

## ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ КАТО ОБЩНОСТНА ПОЛИТИКА

гл. ас. д-р Евелина Димитрова

Присъединяването на България към Европейския (ЕС) съюз може да се определи като присъединяване към една общност на ценности, цели, принципи и правила, за установяването и защитата на които в Учредителните договори са предвидени необходимите мерки, в това число свързани с данъчното облагане.

Облагането с данъци на територията на ЕС няма характеристиката на интеграционна политика на Общността, но също така, без съмнение, е област на хармонизирани правила<sup>1</sup>. И макар че в Учредителните договори данъчното облагане не е обособено като самостоятелен вид политика на Съюза, като част от правото на ЕС се прилагат правила, пряко свързани с функционирането на вътрешния пазар, които регулират данъчни правоотношения.

Европейският съюз се основава на двата договора – Договор за Европейския съюз и Договор за функционирането на Европейския съюз, и е следствие на процеса на европейска интеграция, започнал през 50-те години на миналия век. Съюзът предоставя на своите граждани пространство на свобода, сигурност и правосъдие без вътрешни граници, в което е гарантирано свободното движение на хора, за осигуряването и защитата на които следва да се премахнат данъчните бариери. От друга страна, за целите на изградения на територията на Европейския съюз вътрешен пазар Общността насърчава икономическото, социалното и териториалното сближаване, както и солидарността между държавите членки<sup>2</sup>. Вътрешният пазар като главна цел и ценност за ЕС изисква да бъдат въведени общи данъчни правила, които да премахнат данъчните бариери, нелоялната конкуренция и да осигурят приходи в бюджетите на държавите членки, а по отношение на митата и ДДС – и на Европейския съюз.

Постигането на тези цели изисква държавите членки да преотстъпят компетентност на институциите

на ЕС. Това ограничава националните власти в провеждането на вътрешна данъчна политика и националния данъчен суверенитет с цел да се премахнат пречките пред развитието на интеграционния процес.

Независимо от значението му за процеса на интеграция данъчното облагане не е област, изрично спомената в един от трите вида компетентност на Европейския съюз, дори и след влизане в сила на Договора от Лисабон и направените с него изменения. Политиките, по отношение на които Съюзът разполага с **изключителна компетентност**, са: митнически съюз; установяване на правила относно конкуренцията, необходими за функционирането 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. **Споделената компетентност** между Съюза и държавите членки, се прилага в следните основни области: вътрешен пазар; социална политика, що се отнася до аспектите, определени в ДФЕС; икономическо, социално и териториално сближаване; селско стопанство и рибарство, с изключение на опазването на морските биологични ресурси; околна среда; защита на потребителите; транспорт; трансевропейски мрежи; енергетика; пространство на свобода, сигурност и правосъдие; общи проблеми на сигурността в областта на общественото здраве, за аспектите, определени в ДФЕС. Данъчното облагане не е споменато и в групата на третия вид компетентност – **подкрепящи, координиращи или допълващи действия**, а и особеното ѝ значение за приходите на Съюза, както и за функционирането на вътрешния пазар не позволяват включването му там.

**Данъчното облагане в Общността е сфера на регулирани, чрез система от норми, отношения между държавите членки и меж-**

<sup>1</sup> Прецизността изисква след влизане в сила на Договора от Лисабон на 1 декември 2009 г. да се използват понятията Европейски съюз, право на ЕС, Съд на ЕС, но от съображения, че понятията Общността, Общностно право са се наложили в теорията и практиката, те също ще бъдат използвани.

<sup>2</sup> Вж. чл. 3 (предишен член 2) от ДЕС.

ду 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 за икономическата интеграция, без това да води до изграждането на обща политика на Съюза в рамките на изключителна или споделена компетентност на Общността**<sup>3</sup>. Данъчното облагане е национална политика на държавите членки и оказва както положително, така и отрицателно влияние върху общата икономическа политика на Общността<sup>4</sup>.

