

ПРАКТИКАТА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ КАТО ИЗТОЧНИК НА ДАНЪЧНОТО ПРАВО

доц. д-р Красимир Мутафов¹

PRACTICE OF THE EUROPEAN UNION'S COURT AS A SOURCE OF TAX LAW

Assoc. Prof. Dr. Krasimir Mutafov

Summary: The report reviews the issues of the practice of the European Union's Court as a source of tax law, without claiming comprehensiveness. Made is an attempt to protect the statement that the practice of European Union's Court on pre-judicial questions on tax cases represents and shall be reviewed as a source of tax law as far as it gives mandatory directions regarding the interpretation of the Community law and the principles it is established on. Made are several offers de lege ferenda for the amendment of the currently effective tax legislation.

Key words: tax law, source, European Union's Court, pre-judicial questions

Въпросът с източниците на данъчното право е бил изследван в данъчноправната ни литература². В контекста на членството на нашата страна в Европейския съюз теоретичен, а и практически интерес поражда практиката на Съда на Европейския съюз/СЕС/ и влиянието, което тя оказва върху правораздаването и развитието на нормативната уредба в областта на данъчното облагане.

В нашата правна доктрина, проф. Г. Минкова не приема, че Решенията на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела не са източник на правото, макар и изрично да обръща внимание, че той заема особено място поради компетентността си да тълкува общностното право и да определя неговата приложимост и съдържание при разрешаване на спорове от националните съдилища, съдебната практика се ползва с особена тежест пред правораздавателните органи на страните членки³. Според мен подобно становище не е съвсем обосновано и настоящият доклад има за цел да представи едно по-различна гледна точка върху тази проблематика в сферата на данъчното право.

¹ Авторът е доктор по право, доцент по финансово и данъчно право в ЦЮН на БСУ.

² Вж. Минкова, Г. Данъчни задължения, С.2012, с.40-137, И. Стоянов, Данъчно право и данъчен процес, С.2102, с.49-56.

³ Вж. Минкова, Г. Данъчни задължения, С.2012, с.97., като авторът правилно отбелязва, че практиката на ВАС не винаги се съобразява с тази на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела. Независимо от това проф. Минкова напълно обосновано приема, че тази практика оказва влияние както върху нормотворчеството на страните членки, така и върху практиката на националните съдилища.

Преди да навлезем в същността на материята задължително трябва да уточним, че СЕС няма правомощията да се произнася по конкретен данъчноправен спор, отнасящ се до законосъобразността на акт, с който се определят данъчни задължения, решението на който е в изключителните правомощия на националните съдилища. СЕС не може и да отменя влязло в сила решение на съд на страна-членка на ЕС. Той притежава единствено компетентността, в качеството си на орган/институция/ на ЕС да тълкува общностното право, регламентирано в съответните директиви на съюза. Осъзнатата необходимост от наличието на официална институция, която да тълкува актове на общностното право е породена от необходимостта да се преодолеят евентуалните противоречия, които биха възникнали при неговото прилагане от страните-членки, като това се отнася в еднаква степен за националните съдилища и съответните административни органи имащи правомощия при определяне на данъчните задължения на лицата. Многобройните запитвания отправени от страна на националните съдилища на страните-членки, включително на българския ВАС, както и на административните съдилища показват необходимостта от съществуването на подобна институция на ЕС с оглед уеднаквяване на съдебна практика на държавите при решаване на данъчноправни спорове в рамките на съюза. Разбира се с уточнението, че става въпрос за хармонизиране на съдебната практика при прилагане на общностното право, още повече, че при противоречие на националната нормативно уредба с тази на ЕС, предимство има последната. Ще бъде неправилно ако приемем, че единствената цел, която се преследва е да се уеднакви практиката при правораздаването на страните-членки. Другата може би по-съществената е чрез тази практика на СЕС да се окаже влияние и върху нормотворческата дейност на държавите в ЕС, т.е. вътрешната нормативна уредба в областта на данъчното облагане да не противоречи на директивите на съюза в областта на хармонизиране на данъчното законодателство.

