установяването и събирането на финансови нередности със средства от европейските програми. – В: Предизвикателства пред финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Илиев, П. Върху някои теоретични, практически и сравнително-правни аспекти на законодателната инициатива – В: Национални и европейски измерения на съвременния конституционализъм. Том 2. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2010.

Илиев, П. Законодателният процес в Република България. С., Фенекс, 2013.

Илиев, П. Предложения за осъвременяване на българския законодателен процес. // Правна мисъл, 2014, № 4.

Илиев, П. Публичноправна същност на компетенцията на държавните органи. // Общество и право, 2014, № 5.

Казанджиева, М. Управление на средствата от ЕСИФ. С., ИК „Труд и право“, 2016.

Караниколов, Л. Данъчният облагателен акт: същност, издаване, обжалване, изпълнение. С., Информа-Интелект, 1995.

Киров, П. Еволюцията на конституционните принципи. – В: Приложение на конституционните принципи в публичното и частното право. В. Търново, УИ „Св. Кирил и Методий“, 2017.

Киров, П. Конституиране на представителното управление в България. С., Сиела, 2015.

Киселова, Н. Създаването на Европейската прокуратура: предложения de lege ferenda. – В: Съединението прави силата. Доклади от Петата международна научна конференция на катедра „Европеистика“, СУ „Св. Климент Охридски“. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2018.

Корнезов, А. Отговорността на държавата за нарушаване на правото на Европейския съюз. С., Сиела, 2012.

Корнезов, А. Преюдициалното запитване до Съда на Европейския съюз. Второ преработено и допълнено издание. С., Сиби, 2012.

Костов, Д. За основните начала (принципите) на административния процес. // De jure, 2011, № 2.

Костов, Д. Касационно производство пред ВАС. // Административно правосъдие, 2000, № 4.

Костов, Д., Хрусанов, Д. Административен процес на Република България. Второ преработено и допълнено издание. С., Сиби, 2011.

Костов, И. Преклузията за възражения на ответника в общия исков процес. С., Сиби, 2017.

Костов, М. Компетентността като правосубектност на държавен орган. // Правна мисъл, 1979, № 3.

Костов, М. Конституционни основи на бюджетното право. С., БАН, 1976.

Костов, М. Финансов план и финансовоправна норма. С., Наука и изкуство, 1972.

Костов, М. Финансови правни отношения. С., БАН, 1979.

Костов, С. Актове на съда на Европейския съюз. Правни последици. С., Сиби, 2011.

Костов, С. Договори за ЕС. Съдебна практика С., Сиби, 2013.

Костов, С. Договори за ЕС. Съдебна практика. С., Сиби, 2013.

Костов, С. Извъндоговорната отговорност на ЕС и на държавите членки. С., Сиби, 2017.

Костов, С. Съдебен контрол над усвояването на средствата от структурните и инвестиционните фондове на ЕС. // Адвокатски преглед, 2018, № 9.

Кръстева, З. Разследването на престъпления съгласно ЕСПЧ. С., Сиби, 2015.

Кузманова, Н. За принципите на наказателното право в тълкувателно решение № 3/2015 на ОСНК на ВКС. – В: Правни норми и правни принципи. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Кузманова, Н. Тенденции в тълкувателната дейност на ОСНК на ВКС след 1991 г. – В: Научни четения в памет на Венелин Ганев и Никола Долпачиев. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Кучев, С. Финансово право. С., ЛиСтра, 2004.

Кучев, С. Финансово право. С., Наука и изкуство, 1977.

Кучев, Ю. Автономия на данъчното право. С., ЛиСтра, 2002.

Кучев, Ю. Държавен финансов контрол. Организация, обект, субекти и реализация на имуществената отчетническа отговорност. С., ЛиСтра, 2010.

Къндева, Е. Административно правосъдие – право и практика. С., Фенея, 2013.

Къндева, Е. Административно правосъдие. С., Сиела, 2006.

Къндева, Е. Делегиране на административни правомощия. // Правна мисъл, 1999, № 3.

Къндева, Е. Оперативна самостоятелност в административната дейност. С., БАН, 1988.

Къндева, Е. Публична администрация. С., Сиела, 2012.

Къндева, Е. Делегиране на административни правомощия. // Правна мисъл, 1999, № 3.

Къндева-Спиридонова, Е. Управленско решение. С., БАН, 1978.

Лазаров, К. Актуални трудове. С., Сиела, 2018.

Лазаров, К. Изисквания за законосъобразността административните актове. С., Фенея, 1991.

Лазаров, К. Основни принципи на административния процес в проекта на АПК. // Административно правосъдие. 2005, № 2.

Лазаров, К., Тодоров, И. Административен процес – с измененията на АПК от септември 2018 г. С., Сиела, 2018.

Минкова, Г. Данъчни задължения. С., Сиела, 2012.

Минкова, Г. Данъчното законодателство след членството на Република България в ЕС. Форми на административно сътрудничество между държавите членки. // Европейски правен преглед, 2018, том XX.

Минкова, Г. Коментар на промените в Закона за местните данъци и такси за 2019 година. – В: Новото данъчно законодателство през 2019 година. С., Труд и право, 2019.

