



Стопански факултет на Софийски  
Университет „Св. Климент Охридски“

## Учебно помагало ПО данъци и мита

- © Проф. д-р Теодор Седларски, научна редакция
- © Проф. д-р Жак Малерб, автор, научна редакция
- © Проф. д-р Ганета Минкова, автор
- © Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова, автор
- © Гл. ас. д-р Цветан Мадански, автор
- © Ирена Ставрева, автор
- © Иван Антонов, автор
- © Милен Райков, автор
- © Мадлен Петрова, автор
- © Искра Александрова, автор
- © Ирина Кирова, автор
- © Маруся Димитрова, автор
- © Иван Антонов, автор

София, 2021

**ISBN: 978-954-9399-65-3**

Материалите за помагалото са подготвени в рамките на „Академията за данъци и мита“, програма за продължаваща квалификация на Центъра за образователни услуги на Софийски Университет „Св. Климент Охридски“. Продуктът се реализира с подкрепата на Магистърска програма „Митнически и данъчен контрол“, Стопански факултет, Софийски университет „Св. Климент Охридски“.

Помагалото е реализирано с подкрепата на МП „Данъчен и митнически контрол“.

Работата е съобразена с действащото към месец май 2021 г. българско и европейско данъчно и финансово законодателство.

СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ  
„СВ. КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ“  
ЦЕНТЪР ЗА ОБРАЗОВАТЕЛНИ  
УСЛУГИ

България, София 1113  
бул. Цариградско шосе 125, блок 3  
Тел: (+359 2) 73 83 10  
Факс: (+359 2) 73 99 41  
E-mail: [des@feb.uni-sofia.bg](mailto:des@feb.uni-sofia.bg)

SOFIA UNIVERSITY  
“ST. KLIMENT OHRIDSKI”  
DEPARTMENT OF  
EDUCATIONAL SERVICES

Bulgaria, Sofia 1113  
125 Tzarigradsko chaussee blvd.,  
bl. 3  
Tel: (+359 2) 73 83 10  
Fax: (+359 2) 73 99 41  
E-mail: [des@feb.uni-sofia.bg](mailto:des@feb.uni-sofia.bg)

## **Съдържание**

### **Увод**

*Проф. д-р Теодор Седларски / 5*

*Проф. д-р Жак Малерб / 6*

### **Списък на съкращенията / 9**

### **Глава първа. Европейско данъчно право. Преки данъци.**

*Проф. д-р Жак Малерб / 12*

### **Глава втора. Държавни помощи: приложимост спрямо данъчни мерки.**

*Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова / 161*

### **Глава трета. Митническа политика на Европейския Съюз**

*Ирена Ставрева / 217*

### **Глава четвърта. Митнически режими и процедури в Европейския Съюз**

*Гл. ас. д-р Цветан Мадански / 320*

### **Глава пета. Брекзит и митници – последствия за търговията между ЕС и Великобритания**

*Гл. ас. д-р Цветан Мадански, Стопански факултет на СУ „Св. Климент Охридски“*

*Ирена Ставрева, Териториална дирекция, Северна морска, ЦУ на Агенция „Митници“ / 380*

### **Глава шеста. СИДДО и България. Административно сътрудничество и обмен на информация.**

*Иван Антонов НАП, Дирекция „СИДДО“ / 445*

### **Глава седма. Косвени данъци в ЕС.**

*Адв. Милен Райков / 470*

### **Глава осма. Практика на Върховния административен съд по преки и косвени данъци.**

*Съдия Мадлен Петрова, ВАС / 527*

### **Глава девета. Отговорност на държавата за вреди. Отговорност на държавата за вреди за нарушаване на правото на ЕС.**

*Съдия Искра Александрова, ВАС / 545*

### **Глава десета. Информацията в данъчното право**

*Проф. д-р Ганета Минкова / 588*

### **Глава единадесета. Данъчно-осигурителен контрол; възлагане и провеждане на ревизионното производство; издаване и изпълнение на ревизионния акт; доказателства и доказателствени средства в ревизионното производство; ревизии при особени случаи. Административно обжалване на ревизионните актове и АПВ, издаване на решение на директора на дирекция ОДОП; правомощия на решаващия орган; спиране изпълнението на ревизионните актове.**

*Ирина Кирова, Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП / 636*

**Глава дванадесета. Обжалване пред съд на данъчно ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на първата съдебна инстанция. Обжалване пред съд на данъчно ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на касационната инстанция. Практиката на Върховния административен съд по ДОПК.**

**Преюдициални запитвания по данъчни и митнически дела. Преюдициални заключения на Съда на Европейския Съюз по български преюдициални запитвания по данъчни и митнически дела.**

*Съдия Маруся Димитрова / 718*

**Глава тринадесета. Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз. Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822. Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз.**

*Иван Антонов НАП, Дирекция „СИДДО“ / 783*

**Казуси.**

*Ирина Кирова / 823*

**Тест по данъчно право.**

*Проф. д-р Ганета Минкова, доц. д-р Савина Михайлова-Големинова, адв. Маруся Димитрова / 831*

**Библиография.**

*Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова / 846*

**За авторите / 855**

## УВОД

*Проф. д-р Теодор Седларски, Директор на Центъра за образователни услуги*

Учебното помагало за данъци и мита има за цел да даде задълбочени теоретични и практически знания относно европейското и националното данъчно право и облагане в областта на преките и косвените данъци, както и митническата политика на ЕС и митническите режими, процедури и контрол в ЕС, включително данъчния и митнически контрол и процес. Съдържанието позволява бърз и лесен достъп до важна информация. Предметът на изследването е интердисциплинарен, сложен и разнообразен.

Това е книга за юристи и икономисти, написана от доказани в теорията и практиката експерти (юристи и икономисти). Екипът представя последователно въпросите, свързани с данъчната и митническа политика на Европейския съюз, материалното и процесуалното данъчно право – европейско и национално, както и редица въпроси, свързани с митата. Представят се актуални теми, свързани със съдебната практика в областта на преките и косвените данъци и митата, включително и административния процес по данъци и мита. Анализират се българските преюдициални запитвания по данъчни и митнически дела и се разглежда практиката на Съда на Европейския съюз. Разглеждат се редица въпроси и тенденции в областта на международното данъчно право, спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) и различните проекти за административно сътрудничество и обмен на информация за данъчни цели. Дава се информация за напредъка по мерките на проекта BEPS. Разглеждат се митническите режими и процедури, осъществявани в България, в тяхното многообразие. Лектори са доказани специалисти от теорията, практиката и бизнеса. Свободно е ползвана информация от интернет с коректно посочване на нейния източник. Работата е съобразена с действащото към м. май 2021 г. българско законодателство и право на Европейския съюз. Помагалото е създадено на основата на програмата на „Академията за данъци и мита“ (следдипломна квалификация на Центъра за образователни услуги на СУ „Св. Климент Охридски“ към магистърска програма „Митнически и данъчен контрол“, Стопански факултет, СУ „Св. Климент Охридски“) – платформа за споделяне на знания в областта на националното, европейското и международното данъчно и митническо право и контрол между представителите на практиката и теорията, студентите и докторантите. Академията се развива благодарение и на подкрепата на Фондация за развитие на търговското право, EY, KPMG, Deloitte, Kambourov & Partners Attorneys at Law, Таксакта, приходните администрации – Национална агенция за приходите и Агенция „Митници“, включително и на много други.

The present handbook includes several papers presented at the Tax Academy organized in Sofia in 2020 and 2021 on European tax law. Along the years before and after the accession of Bulgaria to the European Union in 2007, European law has become a decisive part of national law of the various Member States of the European Communities, now the European Union.

If we look back to the inception of what was then known as the European Communities in 1957, although this could be foreseen, it was certainly not on the minds of most legal thinkers. The signature of the Treaty of Rome, which is now heralded as an important event and frequently illustrated by pictures of the signatories, was, to contemporary university students, just another event affecting the economy at large but not a major political occurrence. I was at that time a student at the University of Louvain in Belgium and I remember only one lecture on the topic, given by a professor of the University of Munich, which was well attended, but did not compare to the many lectures given on the new French constitution voted at the occasion of the return of Général de Gaulle to power.

The major effect for my native city, Brussels, was a gradual change from a quiet and even provincial town into a multicultural and multinational capital. It is so that presently when Brussels is cited, in the newspaper; it is referred not as the capital of Belgium but at the center of European policy. The choice was casual and not really planned. The European administration was readily accessible. I was a member of a student club and asked my father, a lawyer, whether it was possible to arrange for a visit to the European Commission. My father called the then President of the Commission, who was a lawyer from Liège with whom he was on friendly terms, Jean Rey. President Rey invited us very kindly to have tea with him at the Commission.

Later, my former professor at Harvard University, Oliver Oldman, came to visit Brussels and asked me to organize a meeting with the head of taxation, director Nasini. I remember the surprise of my American professor when he noticed that Mr. Nasini did not speak English and apologetically said that the conversation should be in Italian or French, while I acted as a translator. This was the European Community of six countries, France, Germany, Italy and the Benelux States.

French was the common language and remained so at the European Court of Justice by the strength of judicial conservatism.

The case law of the Court of Justice started to develop first in the field of competition where the treaty provisions safeguarding the prohibition of agreements in restraint of trade and of abuse of a dominant position proved, together with a subsequent directive on mergers, to be essential to a common market. Taxation in general is not mentioned as such in the treaty but, as rightly pointed out by Peter Wattel<sup>1</sup>: “The most basic idea of the European Union is a fiscal idea”. The customs union is the first area in which the Union has exclusive competence. The topic culminates in the EU Customs Code which is described by Dr. Tsvetan Madanski<sup>2</sup> and Mrs Irena Stavreva. If the Code and its regulations are common, customs procedure remains national. Sometimes, procedural action will be criminal in nature, sometimes, it will be civil. The rights of taxpayers and the conduct of litigation is of course heavily influenced thereby.

---

<sup>1</sup> European Tax Law, vol. 1, General topics and direct taxation, 7th ed., by P.J. Wattel, O. Marres and H. Vermeulen, eds., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, p. 11.

<sup>2</sup> See at: **Мадански, Цв.** Фактори за ефективност на митническият контрол върху трафика на фалшифицирани и пиратски стоки, нарушаващи права на интелектуална собственост, първо издание, С., Издателство на БАН, 2019

Harmonization of indirect taxes was expressly addressed by the treaty as it is a prerequisite for the free circulation of goods within the single market. Mr. Milèn Raykov covers the topics where a significant body of European case law has developed over the years. The final stage of value added tax may be a long way to achieve but the harmonization of the tax base, with some amount of compromise, was the result of an overhaul of previous directives by the 6<sup>th</sup> directive. Tax rates however, remain within limits, a national prerogative. A complex harmonization of excise taxes has also been devised. Let us notice that Bulgaria was able to retain a lower tax rate on raki! If we turn to direct taxes, the relevance of the treaty was less obvious. It took years before the European Court of Justice delivered a first judgment in the field, the “avoir fiscal” decision and it was not before 1990 when Mrs Christiane Scrivener became Commissioner in charge, that directives, namely on mergers and parent-subsidiary relationships, were issued at the same time as an international agreement on transfer pricing was signed. Since then, continuous developments have taken place to the extent that the United Kingdom, now a former member of the Union, was at times aggravated by several ECJ judgments questioning the compatibility of features of the UK tax system with primary law as set out in the treaties. This may have led the Court to frequently insist on the balance to be kept between the respective taxing powers of the States. The readers will be able to navigate such delicate concepts as proportionality, subsidiarity, rule of reason as a justification for restrictions, discriminations, disparities and dislocations.

At the same time, provisions on State aid, technically part of the competition chapter of the treaties, became a formidable tool for the avoidance of unfair competition in the tax field between countries of the Union, as professor Savina Mihaylova expands in her paper.

European law cannot be dissociated from the general trend of international tax law expressed a.o. in double tax treaties. Administrative cooperation, mostly through exchange of information, was submitted to a new impetus by G20 action and new EU directives on exchange of information. The field is surveyed by Mr. Ivan Antonov and professor Ganeta Minkova. The practice of the Supreme administrative Court of Bulgaria in the fields of direct and indirect taxes comes as an unavoidable topic in a study of this kind. It is covered by Judge Madeleine Petrova. State liability for damages in the event of a breach of EU law is commented by Judge Iskra Alexandrova. Tax procedure issues, although national in nature, failing any type of harmonization except by reference to fundamental rights embodied in the EU charter, are of paramount importance for the application of the principles as outlined by Mrs Irina Kirova and Judge Maroussya Dimitrova. As of now, several references have been made by Bulgarian Courts for preliminary rulings by the ECJ.

The paramount topic of the taxation of digital economy, a nice subject for the eventual resolution of tax disputes along the last directive on such disputes, is dealt with by Mr. Ivan Antonov.

The topic of Brexit and its still unknown consequences had to be covered and was so by Dr. Tsvetan Madanski and Mrs Irena Stavreva.

We may agree with professor Mihaylova when she writes that “the EU membership of Bulgaria must be highlighted as one of the most significant achievements in the country’s development following the changes and transformations after 1989”<sup>3</sup>. The Bulgarian presidency of the Council of the EU was the occasion of the disputed directive on mandatory exchange of information in relation to cross-border arrangements (DAC 6). Most tax statutes of Bulgaria date back to 2005-2006 and were subsequently amended. They form, with the double tax

---

<sup>3</sup> International initiatives in the field of taxation and European Law, Collection of Papers, Faculty of Law, Nis, n° 85, year LVIII, 2019, p. 264.

treaties signed by Bulgaria and generally following the OECD Model Convention, although Bulgaria is not an OECD member, a coherent body of tax law. The Bulgarian reporter at the International Fiscal Association London Congress in 2019 noted that the implementation of the BEPS project in Bulgaria would be done based on EU directives and regulations rather than own OECD guidelines<sup>4</sup>. As European tax law and European law generally are the common property of all European lawyers and interested observers in the world, a vast body of commentaries is available to the interested reader. This is in sharp contrast with the initial literature on the topic: the first book on European law was written by two American scholars, professors Stein and Nicholson. The glossis which accompanies every new decision of the Court may be compared to the work of glossators and post-glossators in canonic law during the Middle Ages. It is therefore the task of universities to make such body of law readily accessible to lawyers in every country and to communicate to them a way of thinking “European” when dealing with domestic problems. The lectures which are reproduced in the present book constitute a valuable step in that direction.