За да внесем яснота би следвало да обърнем внимание на правната същност на директивите и актовете на СЕС. Съгласно чл.4, §3 от Договора за Европейския Съюз/ДЕС/ държавите членки за задължени да предприемат всички мерки, които са необходими за изпълнение на задълженията, произтичащи от договорите или от актовете на различните институции на ЕС.

От тази гледна точка директивите са нормативни актове, актове на вторичното право на ЕС, адресирани са до отделните държави членки и са задължителни за тях. Всяка държава членка е задължена да транспонира съответната директива във вътрешното си законодателство, т.е. да промени вече съществуваща си национална правна уредба или да приеме нови нормативни актове, както и да предвиди мерки по нейното изпълнение. В областта на облагането с ДДС беше приета Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17.05.1977 г. за изграждането на обща система за данък върху добавената стойност, която задължи страните-членки на ЕС да приведат националното си законодателство в съответствие с нейните разпоредби⁴. Впоследствие тази директива беше заменена от Директива 2006/112/ЕС на Съвета от 28.11.2006 г., която е в сила и към настоящия момент⁵.

Решенията по преюдициални запитвания на СЕС също са акт на институция на ЕС по смисъла на цитираната по горе разпоредба от ДЕС и като такива са задължителни за страните-членки. Изрично трябва да подчертаем, че с тях, СЕС не може да

⁴ Освен това Шестата директива на Съюза се използваше и като основа за изработване и хармонизиране на данъчните системи в частност тази на ДДС от страните в преходен етап, които се стремяха към пълноправно членство в ЕС в това число и от България.

⁵ Така от 01.01.2007 г. в сила е сега действащия ЗДДС, обн. ДВ.бр.63 от 04.08.2006 г.

създава или дописва норми на директивите на ЕС, а дава само принципно становище относно тълкуването и прилагането на регламентирания в тях разпоредби в сферата на данъчното облагане. Тези решения са задължителни за страните-членки, както в областта на правоприлагането така и за практиките на националните данъчни органи.

Следва да отбележим, че неспазването от страна на държавите-членки на задълженията произтичащи от нормативните актове на ЕС и от актовете на неговите институции води до възможността спрямо тях да бъде търсена отговорност за нарушаване на правото на ЕС⁶. Това както и задължителността на актовете на вторичното право на ЕС и на тези на институциите на ЕС според нас несъмнено ги превръща в източници на данъчното право, независимо, че както казахме по-горе СЕС не притежава правомощия със своите решения да допълва или създава нови правни норми. Допълнителен аргумент в тази насока е и обстоятелството, че те са задължителни не само за страната отпреди преюдициалното запитване относно тълкуването и прилагането на общностното право, но и за всички останали държави-членки.

Крайният извод, който можем да направим е, че решенията на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела, отправени от националните съдилища на страните-членки са наднационални ненормативни източници на нашето данъчното право.

Влиянието, което оказва този специфичен източник в данъчното право намира проявление в две насоки:

- върху нормотворческата дейност на държавата⁷;
- задължение за националните съдилища и съответните органи на специализираната финансова администрация при прилагането на вътрешното данъчно законодателство да се съобразяват безусловно с решенията на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела относно тълкуването и прилагането на общностното право.

Тук със съжаление трябва да отбележим, че административните съдилища, включително и ВАС не винаги се съобразяват с тези решения на СЕС, а това както вече обрнихме внимание може да доведе до търсене на отговорност от държавата за неспазване на правото на ЕС⁸. Освен това този стремеж у нашата съдебна система да игнорира в немалка степен практиката на СЕС като страничен ефект води и до загуба на интеграционния характер на правото на ЕС, което вече е в пряко противоречие със самото функциониране на Съюза.