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 няколко основни цели. На първо място е изграждането на система от собствени за бюджета на Европейския съюз приходи. Съгласно Решение 2007/436/ЕО, Евратом, относно системата за собствени ресурси на Европейските общности бюджетът на ЕО се финансира от собствени

ресурси, които включват приходи от мита, селскостопански такси и ДДС. Държавите членки внасят в приход на бюджета на ЕС част от общите си приходи от ДДС в размер на 0,3% годишно, изчислени на обща, хармонизирана база. За някои държави членки са установени временни намалени ставки за периода 2007–2013 – за Австрия – 0,225%, за Германия – 0,15% и за Холандия и Швеция – 0,1%. На следващо място изработването на общи данъчни правила има за цел постигането на икономическа интеграция във вида на общ пазар, свободен от бариери пред свободното движение на хора, стоки, капитали и свободното предоставяне на услуги. 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<sup>5</sup>. Основно значение за бюджета на Общността има третата цел на изграждането на обща данъчна политика, а именно да се преодолеят опитите за отклоняване от данъчно облагане и зло-

<sup>3</sup> Както е отбелязано от проф. Ж. Попова (Попова, Ж. Право на Европейския съюз. С., Сиела, 2009, с. 90), ЕС няма суверенитет и не разполага с обща компетентност по всички въпроси, които са обект на правно регулиране в една държава. Общността действа в рамките на предоставената ѝ компетентност и поставените цели в Учредителните договори. Още за принципа на предоставената компетентност вж. в Попова, Ж. Цит. съч., с. 91 и сл.

<sup>4</sup> В Съобщение от 25 октомври 2005 г. до Съвета и Европейския парламент относно приноса на данъчната и митническата политика към Лисабонската стратегия Комисията обобщава, че националните данъчни системи имат негативен ефект върху процеса на европейската интеграция, и предлага пет категории мерки за преодоляване на данъчните пречки пред функционирането на единен вътрешен пазар: да се въведе Обща консолидирана корпоративна данъчна основа (ОККДО) за бизнеса в ЕС (по подобие на единната данъчна основа по ДДС – бел. авт.); да се опрости системата на ДДС чрез въвеждане на принципа на облагане с ДДС в страната на произхода на стоките; до въвеждането на ОККДО да се въведат: a system of cross-border loss relief; система на трансгранично компенсиране на загуби; a system to manage transfer pricing; система за управление на трансферното ценообразуване *measures to abolish a number of indirect taxes, such as capital duty*. мерки за премахване на някои косвени данъци (като напр. данъкът върху набирането на капитал, което е направено с приемане на Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. – бел. авт.); да се приемат нови правила за облагането на новите превозни средства и да се изработи нова политика за борба с данъчните **измами** и укриването на данъци COM (2005) 532 – непубл. SUMMARY; вж. още Anderson, K., E. Eberhartinger, L. Oxelhei. National Tax Policy in Europe – to be or not to be?. 2007.

<sup>5</sup> При упражняване на компетентността, предоставена на Съюза, важна роля играят принципите на субсидиарност и пропорционалност. Вж. чл. 5, ал. 1 ДЕС и Протокола относно прилагането на принципите на субсидиарност и пропорционалност, приложение към договора от Лисабон. Във връзка с докладите на Комисията за прилагането на принципа на субсидиарност през 1994, 1995 и 1996 г. Европейският парламент в резолюцията си от 13 май 1997 г. подчертава, че **принципът на субсидиарност е задължителна правна норма и припомня, че прилагането на този принцип не трябва да е пречка за законосъобразното упражняване на изключителните компетенции на Съюза. Също така при никакви обстоятелства, под претекст на принципа на субсидиарност, не трябва да се поставят под въпрос достиженията на правото на Общността**. В протокола относно прилагането на принципите на субсидиарност и пропорционалност Договорът от Лисабон уточнява, че в рамките на контрола за законосъобразността на законодателните актове Съдът е компетентен да се произнася по искове за нарушаване на принципа на субсидиарност. Такъв иск може да бъде предявен от държава членка, евентуално от името на националния парламент, ако вътрешният конституционен ред предвижда такава възможност.

употребата с право, както и нелоялната данъчна конкуренция между държавите членки на ЕС<sup>6</sup>. За постигане на тези цели е важно и доброто административно сътрудничество между данъчните администрации на държавите членки в борбата срещу укриването на данъци и данъчните измами<sup>7</sup>. Конкуренцията между държавите членки в областта на данъчното облагане и либералните национални данъчни системи не могат да се разглеждат като явления, противоположни на процеса на хармонизиране, но се проявяват като пречка в процеса на формиране на обща европейска данъчна политика.