I would like to express my deepest gratitude for the support rendered by the Dean of the Faculty of Economics at Sofia University St. Kliment Ohridski, Assoc. Prof. Atanas Georgiev, PhD, towards realization of this project.

Jacques Malherbe  
Professor emeritus of the Catholic University of Louvain  
Advocate (Simont Braun, Brussels)

---

<sup>4</sup> Andonova, L., Cahiers de Droit fiscal international, vol. 104, p. 86.



## Списък на съкращенията

АМ	Антидъмпингово мито
АПВ	Акт за прихващане и възстановяване
АПВ	Акт за прихващане и възстановяване
АПК	Административнопроцесуален кодекс
АС	Апелативен съд
АССГ	Административен съд София град
БНД	Брутен национален доход
ВАдС	Върховен административен съд
ВОД	вътреобщностна доставка
ВОП	вътреобщностно придобиване
ГПК	Граждански процесуален кодекс
ДА	Данъчен актив
ДВ	Държавен вестник
ДДС	данък добавена стойност
ДЕС	Договор за Европейския съюз
ДЗЛ	Данъчнозадължено лице
ДК	Данъчен кредит
ДМА	дълготрайни материални активи
ДОДОП	Дирекция обжалване и данъчно-осигурителна практика
ДОПК	Данъчно-осигурителен процесуален кодекс
ДР	допълнителни разпоредби
ДФЕС	Договор за функционирането на Европейския съюз
ДЧ	държава членка
ЕАД	Единен административен документ
ЕВРАТОМ	Европейска общност за атомна енергия
ЕИО	Европейска икономическа общност
ЕК	Европейска комисия
ЕОВС	Европейска общност за въглища и стомана
ЕСП	Европейска сметна палата
ЕСФП	Електронна система с фискална памет
ЗАДС	Закон за акцизите и данъчните складове
ЗБДС	Закон за българските документи за самоличност
ЗВР	заповед за възлагане на ревизия
ЗДДС	Закон за данък добавена стойност
ЗДДФЛ	Закон за данъците върху доходите на физическите лица
ЗДП	Закон за държавните помощи
ЗЗО	Закон за здравното осигуряване
ЗИД	Закон за изменение и допълнение
ЗКПО	Закон за корпоративното подоходно облагане
ЗМ	Закон за митниците
ЗМДТ	Закон за местните данъци и такси
ЗНИ	Закон за насърчаване на инвестициите
ЗОДОВ	Закон за отговорността на държавата и общините за вреди
ЗПЗП	Закон за подпомагане на земеделските производители
ЗПФ	Закон за публичните финанси
ЗУО	Закон за управление на трансакциите
ИМ	изравнително мито

ИПДПО	искане за представяне на документи и писмени обяснения
ИС	информационна система
ИТЗ	инструменти за търговска защита
КН	комбинирана номенклатура
КНР	Китайска народна република
КРБ	Конституция на Република България
КС	Конституционен съд
МКС	Митнически кодекс на Съюза
МНГ	Многонационална група
МП	мълчаливо потвърждаване
МС	Митнически съюз
МУ	митническо учреждение
МФР	Многогодишна финансова рамка
НА	нормативен акт
НАП	Национална агенция за приходите
НОН	най-облагодетелствана нация
ОБКН	обяснителни бележки към комбинираната номенклатура
ОБХС	обяснителни бележки към хармонизираната система
ОДВ	обобщена декларация за въвеждане
ОДОП	„Обжалване и данъчно-осигурителна практика“
ОИО	одобрен икономически оператор
ОИСР	Организация за икономическо сътрудничество и развитие
ОИСР	Организация за икономическо сътрудничество и развитие
ОК	Обединено Кралство
ОМ	обезпечителни мерки
ОМТ	Обща митническа тарифа
ОМУ	отправно митническо учреждение
ОП	орган по приходите
ОПС	окончателни пределни ставки
ОСП	Обща селскостопанска политика
ОФГ	очевидна фактическа грешка
ПДК	пълнен данъчен кредит
ПЗР	преходни и заключително разпоредби
ПМУ	получаващо митническо учреждение
ПО	писмени обяснения
ПОМ	предварителни обезпечителни мерки
ППЗДДС	Правилник за прилагане на закона за данък добавена стойност
ПУФО	протокол за установяване на факти и обстоятелства
РА	ревизионен акт
РАПРА	ревизионен акт за поправка
РД	ревизионен доклад
РИ	Регламент за изпълнение
РЛ	ревизирано лице
РОПА	режим „отложено плащане на акциз“
РП	работна програма
СЕД	Съд на Европейския съюз
СИДДО	Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане
СМО	Световна митническа организация
СТО	Световна търговска организация
СТС	Споразумение за търговия и сътрудничество

ТК	тарифни квоти
ТСР	традиционни собствени ресурси
УОИИ	услуги от общ икономически интерес
ФУ	фискално устройство
ХС	хармонизирана система
ЦУ	централно управление
ЧДК	частичен данъчен кредит
CCN	Common Communications Network
СЕТА	Comprehensive Economic and Trade Agreement (Всеобхватно икономическо и търговско споразумение между ЕС и Канада)
CRS	Common Reporting Standard
ЕUIPO	European Union Intellectual Property Office (Служба на Европейския съюз за интелектуална собственост)
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Общо споразумение за митата и търговията)
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (Британска данъчна и митническа служба)
NAFTA	North American Free Trade Agreement (Северноамериканско споразумение за свободна търговия)
OLAF	Office européen de lutte antifraude (Европейска служба за борба с измамите)
REX	Registered exporters (регистрирани износители)
SCM Agreement	Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (Споразумение за субсидии и компенсационни мерки)
TARIC	TARif Intégré Communautaire (Интегрирана тарифа на Европейската общност)
WTO	World Trade Organisation (Световна търговска организация)

## Глава първа. Европейско данъчно право. Преки данъци.

*Проф. д-р Жак Малерб*

SIMONT | BRAUN

European Tax Law

First course

Direct Tax Law

Jacques Malherbe  
Prof. em. at the Catholic University of Louvain  
Avocat (Simont Braun, Brussels)  
E-mail : jacques.malherbe@simontbraun.eu

Sofia University  
2020

S | B

**Part I.**  
**Analysis of some**  
**aspects of the case**  
**law of the ECJ**  
**Negative**  
**Harmonization**

---

## Introduction European Institutions Division of powers within the EU

**Treaty of Lisbon (2007) replaces Treaty of Rome (1957)**

**Treaty of European Union (TEU)**

**Treaty on the functioning of the EU (TFEU)**

**Competences not conferred upon Union remain with Member States (MS)**

---

# Competences of the Union

S | B

## Principle of conferral (Art. 5 TEU)

### 1. Exclusive competences

Art. 3 TFEU

Customs union

Competition rules

Monetary policy (in Euro countries)

Common commercial policy

### 2. Shared competences with preemption

Both Union and MS are competent but when the Union exercises its competence, MS lose their competence

Art. 4 TFEU

### 3. Shared competences without preemption

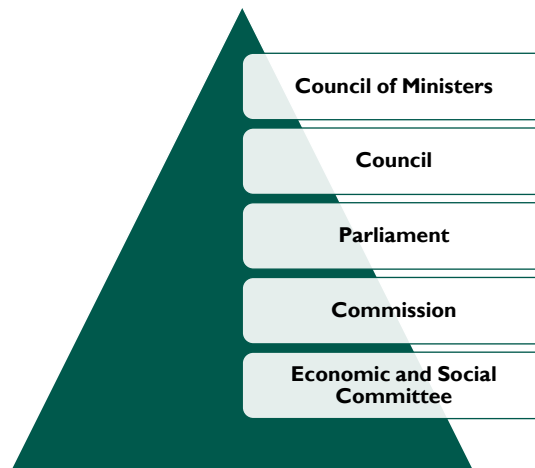
The Union is only competent to support, coordinate or supplement and may not supersede competence of MS

Art. 6 TFEU

---

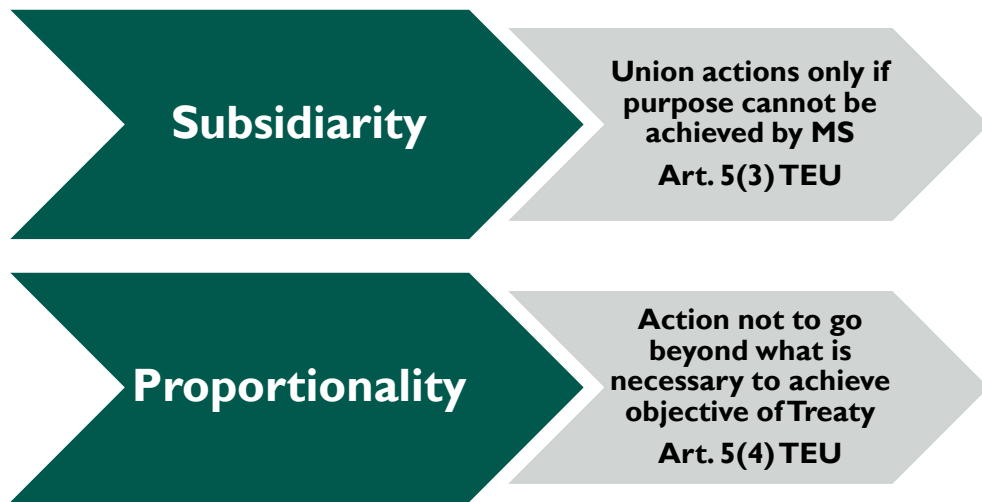
# Institutions

S | B



## Principles

S | B



- The Court has the power to annul Union acts which are in breach of S | B subsidiarity or proportionality (art. 263 TFEU) or to declare them invalid (art. 267 TFEU)
  - It has never done so
  - Yellow card procedure
  - Protocol no. 2 to the Lisbon Treaty on the principles of subsidiarity and proportionality
  - A national parliament (or a chamber) may submit a reasoned opinion to the effect that a draft legislation act is a breach of subsidiarity
  - Each parliament has 2 votes
  - One third of the votes is necessary to compel the Commission to review its proposal
- Ex. CCTB: not 1/3
-

## Relation Union law / National law

S | B

### Union law

#### Primary law:

- ✓ Treaties
- ✓ Charter of Fundamental Rights  
Art. 288 TFEU

#### Secondary law:

- ✓ regulations
- ✓ directives
- ✓ Decisions

International agreements: Art. 216

### General principles

---

## General principles

S | B

- Common to constitutional and legal traditions of MS
  - Fundamental rights: codified in Charter (2000) integrated in Lisbon Treaty (2009)
  - Systemic principles:
    - Primacy of Union law
    - Direct effect of Union law
    - Procedural law: equivalence / effectiveness
    - Subsidiarity
    - Proportionality
    - Prohibition of abuse
    - Legal certainty
    - Legitimate expectations
    - equality
-



## Soft law

S | B

- **Recommendations of Commission**
  - **Opinions of Commission**
  - **Resolutions of Council**
  - **Codes of conduct**
    - **Harmful Tax Competition (1997): « Taxers cartel »**
    - **Transfer Pricing:**
      - **Implementation of EU Arbitration Convention (2009)**
      - **Documentation (2006)**
    - **Communications to:**
      - **Council**
      - **Parliament**
      - **Economic and social Committee**
- 

## Recommendations

S | B

- **Tax relief for non-residents (1993)**
  - **Aggressive tax planning (2012)**
  - **Tax treaty abuse (2016)**
-

## Communications

S | B

- In order to
    - coordinate MS tax systems
    - announce policy
  - Coordinating direct tax systems (2006)
  - Exit taxation (2006)
  - Tax treatment of losses (2006)
  - Application of anti-abuse measures (2007)
- 

## Resolutions of Council

S | B

- Coordination of CFC and thin capitalization rules (2010)
-

## Comitology

S | B

- Delegation of powers by Council to Commission to adopt
  - Delegated acts
  - Implementing acts
- Control by Council at qualified majority
- By-passes unanimity requirement
- Exercised for implementing acts by Committees of MS representatives

Reg. No. 182/2011, art. 5-6

---

## Primacy of Union law

S | B

### National provision

- interpreted in a way consistent with Union law
  - inapplicable if contrary to Union law
-

## Direct effect

S | B

### Vertical

- between State and citizen

### Horizontal

- between citizens
  - not recognized to directives
- 

## Judicial remedies

S | B

### Liability of MS

- reparation of damage

### Preliminary rulings

- national jurisdiction refers questions of EU law to Court of Justice of the Union
  - Court gives binding interpretation
  - MS must amend its law
  - effect for the past
-

## Action for infringement

S | B

by

- Commission
- MS

before EJC

## Powers of EU in field of taxation Direct taxation in general

S | B

Competence of the State

- 1/3 of budget

Double taxation

- relief by
  - unilateral measures
  - double tax conventions (DTC)
- methods
  - exemption
  - credit
- obstacle to internal market

OECD Model Convention

## **EU competence Direct taxation**

S | B

**General provisions**

**Directives for approximation of laws affecting internal market – art. 115**

**Freedom encompassing a.o. direct taxes**

---

## **Taxation**

S | B

- **Is an internal market issue**  
**Art. 4(2)a TFEU**
  - **Shared competence with preemption**
-

- In the field of indirect taxes which is harmonized  
CJEU case law is tax law: technical
  - In the field of direct taxes
    - Not a little harmonized
    - It is a general EU law
- 