Минкова, Г. Коментар на промените, свързани с Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, извършени през 2017 година. – В: Новото данъчно законодателство през 2018 г. С., Труд и право, 2018.

Минкова, Г. Погасяване на финансови задължения чрез опрощаване. // Съвременно право, 2018, № 1.

Минкова, Г. Последни изменения при съдебното обжалване на ревизионни актове. // Правна мисъл, 2018, № 4.

Минкова, Г. Прилагане на института на погасителната давност в данъчното право. – В: Предизвикай давността. С.: Сиела, 2017.

Минкова, Г. Принципът на законоустановеност на данъци и такси. // Правна мисъл, 2010, № 1.

Минкова, Г. Принципът на разделение на властите през призмата на данъчното законодателство. // Общество и право, 2017, № 2.

Минкова, Г. Проверки и ревизии по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс във връзка с декларираните касови наличности. // Счетоводство, данъци и право, 2017, № 10.

Минкова, Г., Чилова, Н. Помагало по данъчно право. С., Сиела, 2016.

Митева, А. Данъчната дискриминация в правото на Европейския съюз. – В: Сборник с доклади от научна конференция „10 години България в Европейския съюз – въздействие върху развитието на публичните политики и законодателство“. С., НБУ, 2018.

Митева, А. Обща характеристика на антидискриминационната клауза в модела на данъчна спогодба за доходите и имуществата на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие. // Съвременно право, 2017, № 3.

Митева, А. Понятие за данъчна дискриминация. // De Jure, 2017, № 2.

Митева, А. Понятие за непряка дискриминация/The concept of Indirect Discrimination. // Правен преглед, 2017, № 10.

Митева, А. Практически трудности при приложението и дискриминационен характер на чл. 17 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР. – В: Сборник с доклади от национална конференция на докторантите в областта на правните науки. С., БАН, 2017.

Миткова, Е. Съдебните актове, подлежащи на касационно оспорване пред ВАС по реда на АПК. // De Jure, 2014, № 2.

Михайлова-Големинова, С. Оперативните програми на Европейския съюз 2014–2020 г. (Относно спрените оперативни програми за програмен период 2007–2013 г. и предизвикателствата на новия програмен период 2014–2020 г.). // Общество и право, 2014, № 10.

Михайлова-Големинова, С. Необходима ли е промяна в системата за управление и координация на публичните средства от Структурните фондове и Кохезионния фонд на Европейския съюз в България“ – В: Пенев, С. (съст.) 100 години ВАС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014.

Михайлова-Големинова, С. Преодоляване на окончателния характер на съдебни решения и на административни актове. // Общество и право, 2017, № 4.

Михайлова-Големинова, С. Регионално сътрудничество и основни ценности на Европейския съюз. // Общество и право, 2018, № 7.

Михайлова-Големинова, С. Роля на финансовите и кредитните институции при управлението на средства от европейските струк-

турни и инвестиционни фондове и Европейския фонд за стратегически инвестиции. Финансови инструменти. – В: Предизвикателства пред финансово управление и контрол на средствата от Европейския съюз. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Михайлова-Големинова, С. Финансови корекции по проекти съфинансирани от ЕСИФ. // Икономически и социални алтернативи, 2018, № 2.

Михайлова-Големинова, С. Финансови основи на държавното управление според Търновската конституция. – В: Мръчков В. (съст., науч. ред.) 135 години от приемането на Търновската конституция. С., Сиби, 2014.

Михайлова-Големинова, С. Финансови правни отношения в системата на публичните средства от ЕСИФ. С., Сиела, 2017.

Михайлова-Големинова. Контрол за законност на управлението на средствата от ЕСИФ – 10 години по-късно. // Общество и право, 2018, № 2.

Начев, Д. Общи принципи на правото на Европейския съюз. – В: Вълчев, Д., Гройсман, С., Панайотов, П., Манов, К. (съст.) Научни четения на тема „Правни норми и правни принципи“. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Начев, Д. Правна сигурност и справедливост в наказателното право. – В: 25 години департамент „Право“ в Нов български университет. 2016.

Новкиришка, М. Адвокати на държавното съкровище. // Адвокатски преглед, 2010, № 12.

Павлов Ст. Наказателен процес на Народна република България. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 1989.

Панайотова, Е. Основни принципи на изпълнителната дейност по АПК. С., Сиби, 2018.

Пенева, П. Децентрализация и деконцентрация на държавната власт. – В: 130 години български конституционализъм. Проблеми и тенденции. Втори том. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2009.

Пенов, С. Действие на договорите за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Финансово-данъчен контрол, 1997, № 2.

Пенов, С. За конституционните промени в организацията на местните данъци и измененията на закона за местните данъци и такси. // Административно правосъдие, 2008, № 2.

Пенов, С. Избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата чрез норми на националното данъчно право. // Административно правосъдие, 1999, № 3.

Пенов, С. Конституционните промени в организацията на местните данъци и измененията на Закона за местните данъци и такси. // Административно правосъдие, 2008, № 2.

Пенов, С. Методи за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Търговско право, 1996, № 3.