**Европейската данъчна интеграция се постига чрез съгласуване, сближаване и хармонизиране на данъчните системи на държавите членки. В градация така могат да бъдат подредени формите на сътрудничество в областта на данъчното облагане между държавите членки и между тях и ЕС<sup>8</sup>.**

**Съгласуването** е първата стъпка в процеса на формиране на обща данъчна политика. Като негов резултат се явяват сключените международни договори за избягване на международното двойно данъчно облагане. **Сближаването** е следващата степен на международно сътрудничество в областта на данъчното облагане и се свързва по-скоро с прякото данъчно облагане. При преките данъци усилията за хармонизиране са предимно на отделните държави членки, като европейските институции

нямат големи правомощия за приемане на задължителни правни актове и предприемане на съгласувани действия. И най-високата степен на интеграция, респ. най-засиленото регулиране на данъчните правоотношения от нормите на общностното право, е **хармонизирането**, което като процес по изработване на съвместими правила, се свързва предимно с изграждането на системата на косвените данъци на Общността – данък върху добавената стойност (ДДС) и акцизи<sup>9</sup>.

Хармонизирането на националните данъчни правила засяга както отделните видове данъци, така и сътрудничеството между приходните администрации на държавите членки. По отношение на конкретен вид данък хармонизирането може да засегне всеки негов елемент – установяване на общи правила относно субектите или обектите на данъка, обща данъчна основа или хармонизирани данъчни ставки. Специфичен инструмент на сближаването на данъчните системи е юриспруденцията на Съда на ЕС, определяна не особено сполучливо като негативна данъчна хармонизация.

Обособяването на данъчното облагане като самостоятелна общностна политика е препятствано от няколко фактора. На първо място, от нежеланието на държавите членки да се откажат, в полза на Общността, от своя данъчен суверенитет и да дадат правомощия на европейските институции да приемат актове – регламенти, директиви, решения и др.,

<sup>6</sup> Данъчната конкуренция между държавите членки и особено нелоялната данъчна конкуренция, т.нар. *harmful tax competition*, засега се преодолява чрез спазване от държавите членки на препоръчителни актове на Съюза. Като част от европейското данъчно право не действат правнозадължителни актове за забрана на национални мерки, които са с характеристиката на нелоялна данъчна конкуренция. Вж. още *Harmful Tax Competition (An Emerging Global Issue)*, 1998, OECD; **Van der Hoek, M.** *Tax Harmonisation and Competition in the European Union*. *eJournal of Tax Research*. Част 1, 2003, 19–36.

<sup>7</sup> Чл. 325 ДФЕС (предишен чл. 280 ДЕО) – Борба с измамите, разширява сферата на сътрудничество между държавите членки в областта на борбата с финансовите измами и извън административното сътрудничество, като постановява, че Съюзът и държавите членки се борят с измамите и с всяка друга незаконна дейност, засягаща финансовите интереси на Съюза, като приемат мерки, които имат възпиращо действие, и предлагат ефикасна защита в държавите членки, както и в институциите, органите, службите и агенциите на Съюза. Държавите членки приемат същите мерки за борба с измамите, засягащи финансовите интереси на Съюза, каквито предприемат за борба с измамите, засягащи собствените им финансови интереси. Без да се накърняват други разпоредби на Договорите, държавите членки координират действията си срещу измамите, насочени към защита на финансовите интереси на Съюза. За тази цел те организират заедно с Комисията тясно и редовно сътрудничество между компетентните власти.

<sup>8</sup> В данъчната литература е изразено и становището, че трите понятия – съгласуване, сближаване и хармонизиране, не се различават съществено по съдържание и могат да се използват като взаимозаменяеми понятия, вж. *Taxation in the European Community*, с. 85.

<sup>9</sup> Хармонизирането може да се определи като процес по изработване и влизане в сила на **съвместими данъчни правила** (данъчни закони) като част от национално данъчно законодателство на съседни страни, провинции или държави. Според речника на портала на Европейския съюз хармонизирането на данъчното законодателство се състои в координиране на системите за данъчно облагане на европейските страни, за да се избегнат несъгласувани и конкурентни промени в националните фискални политики, които биха могли да имат неблагоприятен ефект върху вътрешния пазар. Вж. още **Siroky, J., Anna Kovarova.** *Trends and Expected Changes in Tax Policy in the EU*.