Не на последно място, считам, че подобен „скрит“ стремеж за заобикалянето на този източник на данъчното право се забелязва в немалка степен и в законодателната дейност на държавата. Конкретен пример в това отношение е разпоредбата на чл.133 от ДОПК, която регламентира процедурата по преодоляване на формалната правна сила на ревизионните актове. Придобилият такава сила акт не може да бъде оттеглен или изменен по усмотрение на органа, който го е издал, освен при наличието на изрично предвидените в чл.133 от ДОПК случаи. Оставяме настрана не съвсем прецизната редакция на чл.133, ал.1 и ал.4 от ДОПК, тъй като ограниченият обем, а и темата на доклада не предполагат нейният по-задълбочен анализ. През призмата на поставения въпрос внимание трябва да се обърне на изчерпателно посочените предпо-

⁶ Чл.258-260 и чл.267 от Договора за функционирането на ЕС. По-подробно вж. Корнезов, А. Отговорност на държавата за нарушаване правото на ЕС, С.2012, с.23-25.

⁷ Вж. решение С-203/10 и мотивите на ЗИДЗДДС обн.ДВ, бр.106/2008 г.

⁸ Вж. Решение № 10387 от 09.07.2013 г. по АХД № 965 от 2013 г. Ю./, Решение № 15326 / 20.11.2013 г. по АХД № 4217/2013 г., VIIпо.; Решение № 8590 / 14.06.2013 г. по АХД 14560/2012 г., Ю., Решение № 9864/6.07.2012 г. по АХД № 15607 / 2011 г., Ю.

ставки, които трябва да са налице за да може да се приложи този извънреден способ на защита.

В тази връзка, не може да не ни направи впечатление липсата на правна регламентация, как би следвало да се процедира ако ревизионният акт, с който сме установили данъчни задължения е влязъл в сила, но е в противоречие с практиката на СЕС по данъчни дела. Следва да се обърне внимание, че правото на ЕС не съдържа изрична процедура или правила относно отмяната или изменението влезли в сила административни актове на страните членки. Това означава, че всяка една държава членка е свободна да прилага по тези въпроси вътрешният си правен ред.

Необходимо е да се отбележи, че уредените в националното законодателство процесуални правила във връзка с изменението или отмяната на влязъл в сила индивидуален административен акт /каквото е ревизионния акт/ трябва да съответстват на тези съществуващи в правото на ЕС. Правилата, които лицата могат да извеждат от правото на ЕС не трябва да бъдат по-неблагоприятни от тези уредените във вътрешното законодателство/принцип на равностойността/ и не трябва да правят невъзможно, както това е в настоящия случай практическото упражняване на правата, предоставени от европейския правен ред/принцип на ефективността⁹. Казано с други думи съгласно правото на ЕС, правните средства предвидени в националното законодателство като възможност за отмяна или изменение на влязъл в сила административен акт трябва да отговарят задължително на тези два принципа¹⁰.

В практиката на СЕС с Решение по дело C-453/00, съдът приема, че ако административните органи на държавите членки са сезирани с искане да преразгледат окончателен административен акт и след като е постановено последващо решение на съда, те са длъжни да го направят, когато то противоречи на правото на ЕС ако националното право по принцип предвижда възможността за преразглеждане на окончателни административни актове. След като националното законодателство допуска възможността, административният орган да може да изменя и отменя свои актове, когато са придобили формална правна сила, т.е. станали са окончателни, това трябва да важи и за случаите, когато същите тези актове противоречат на решение на съда на ЕС¹¹. Това ще е така и при условие, че акта е бил потвърден с влязло в сила съдебно решение, което противоречи на решение на съда на ЕС, произнесено на по-късен етап¹².

Предвид казаното до тук, както и на отговорността на държавата, която възниква при неспазване на правото на ЕС е препоръчително в нормата на чл.133, ал.2 от ДОПК като основание за изменение на влязъл в сила ревизионен акт да се приеме противоречието на акта с решение по преюдициално запитване на съда на ЕС по данъчни дела, в каквото смисъл *de lege ferenda* бихме предложили да се допълни цитираната разпоредба от ДОПК¹³.

⁹ Вж. Корнезов, А. Цит съч., с.521.

¹⁰ Пак там, с.522.

¹¹ Корнезов, А. Цит.съч., с.524.

¹² Така също, решение на СЕС по дело C-2/06 на СЕС.

¹³ Считаме, че тези съждения са в еднаква степен относими и за отмяна на влезли в сила съдебни решения, особено в случаите, когато те противоречат на решение на СЕС по преюдициални запитвания.