Пенов, С. Обжалване на ревизионните актове по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс по административен ред. // De Jure, 2010, № 1.

Пенов, С. Понятие за международно двойно данъчно облагане. // Финансово-данъчен контрол, 1996, № 8.

Пенов, С. Правен режим на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Данъчен наблюдател, 1999, № 1.

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

Пенов, С. Прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата според процедурата в ДПК. // Финанси и право, 2003, № 8/9.

Пенов, С. Принципът за законоустановеност на данъците и таксите в практиката на Върховния административен съд. – В: **Пенов, С.** (съст.) 100 години ВАС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014.

Пенов, С. Принципът на законоустановеност на данъчните задължения в Република България в практиката на Конституционния съд. – В: Римско и съвременно публично право. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2013.

Пенов, С. Проблеми по прилагането на спогодбите на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществото. // Право без граници, 2002, № 2.

Пенов, С. Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата. // Търговско и данъчно право, 1996, № 4 и № 5.

Пенов, С., Ю. Кучев, Ат. Симеонов, С. Големинова, К. Славов, И. Георгиева. Проучване на практиката по финансовото управление и контрол на средствата от ЕС. – В: Предизвикателства пред финансово управление и контрол на средствата от Европейския съюз. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Пенова, П. Аспекти на местното самоуправление – Великобритания, Франция и Германия. – В: Киров, Пл. (съст.) Конституционни изследвания 2012–2013 г. Конституционноправна защита на основните права и свободи. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014.

Пенова, П. Децентрализация и деконцентрация на държавната власт. – В: Киров, Пл. (ред.) 130 години български конституционализъм. Проблеми и тенденции. Том 2. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2009.

Пенова, П. Конституционни гаранции на правото на местно самоуправление. – В: **Киров, Пл.** (ред.) Конституционни изследвания 2012–2013 г. Конституционноправна защита на основните права и свободи. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014.

Пенова, П. Конституционно развитие на местното самоуправление в България. – В: **Киров, Пл.** (ред.) Конституционни изследвания 2010–2011 г. Двадесет години от приемането на четвъртата българска конституция – конституционен консенсус и конституционни конфликти. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2014.

Пенова, П. Местното самоуправление при действието на Търновската конституция. – В: Мръчков, В. (съст., науч. ред.) 135 години от приемането на Търновската конституция. С., Сиби, 2014.

Пенова, П. Относно избора на кметове в българския модел на местно самоуправление. – В: Киров, Пл. (ред.) Конституционни изследвания 2014–2015 г. 25 години демократична трансформация в Република България. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Петканов, Г. Бюджетна компетентност на Народните съвети в НР България. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 1988.

Петканов, Г. Данъчен процес. С., Тилия, 1996.

Петканов, Г. Правен режим на данъчнооблагателните актове. // Съвременно право, 1994, № 5.

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

Семов, А. Права на гражданите на ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2018.

Семов, А. Правна система на ЕС. Фундаментална доктрина за европейската интеграция. Източници на правото на ЕС. Принципи на прилагане на правото на ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Семов, А. Правна система на ЕС. Фундаментална доктрина за европейската интеграция. Източници на правото на ЕС. Принципи на прилагане на правото на ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2017.

Семов, А. Правна система на ЕС: фундаментална доктрина за европейската интеграция; източници на правото на ЕС; принципи за прилагане на правото на ЕС. С., Институт по европейско право, 2017.

Семов, А. Преюдициално запитване. Производството за преюдициални запитвания като гарант за добро правосъдие и за реализация на основното право на гражданите на достъп до съд. Изводи за ролята на националните юрисдикции в актуалната практика на СЕС (Първа част). // Общество и право, 2016, № 3.

Семов, А. Преюдициалното запитване като право на гражданите (съюзно и общоевропейско измерение) (Втора част). // Общество и право, 2016, № 4.

Семов, А. Принципи на прилагане на правото на Европейския съюз. С., Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2007.

Сивков, Цв. Административно право и административен процес. Издателски център Медицински университет Плевен, 2013.

Сивков, Цв. Pacta sunt servanda и административните договори. – В: Новкиришка-Стоянова, М., С. Пенев, М. Карагъзова-Финкова. (съст.) Римско и съвременно право. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2013.

Сивков, Цв. Ефективност на държавното управление. // De Jure, 2014, № 2.

Сивков, Цв. Координацията – метод при осъществяването на централизацията и децентрализацията в държавното управление. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2013.

Сивков, Цв. Координацията в държавното управление. // *De Jure*, 2014, № 5.

Сивков, Цв. Споразумението по Административнопроцесуалния кодекс. С., Сиела, 2012.

Сивков, Цв. Централизация и децентрализация на държавното управление. // *Съвременно право*, 1993, № 5.

Сивков, Цв. Функции, компетентност и актове на органите на държавно управление и съотношението между тях. // *Съвременно право*, 2000, № 1.

Сивков, Цв. Централизация и децентрализация в държавното управление. С., 2015.

Симеонов, К. Създаване на банков съюз в ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2015.

Славова, М. Принципи на административното право. С., Сиби, 2002.