## Five freedoms

Free movement of goods (art. 34 TFEU)

Free movement of persons (art. 45)

Freedom of establishment (art. 49)

Free movement of services (art. 56)

Free movement of capitals (art. 63)

*« according to settled case-law, although direct taxation falls within their competence, Member States must nonetheless exercise that competence consistently with Community law and, in particular, avoid any discrimination on grounds of nationality »*

---

## Other EU initiatives

S | B

### Fight against harmful tax competition

- **Code of Conduct for Business Taxation (1997)**

### Prohibition of State Aid

- **Art. 107-118**
  - **Notice on application of State Aid rules to direct business taxation (1998)**
- 

## Other EU initiatives

S | B

### Coordination

### Communication of Commission

- **Exit taxes**
  - **Compensation of cross-border losses**
  - **Tax fraud and evasion**
-



### Compatibility of national law

- with directives
  - with TFEU freedoms
    - no restriction
    - no discrimination
- 

### Article 34 TFEU

**Quantitative restrictions on imports and all measures having equivalent effect shall be prohibited between Member States**

---

## Free movement of persons

S | B

### Article 45

**I. Freedom of movement for workers shall be secured within the Community**

---

## Free movement of establishment

S | B

### Article 49

**...restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State**

---

## | Free movement of services

S | B

### Article 56

**...restrictions on freedom to provide services within the Community shall be prohibited in respect of nationals of Member States who are established in a State of the Community other than that of the person for whom the services are intended**

---

## | Free movement of capital

S | B

### Article 63

**I. ...all restrictions on the movement of capital between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited**

---

## Free movement of capital

S | B

### Article 65.1

...without prejudice to the right of Member States:

(a) to apply the relevant provisions of their tax law which distinguish between taxpayers who are not in the same situation with regard to their place of residence or with regard to the place where their capital is invested;

(b) to take all requisite measures to prevent infringements of national law and regulations, in particular in the field of taxation ... or to take measures which are justified on grounds of public policy or public security

---

## Third Countries Freedom of movement of capital

S | B

**If freedom of movement of capital impeded, it is a consequence of the restriction of freedom of establishment**

---

## Justification of restrictions

S | B

### Cohesion of tax system: yes, if

- same taxpayer
- same tax
- direct link between relief and tax

### Loss of tax revenue: no

### Territoriality: yes, but

### Insuring effective tax control: yes

- but exchange of information suffices

### Preventing tax avoidance: yes

- but case by case approach

### Offsetting other advantages: no

S | B

## Part II. Analysis of some aspects of the case law of the ECJ Positive Harmonization

# Chapter 1. Taxation of companies

S | B

## Section I. Freedom to choose the form of establishment in other Member States

### § I. In the Host State (country of source)

#### A. Tax treatment of Permanent Establishments of EU companies in the Host State

Same tax treatment for branch and domestic company: imputation of corporate tax corresponding to distributed profit on corporate tax due on dividend

Avoir fiscal, C-270/83, ECJ, 28 January 1986

## Foreign insurance companies obliged to invest part of reserves in French shares

S | B

### Objections of French government and answers of the Court

O: no harmonization of tax laws

A: exercise of fundamental freedoms cannot be conditioned by harmonization of legislations

O: discrimination can only be solved by bilateral conventions extending tax credit to non-residents

A: conventions are based on reciprocity application field of freedoms established by the Treaty; cannot be restricted by requirements of reciprocity

O: risk of tax avoidance: localisation of French participations in French branch

A: risk of tax evasion may not justify non-application of Treaty

O: possibility to create a subsidiary

A: may be more onerous than a branch

O: distinction in all tax systems between residents and non-residents

A: France under its territoriality principle taxes residents and non-residents alike only on their enterprises in France

## Avoir fiscal

- 19 Even if the possibility cannot altogether be excluded that a **distinction based on the location of the registered office of a company or the place of residence of a natural person** may, under certain conditions, be justified in an area such as tax law, it must be observed in this case that **French tax law does not distinguish, for the purpose of determining the income liable to corporation tax**, between companies having their registered office in France and branches and agencies situated in France of companies whose registered office is abroad. By virtue of article 209 of the code general des impots, both are liable to taxation on profits made in undertakings carried on in France, ...

## Avoir fiscal

- 20 Since the rules at issue place companies whose registered office is in France and branches and agencies situated in France of companies whose registered office is abroad **on the same footing for the purposes of taxing their profits**, those rules **cannot, without giving rise to discrimination, treat them differently in regard to the grant of an advantage related to taxation**, such as shareholders' tax credits. By treating the two forms of establishments in the same way for the purposes of taxing their profits, the French legislature has **in fact admitted** that there is no objective difference between their positions in regard to the detailed rules and conditions relating to that taxation which could justify different treatment

## Avoir fiscal

- **24** It must first be noted that the fact that the laws of the member states on corporation tax have **not been harmonized** cannot justify the difference of treatment in this case. Although it is true that in the absence of such harmonization, a company's tax position depends on the national law applied to it, article 52 of the EEC treaty prohibits the member states from laying down in their laws conditions for the pursuit of activities by persons exercising their **right of establishment** which **differ from those laid down for its own nationals**

## Branch in Germany of a French company

- **Dividends received from**
  - EU States: Italy – Austria
  - Third countries: Switzerland - USA
- **Relief granted by**
  - Treaty
  - Domestic law
- **restricted to residents**
- **Infringement of freedom of establishment: thrufold**
  - right to be treated as a resident by host State
  - right not to be hindered in establishing abroad by origin State
  - right to choose legal form
- **Non-residents subject only to tax on German-source branch profits: irrelevant as dividends are included in German tax base for non-residents and residents alike**
- **Residents are not subject to tax on dividends due to relief**
- **Non-residents are: discrimination**



**Same tax rate on Permanent establishments as on domestic company**  
**Royal Bank of Scotland (Greece), C-311/97, ECJ, 29 April 1999**

**Measures to avoid double taxation of foreign dividends provided by**  
**Domestic law: credit**  
**Treaties: exemption**  
**must be extended to permanent establishment**  
**Saint-Gobain, C-307/97, ECJ, 14 September 1999**

**B. Tax treatment of subsidiaries of EU companies in the**  
**Host State (country of source)**

X AB and Y AB v Risskattenverket, C-200/98, 18 November 1999

### Swedish group contribution system

- Tax-free transfer of assets between group companies
  - Allowed if Swedish subsidiary is held by Swedish parent via one intermediate company in other MS: based on treaty non-discrimination clause
  - Not allowed if Swedish subsidiary is held by Swedish parent via social companies established in more than one MS
  - Breach of right of establishment
- 

OY AA

### Finnish group contribution system

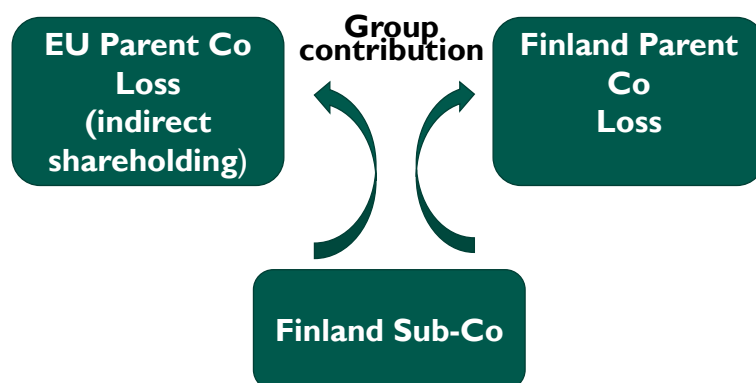
- Profitable company may contribute profit to loss-making group company
  - Oy AA wants to contribute profits to loss-making UK parent: denied
  - Discrimination: difference in treatment of subsidiaries according to seat of parent company; makes it less attractive for parent to create subsidiary in Finland
  - Objection: local subsidiary of foreign parent not subject to tax not comparable to local subsidiary of domestic parent subject to tax
  - Criterion is subjection to tax, not seat
-

## Justification

### Balanced allocation of taxing powers

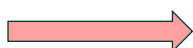
- Group could choose country where profits would be taxed
  - MS of subsidiary would be forced to waive its right to tax in favour of MS of the parent
- 

## Oy AA



## Oy AA

« The fact that the MS of the transferor allows deduction of the transfer from the taxable income of the transferor does not guarantee that the aim pursued by the system applicable to transfers will be attained » [to use the transferred amount for loss off-setting] (para.36)



Different treatment according to the seat of parent Co



Obstacle

---

## Oy AA

### Justifications:

- « *balanced allocation of the power to tax* » if « *the system in question is designed to prevent conduct capable of jeopardising the right of the MS to exercise their taxing powers in relation to activities carried on in their territory* » (para.54): risk to choose the place where profits are taxed
- Risk of double loss compensation: in this case, no loss compensation (but deduction of income in order to compensate a loss)
- Tax avoidance

(2 justifications taken together)

---

**§ 2. In the State of residence**

**A. Tax treatment in the State of residence of Permanent Establishments located in other Member States**

**Deutsche Shell, C-293/06, 28 February 2008**

- **Exchange loss on winding up permanent establishment**
  - **Not admitted in Host State**
  - **Must be allowed in Residence State**
- 

**B. Tax treatment in the State of residence of subsidiaries established in other Member States**

**Lammers & Van Cleeff, C-105/07, ECJ, 17 January 2008**

**Belgian rule applying I/I thin cap rule on interest to foreign parent company director and not to Belgian director**

---

**Lammers & Van Cleeff, C-105/07, ECJ, 17 January 2008****Requalification of advances by**

- directors
- did not apply to Belgian companies which were directors
- applied to foreign companies which were directors

**Discrimination**

---

**Rewe Zentralfinanz, C-347/04, 29 March 2007**

- Write-downs on foreign subsidiaries subject to more stringent conditions than for domestic subsidiaries
- May be compensated only with income from same foreign State (P.E. or subsidiary)

**Restriction of**

- Freedom of establishment
  - Free movement of capital
-

## CFC Rules

Cadbury-Schweppes, C-196/04, 12 September 2006

**Foreign subsidiary: CFC**

**Subject to tax less than 3/4ths of UK tax on profits**

**Transparent: profit taxed to 50 % parent in the UK**

## CFC Rules

Cadbury-Schweppes, C-196/04, 12 September 2006

**Exceptions**

**Acceptable distribution policy:**

- 10 % profits distributed within 18 months and taxed to resident company

**Exempt activities**

- Trading activities

**Public quotation**

- 35 % of voting rights held on public-recognized stock exchange

**De minimis**

## CFC Rules

Cadbury-Schweppes, C-196/04, 12 September 2006

### Motive test

1. Reduction in UK tax was not main purpose of transactions giving rise to profits

2. Main reason of existence of CFC was not diversion of profits

- Diversion of profits if without existence of CFC profits would have been taxable to UK resident
  - List of States meeting exemption conditions
- 

## CFC Rules

- Cadbury-Schweppes Plc (CS)
- Cadbury-Schweppes Overseas Ltd (CSO)
- Two subsidiaries in Ireland:
  - Cadbury-Schweppes Treasury Services (CSTS)
  - Cadbury-Schweppes Treasury International (CSTI)

in International Financial Services Centre (IFSC) (Dublin)

Tax 10 %

Business: finance group

---



## CFC Rules

- **Taxation**
  - Corporation tax (CT) of 8 M £ on CSTI for 1996
  - CSTS: loss

- **Appeal to Special Commissioners**

- **Question for preliminary ruling:**

**Do Articles 59, 56 and 63 preclude national tax legislation such as that in issue in the main proceedings, which provides in specified circumstances for the imposition of a charge upon a company resident in that Member State in respect of the profits of a subsidiary company resident in another Member State and subject to a lower level of taxation?**

---

## CFC Rules

- **Court**
  - **Question refers also to art. 54:**
    - Companies to be treated in the same way as natural persons for purposes of freedom of establishment
  - **National provisions applying to holdings**
    - Giving influence on company's decisions
    - Allowing to determine company's activities come within freedom of establishment
  - **No free movement of services  
capital**
  - **Restrictive effects are consequence of restriction of freedom of establishment**
-

## CFC Rules

- **Abuse of freedom of establishment**  
Purpose to benefit from a favourable legislation (here a tax advantage) = abuse
  - **Ex. Centros**  
Right to incorporate in **UK** and open secondary establishment in **Denmark** avoiding minimum paid up capital requirement
  - **Inspire Art**  
Dutch legislation adding conditions for incorporation of local companies to registration of branch
- 

## CFC Rules

### Hindrance to freedom of establishment?

- **Member States have competence in direct taxation. They must exercise it consistently with Community law**
  - **Freedom of establishment implies right of self-employed to set up and manage undertakings under same conditions as nationals**
  - **Right of companies to act through**
    - **Subsidiary**
    - **Branch**
    - **agency**
-

## CFC Rules

### Directed to:

- **Host Member States: national treatment**
  - **Member State of origin: not hinder establishment in other Member State of its nationals**
  - **Here: difference on basis of level of taxation**
  - **CFC in low tax Member State: profits attributed to resident parent**
  - **CFC in UK or « normal tax » Member State: profits of CFC not taxable to parent**
- 

## CFC Rules

- **Tax disadvantage**
  - **Answer UK : tax not higher than tax of UK subsidiary**
  - **Rebuttal**
    - **Resident company taxed on profits of other legal person**
    - **Not the case of subsidiary in UK or « normal tax » Member State**
  - **Dissuades from having subsidiary in low tax → Member State**
-

## CFC Rules

- **Remark AG:**
  - **Tantamount to giving Member State right to choose in which Member State domestic companies may establish subsidiaries = single market**
  - **Member State have right to fix their tax rates**
- 

## CFC Rules

- **Justification or hindrance?**
    - **Overriding reasons of public interest (art. 52)**
    - **Not go beyond measures necessary to attain goal**
  - **UK: tax avoidance**
  - **Transfer of profits to low-tax State by transactions with subsidiary**
-