които имат върховенство по отношение на актовете от националното им законодателство<sup>10</sup>. Процедурата за приемане на задължителни актове по данъчни въпроси на Съюза също затруднява процеса на данъчна интеграция. Предвиденият в чл. 113 от Договора за функционирането на ЕС (ДФЕС) (предишен чл. 93 от ДЕО) ред за приемане от Съвета на разпоредби за хармонизиране на законодателството относно данъците върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане с **единодушие**, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, не улеснява процеса на сближаване. Първичното право на Европейския съюз предвижда четири вида процедури, чрез които се реализира процесът на вземане на решения в ЕС. Решенията в най-важните области, в т.ч. и по данъчните въпроси се вземат по правилата на процедурата на консултиране<sup>11</sup>. За преодоляване на трудностите при вземането на решения от Съвета с единодушие Комисията е направила предложение да се прилага процедурата на засилено сътрудничество. Като препятствие за обособяването на данъчното облагане като общностна политика се проявява и различната степен на сближаване на националните данъчни законодателства в областта на преките и на косвените данъци. Хармонизирането на националните данъчни законодателства при

косвените данъци както при ДДС, така и при акцизите, е достигнало почти до степен на унифициране на националните данъчни правила и облагането с косвени данъци може лесно, при обща политическа воля, изрично да се включи в изключителната компетентност на Съюза така, както е включена митническата политика. Това не може да стане в близко бъдеще по отношение на преките данъци<sup>12</sup>.

Както беше отбелязано, икономическата интеграция на ЕС изисква сближаване на националните данъчни правила, и е една от двете основни причини, наложили процеса на данъчна хармонизация<sup>13</sup>. Влиянието на данъците и данъчната политика, като част от националния суверенитет на държавите членки, върху създаването и функционирането на вътрешния пазар в ЕС е в основата на концепцията за “данъците като бариера/пречка” пред интеграционния процес.

Основната разпоредба от Учредителните договори, посветена на единния пазар в рамките на Европейския съюз, е тази на чл. 26 от ДФЕС (предишен чл. 14 ДЕО)<sup>14</sup>. Приемането ѝ е мотивирано от идеята за изграждане на общ пазар без граници на територията на Общността, като се отстранят всички пречки за свободното движение на стоки, капитали и свободното извършване на услуги. Основна пречка за създаването и функционирането на такъв пазар, освен граничните и техническите бариери, са и данъчните бариери, които

<sup>10</sup> Данъците са важен икономически и социален регулатор със засилена фискална функция. Автономното решаване на въпросите, свързани с данъчното облагане дава на държавите членки по-голяма свобода и гъвкавост за постигане на вътрешнополитически цели, които обаче могат да бъдат в противоречие с общоевропейски принципи и правила.

<sup>11</sup> Вж. **Попова, Ж.** Право на Европейския съюз. С., Сиела, 2009, с. 248 и сл.

<sup>12</sup> Различната степен на сближаване на националните данъчни правила в областта на преките и на косвените данъци може да бъде преодоляна, като се формулират две самостоятелни области, свързани с данъчното облагане в ЕС – област на облагането с косвени данъци (ДДС и акциз) и област на облагането с преки данъци. Срещу тази идея може да се противопоставят аргументи, свързани най-вече с единството на политиката на данъчно облагане в държавите членки, както и такива, продиктувани от идеята за необходимо засилване на ролята на националните, а не на европейските институции в областта на данъчното облагане. Без да е продиктувано от засилени федералистски идеи, намирам, че обсъждането на такова разделение има своите основания както от гледна точка на защита на правата на гражданите като данъчно задължени лица, така и от гледна точка на защитата на фискалните интереси на Общността и на държавите членки.

<sup>13</sup> Като първа причина за данъчната хармонизация изследователите сочат изграждането на системата на собствените приходи в ЕС. Процесът е започнал в началото на 70-те години на миналия век, значително преди създаването на вътрешния пазар.

<sup>14</sup> Територията на ЕС като общо икономическо пространство е определяна в законодателството и доктрината като “вътрешен пазар”. За концепцията „вътрешен пазар”, вж. повече в **De la Feria, R.** The EU VAT System and the Internal Market, IBFD, 2009, 1–43; **Шикова, И.** Източници и основни принципи на правната система на Европейската общност – Основи на европейската интеграция. Център за европейски изследвания, С., 1988, с. 137 и сл.; **Chetcuti, J.-P.** The Process of Corporate Tax Harmonization in the EC, part – The Internal Market Concept, 2001; Taxation in the European Community – The internal market, 16–17.