Славова, М., Петров, В. АПК. Критичен преглед на съдебната практика. Коментар и предложения за усъвършенстване на уредбата. С., Феня, 2014.

Славчева, И., Стефанов, А. Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Р България. С., Сиела, 2012.

Стайнов, П. Административно правосъдие. Фотот. изд. С., БАН, 1993.

Стайнов, П., Ангелов, А. Ръководство по административно правосъдие. Ново издание. С., 1945.

Сталев, Ж. Българско гражданско процесуално право. С.: Сиела, 2001.

Сталев, Ж. Сила на пресъдено нещо в гражданския процес. С., Сиела, 2007.

Сталев, Ж. Съдебната практика като източник на право. // *Съвременно право*, 1997, № 6.

Сталев, Ж., А. Мингова, В. Попова, Р. Иванова, О. Стамболиев. Българско гражданско процесуално право. Девето преработено и допълнено издание. С., Сиела, 2012.

Стоилов, Я. Правните принципи. Теория и приложение. С., Сиби, 2018.

Стоилов, Я. Форми на правните принципи. – Съвременно право. 2017, № 2

Стойнев, И. Правен режим за защита на конкуренцията в ЕС. Том I. Антикартелно право. С., Сиела, 2018.

Стойнев, Ив. Новата архитектура за финансова и икономическа стабилност в Европа. Новият Европейски пакт от март 2012 г. Договор за стабилност, координация и управление. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2012.

Стойчев, Ст. Конституционно право. С., Сиела, 2002.

Стоянов, И. Данъчно право. Седмо издание. С., Сиела, 2018.

Стоянов, И. Сборник съдебна практика на ВАС. Първи том. Преприкази данъци. С., Сиела, 2018.

Стоянов, И. Финансово право. Кратък курс. С., Сиела, 2018.

Стоянов, И. Финансово право. Обща част. Специална част. Конституционно правосъдие. Казуси. Пето преработено и доп. изд. С., Сиела, 2017.

Стоянов, И. Финансово право. Трето преработено и допълнено издание. С., Сиела, 2014.

Стоянов, П. Данъчно право. С., БАН, 1994.

Стоянов, П. Данъчно право. Трето преработено и допълнено издание. С., БАН, 1994.

Стоянов, П. Основни начала на финансовата наука. С., УИ „Васил Априлов“, 2004.

Танчев, Е. Въведение в конституционното право. Част първа. С., Сиби, 2003.

Ташев, Р. Теория на правната система. 2. изд. С., Сиби, 2007.

Ташуков, А. Административни разследвания за защита на финансовите средства на Европейския съюз. // *Studia Iuris*, 2019, № 1.

Ташуков, А. Кратък обзор на еволюцията на Corpus Juris в Европейска прокуратура. (A brief overview of the evolution of Corpus Juris in an European Public Prosecutor's office (EPPO) (September 01, 2017).

Ташуков, А. Механизми за съответствие между националния правен ред и правото на Европейския съюз от съдебен, конституционен и институционален порядък. – В: Сборник с доклади от национална конференция на докторантите в областта на правните науки. С., БАН, 2018.

Ташуков, А. Ненарушимото ядро на конституциите в контекста на правото на ЕС. – В: Сборник с доклади от национална конференция на докторантите в областта на правните науки. С., БАН, 2017.

Ташуков, А. Правни аспекти на действието на правото на ЕС според конституциите на държавите-членки. – В: Научни трудове на института за държавата и правото при БАН. С., БАН, 2016.

Ташуков, А. Функционална компетентност на българската координационна служба за борба с измамите (АФКОС) в контекста на защитата на финансовите интереси на Европейския съюз. – В: Юбилеен сборник в чест на проф. Е. Константинов. С., БАН, 2019.

Тобов, Ц. Основният принцип на правото. Право и справедливост. С., Век 22, 1992.

Тодоров, Ив. Взаимодействие между европейското и българското административно право. С., Сиела, 2012.

Тодоров, Ив. Индивидуалният административен акт по АПК. С., Сиела, 2012.

Тодоров, Ив. Съотношения на европейското административно право с българското административно право след влизане в сила на Лисабонския договор. С., Сиела, 2010.

Тонев, Г. По някои въпроси на административния договор по режима на ЗУСЕСИФ. – В: Предиизвикателства пред финансово управление и контрол на средствата от Европейския съюз. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2016.

Тонева, Г. Европейската прокуратура и българското наказателно и наказателнопроцесуално право. С., Сиела, 2017.

Топчийска, Д. Върховенство на правото и защита на личните данни в Интернет. – В: Право и интернет. Б., БСУ – Център по юридически науки, 2016.

Топчийска, Д. Върховенство на правото. Теоретични аспекти. С., Авангард Прима, 2016.

Торбов, Ц. Учение за държавата. С., Лик, 1995.

Христов, Х. Вътрешен пазар и основни свободи на движение в правото на Европейския съюз. С., Сиела, 2018.

Христов, Х. **Право на Европейския съюз – наказателноправни въпроси.** С., Сиела, 2012.

Христозов, Х. Данъчните нарушения. С., Сиби, 2010.

Хрусанов, Д. Административно право и административен процес. Наръчник. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2012.