## CFC Rules

### Court

- **Reduction of tax revenue is not valid reason**
  - **Member State may not offset advantage of low taxation of subsidiary in other Member State**
  - **Creation of secondary establishment: not general presumption of tax evasion**
- 

## CFC Rules

**Establishment: actual pursuit of activity through fixed establishment for indefinite period**

- **Not wholly artificial arrangement**
  - **Would jeopardize allocation of taxing power**
  - **Compare: transfer of losses in group to high rate Member States (Marks & Spencer)**
-

## CFC Rules

**Factors:**

**Objective (AG)**

- 1. Premises, staff and equipment to perform services taxed in Host States**
- 2. Genuine nature of services: competence of staff; decision-making**
- 3. Value added by subsidiary's activity (?)**

**Subjective: no**

**Reduction of tax burden**

---

## CFC Rules

**Conclusion**

- CFC legislation is suitable to thwart tax avoidance**
  - Non-applicability of exemption (above) does not enable to conclude to artificial arrangement**
  - CFC legislation may not apply when tax motives but economic reality**
-

## CFC Rules

National Court must judge when motive test enables taxpayer to give evidence of

- actual establishment
- genuine activities

Articles 49 and 54 must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a controlled foreign company in another Member State, when those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates only to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that controlled company is actually established in the host Member State and carries on genuine economic activities there

## Chapter 2. Exit taxes

Lasteyrie du Saillant, C-350/11



54. Moreover, the objective envisaged, **namely preventing a taxpayer from temporarily transferring his tax residence before selling securities with the sole aim of avoiding payment of the tax on increases in value due in France**, may be achieved by measures that are less coercive or less restrictive of the freedom of establishment, relating specifically to the risk of such a temporary transfer. As the Advocate General has pointed out in paragraph 64 of his Opinion, the French authorities could, for example, provide for the taxation of taxpayers returning to France after realising their increases in value during a relatively brief stay in another Member State, which would avoid affecting the position of taxpayers having no aim other than the bona fide exercise of their freedom of establishment in another Member State

---

- France
- Exit tax
- Unrealized capital gain
- Not limited to artificial device
- Guarantee
- Extinguished
  - after 5 years
  - in the event of return to France before 5 years
- Contrary to art. 43

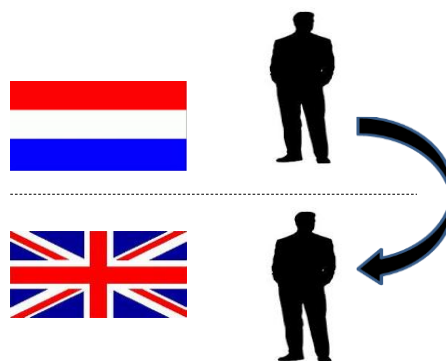
*Lasteyrie, C-9/02, ECJ, 11 March 2004*

---



## Balanced allocation of taxing powers N, C-470/04

- Exit taxes when moving from NL to UK
- No harmonization concerning double taxation within EU
- OECD Model standards
- Justified to tax where the seller is resident (Art. 13 OECD model)



## Dutch Emigration Tax

- Freedom of establishment (art. 49 TFEU)
  - May tax gain accrued during stay in country (comp. OECD Model, art. 13, § 5 : taxable in country of residence)
  - Freedom of States to apportion power to tax between them
  - Take into account capital losses after emigration

*N, C-470/04, ECJ, 4 September 2006*

**Part III.**  
**Analysis of some**  
**aspects of the case law**  
**of the Court and of its**  
**Implementation by the**  
**Member States**  
**Positive Harmonization**

---

**Chapter I. Parent-subsidiary Directive**

---

## Subsidiary and Parent Taxation

S | B

- **Cruise regime: treble taxation**
    - Corporate income tax of subsidiary
    - Withholding tax on dividends
    - Taxation of parent on dividend
  - **Occasionally:**
    - Taxation of parent on capital gains on shares
  - **1990-2015**
- 

## Legislative History

S | B

- **1990 Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States**
  - **Directive 2011/96/EU (recast) amended 2014 and 2015**
-

## § 1. Coverage

S | B

- **Corporate form: see annex to the directive**
    - Often: all forms
  - **Domicile**
  - **Liability to tax**
    - **Contra:**
      - Former Luxembourg « 1929 » holdings
      - Transparent partnerships
- 

S | B

- **Parent**
    - **From 25 down to 10 %**
      - Usufruct? Vergers du Vieux Tauves
      - Beneficial owners?
    - **Permanent establishment**
      - Quid if in third State
  - **Subsidiary**
  - **Holding duration**
    - Two years
    - Denkavit case: straddling
-

## § 2. Taxation of the Parent

S | B

- **Exemption**  
or
  - **Imputation**
    - **Tax of sub-subsidiaries**
      - Required holding percentage at each level
      - No indirect holding requirement
    - **Limitation of imputation to amount of tax due**
- 

## Exemption Method

S | B

- « Refrain from taxing such profits »
  - **Cobelfret**
-

## What is at stake?

S | B

		Example 1		Example 2
Trading profit		50		-30
Dividends		20		20
Taxable profit		70		-10
RDT deduction	95 %	-19		0
Taxable profit		51	Loss carried forward	0

## Cobelfret, C-138/07

S | B

- **40** It follows that, even if the dividends received by the parent company are not subject to corporation tax for the tax year in the course of which those dividends were distributed, that reduction of losses of the parent company may have the effect that the parent company is subject indirectly to taxation on those dividends in subsequent tax years when its results are positive

## Imputation Method

S | B

- « tax such profits while authorizing the parent company and the permanent establishment to deduct from the amount of tax due that fraction of the corporation tax related to those profits and paid by the subsidiary and any lower-tier subsidiary, subject to the condition that at each tier a company and its lower-tier subsidiary meet the requirements provided for in Articles 2 and 3, up to the limit of the amount of the corresponding tax due »

## Comparison

S | B

Taxable profit				
Tax			100	
Distributable profit			<u>-30</u>	
Parent			70	
Dividend		70		
		exoneration		imputation
Taxable dividend		0		70
Taxable credit				<u>30</u>
Taxable profit				100
Tax	35 %	0		-35
Deductible credit				<u>30</u>
Tax payable		0		-5

## **Parent Taxation Fiscally Transparent Subsidiary**

S | B

- **State of parent may consider the subsidiary as fiscally transparent**
  - **Based on assessment of the legal characteristics of that subsidiary arising from the law under which it is constituted**
  - **Tax the parent company on its share of the profits of its subsidiary as and when those profits arise**
- 

## **Parent Taxation Fiscally Transparent Subsidiary**

S | B

- **Taxation**
    - **Exemption**  
or
    - **Imputation (including lower-tier)**
  - **Exemption of subsequent distributions**
-



## | Charges and Losses

S | B

- **Permitted disallowance of**
    - **Charges relating to the holding**
      - Management expenses
      - Interest
      - If flat rate: max. 5 % of dividend income
        - Which may include foreign tax credits (Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07)
    - **Losses resulting from the distribution of the profits of the subsidiary**
- 

## | § 3. Taxation at Subsidiary Level

S | B

- **Withholding tax exemptions**
    - **State of subsidiary: *profits which a subsidiary distributes to its parent company shall be exempt from withholding tax***
    - **State of parent: *the Member State of a parent company may not charge withholding tax on the profits which such a company receives from a subsidiary***
-

- **Case-law**
    - **Epson: Portuguese succession and gift tax**
    - **Athinaiki Zythopoia: Greek tax on distribution of exempt income**
    - **Oce van der Grinten: allows withholding tax on repayment of underlying tax credit**
    - **Denkavit 2: no discriminatory withholding tax**
  - **Does not prevent advance payment of the corporation tax of the subsidiary**
- 

## **Taxation at Subsidiary Level Athinaiki Zythopoia, C-294/99**

- **There is a withholding tax, ..., where national legislation provides that, in the event of distribution of profits by a subsidiary (a public limited company or equivalent company) to its parent company, in order to determine the taxable profits of the subsidiary, its total net profits, including income which has been subject to special taxation entailing extinction of tax liability and non-taxable income, must be reincorporated into the basic taxable amount, when income falling withi those two categories would not be taxable on the basis of the national legislation if they remained with the subsidiary and were not distributed to the parent company**
-

## § 4. Anti-abuse

S | B

- **Previous:**

- **Article 1.2.** This Directive shall not preclude the application of domestic agreement or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse

- **Present:**

- **Article 1.2.**

1. Member States shall withdraw the benefit of this directive in the case of an artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the main (or one of the main purposes) of obtaining a tax advantage defeats the object or purpose of the directive and is not genuine having regard to all relevant facts and circumstances

---

## § 4. Anti-abuse

S | B

2. An arrangement or a series of arrangements shall be regarded as non genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality

3. The directive does not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of tax evasion, tax fraud or abuse

---

## **Not addressed by the Directive**

S | B

- **Liquidation dividends (at parent taxation level)**
  - **Capital gains on shares**
  - **Depreciation and capital losses on shares**
- 



S | B

## **Chapter 2. Interest and royalty Directive**

---

## **Interest and royalty payments made between associated companies**

S | B

- **Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States**
- 

## **Interest and royalty payments made between associated companies**

S | B

- **Principle: Taxation in the residence State**
  - **1.1. Interest and royalty payments arising in a Member State shall be exempt from any taxes imposed on those payments in that State, whether by deduction at source or by assessment, provided that the beneficial owner of the interest or royalties is a company of another Member State or a permanent establishment situated in another Member State of a company of a Member State**
-

## **Interest Notion**

S | B

- **The term « interest » means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits and, in particular, income from securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures; penalty charges for late payment shall not be regarded as interest**
- 

## **Permitted Exclusions**

S | B

- **(a) payments which are treated as a distribution of profits or as a repayment of capital under the law of the source State;**
  - **(b) payments from debt-claims which carry a right to participated in the debtor's profits;**
  - **(c) payments from debt-claims which entitle the creditor to exchange his right to interest for a right to participate in the debtor's profits**
  - **(d) payments from debt-claims which contain no provision for repayment of the principal amount or where the repayment is due more than 50 years after the date of issue**
-

## Royalties Notion

S | B

- The term « royalties » means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work, including cinematograph films and software, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience; payments for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment shall be regarded as royalties
- 

## Eligible Companies

S | B

- Form
    - List
    - PE
  - Residence in EU
  - Subject to corporate income tax
  - Affiliation
    - 25 %
      - (i) The first company has a direct minimum holding of 25 % in the capital of the second company, or
      - (ii) The second company has a direct minimum holding of 25 % in the capital of the first company, or
      - (iii) A third company has a direct minimum holding of 25 % both in the capital of the first company and in the capital of the second company
    - 2 years : Denkavit?
  - PE in EU of EU company
-

## Prevention of double taxation

S | B

- **No tax at source**
    - For PE, source linked to deduction
  - **Procedure**
    - Exemption subject to attestation; or
    - Refund
  - **Transitional measures for certain MSs**
- 

## Attestation

S | B

- 1.13. ... the attestation ... shall contain the following information:
    - (a) Proof of the receiving company's residence for tax purposes and, where necessary, the existence of a permanent establishment certified by the tax authority of the Member State in which the receiving company is resident for tax purposes or in which the permanent establishment is situated;
    - (b) Beneficial ownership by the receiving company in accordance with paragraph 4 or the existence of conditions in accordance with paragraph 5 where a permanent establishment is the recipient of the payment;
    - (c) Fulfilment of the requirements in accordance with Article 3(a)(iii) in the case of the receiving company;
    - (d) A minimum holding or the criterion of a minimum holding of voting rights in accordance with Article 3(b);
    - (e) The period for which the holding referred to in (d) has existed
- Member States may request in addition the legal justification for the payments under the contract (e.g. loan agreement or licensing contract)
-



## Abuse

S | B

- **Beneficial owner**
    - For PE,
      - Effectively connected; and
      - Subject to tax (1.5.b)
  - **PE in 3rd State (1.8)**
  - **Arm's-length**
  - **Fraud or abuse**
- 

## Abuse

S | B

- **Beneficial owner?**

**« only if it receives those payments for its own benefit and not as an intermediary, such as an agent, trustee or authorized signatory, for some other person**

---

## Abuse

S | B

- **4.2. Where, by reason of a special relationship between the payor and the beneficial owner of interest or royalties, or between one of them and some other person, the amount of the interest or royalties exceeds the amount which would have been agreed by the payor and the beneficial owner in the absence of such a relationship, the provisions of this Directive shall apply only to the latter amount, if any**
- 

## Abuse

S | B

- **Article 5.1. This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse**
  - **Quid Thin Cap rules?**
-

## Chapter 3. Anti-Tax Avoidance Directive

---

### ATAD, 12 July 2016

- **Wants to supply a common framework for the realization of the BEPS project**
  - **In order to avoid unilateral / divergent measures**
  - **States principles**
  - **Leaves implementation to Member States**
  
  - **Implementation: January 1, 2019**
    - **Art. 5 Exit Taxation: January 1, 2020**
-

### The ATAD confirms:

- **3 anti-avoidance rules which are part of the BEPS action plan, although they are not minimum standards**
    - Interest limitation rule
    - CFC rule
    - Anti-hybrid mismatch rule
  - **2 rules foreign to BEPS**
    - Exit tax combined with step-up
    - General anti-avoidance rule (GAAR)
- 

### ATAD:

- **Creates duties for taxpayers**
  - **Gives them a few rights**
  - **May be incompatible with tax treaties**
  - **Applies only to taxpayers subject to corporate tax including PE's in the EU of third State companies**
-

## Compatibility of ATAD with EU freedoms

S | B

- If an area has been fully harmonized, compatibility of a national law is assessed in relation with the harmonizing measure, not with primary law