изкривяват пазарната среда<sup>15</sup>. Ако различните данъци се начисляват върху определена по различен начин за различните държави членки данъчна основа, с различни данъчни ставки, то това би затруднило функционирането на „истински общ пазар“.

Разпоредбата на чл. 26 от ДФЕС съдържа три основни правила. В § 2 е дадено определение на понятието “вътрешен пазар” като **пространство без вътрешни граници, в което свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали е осигурено в съответствие с разпоредбите на Договорите**. Компетентността на Съюза да приема мерките, предназначени за установяване или осигуряване на функционирането на вътрешния пазар, е определена в препращащата разпоредба на § 1. Относно данъчните мерки разпоредбата препраща към чл. 113 от ДФЕС, който определя, като процедура за приемане на хармонизиращи правила в данъчната област, гласуване с единодушие **от Съвета, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет**. И в последния, § 3 на чл. 26 от ДФЕС, е предвиден ред за определяне на насоките и условията, необходими за осигуряването на балансиран напредък във всички засегнати сектори. Общата външна политика и политика на сигурност

се изпълнява от върховния представител и от държавите членки, като се използват както националните средства, така и средствата на Съюза.

Определението за “вътрешен пазар” остава непроменено от момента на въвеждането му с промените в ДСЕИО, направени с влизането в сила на Единния европейски акт, досега<sup>16</sup>. Концепцията за единния, общ пазар като “територия без вътрешни граници”, както и използваният за определянето му термин “вътрешен пазар” пораждат дебати и не се приемат еднозначно в данъчната литература<sup>17</sup>. През 1985 г. Комисията, с приемането на т.нар. Бяла книга за окончателното изграждане на вътрешния пазар, формулира концепцията за косвените данъци като “бариера” за изграждането и функционирането на вътрешния пазар<sup>18</sup>. Тази концепция е доразвита с приемането на Лисабонската стратегия<sup>19</sup>. През март 2000 г. Европейският съвет приема тази нова стратегия, която по отношение на данъците признава за първи път не само тяхната проява като “бариера” или „пречка”, но и като „стимул” за икономическата интеграция в Съюза.

Като механизъм за премахването на данъчните бариери пред функционирането на вътрешния пазар първо е започнал процесът на хармонизирането на косвените данъци. Изработена и въве-

<sup>15</sup> В Бялата книга, озаглавена “Завършване на вътрешния пазар”, изготвена от Европейския съвет през 1985 г., е приет детайлен график за мерките, необходими за изграждането на вътрешния пазар, които са разпределени в три групи: мерки, посветени на премахването на материалните бариери, на техническите бариери и на **данъчните бариери**.

<sup>16</sup> От 2 до 4 декември 1985 г. в Люксембург заседава Европейският съвет, като десетте държави членки постигат съгласие за промяна на ДСЕИО и за разширяване на европейската интеграция. С приемането на Единния европейски акт (ЕЕА) е поставена целта до 1993 г. да започне да функционира единният вътрешен пазар. Актът е подписан в Люксембург на 17 февруари 1986 г. и в Хага на 28 февруари 1986 г. Влиза в сила от 1 юли 1987 г.

<sup>17</sup> За различните мнения вж. в **De la Feria, R.** Цит. съч., с.17 и цитираните там автори и статии: **Pescatore, P.** Some Critical Remarks on the “Single European Act”. 1987. Common Market Law Review 24, 9–18 и **Ehlermann, C.D.** The Internal Market Following the Single European Act. 1987. Common Market Law Review 24, 36–409. В “доклада Монти” също се използва изразът “единен пазар”. Проф. Монти счита, че “единен” е по-подходящ термин от “вътрешен”. Аргументи намира в това, че гражданите биха могли да се подвеят и под вътрешен пазар да разбират територията на собствената си държава членка. На второ място намира, че понятието “вътрешен” придава нотка на затвореност за гражданите извън Съюза. И най-точният аргумент е, че понятието “вътрешен” отдава значение на обективен факт, а именно на това, че отношенията на неговата територия са вътрешни за Общността, докато наистина „общ пазар” изисква действия от страна на създателите на политики и участниците в пазара, което по-скоро го определя като “единен пазар” отколкото като “вътрешен пазар”. **Обратно**, в решението си от 5 май 1982 г. по **дело 15/81** (Сборник на съдебната практика, 1982, с. 149) **СЕО** посочва, че общият пазар като зона за свободна търговия предшества вътрешния пазар. Според Съда вътрешният пазар препраща към по-голяма степен на икономическа интеграция.