Хрусанов, Д. Основни ли са „основните“ принципи на АПК. // Административно правосъдие, 2008, № 2.

Ценова, Л. Актуални правни аспекти на акцизите – европейски измерения. С., Сиела, 2010.

Ценова, Л. Данъчно облагане – съвременни тенденции. С., Авангард прима, 2017.

Ценова, Л. Европейско данъчно право. С., Феня, 2012.

Ценова, Л. Новият закон за данък върху добавената стойност. С., Труд и право, 2006.

Ценова, Л. Основи на данъчното законодателство на ЕС. С., Пламен Коев-КАК, 2006.

Цонков, Ив. Някои въпроси на наказателнопроцесуалните принципи. // Закон, 1994, № 1.

Цонков, Ив. Теория и практика на съдебното производство по наказателни дела: състезателността в светлината на Европейската конвенция за правата на човека. С., Сиела, 2014.

Чечова, М. Решението на Съда на ЕС и въпросителните за отговорността на държавата по казуса „КТБ“. // Общество и право, 2018 № 8.

Чилова, Н. Правен режим на данъчната ревизия. С., Нова звезда, 2013.

Янкулова, С. Договорът за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ от Структурните фондове и Кохезионния фонд на Европейския съюз – форма на упражняване на държавната власт и правото на защита. // Адвокатски преглед, 2015, № 1.

Янкулова, С. Практика на Върховния административен съд относно решаването на спорове по усвояване на средства от фондове на Европейския съюз. // Адвокатски преглед, 2018, № 1.

Янкулова, С., Николова, Т. Промените в Административнопроцесуалния кодекс – 2018. С., ИК Труд и право, 2018.

Янкулова, Св. Прокурорът в административния процес. С., Сиби, 2016.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА НА АНГЛИЙСКИ ЕЗИК

Adams, M., A. Meuwese, E. H. Ballin. Constitutionalism and the Rule of Law. Bridging Idealism and Realism. Cambridge University Press, 2017.

Alink, M., Kommer, V. Handbook on Tax Administration, Second Edition, IBFD, 2016.

Arendonk, H. et al. VAT in an EU and International Perspective, Rotterdam, IBFD, 2011.

Armour, J., D. Awrey, P. Davies, L. Enriques, J. Gordon, C. Mayer, J. Payne. Principles of Financial Regulation. Oxford University Press, 2016.

Azoulai, L. The Question of Competence in the European Union. Oxford University Press, 2014.

Baker, P. Double Taxation Conventions. Sweet & Maxwell, 2018.

Baker, P. The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. IFA, 2015.

Baker, P., Bobbett, C. Tax Polymath A life in international taxation, IBFD, 2011.

Baker, P., Pistone, P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, EC TAX REVIEW 2016/5-6.

Barnard, C. The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms 3rd Edition. Oxford University Press, 2016.

Belov, M. (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-first Century, Eleven International Publishing, Hague, 2018.

Belov, M. Bulgaria. Part I. – In: **Emmert, F., Hammer, L.** (eds.) The European Convention of Human Rights and Fundamental Freedoms in Central and Eastern Europe. The Hague, Eleven International Publishing, 2012.

Belov, M. Nature and Functions of Constitutional Axiology. – In: **Nikolova, R.** (ed.) Law and Rights. Sofia, New Bulgarian University, 2016.

Belov, M. Separation of Powers Reconsidered: a Proposal for a New Theoretical Model at the Beginning of the 21st Century. – In: **Geisler, A., Hummel, M.** (eds.) Law, Politics and the Constitution. New Perspectives from Legal and Political Theory. Frankfurt/Main: Peter Lang, 2014.

Bergström, C. F., Dominique, R. Rulemaking by the European Commission. Oxford University Press, 2016.

Bernardi, A., Negri, D. Investigating European Fraud in the EU Member States. Bloomsbury Publishing, 2017.

Berry, E., M. J. Homewood, B. Bogusz, Complete EU Law. Text, Cases, and Materials. Third Edition. Oxford University Press, 2017.

Bizioli, G. Sacchetto C. Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis, IBFD, 2011.

Boria, P. Taxation in European Union. Second edition. Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore, 2017.

Borošak et al. Croatia – Business and Investment. University of Zagreb, 2017.

Brokelind, C. Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. IBFD, 2014.

Brys, B. et al. “Tax Design for Inclusive Economic Growth”. OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris. 2016.

Caro de Sousa, P. The European Fundamental Freedoms: A Contextual Approach. Oxford University press, 2015.

Chalmers, D., G. Davies, M. Giorgio. European Union Law: Cases and Materials. 2nd ed. 2014.

Cloots, E. National Identity in EU Law. Oxford University Press, 2015.

Closa, C. Kochenov, D. Reinforcing Rule of Law Oversight in the European Union. Cambridge University Press, 2018.

Craig, P. Administrative Law. Sweet & Maxwell. 2016.

Craig, P. Formal and analytical Concepts of the Rule of Law: An Analytical Framework. P.L, 1997.

Craig, P. Francovich, Remedies and the Scope of Damages Liability. L.Q.R. 1993.