Euro Park Service, C-6/16

- But ATAD creates no total harmonization: national implementations may diverge
  - Only the harmonized minimum standards fulfill that condition
  - National laws going beyond the minimum may be assessed as to compatibility with primary law
- 

## § 1. Interest Limitation Rule

S | B

Art. 4 ATAD

- **Borrowing costs**
    - Interest expenses
    - Equivalent costs
  - **Deductible to the extent of**
    - Interest received
    - Other taxable revenues from financial assets
  - **Exceeding borrowing costs**
    - Excess of borrowing costs over interest revenues
  - **Deductible up to**
    - 30 % of EBITDA
  - **May be computed at the level of the group including all members**
-

### Art. 4

- Tax systems generate a basis in favour of financing by debt (interest deductible) rather than by equity (dividends not deductible)
  - In groups, inter-company debt may be allocated to high-tax jurisdictions and interest thereon flow to low-tax jurisdictions
  - BEPS Action 4 report:
    - Limit deduction for interest to a percentage of EBITDA
    - EBITDA measures typically how much interest an entity can pay
- 

### ATAD: 30 % of EBITDA

- not higher
  - may be lower
  - deduction may also be restricted by other rules:
    - Thin incorporation
    - GAAR
  - EBITDA and interest deduction may fluctuate in time: procyclical in case of decrease of profits
-

## Exception

S | B

- Deduction possible
  - 3,000,000 €
  - All exceeding borrowing costs if taxpayer is an autonomous entity
    - not consolidated
    - has
      - no associated enterprise
      - no PE
- 

## Consolidated group

S | B

- a) Full deduction if
    - ratio of equity over total assets = or > ratio of group
    - tolerance of 2 %
    - same valuation method
  - b) Higher deduction of exceeding borrowing costs
    - divide exceeding borrowing costs of group by group EBITDA : group ratio
    - multiply group ratio by EBITDA of taxpayer
-

## Group ratio rule

S | B

- How company's EBITDA contributes to EBITDA of group
- Exceeding borrowing costs of group vv third parties are allocated to company

$$\frac{\text{Third party interest group}}{\text{EBITDA group}} \times \text{EBITDA company}$$

- If the formula gives higher amount of exceeding borrowing costs compared to actual amount
    - Higher amount becomes deductible up to company's actual exceeding borrowing costs
- 

## Relief for exceeding borrowing costs

S | B

- Tax exempt income is excluded from EBITDA
- Holding companies have an EBITDA of zero
- Reliefs for exceeding borrowing costs, alternatively
  1. Unlimited carry-forward without carry-back
  2. Carry-forward with carry-back of maximum 3 years
  3. Unlimited carry-forward with carry-forward of maximum 5 years of unused interest capacity

Art. 4.6

---



## Exceptions

S | B

1. **De minimis rule: borrowing costs  $\leq$  € 3,000,000**
    - Threshold may be lower, not higher
    - MS may apply the threshold at group level. But it is not mandatory: fragmentation possible
  2. **Standalone rule: excludes**
    - company not part of a consolidated group
    - has no PE
    - has no associated enterprise
  3. **Grandfathering: loans prior to 17 June 2019**
  4. **MS may exclude loans funding long-term infrastructure projects**
  5. **MS may exclude financial enterprises**
    - financial institutions
    - insurance companies
- 

## § 2. Exit taxation

S | B

- **Normally, the difference between market value and book value of assets is taxed only upon disposal and realization of the gain, not on an accruals basis**
  - **When assets are transferred abroad, even within the same entity, taxation on an accruals basis will occur**
-

**Art. 5 ATAD****On market value of transferred assets less value for tax purposes****If:**

- **transfer of assets from head office to PE in other MS or third country if MS of seat may no longer tax**
  - **transfer of assets from PE to head office or other PE if MS of PE may no longer tax**
- 

- **Taxpayer transfers tax residence, except for assets remaining effectively connected with PE in country of departure**
  - **Taxpayer transfers activity of PE if MS of PE may no longer tax assets transferred**
  - **Rigth to tax will continue if MS of departure uses credit method vv foreign PE**
  - **Subsequent losses must not be taken into account as there is a step-up**
-

## Deferral

S | B

Over 5 years if:

- transfer of assets to PE in other MS or EEA
- transfer of assets from PE in MS to head office or PE in MS or EEA
- transfer of tax residence to MS or EEA
- transfer of activity of PE to MS or EEA

EEA: if agreement on mutual assistance for recovery of taxes

Interest may be due

Guarantee may be asked

---

## Discontinuation of deferral

S | B

If:

- assets or activity is disposed of
  - assets are retransferred to third country (except if tax recovery agreement)
  - tax residence of taxpayer or activity of his PE is retransferred to third country (except if tax recovery agreement)
  - bankruptcy or liquidation
  - failure to respect obligations during 12 months
-

## **Value**

S | B

- **Value established by State of departure to be accepted by State of arrival**

**except if does not reflect market value**

- **How to solve conflicts about valuation: dispute resolution**
- 

## **Exception: Temporary transfers**

S | B

- **Transfer for  $\leq 12$  months of assets transferred in relation to financing of securitiess posted as collateral to meet prudential capital requirements or for purposes of liquidity management**

**Art. 5.7**

---

## Questions

S | B

- **Will the tax apply if the MS of origin exempts gains on participations in domestic cases?**
  - **No rule about the passive side of the balance sheet:**
    - reserves
    - previously allowed deductions
    - roll-over reliefs
  - **Will non-capitalized goodwill be taxed?**
  - **Transfers between parents and subsidiaries fall outside of the rule**
- 

## § 3. General anti-abuse rule

S | B

### Art. 6 ATAD

**MS shall ignore for tax purposes arrangements / series or arrangements put into place with as principal purpose / one of their principal purposes to obtain a tax benefit which**

- **is contrary to the object of finality of applicable tax law**
  - **is not genuine taking into account the whole of relevant facts and circumstances**
-

## **Non genuine**

S | B

- **If not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality**
  - **National tax law will apply**
- 

S | B

- **Does the ATAD GAAR deviate from ECJ's anti-abuse doctrine? No**
- **The Court already held that the parent-subsiary and merger directives anti-abuse clauses had the same scope as the primary law principle**

**Equiom, C-6/16**

**Euro Park Services, C-14/16**

---

## Scope of GAAR

S | B

- The ATAD GAAR is not restricted to the application of EU law but applies in the domestic field
- The loyalty principle (art. 4(3) TEU) obliged MS to fight abuse but only in the EU law field

### 3M Italia, C-417/10

- The Court becomes competent to decide on tax abuse in cross-border or domestic situations
  - This is harmonization of national tax laws
- 

S | B

- Does the ATAD GAAR apply to withholding taxes?
- It applies only to corporate taxes
- The WHG tax is not a tax on the corporation but on the recipient of income from capital
- However, a tax should be considered from a substantive point of view

ex. Estonia corporate tax is a tax on distributions

---

## § 4. Controlled foreign corporations

S | B

### Art. 7 – CFC legislation

- CFC legislation was first introduced in the US and spread into the world
  - Its purpose is to tax to the parent even without distribution income realized by subsidiaries in low tax jurisdiction and not related to a local business
  - It implements
    - capital export neutrality
    - the credit systemover
    - capital import neutrality
    - the exemption system
  - It eliminates deferral
  - Implements BEPS Action 3
- 

S | B

### Definition

- Taxpayer by himself or with associated enterprises
    - holds direct or indirect participation in voting rights
    - owns directly or indirectly more than 50 % of capital
    - has the right to receive more than 50 % of the profits
- of an entity
- MS may reduce the control threshold
  - A PE is a CFC if its profits are low taxed locally and not included in the head office tax base
  - Only if directly held – not the PE of a subsidiary
-



## Definition

- **Real corporate tax of entity or PE is lower than difference between**
    - tax applicable in MS of taxpayer  
and
    - real tax paid by entity or PE on its profits
  - **Rules of MS of taxpayer to apply for computation if tax: a subsidiary may be a CFC for one MS and not for the other: e.g. participation exemption will apply**
  - **The tax rate applicable to the CFC is the rate applicable to all its income, “good” and “bad”**
- 

## Tax base

**Undistributed income: “bad” income:**

- interest and income from financial assets
  - royalties and income from intellectual property
  - dividends and income from disposal of shares
  - income from financial leasing
  - income from
    - insurance
    - banking activities
    - other financial
  - **Income from invoicing to associated enterprises goods or services having a zero or low economic value**
-

## Escape clause: substance

S | B

- Does not apply if CFC is engaged in substantial activity with
    - personnel
    - equipment
    - property
    - Premises
  - Mandatory in EU-EEA relatives
- 

## Full-Fledged CFC Rule

S | B

- Entity base approach
  - All “bad” income is taxed
  - MS may disapply the rule if bad income
  - $\leq 1/3$  of CFC's income
-

## Light CFC Rule

S | B

- Taxation of undistributed income arising from non-genuine arrangements
  - Put in place for the essential purpose of obtaining a tax advantage
  - CFC would not
    - own the assets
    - undertake the risks
- if it were not controlled by parent where significant people functions are
- carried out
  - instrumental to generating CFC's income
- 

## Computation of CFC income

S | B

### Art. 8

#### Full-Fledged CFC-Rule

- Attributed in the tax year of the parent in which the tax year of the CFC ends in accordance with domestic law of the parent
  - On a gross or net basis?
  - Would a participation exemption apply?
  - Losses are
    - not included in tax base
    - carried forward
-

## **Later deduction: Avoidance of double taxation**

S | B

- **Amounts included in the tax base must be deducted upon distribution when calculating the tax due on distributed profits**
  - **They must be deducted from tax base when parent disposes of its participation**
- 

## **Light CFC Rule**

S | B

- **Income included in the tax base is calculated according to arm's length principle**
  - **Does not add to the general corporate rule**
  - **Later deduction also to avoid double taxation**
-

## Tax base

S | B

- arising from non genuine arrangements
  - put into place essentially to obtain a tax benefit
  - non genuine if:
    - entity or PE would not own assets which are source of income or would not have taken associated risks
    - If it were not controlled by a company where significant functions connected with assets or risks are carried out and play an essential part in the generation of income of the CFC
- 

## Danish cases Interest case

S | B

C-115-16 N Luxembourg 1

T Danmark

N Danmark 1 = N Luxembourg 1 (Danish)

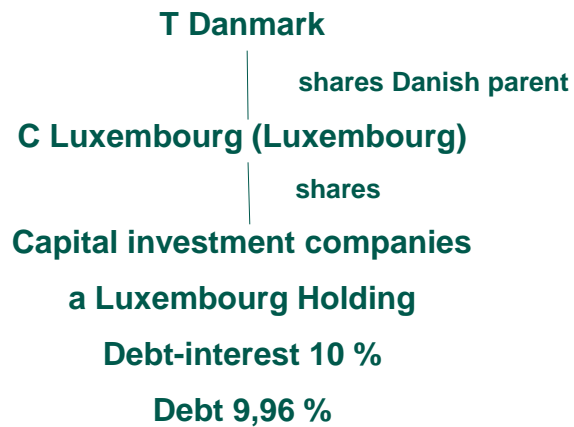
loan

Capital investment companies (offshore)

---

## Danish cases Interest case

S | B



S | B

- Beneficial owner of interest?
  - Not conduit company = fiduciary or administrator
  - Abuse? (directive, old art. 5)
  - Domestic anti-abuse provision not necessary
  - Objective element: purpose of the rule is not achieved
  - Subjective element: intention to obtain an advantage from the rule
-

### Indicia of abuse

1. Conduit company interposed between payor of interest and beneficial owner: interest passed on
  2. Insignificant profit in conduit company
  3. Absence of other activity in conduit
  4. Contracts or facts show inability of conduit to have economic use of the interest
  5. Legislation making scheme necessary
  6. Complex financial transactions  
intragroup loans
- 

### Convention with country of beneficial owner: immaterial

- Identification of actual beneficial owner: not necessary
  - Fundamental freedoms: no
-

## Dividend case

S | B

C-117-16 Y Denmark ApS



## Part V. Taxation of company shareholders

### Negative harmonization – ECJ case law

---



## Section I. Tax treatment of outbound dividends

S | B

### § 1. Withholding tax on Outbound Dividends

*Denkavit Internationaal, C-170/05, 14 December 2006*

- Question of Conseil d'Etat (15 December 2004)
- Dividend paid by French company to Dutch parent
- Pre-directive (1987-1989)
- 25 % withholding tax reduced to 5 % by treaty
- No withholding tax applicable on dividend paid to French parent
- No taxation of dividend to parent

➡ Discrimination

---

S | B

### Outbound Dividends

- Could be cured by tax treaty

Dutch-French treaty provides for imputation of WH. But, as there is dividend exemption in the Netherlands, no tax on which to credit

- Could it be cured by domestic legislation?
-

## Outbound Dividends

*Amurta, C-379/05, ECJ, 8 November 2007*

- Retailbox Dutch subsidiary of Portuguese parents (14 % - 6 % participation)
  - Dutch WH : 25 %
  - Exemption of WH only if participation above
    - 25 % for foreign parent
    - 5 % for Dutch parent
- 

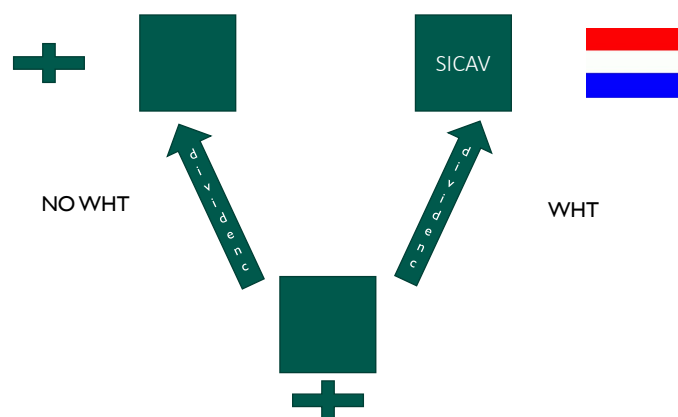
## Outbound Dividends

- Contrary to freedom of movement of capital (art. 63 TFEU)
  - Resident and non-resident in different situations (art. 65.1 TFEU)
  - In principle yes: source State should avoid double taxation
  - Ex. parent-subsidiary directive
-