<sup>18</sup> White Paper from the Commission to the European Council, COM /85/ 310, 14 June 1985. Нуждата от хармонизиране на ДДС за премахването на данъчните бариери пред изграждането на общ вътрешен пазар е подчертавана от Комисията и преди Бялата книга. Вж. Communications from the Commission to the Council of 24 юни 1982 г. и от 13 юни 1984 г.

<sup>19</sup> Стратегията предвиждаше ЕС да се превърне в най-динамичната и конкурентоспособна икономика в света към 2010 г. По въпросите, свързани с функционирането на пазарите и движението на стоки, услуги и капитали, стратегията доразви съществуващите механизми на координация, изработени и приети през 1998 г. в Кардиф.

дена е системата от правила и мерки, които имат за цел: да елиминират факторите, изкривяващи конкуренцията на национално или общностно ниво; да не се възпрепятства свободното движение на стоки и услуги и капитали; да се установи неутрален данък върху потреблението и да се осигури стабилитет на приходите в бюджетите на държавите членки и на Общността. **Тази система в доктрината, практиката и европейското данъчно право е определена като Обща система на ДДС**<sup>20</sup>.

За постигането на тези цели, като преходен режим, беше въведен принципът за облагане с ДДС на стоките и услугите в страната на потребление<sup>21</sup>, според който износът се облага с нулева данъчна ставка, а данъкът се начислява в страната на вноса с данъчната ставка, приложима в тази държава членка<sup>22</sup>. Едновременно с това бяха установени минимални размери на данъчните ставки, задължителни за държавите членки при избор на стандартна ставка в националните им законодателства. Изработени бяха правила за въвеждане на намалени или увеличени данъчни ставки и за определяне на техните размери. Последните съществени изменения в общата система на ДДС са свързани с изработването и приемането на правилата от т.нар. ДДС пакет<sup>23</sup>. Приети бяха нови правила за определяне на мястото на изпълнение на доставките на услуги<sup>24</sup>.

Независимо че в някои решения на Съда на ЕС, както и от някои изследователи на данъчната интеграция в ЕС, не се приема, че косвените данъци, в т.ч. ДДС, могат да бъдат пречка за свободното движение на хора, стоки, капитали и свободното извършване на услуги на територията на вътрешния пазар, в практиката са възникнали достатъчно казуси, някои от които са били предмет

и на съдебно разглеждане, които доказват обратната теза.

Процесът на преодоляване на данъчните бариери чрез мерките на хармонизирането все още твърде слабо засяга облагането с преки данъци. В тази област повечето предприети мерки са свързани с координиране и съгласуване на националните данъчни правила на държавите членки чрез сключване на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, за преодоляване на опитите за отклонение от облагане и за преодоляване на опитите за нелоялна данъчна конкуренция. Сферата на преките данъци не се регулира пряко от европейското законодателство. Въпреки това няколко директиви, практиката на Съда на Европейския съюз и актове без правнозадължителен характер помагат за установяването на общи правила за корпоративния данък и данъка върху доходите с цел да се избегне двойното данъчно облагане при трансграничните стопански дейности. В ДФЕС няма изрична разпоредба за законодателни правомощия на органите на Европейския съюз в областта на преките данъци. **Следователно действията в тази област трябва да се основават на по-общи цели. В областта на прякото данъчно облагане такива цели са: недопускане на ограничаването или неспазването на четирите свободи; недопускане на пряка и косвена дискриминация, забранена от Учредителните договори; преодоляване на нелоялната данъчна конкуренция; избягване на двойното данъчно облагане.**

Като правна основа на съгласуването и сближаването на прякото данъчно облагане в ЕС

<sup>20</sup> Повече за Общата система на ДДС, вж. **Димитрова, Ев.** Сравнително-правни аспекти на облагането с ДДС, С.; Просвета, 2011, 71–129.

<sup>21</sup> Повече за същността на този принцип на облагане и въвеждането му в данъчната система на Общността вж. в: **Farmer, P., R. Lyal**, EC Tax Law, Oxford University Press, с. 87 и сл.