Craig, P., de Búrca, G. EU Law. Text, Cases, and Materials. 6th ed. Oxford University Press, 2015.

Dashwood, A., Dougan, M., Rodger, B. J., Spaventa, E., Wyatt, D. European Union Law. Hart Publishing, 2011.

De la Feria, R. The EU VAT System and the Internal Market. Vol. 16 IBFD Doctoral Series, 2009.

De la Feria, R. VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives, Hague. Kluwer Law International, 2013.

Di Pietro, A. (coord.) Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione. Università di Bologna, 2003.

Dorigo, Austria/European Union – Double Taxation and the EU Fundamental Freedoms: Advocate General Mengozzi's Opinion in Austria v. Germany (Case C-648/15), 2017.

Dos Santos, A.C. L'Union européenne et la regulation de la concurrence fiscal. Bruxelles, Bruylant, 2009.

Douma, S. BEPS and European Union Law. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 102a. Sdu: The Hague 2017.

Douma, S. EU report: BEPS and European Union Law. IFA, 2017.

Douma, S. Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement, Leiden, IBFD, 2011.

Englisch, J. International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism, Münster, IBFD, 2016.

Everest-Philips, M. Business Tax as State-Building in developing countries: Applying governance principles in private sector development. – International Journal of Regulation and Governance 8(2), 2008.

Fallois, D. Sarmiento, D. Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts. IBFD, 2014.

Folsom, R. H. European Union Law Including Brexit in a Nutshell. West Academic Publishing, 2017.

Förster, H. Gouillou, M. EU Report, 2017.

García Novoa, C., Hoyos Jiménez, C. (coord.) Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Glahe, M. Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms. Vol. 22, EC Tax Review, Issue 5, 2013.

Harris, D. J., M. O’Boyle, E. Bates, C. Buckley. Law of the European Convention on Human Rights. Oxford University Press, 2014.

Hart, H. L. A., Green, L. The concept of Law. Oxford University Press, 2012.

Helminen, M. EU Tax Law – Direct Taxation – 2017. IBFD, 2017.

Herwig C., H. Hofmann (eds.), C. Micheau. State aid Law of the European Union. Oxford University Press, 2016.

Hohenwarter, D. et al. Taxation of Employment Income in International Tax Law. Linde, Vienna 2009.

Holmes, K. International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application, Second Edition, IBFD, 2014.

Hongler, P., Pistone, P. Blueprints for a new PE Nexus to tax business income in the era of the digital economy. IBFD Working paper, 2015.

Isenbaert, M. EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, Brussels, IBFD, 2010.

Jabalera Rodríguez, A. (coord.) Fiscalidad Empresarial en Europa y Competitividad. Valencia, Tirant Lo Blanch, 2013.

James, K. The Rise of the Value-Added Tax. Cambridge University Press, 2015.

Jimenez, A. M. (ed.), Lazarov, I. The External Tax Strategy of the EU in a Post-Beps Environment. Chapter 2 The Compatibility of the EU Tax Haven “Blacklist” with the Fundamental Freedoms and the Charter. IBFD, 2019.

Jochum, H., P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohan, B. Wiman. Practical Problems in European and International Tax Law. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2016.

Jones, E., A. Menon, S. Weatherill. The Oxford Handbook of the European Union. Oxford University Press, 2012.

Kelsen, H. Pure Theory of Law. Berkeley, University of California Press, 1967.

Kemmeren et al. Tax Treaty Case Law around the Globe 2014, Linde, Vienna 2015.

Kofler, G. Human Rights and Taxation in Europe and the World. Lisbon, IBFD, 2011.

Kofler, G., M. P. Maduro, P. Pistone. Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD, 2011.

Kofler, G., Mayr, Schlager, C. International – Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures. European Taxation. IBFD, 2018 (Volume 18, No4)

Lamensch, M. European Value Added Tax in the Digital Era. A Critical Analysis and Proposals for Reform. IBFD, 2015.

Lang, M., Cottani, G., Petrucci, R., Storck, A. Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide. Kluwer Law International, 2019.

Lang, M. (ed.) Global Trends in VAT/ GST and Direct Taxes. Linde, 2015.

Lang, M. (ed.) Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law. Linde, 2015.

Lang, M. CJEU Recent Developments in Value Added Tax 2015. Linde Verlag, 2016.

Lang, M. et al. GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, Rust (Austria), 2016.

Lang, M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. 2nd ed. 2013.

Lang, M. Trends and Players in Tax Policy. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2016.

Lang, M., Avi Yonah, R. Comparative Fiscal Federalism. Wolters Kluwer, 2016.

Lang, M., Haunold, P. Transparency an Era in Tax Law. Linde Verlag, 2016.

Lang, M., P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The Proposals to Revise the OECD Model Convention. Linde Verlag, 2016.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Strainger, C. Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 5th ed. Linde, 2018.

Lebovitz, M. et al. Bulgaria and Romania Join the EU Crowd—New Opportunities and Challenges for Multinationals. // Journal of International Taxation, 2007, Vol. 18, № 6.

MacCormick, N. Institutions of Law: An Essay in Legal Theory. Oxford University Press, 2007.