## Outbound Dividends

- **But if source State subjects to tax**
  - non residents
  - and residents alike
- **It must grant same advantages to**
  - non-residents
  - as to residents: WH exemption between 5 and 25 % participation

### Aberdeen, C-303/07



### Aberdeen, C-303/07

Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding legislation of a Member State which **exempts from withholding tax dividends** distributed by a subsidiary resident in that State to a share company resident in that State, **but charges withholding tax on similar dividends paid to a parent company in the form of an open-ended investment company (SICAV)** resident in another Member State which has a legal form unknown in the law of the former State, does not appear on the list of companies referred to in Article 2(a) of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, as amended by Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003, and is exempt from income tax under the law of the other Member State

### Outbound dividends

#### United Kingdom – Old system

- **Upon distribution : advance corporation tax payable (ACT)**
- **Individual shareholder receiving dividend : partial credit (= ACT) for corporation tax paid by distributing company**
- **Corporate shareholder:**
  - **receives domestic dividend**
    - **exemption**
    - **if 50 % participation:**
      - **group income election**
      - **no ACT**
      - **only upon redistribution**
  - **receives foreign dividend : indirect tax credit for foreign corporation tax**

**Outbound dividends  
Group income election**

- **Available to foreign parent**  
*Metallgesellschaft/Hoechst, C-397/98 and C-410/98, 8 March 2001*
  - **Discrimination**
  - **ACT: no**
- 

**Outbound dividends  
Tax credit**

- **Not granted to foreign shareholders**
  - **No restriction**
  - **It is for the residence country to mitigate double taxation**
  - **Non-resident parent not in same situation as resident parent**
  - **ACT Group Litigation, C-374/04, ECJ, 12 December 2006**
-

## § 2. Tax credit for dividends

*Fokus Bank, E-1/04, EFTA Court, 23 November 2004*

- Norwegian company
  - Dividends
    - tax free for Norwegian shareholders and
    - subject to withholding tax for foreign shareholders
  - Restriction of free movement of capital
  - No acceptable justification
  - DTT allowing withholding tax
- 

## Section II. Tax treatment of inbound dividends

- Partial exemption of dividend to resident individual – only for domestic shares

*Verkooijen, ECJ, 06 June 2000*

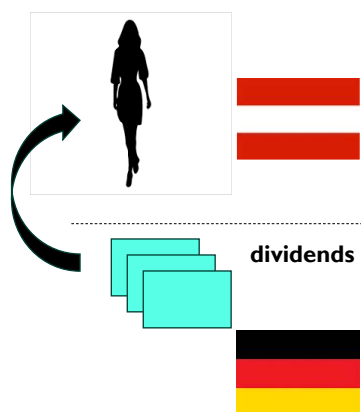
- Different rate on foreign / domestic inbound dividends

*Lenz, ECJ, 15 July 2004*

---

*Lenz, C-315/02*

- German national resident in Austria
- Receives dividends from German companies
- No favourable optional treatment for dividends from German companies



### Inbound dividends Differential taxation

- **Tax credit to shareholder for domestic dividends**
  - not for foreign dividends
- **Restriction to free movement of capital**
- *Manninen, C-319/02, ECJ, 7 September 2004*
- **Led to abolition of Dividend tax credit (“avoir fiscal”)**

*Meilicke, C-292/04, 6 March 2007*

- **German dividend taxation**
  - Dividends are fully taxable
  - Domestic dividends entitled to German tax credit of 3/7
  - Foreign dividends are not
  
- **Restricts free movement of capital**

**Cf. Maninnen, C-319/02**

---

*Meilicke, C-292/04, 6 March 2007*

- **Holding to be limited in time?**
    - **Conditions**
      - Serious economic repercussions
      - Objective and important uncertainty
    - **Present? At least effective**
      - As from the Verkooijen judgment (2000)
      - For the ones who had applied before the referral
-



**Denial of credit for foreign withholding**  
*Kerckhaert-Morres, C-513/04, 14 November 2006*

- “different tax systems must, in the present state of development of Community law, exist side by side”
  - “not to discriminate between foreign-source and domestic-source dividends in exercising its tax jurisdiction”
  - **No infringement**
- 

**Denial of credit for foreign withholding**  
*Kerckhaert-Morres, C-513/04, 14 November 2006*

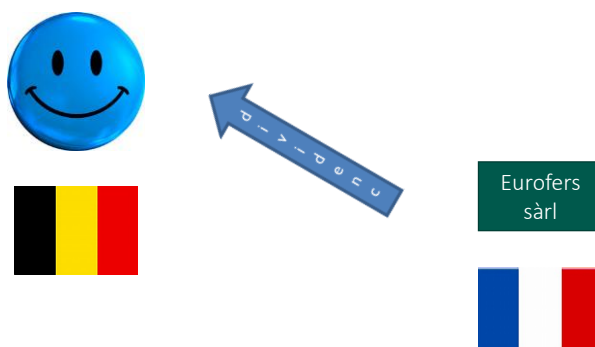
- **French dividend paid to a Belgian shareholder**
  - **French withholding tax**
  - **No credit in Belgium**
-

**Denial of credit for foreign withholding**  
*Kerckhaert-Morres, C-513/04, 14 November 2006*

**20** In circumstances such as those of the present case, the adverse consequences which might arise from the application of an income tax system such as the Belgian system at issue in the main proceedings result from the exercise in parallel by two Member States of their fiscal sovereignty

---

**Denial of credit for foreign withholding**  
*Kerckhaert-Morres, C-513/04, 14 November 2006*



*Franked Investment Income Group, C-446/04, 12 December 2006*

- Corollary of ACT litigation
  - Domestic dividends exempt
  - Foreign dividends generate (indirect) foreign tax credit
  - Not contrary to freedom of establishment and free movement of capital
- 

**Section III. Income from cross-border investments**

*Dijkman, C-223/04, 1 July 2010*

- Additional tax only on income from capital invested in foreign bank account (Belgium)
  - Contrary to freedom of movement of capital
-

## Section IV. Tax treatment of acquisition, holding and alienation of shares

S | B

### § 1. Acquisition

*Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, 2 October 2008*

- **German wealth tax (now abolished)**
    - Foreign shares: market value
    - Domestic shares: net unit value
  - **Restriction of freedom of establishment**
- 

S | B

### § 2. Costs related to participation

*Bosal, C-168/01, 18 September 2003*

#### Netherlands

- **Deductible if concur to the realization of taxable profits in the Netherlands**
    - Dutch subsidiary
    - Foreign subsidiary with PE in the Netherlands
  - **Art. 13, § 1 Vpb 1969**
    - Conform to art. 4 of Directive
    - But contrary to art. 43
    - Contrary to objective of directive: eliminate differences between subsidiaries in other / same MS
  - **Coherence? No relation**
-

### § 3. Alienation of shares

*De Baeck, C-268/03, 8 June 2004*

- **Gain on sale of important participation (25 %) in**
  - Belgian company by individuals to Belgian company: no tax
  - Foreign company: 16,5 % (miscellaneous income)

➤ **Discrimination**

---

*Keller Holding, C-471/04, 23 February 2006*

- **Parent in Germany**
    - Borrows for acquiring subsidiary in Austria (EEA at that time)
    - Incurs financing expenses in Germany
    - Wishes to deduct: disallowed because dividends exempt by treaty
  - **Germany**
    - Allows deduction in relation to domestic subsidiary although dividends also benefit of the exemption by setting-off of company tax of subsidiary in parent
  - **Must allow for EEA subsidiary**
-

*Rewe Zentralfinanz, C-374/04, 29 March 2007*

- Write-downs on foreign subsidiaries subject to more stringent conditions than for domestic subsidiaries
  - May be compensated only with income from same foreign State (PE or subsidiary)
- **Restriction of**
- Freedom of establishment
  - Free movement of capital
- 

**Section V. Losses of subsidiaries**

*Marks & Spencer, C-446/03, 13 December 2005*

- **UK group relief for losses**
  - **Trading losses may be surrendered to claimant company in the same group**
  - **Only for companies resident in UK**
  - **Applies to branches of non-resident companies in UK (ICI)**
-

*Marks & Spencer, C-446/03, 13 December 2005*

- **Marks & Spencer**
    - sold French subsidiary
    - closed Belgian and German subsidiaries
  - **Group relief for losses denied**
  - **Special Commissioners approve**
- 

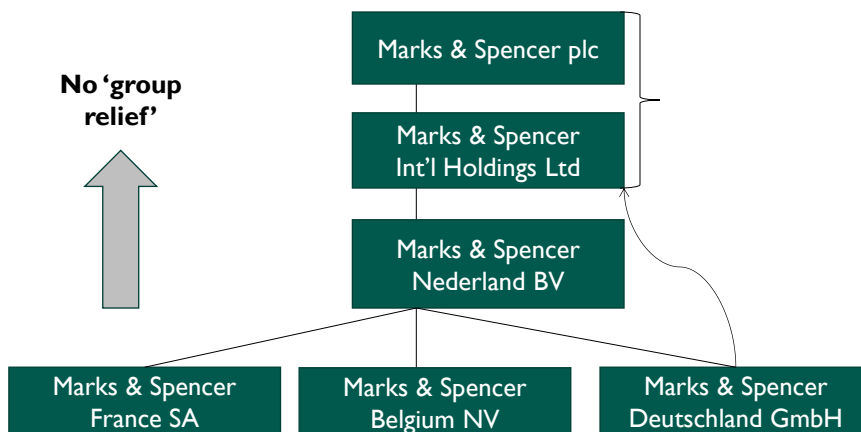
*Marks & Spencer, C-446/03, 13 December 2005*

- **High Court: question to ECJ**

**In circumstances where provisions of a Member State, such as the United Kingdom provisions on group relief, prevent a parent company which is resident for tax purposes in that State from reducing its taxable profits in that State by setting off losses incurred in other Member States by subsidiary companies which are resident for tax purposes in those States, where such set off would be possible if the losses were incurred by subsidiary companies resident in the State of the parent company, is there a restriction under Article 49, in conjunction with Article 54 ? If so, is it justified under Community law ?**

---

**Marks & Spencer, C-446/03, 13 December 2005**



- **Deduction of losses of domestic subsidiary allowed to parent**
- **Deduction of losses of subsidiary in other Member State not allowed**
- **Restriction of freedom of establishment?**
- **Group relief is a tax (cash) advantage**
- **Denial for foreign subsidiaries deters parent from setting up subsidiaries in other Member States: restriction**



**Justification?**

**Resident and non-resident subsidiaries not in comparable tax situations?  
territoriality of tax jurisdiction**

**Member State:**

parent

not non-resident subsidiary

**Residence may justify different treatment if based on objective elements  
justifying it**

---

**Territoriality: taxing**

- Resident company on worldwide profits
- Non-resident company on profits in State

**Does not justify restricting group relief on losses to resident companies**

---

**3 arguments:****1. Treat profits and losses symmetrically**

- Answer: reduction in tax revenue: no reason
- But: allocation of taxing power between States warrants it, otherwise
  - Increase of taxable basis in State A
  - Decrease of taxable basis in State B

**2. Double deduction of losses**

- Answer: easy to deny relief in this case

**3. Tax avoidance**

- Transfer of losses to higher rate country

**Conclusion: reasons of public interest**

---

**Proportionate?****Not when**

- **Subsidiary has exhausted possibility of having losses taken into account in State of residence by**
    - carry back
    - transfer of third party
  - **No possibility of carry-forward e.g. because subsidiary sold**
-

## Conclusion

As Community law now stands, Articles 49 and 54 do not preclude provisions of a Member State which generally prevent a resident parent company from deducting from its taxable profits losses incurred in another Member State by a subsidiary established in that Member State although they allow it to deduct losses incurred by a resident subsidiary. However, it is contrary to Articles 49 and 54 to prevent the resident parent company from doing so where the non-resident subsidiary has exhausted the possibilities available in its State of residence of having the losses taken into account for the accounting period concerned by the claim for relief and also for previous accounting periods and where there are no possibilities for those losses to be taken into account in its State of residence for future periods either by the subsidiary itself or by a third party, in particular where the subsidiary has been sold to that third party

---

## Part I. Introduction

### Chapter I. Host State and Origin State

1. 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<sup>5</sup>.
2. 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**”.
3. 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.
4. 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*”.<sup>6</sup> 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.
5. 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

---

<sup>5</sup> See at **Михайлова-Големинова, С.** Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право, с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор). С.: Сиела, 2019, с. 364, и **Mihaylova-Goleminova, S.** Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation. S.: Ciela Publishing, 2018, p. 296

<sup>6</sup> OECD Model Convention (2013), Commentary, 23/13 A & B and 23/57 A & B.

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.<sup>7</sup>

**6.** Within the EU, most of the tax treaties concluded by the Member States follow the **OECD Model Convention**.<sup>8</sup> 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.

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).

## **Chapter II. The role of the Court of Justice of the European Union in matters of direct taxation: Discriminations and Restrictions**

**7.** As regards direct taxation, the Court of Justice becomes involved following either an infringement procedure initiated by the Commission<sup>9</sup> (and possibly by a Member State – Article 259 TFEU ((Art. 227 EC)) or the request of a national jurisdiction for a preliminary ruling concerning the interpretation of EU law. Contrary to infringement procedures, where the Court may declare national rules to be incompatible with EU law, preliminary rulings result merely in 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 repealed by the 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**.<sup>10</sup> According to the Court, when a national tax measure is found to infringe European law, taxpayers may obtain a refund of unduly paid taxes<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> The exemption and imputation methods can both be applied on an “overall” and on a “per country” basis. With a “per country” limitation, an excess tax credit in relation to one State cannot be offset against tax credits remaining unused in relation to other States. The “overall” limitation allows the credit to be calculated on the global amount of income earned abroad.