<sup>22</sup> Съгласно чл. 402 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС правилата за облагане на търговията между държавите членки ще бъдат заменени от окончателни споразумения, базирани на принципа на облагане в държавата по произхода на стоките или услугите. Приемането на споразумения в този смисъл ще доведе до сериозна промяна в механизма на облагане.

<sup>23</sup> Това са две директиви и един регламент, условно наречени “пакет”, тъй като се приемат и влизат в сила едновременно. През февруари 2008 г. Съветът, в състава ECOFIN, прие директива за определяне на мястото на изпълнение на доставка на услуги, директива за процедурата за възстановяване на ДДС на лица, неустановени в ЕС, и регламент за размяна на информация между администрациите на държавите членки. С влизането в сила на актовете на 1 януари 2010 г. в общата система на ДДС се извършиха промени, които като значение за развитието ѝ са най-съществените след измененията, направени във връзка с установяването на вътрешния пазар през 1993 г.

<sup>24</sup> От 1 януари 2010 г. тези правила бяха съществено променени с влизането в сила на измененията в Директива 2006/112/ЕС от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, направени с Директива 2008/8/ЕС на Съвета от 12 февруари 2008 г.

може да се разглежда разпоредба на чл. 115 от ДФЕС (предишен 94 ДЕО).

Елементите на преките данъци, установени в националните данъчни системи, не е нужно да бъдат хармонизирани или още по-малко – уеднаквени, и тяхното изработване е изцяло предоставено на преценката на държавите членки. Единственото изискване е с правни норми от националното данъчно законодателство на държавите членки, да не се установяват данъчни мерки, които да нарушават основни свободи в ДФЕС: свободното движение на хора; свободното предоставяне на услуги; свободното движение на капитали, както и правото на свободно установяване на лицата и предприятията.

Важно ограничение за държавите членки в избора на национални мерки, свързани с преките данъци е **нормите, с които се установяват тези задължения да не представляват пряка или косвена дискриминация.**

При сравнителен анализ на основните характеристики на данъчната хармонизация на преките данъци с тази на косвените данъци се забелязват съществени разлики по отношение на вида и степента на интеграционните процеси, както и по отношение на:

- правната основа за хармонизация на преките и косвените данъци в Учредителните договори;
- причините, наложили сближаването на националните данъчни системи на прякото и на косвеното облагане;

- вида на хармонизиращите мерки и актове и степента на правна задължителност на актовете;
- началото на процеса на хармонизация;
- тенденциите за развитието на пряката и косвената данъчна хармонизация в ЕС.

**В заключение може да се направи изводът, че ЕС има относително малка компетентност в областта на данъчното облагане. Хармонизирането в рамките на Съюза на системата от преки и косвени данъци е на такъв етап от развитието си, че все още не можем да определим данъчното облагане като интеграционна политика<sup>25</sup>.**

Разгледано в обективен смисъл, хармонизирането на данъците в ЕС е процесът по въвеждане в действие на обща система от правни норми, чрез които: се преодоляват данъчните бариери пред свободното движение на хора, стоки, капитали и свободното предоставяне на услуги, се разпределят постъпленията от ДДС като собствени приходи за бюджетите на държавите членки и на Съюза и се преодолява нелоялната конкуренция между държавите членки, както и се избягва двойното данъчно облагане.

Вземането на решенията по данъчни въпроси от Съвета с единодушие дава гаранция за държавите членки, че ограничаването на данъчния им суверенитет в рамките на общите европейски данъчни правила ще става след преценка на националните интереси на всяка държава членка, тъй като данъчното облагане е най-важният инструмент на икономическата и социалната политика.

---

<sup>25</sup>Както отбелязва комисарят по фискалната политика на ЕС Фриц Болкешайн при представянето на документа “Данъчната политика в ЕС – приоритети за следващите години” пред Института по европейските въпроси в Дъблин през 2001 г., висока степен на хармонизиране е необходима в областта на косвените данъци, тъй като тези данъци могат да създадат незабавно пречка за свободното движение на стоките и свободните доставки на услуги в рамките на вътрешния пазар. Докато системите на прякото облагане изискват само ограничено хармонизиране (напр.: няма необходимост да се хармонизират личните подоходни данъци, освен ако не водят до дискриминация, двойно данъчно облагане или пък до необлагане). Тези данъци според комисар Болкешайн по принцип могат да бъдат оставени в прерогативите на държавите членки, дори когато се постигне по-висока степен на интеграция от настоящата.