MacCormick, N. Questioning Sovereignty: Law, State, and Nation in the European Commonwealth (Law, State, and Practical Reason). Oxford University Press, 1999.

Maher, O., Nugent, N. VAT Aspects of BEPS. 2016.

Malherbe, J. A New Tax Treaty for a New World: The Multilateral Convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting. – In: **Mihaylova-Goleminova, S** Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation. Ciela, 2018.

Malherbe, J., C. P. Tello, M. A. Grau Ruiz. La Revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP, ICDT. Bogotá, 2015.

Malherbe, J., I. Richelle, E. Traversa. The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation. 10. Study realized at the request of the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, Policy Department, Economic and Scientific Policy, European Parliament, IP/A/ECON/ST/2010-08.

Malherbe, J., R. Bufán, M. Buliga, N. Șvidchi. Tratat de drept fiscal. Vol. 2. Drept fiscal al Uniunii Europene. Bucuresti, Editura Hamangiu, 2018.

Marino, G. New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, EATLP Congress, Istanbul, IBFD, 2014.

Marjaana, H. EU Tax Law – Direct Taxation. IBFD, 2017.

Matthijs A., van Kommer, V. Handbook on Tax Administration. 2nd Revised Edition. IBFD, 2016.

Michel, R., Sajó, A., The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law. Oxford University Press, 2012.

Mihaylova-Goleminova, S. Accession Negotiation Challenges Facing Candidate Countries in the Field of Taxation. – In: Collection of papers Faculty of Law, Nis, 2018.

Mihaylova-Goleminova, S. Challenges and Opportunities Facing the Legal and Institutional Framework for the Management of European Structural and Investment Funds in Bulgaria. // European Structural and Investment Funds Journal. Special Issue on Practices and Experiences from Member States and Beneficiaries. 2015, Vol. 3, № 4.

Mihaylova-Goleminova, S. Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation. Taxation in Bulgaria. Sofia. Ciela Publishing, 2018.

Mihaylova-Goleminova, S. Rule of Law Infringements in the Field of European Structural and Investment Funds Management. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018.

Mihaylova-Goleminova, S. Bulgarian Financial Law and the European Legal and Financial System. // Financial Law Review, 2018, № 4.

Mowbray, A. Cases, Materials, and Commentary on the European Convention on Human Rights. Third Edition. Oxford University Press, 2012.

Musgrave, R. A., Musgrave P. B. Public Finance in Theory and Practice, 1989.

Nastic, M. Internationalization of Constitutional Law and the Role of Constitutional Courts. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018.

Nicolaides, Ph. State aid uncovered. Critical Analysis of Developments in State Aid 2016. Lexxion, 2017.

Panayi, C. Advanced Issues on International and European Tax Law. Hart Publishing, Oxford, 2015.

Pankin, M. Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing. IBFD, 2017.

Peno, M., Jaskiewicz, J. Rule of Law as the Construction Principle of the Legal System. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018.

Petruzzi, R., Buriak S. Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy: A possible Answer from a proper Application of the Transfer Pricing Rules? Conference paper presented at the third meeting on Digital Tax Transformation in the multistakeholder series, 18th and 19th December 2017, Vienna University of Economics and business.

Pistone, P. (ed.) Legal Remedies in European Tax Law. Italy, IBFD, 2009.

Pistone, P. The Meaning of Tax avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union. – In: **Dourado, A. P.** (ed.) Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (2017).

Rakić, D. Direct taxation: Personal and company taxation. Fact Sheets on the European Union, 2017.

Ross, H. Law as a Social Institution. Hart Publishing, 2001.

Savov, V. A short guide to Bulgaria's tax system. The Bureau of National Affairs, Inc. 2011.

Savov, V. van Raad, K. (ed.) Materials on International, TP and EU Tax Law 2018-2019: Volume A. International Tax Centre Leiden, 2018.

Schön, W. Tax Competition in Europe, IBFD, 2017.

Schütze, R., Tridimas, T. Oxford Principles of European Union Law. Vol. 1: The European Union Legal Order. Oxford University Press, 2018.

Smith, A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776.

Stoilov, Y. The rule of Law Principles as a criterion for validity of Legal Acts. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018.

Stork, A., Petruzzi, R. Permanent Establishments: Proposals Related to Agency Permanent Establishments – Article 5(5) and (6) of the OECD Model Convention, in: Lang, Pistone, Rust, Schuch, Staringer, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention. Linde, 2016.

Szudoczky, R. The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation. Vol. 32. IBFD Doctoral Series, 2014.

Terra, B. European Tax Cases – Indirect Taxation Vol. I. IBFD, 2019.

Terra, B., Kajus, J. A Guide to the European VAT directives Introduction to European VAT and integrated texts 2017. Vol. 1& 2. IBFD, 2017.

Terra, B., Kajus, J. A. Guide to the European VAT Directives 2018. IBFD, 2018.

Terra, B., Wattel, P. European Tax Law. 6th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2012.

Toptchiyska, D. The Rule of Law and EU Data Protection Legislation. // ORBIT Journal, 2017, № 1.

Traversa E., Flarnini, A. Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice? EStAL, 2015.