<sup>8</sup> The OECD MC governs relations between developed countries. The UN Model Convention has been developed in order to cover the specific needs for tax treaties between developed and developing countries based on the statement that the OECD Model was less suitable for capital importing or developing countries. The general pattern of the articles follows the one of the OECD Model (Introduction. to the OECD MC Commentary, at 14). However, the UN Model globally grants more taxation rights to the source State (Introduction to the UN MC Comm. at 3).

<sup>9</sup> Lyal, R., *Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of The European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice*, EC Tax Review, 2015, p. 15.

<sup>10</sup> See for example ECJ, 3 December 1998, Case C-381/97, *Belgocodex v Belgian State*, ECR I-8153. See Lang, M. (ed.), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Wolters Kluwer, 2010, 752 p.; Douma, "Doorwerking van rechtspraak van het HvJ EG in de nationale rechtsorde", *WFR*, 2008, p. 1175.

<sup>11</sup> See a.o. ECJ, 2 October 2003, Case C-147/01, *Weber's Wine World*, ECR I-11365; 14 January 1997, joined Cases C-192/95 to C-218/95, *Comateb*, ECR p. I-165.

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.<sup>12</sup>

**8.** 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 harmonised areas.<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

Directives leave to Member States the choice of form and means for implementation. That principle will often be used by the Court of Justice to decide whether national measures impeding the basic freedoms can be justified: those measures cannot be accepted if other measures would be less detrimental to the objectives of the Treaty.<sup>15</sup>

In tax matters, the Court has made applications of this principle in order to limit the scope of national anti-abuse provisions.<sup>16</sup>

**9.** 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” (*Cobelfret*<sup>17</sup>), of “withholding tax” (*Epson Europe*,<sup>18</sup> *Athinaiki Zythopoia*,<sup>19</sup> *Océ van der Grinten*<sup>20</sup>), of “ownership of the shareholding” (*Vergers du Vieux Tauves*<sup>21</sup>), and of “holding period” (*Denkavit and others*<sup>22</sup>) under the Directive.

**10.** 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.<sup>23</sup>

The **free movement of persons** and the **freedom of establishment** cover 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

---

<sup>12</sup> On the effects in time of the ECJ judgements in tax matters, see the Opinions of AGs Jacobs and Stix-Hackl in Case C-475/03 *Banca Popolare di Cremona* ECR I-9373 and in Case C-292/04, *Meilicke*, ECR I-1835, and Lang, M., “Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ”, *Intertax*, 2007, p. 230.

<sup>13</sup> ECJ, *Belgocodex* (fn. 40); 26 April 2005, Case C-376/02, *Stichting "Goed Wonen" v Staatssecretaris van Financiën*, ECR I-03445.

<sup>14</sup> This principle has to be distinguished from the principle laid down at Article 5 TEU (Art. 5 EC Treaty)), governing the attribution of powers to the EC. See Protocol (no 30) on the application of the principles of subsidiarity and proportionality (1997).

<sup>15</sup> See Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, Oxford University Press, 2<sup>nd</sup> ed., 2006, p. 139.

<sup>16</sup> See e.g. ECJ, 13 March 2007, Case C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECR I-2107, para. 83.

<sup>17</sup> ECJ, 12 February 2009, Case C-138/07, *Belgische Staat v Cobelfret N.V.*, ECR I-731.

<sup>18</sup> ECJ, 8 June 2000, Case C-375/98, *Epson Europe*, ECR I-4245.

<sup>19</sup> ECJ, 4 October 2001, Case C-294/99, *Athinaiki Zythopoia v Elliniko Dimosio*, ECR I-6797.

<sup>20</sup> ECJ, 25 September 2003, Case C-58/01, *Océ van der Grinten v Revenue Commissioners*, ECR I-9809.

<sup>21</sup> ECJ, 22 December 2008, Case C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, ECR I-10627.

<sup>22</sup> ECJ, 17 October 1996, Cases C-283/94, C-291/94 and C-292/94, *Denkavit International v Bundesamt für Finanzen*, ECR I-5063.

<sup>23</sup> The free movement of goods has rarely been invoked in respect of direct taxation matters. See ECJ, 7 May 1985, Case 18/84, *Commission v France*, ECR 1339 and ECJ, 7 March 1990, Case C-69/88, *Krantz v Ontvanger der directe belastingen*, ECR I-583.

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.*”<sup>24</sup>

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.

**11. 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,<sup>25</sup> or where a shareholder has an “*insufficient level of participation*” in a company in order to benefit from Article 49 TFEU (formerly Art. 43 EC).<sup>26</sup>

In ascertaining which freedom is to be applied, the Court states that “*the purpose of the legislation concerned must be taken into consideration*”.<sup>27</sup> 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,<sup>28</sup> whereas the exercise of other freedoms is restricted to Community borders.

## **Part II. Analysis of some aspects of the case-law of the Court and of its implementation by the Member States (Negative Harmonization)**

**12.** In the field of direct taxation, the Court of Justice is faced primarily with questions referred to it for a preliminary ruling. The Court provides to the national judges answers enabling them to decide the case pending before them. Furthermore, the number of infringement procedures launched by the Commission against Member States potentially not complying with EU law that comes before the Court is growing.

**13.** Member States have the obligation under the Treaty to respect the Court’s decisions, be it preliminary rulings or decisions in infringement procedures. **Therefore, national jurisdictions must apply Community law as interpreted by the Court and Member States have to adapt their domestic rules** accordingly. While they are free as to the means, they must respect efficient implementation. Court’s decisions are part of the “*acquis*” to be implemented by candidate countries before their accession.

**14.** However, the Court’s rulings give rise to interpretation. In this context, it is not surprising that implementation of the Court’s rulings varies amongst Member States, even at the level of domestic jurisdictions. A great difference exists between Member States as to the number of cases in which their legislation has been scrutinised by the Court. Before 2010, very few or no cases had been decided involving the direct tax system of Member States like Ireland or Italy (outside State aid), while the tax legislations of the Netherlands, Germany, the United Kingdom and even Finland are regularly challenged before the ECJ. Moreover, different attitudes can be

---

<sup>24</sup> ECJ, 21 November 2002, Case C-436/00, *X and Y v Riksskatteverket*, ECR I-10829, para. 37; ECJ 13 April 2000, Case C-251/98, *Baars*, ECR I-2787, paras 22 and 28- to 31.

<sup>25</sup> See, e.g. ECJ, 11 October 2007, Case C-451/05, *ELISA v Directeur général des impôts*.

<sup>26</sup> *X and Y*, para. 67. ECR I-10829.

<sup>27</sup> For instance, see ECJ, 24 May 2007, Case C-157/05, *Holböck*, ECR I-4051, para. 22.

<sup>28</sup> Nevertheless, Article 64 TFEU (Art. 57 EC) provides for a standstill clause regarding relations with third countries and allows the continued application of restrictive measures that existed already on 31 December 1993.

observed as to the efforts made by Member States to adapt their tax legislation to the EC requirements. Regarding the new Member States, it is difficult to appreciate in which measure the gaps noticed in the integration of the “*acquis*” stem from difficulties of interpretation of the case law of the Court.<sup>29</sup>

**15.** It seems that there is no direct link between the number of cases referred to the ECJ and the legislative changes made by Member States to adapt their direct tax system to the EU requirements. For example, very few direct tax cases involve Austria, while that Member State has undertaken numerous reforms in order to comply with the EC/EU freedoms as interpreted by the ECJ in judgments regarding other countries. The same diligence can be observed in Finland, a country whose legislation is often the object of ECJ rulings. On the other hand, despite the lack of ECJ direct tax decisions concerning Italy, the Italian direct tax system seemingly presents features that could hinder the effectiveness of the EU freedoms.

**16.** This outline aims at providing an analysis of the Court’s decisions in the field of direct taxation. In addition, it gives an overview of the implementation of the Court’s rulings in the Member States in grey shaded boxes. The case-law has been subdivided according to the types of taxpayers involved, e.g., individuals, companies and shareholders. A special section is dedicated to the question of “costs related to the economic activity of the taxpayer” which deals with both individuals and companies.

## Chapter I. Taxation of companies

**17.** Starting with the early *Avoir fiscal* case, the majority of judgments issued by the Court regarding company taxation concerns direct tax provisions which hinder the freedom of establishment.<sup>30</sup> Other cases address the freedom to provide services. A specific section focuses on the much-debated question of the application of EU freedoms to national mechanisms for the compensation of cross-border losses and to consolidation. The corporate tax aspects of the Court’s case-law on the taxation of dividends, interest and capital gains on shares, and the application of the free movement of capital and payments in this respect are analysed in this chapter devoted to the taxation of company shareholders.

### Freedom to choose the form of establishment in other Member States

**18.** According to Articles 49 and 54 TFEU (Art. 43 and 48 EC), as interpreted by the Court, the freedom of establishment includes the freedom to choose the appropriate legal form in which an economic operator established in a Member State wishes to pursue activities in another Member State. Discriminations or restrictions<sup>31</sup> which can only arise when two “objectively comparable” situations receive a different tax treatment<sup>32</sup> can be found in the corporate income tax systems of the Member State, but can also concern other types of taxes imposed on companies, as *Halliburton*<sup>33</sup> demonstrates. In this case, an exemption from the Dutch tax on transactions between companies relating to immovable property was considered to be contrary to Article 43 EC (Article 49 TFEU) insofar as it did not apply when the transferring company was incorporated under the law of another Member State.

---

<sup>29</sup> As an example, some new Member States apply tax incentives that are likely to contravene State aid provisions (see Devereux, M., “Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit”, 2006, University of Warwick, IFS and CEPR, 2006, p. 9)).

<sup>30</sup> ECJ, 28 January 1986 Case 270/83 *Commission v France*, “*Avoir fiscal*”, ECR 273, para. 18.

<sup>31</sup> *Avoir fiscal* para. 22; ECJ 23 February 2006, Case C-253/03 *CLT-UFA*, ECR I-1831, para. 14; ECJ 18 July 2007, Case C-231/05, *Oy AA*, para. 40.

<sup>32</sup> On the comparability of situations as to company taxation, see Dahlberg, M., *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, 2005, p. 106.

<sup>33</sup> ECJ, 12 April 1994 Case C-1/93, *Halliburton Services v Staatssecretaris van Financiën*, ECR I-1137.



19. A distinction can be drawn between, on the one hand, rulings concerning national tax measures of the State of the secondary establishment of a non-resident company (the Host State) and, on the other hand, cases which deal with tax measures adopted by the Member State where a company has its primary establishment (the Home State) that hinder the establishment of subsidiaries or branches in another Member State.

### § 1. In the Host State (State of origin or source)

20. In the Host State, the establishment of a non-resident EU company can be effected through the creation of permanent establishments (i.e., branches) or subsidiaries. Contrarily to a subsidiary, a branch, although it may constitute an economic entity separate from the head office of the company, is not endowed with a distinct legal personality, but is part of the legal entity identified as the company.<sup>34</sup> With regard to branches, EU law requires – in respect of certain tax benefits – that the Host State treat a branch of a non-resident company in the same way as it would treat the branch of a domestic company. Concerning subsidiaries, the Host State must treat equally subsidiaries of non-resident parent companies and those of resident parent companies.

#### A. Tax treatment of permanent establishments of EU companies

21. In *Avoir fiscal*<sup>35</sup> (1986), the first decision in the field of direct taxation, a system of shareholder tax credit was held to be in breach of Article 43 EC (Article 49 TFEU), insofar as it was only available to French resident companies but not to French branches and agencies of companies established in other Member States. Although this case primarily deals with a tax mechanism aiming at limiting the economic double taxation of dividends in the hands of the shareholders, it displays, however, a good example of discrimination of branches of non-resident companies.

22. In *Royal Bank of Scotland*,<sup>36</sup> Greece applied to profits earned by a branch of a non-resident company a tax rate higher than the rate applicable to profits earned by a resident company. The Court considered that this difference could not be justified by objective differences between resident and non-resident companies, even though these two categories of taxpayers are generally not comparable as to the extent of their tax liability (worldwide income v domestic source income).<sup>37</sup> In *Commission v. Greece (C-406/07)*, the Court confirmed its viewpoint as regards the same discriminatory tax treatment applied to unincorporated companies. In *CLT-UFA*, the Court condemned under Article 43 EC (Article 49 TFEU) German legislation subjecting the profits of a branch of a non-resident EU company to a higher tax rate than the one that would have applied if this company had chosen to establish a German subsidiary distributing its profits in full to its parent company.<sup>38</sup>

23. Furthermore, to ensure freedom of establishment, a Member State must treat equally branches of non-resident companies and resident companies with regard to tax exemptions. The fact that a tax exemption is granted even by virtue of a DTC concluded with a third state outside the EU does not relieve the State from this obligation. In *Saint-Gobain*,<sup>39</sup> a tax relief provided by the DTC concluded between Germany and the United States was partly denied by Germany

---

<sup>34</sup> For the purpose of the study, the terms permanent establishment, a tax treaty term, and branch, a company law term, are used synonymously.

<sup>35</sup> Case 270/83, *Avoir fiscal*.

<sup>36</sup> ECJ, 29 April 1999, Case C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, ECR I-2651.

<sup>37</sup> *Royal Bank of Scotland*, paras. 27-29. The Court refers to its case-law relating to the taxation of income of natural persons in *Schumacker* and *Wielockx*. Greece complied as of 1 January 1996, replacing the dual rate system with a single 40% rate (*TNS Online*, 31 May 1999).

<sup>38</sup> ECJ, 23 February 2006, Case C-253/03, *CLT-UFA v Finanzamt Köln-West*, ECR I-1831.