Valchev, D. Legal Principles in Public Law. – In: **Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-First Century. The Hague: Eleven publ., 2018.

Van Raad, K. Materials on International, TP and EU Tax Law 2017-2018. International Tax Centre Leiden, 2018.

Vanistendael, F. An Octogenarian on Value Creation. // Tax Notes International, 2018, Vol. 90, № 13.

Vanistendael, F. The EC Interest Savings Directive. IBFD, 2017.

Vargoulev, I. The Bulgarian VAT System To Be Evaluated by the ECJ. // IBFD International VAT Monitor, 2012, Vol. 23, № 1.

Vogel, K. Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation. 4th ed. Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

Weatherill, S. Cases and Materials on EU Law. Twelfth Edition. Oxford University Press, 2016.

Weatherill, S. Law and Values in the European Union. Oxford University Press. Clarendon Law Series, 2016.

Weber, D. (ed) Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration. IBFD, Amsterdam, 2010.

Weber, D. EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid, IBFD, 2017.

Weber, D. European direct taxation: case law and regulations. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА НА РУСКИ ЕЗИК

Винницкий, Д. В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата; 2-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2015.

Карасева М. В. Финансовое право России. Учебник для прикладного бакалавриата. М.: Юрайт, 2015.

Крохина, Ю. А. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата, 8-е изд., перераб. и доп.. М.: Юрайт, 2019.

Крохина, Ю. А. Бюджетное право России : учебник для бакалавриата и магистратуры, 4-е изд., перераб. и доп.. М.: Юрайт, 2016.

Крохина, Ю. А. Налоговое право. 8-е издание, переработанное и дополненное. М: Юрайт, 2016.

Кучеров, И. И. Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2014.

Кучерова, И. И. Налоговое право. Особенная часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата. М: Юрайт, 2016.

С. В. Запольский, Финансовое право: учебник для академического бакалавриат – 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2015.

Савина Михайлова-Големинова

**ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДЪРЖАВИТЕ ЧЛЕНКИ И
КАНДИДАТКИТЕ ЗА ЧЛЕНСТВО В ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ В
ОБЛАСТТА НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ И ФИНАНСОВОТО
ПРАВО**

*Българска
Първо издание*

Отговорен редактор: *Николай Алексиев*
Коректор: *Людмила Никова*
Предпечатна подготовка: *Петър Дамянов*

Формат 60/90/16

Печатни коли 22,75

Сиела Норма АД
1510 София, бул. Владимир Вазов № 9
тел. 02 903 00 23
www.ciela.bg

Печат: ИК ЗИП ЕООД

Книгите на СИЕЛА могат да бъдат купени от:
Книжарница Ciela Books & Music – бул. „Витоша“ 60
Книжарница Ciela Books & Music – Mall of Sofia, бул. „Стамболийски“ 101,
местоположение: етаж 2
Книжарница Ciela Books & Music – Paradise Center, бул. „Черни връх“ № 100
Книжарница Ciela Books & Music – Park Center Sofia, бул. „Арсеналски“ 2,
местоположение: етаж 3
Книжарница Ciela Books & Music – Подлез на ректората СУ,
бул. „Цар Освободител“ 22 (подлез на ректората)
Книжарница Ciela Books & Music – Летище София – Терминал 2
Книжарница Ciela Books & Music – Park Mall Stara Zagora,
бул. „Никола Петков“ (до главния път за Бургас)
Книжарница Ciela Books & Music – Mall Plovdiv, ул. „Перушица“ 8,
местоположение: етаж 2
Книжарница Ciela Books & Music – MALL Русе, бул. „Липник“ 121 Д
Книжарница Ciela Books & Music – ФКЦ Варна, бул. „Сливница“ № 2
Книжарница Ciela Books & Music – Панорама Мол Плевен,
пл. „Иван Миндиликов“ №1
Книжарница Ciela Books & Music – MALL Galleria Бургас,
ул. „Янко Комитов“ 6
интернет книжарница ciela.com, както и от всички
добри книжарници в страната.



Гл. ас. д-р Савина Михайлова-Големинова е преподавател по финансово и данъчно право в катедра „Административноправни науки“ на Юридическия факултет на Софийския 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 е 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 Софийския университет) и на Националния институт на правосъдието. Владее български, английски и руски език.



Жак Малерб (доктор на юридическите науки и лисансие на икономическите науки от университета в Льовен, магистър на юридическите науки от Харвардския университет) е автор и съавтор на множество публикации, включително водещи изследвания в областта на данъчното и корпоративното право, в национален и международен мащаб. Той е професор емеритус в университета на Льовен и член на неговия изследователски център CRIDES. Преподава в Болонския, Хамбургския и Букурещкия университет. Член-кореспондент на *Кралската академия по юриспруденция и законодателство* в Испания и доктор хонорис кауза на Националния университет Сан Маркос в Лима, Перу. Консултант към *Simont Braun* (Брюксел). Бивш заместник-председател на Постоянната научна комисия на Международната фискална асоциация (IFA), Ротердам, Нидерландия. Владее френски, холандски, английски, немски, италиански и испански език.



интернет книжарница

ciela.com

Цена: 22 лева