<sup>39</sup> ECJ 14 September 1999, Case C-307/97, *Saint-Gobain v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, ECR I-6163.

to a German branch of a French company, on the ground that the DTC applied only to companies subject to unlimited tax liability in Germany. This practice was held to be incompatible with the right of establishment.

Even before the Court delivered its judgment, the German tax legislator extended treaty relief provisions embodied in DTCs to non-resident taxpayers.<sup>40</sup> Following that landmark decision, most Member States also extended their DTCs, usually restricted to residents on their territory, to EU non-residents operating through permanent establishments.

**24.** Discrimination may also be found in procedural rules. In *Commerzbank*,<sup>41</sup> the Court had to examine UK legislation under which interest on a repayment of overpaid tax was granted to companies with “fiscal residence” in that Member State but was refused to non-resident companies. The Court ruled that the “fiscal residence” criterion, even if it were applied without discrimination on the ground of the location of a company’s seat, would most likely work more particularly to the disadvantage of companies having their seat in other Member States, and held that difference to be discriminatory.<sup>42</sup>

**25.** In most of the above-mentioned cases, the Member State involved tried to justify the disputed tax provisions by referring, for example, to advantages that could balance the disadvantages resulting from the questionable provision, the absence of harmonisation of tax law on a Community level, the risk of tax avoidance, the existence of double tax treaties or the objective differences between branches and subsidiaries.<sup>43</sup> However, the Court did not accept any of these grounds of justification.

## **B. Tax treatment of subsidiaries of EU companies**

**26.** Subsidiaries have an independent legal personality and are therefore always “nationals” or residents of the Host Member State. However, subsidiaries of non-resident EU parent companies are sometimes treated differently from subsidiaries of domestic parent companies. This situation has been considered to be incompatible with the Treaty freedoms in a number of cases.

**27.** The *Baxter* case<sup>44</sup> concerned French legislation which did not allow the deduction of expenditure for scientific and technical research carried out outside of France and therefore in other Member States. In the Court’s view, French undertakings will generally carry out research activities in France, whilst undertakings based in other Member States and operating in France through a secondary place of business such as a subsidiary will not, so that this deduction system operates to the detriment of French subsidiaries of foreign companies.<sup>45</sup> This unequal treatment cannot be justified by the need for effectiveness of fiscal supervision.<sup>46</sup>

**28.** Similarly, in *Commission v. Spain*,<sup>47</sup> where an exemption of dividends distributed by a subsidiary to its parent company is subject to a higher shareholding requirement when dividends are paid to non-resident parent companies than to resident parents. This also is contrary to the freedom of establishment.

**29.** The denial of group taxation benefits in connection with subsidiaries of non-resident EU parent companies can also entail incompatibilities with the freedom of establishment, as the

---

<sup>40</sup> See Ernst & Young, *EuGH-Rechtsprechung Ertragssteuerrecht*, Stollfuß, 2<sup>nd</sup> ed. (2007), p. 192.

<sup>41</sup> ECJ, 13 July 1993, Case C-330/91, *Commerzbank*, ECR I-4017.

<sup>42</sup> *Commerzbank*, para. 13-15.

<sup>43</sup> *Avoir fiscal*, paras. 21-26, *Saint-Gobain*, paras. 53-55; *CLT-UFA*, paras. 19-30.

<sup>44</sup> ECJ, 8 July 1999, Case C-254/97, *Baxter*, ECR I-4811. See also ECJ, 13 March 2008, Case C-248/06, *Commission v. Spain*, ECR I-47.

<sup>45</sup> *Baxter*, para. 12.

<sup>46</sup> *Baxter*, paras. 18, 19.

<sup>47</sup> ECJ, 3 June 2010, Case C-487/08, *Commission v Spain*.

Court stated in respect to UK legislation on advance corporation tax due upon the distribution of dividends (ACT) in the cases *Metallgesellschaft/Hoechst*<sup>48</sup> and *Franked Investment Income (FII) Group Litigation*.<sup>49</sup>

**30.** As regards the other Member States, the Court has also decided in respect of intra-group tax deductible transfers on the “contribution scheme” which is applicable in Finland and Sweden. In the case of *X AB and Y AB*<sup>50</sup>, a Swedish group scheme according to which assets could be transferred tax-free between companies belonging to the same group was considered to be contrary to the freedom of establishment, since it did not apply to certain cross-border situations. In *X AB and Y AB*, the ECJ concluded that the Swedish contribution relief must be granted also when the contributing company (to a Swedish loss-making recipient) is not a Swedish resident company but an EU resident company<sup>51</sup>.

In the reverse situation of a contribution made by a Finnish company to its loss-making parent in another Member State, the ECJ upheld in *Oy AA*<sup>52</sup> the Finnish law allowing a Finnish subsidiary to make a tax deductible financial transfer to a Finnish parent but not to its non-resident (loss-making) EU parent, according to the Court, allowing a transferor to deduct an intra-group cross-border transfer from its taxable income would result in enabling groups of companies to choose the Member State in which the profits of the subsidiary were to be taxed.

That would undermine the system created by a balanced allocation of taxing powers between Member States because the Member State of the subsidiary’s residence, according to the choice of the group of companies concerned, would be forced to renounce its right to tax the profits of that group’s subsidiary to the benefit of the Member State of the parent company’s residence<sup>53</sup>. Moreover, according to the Court, the possibility of transferring the taxable income of a subsidiary to a non-resident parent company carries the risk that companies establish purely artificial arrangements in order that income transfers be made to parent companies established in those Member States which apply the lowest rates of taxation, or where the income in question would not be taxed at all<sup>54</sup>.

**31.** Unjustified differences of treatment between subsidiaries can also occur in the application of anti-abuse provisions, such as thin capitalisation rules (see in particular cases *Lankhorst-Hohorst*<sup>55</sup> and *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).<sup>56</sup> Other unjustified differences of treatment have been the object of the Court’s rulings in the field of intra-group dividends and intra-group payments.

## § 2. In the Home State (State of residence)

**32.** The freedom of establishment does not only restrict the tax competence of the Host State, but also the taxing power of the State of (principal) establishment of a company wishing to move or expand its activity in another Member State.<sup>57</sup> Although the freedom of establishment may also apply to the setting-up of a branch (permanent establishment), most of the cases

---

<sup>48</sup> ECJ, 8 March 2001, Joined Cases C-397/98 and C-410/98, *Metallgesellschaft/Hoechst*, ECR I- 1727. For a comment see Virgo, G., ‘Hoechst revisited: the restitutionary aspects of the case’, BTR, 2002, p. 4.

<sup>49</sup> ECJ 12 December 2006, Case C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, ECR I-11753.

<sup>50</sup> ECJ, 18 November 1999, Case C-200/98, *X AB, Y AB*, ECR I-8264.

<sup>51</sup> ECJ, 18 November 1999, Case C-200/98, *X AB, Y AB*, ECR I-8264.

<sup>52</sup> ECJ, 18 July 2007, Case C-231/05, *Oy AA*, ECR I-6373.

<sup>53</sup> *Oy AA*, para. 56.

<sup>54</sup> *Oy AA*, para. 58.

<sup>55</sup> ECJ, 12 December 2002, Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, ECR I-11779.

<sup>56</sup> Case C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECR I-2107.

<sup>57</sup> *Daily Mail*, para. 16. See also *ICI*, para. 21, and ECJ, 13 December 2005, Case C-446/03, *Marks & Spencer*, ECR I-10837 para. 31.

concern the establishment of foreign subsidiaries and are often linked to group schemes and the deduction of foreign losses or expenses. The question whether EU law may mitigate the negative tax consequences of a transfer of seat remains debated.

#### ***A. Tax treatment in the State of residence of permanent establishments located in other Member States***

**33.** Another case deserves particular attention as regards the determination of the Member State competent to avoid an undue restriction following from the combined application of the legislations of two Member States. In *Deutsche Shell*<sup>58</sup> a German resident company allotted capital to its permanent establishment in Italy. The allotted capital was shown both on the Italian balance sheet and on the German head office's balance sheet in their respective national currencies (LIT and DM). When the permanent establishment was wound up and the allotted capital was repatriated to Germany, the exchange rate had fallen and the German company suffered a substantial currency loss. This loss, however, was not tax-deductible, neither in Germany nor in Italy. According to the Court, which finally concludes to the existence of an unjustified restrictive effect, “*although it is true that any Member State which has concluded a double taxation convention must implement it by applying its own tax law and thereby calculate the income attributable to a permanent establishment, it is unacceptable for a Member State to exclude from the basis of assessment of the principal establishment currency losses which, by their nature, can never be suffered by the permanent establishment*”.<sup>59</sup>

#### ***B. Tax treatment of subsidiaries established in other Member States***

**34.** The Court of Justice has issued various rulings on the taxation of multinational groups of companies.

**35.** Other cases concern the fiscal treatment of intra-group transactions.

**36.** Anti-abuse rules may also conflict with the freedom of establishment. *Cadbury Schweppes*<sup>60</sup> and *CFC and Dividend Group Litigation*<sup>61</sup> concerned UK Controlled Foreign Company (CFC) legislation which commended the inclusion in the tax base of a resident company of the profits made by a CFC in a lower tax State. The Court found that companies with a CFC in low-taxation Member States were treated less favourably than resident companies with subsidiaries in the UK or in a Member State which does not apply a lower level of taxation than in the UK.<sup>62</sup> The UK CFC legislation was considered contrary to the freedom of establishment. Nevertheless, it was found to be justified if applied only to wholly artificial arrangements aimed at circumventing the application of the legislation of the Member State concerned.

However, the Court considered in *Columbus Container*<sup>63</sup> that CFC legislation (in the case at hand, the provision challenged provided for a switch from the exemption to the credit method) does not contravene the freedom of movement when it does not submit to an additional tax

---

<sup>58</sup> ECJ, 28 February 2008, Case C-293/06 *Deutsche Shell v Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg*, ECR I-1129.

<sup>59</sup> *Deutsche Shell*, para. 44.

<sup>60</sup> ECJ, 12 September 2006, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECR I-7995.

<sup>61</sup> ECJ, Order of 23 April 2008, Case C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*.

<sup>62</sup> *Cadbury Schweppes*, para. 44.

<sup>63</sup> ECJ, 6 December 2007, *Columbus Container v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, ECR I-10451. This case concerned a German mechanism providing a switch from the exemption to the credit method in the case of a significantly lower taxation in the State of source. Interestingly enough, the German *Bundesfinanzhof* ruled in a judgment of 21 October 2009 that despite the ECJ ruling, the provision containing this switch-over clause was contrary to EU law (see IStR, 2010, p. 149 with comments of B. Lieber p.142- and S. Sydow p. 174)

burden the economic operator having cross-border activities, as compared to a person operating in a purely national context.

## Chapter II. Exit taxes

**37.** Capital gains are often taxable in the country of residence and at the moment of the disposal of the shares. This situation can lead EU residents to transfer their residence before selling their participations in order to benefit from a more favourable tax regime. In *de Lasteyrie*<sup>64</sup> a French provision under which unrealised capital gains on important shareholdings were taxable at the time of transfer of the taxpayer's residence was found contrary to Article 43 EC (now Article 49 TFEU). Even if under certain conditions, the payment of the exit tax could have been deferred, the Court found that the taxpayer was, by establishing himself abroad, subjected to a tax on an unrealised gain which he would not have had to pay had he stayed in France.

**38.** In *N.*,<sup>65</sup> the Court examined the Dutch exit tax legislation in the case of a taxpayer holding 100% of the shares of a company. The Court found that the freedom of establishment was indeed hindered, but only to the extent that the deferral of the tax until actual disposal was made subject to a security for payment and a decrease in value, subsequent to departure, was excluded in the computation of the gain. The Court found the principle of assessment with deferred payment in line with the allocation of taxing powers according to the principle of territoriality.<sup>66</sup>

## Part III. Analysis of some aspects of the case-law of the Court and of its implementation by Member States (Positive Harmonization)

### Chapter I. Parent-Subsidiary Directive

The EU regulates the tax regime of dividend distributions between subsidiaries and parent companies<sup>67</sup>.

**39.** In the simplest situation, the company acquiring the shares of another company will receive a dividend. In an international situation, if one refers to DTCs, the source State will impose a withholding tax which the OECD Model Treaty reduces from 15 % to 5 % if the parent owns 25 % of the capital of the subsidiary. The Model Treaty does not cover the treatment of the dividend in the State of residence of the parent company or the possible imputation of the withholding tax.

Treaties usually refer to the treatment of dividends under the domestic law of the country of residence. It will apply one of two regimes. Under the exemption regime, the foreign dividend is exempt in the same way as an internal dividend would be. The withholding tax can sometimes be deducted if a share of the dividend (*e.g.*, 5 or 10 %) is subject to tax, but in many cases, it is a final tax.

---

<sup>64</sup> ECJ, 11 March 2004, Case C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, ECR I-2409.

<sup>65</sup> ECJ, 7 September 2006, Case C-470/04, *N v Inspecteur van de Belastingdienst*, ECR I-7409.

<sup>66</sup> *N.*, para. 46.

<sup>67</sup> EU Parent-Subsidiary Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable to parent companies and subsidiaries of different Member States; D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, 2017-2018, 8th ed., Paris, Montschrestien, 2017, p. 453; F. Bulgarelli, *Neutrality of intra-group profits taxation*, in *The State of taxation in the European Union. The experience and effectiveness of harmonization*, University of Bologna, coord. A. Di Pietro, 2003, p. 555; F. De Hosson, *The parent-subsidiary directive*, Intertax, 1990, p. 414.

The other regime is the imposition of the gross dividend with tax credit for the withholding at source and for the tax paid by the subsidiary relating to the amount distributed. Those cannot exceed the national tax rate, which often generates a credit loss.

The first version of the directive dates back to 1990 as does the mergers directive. The two directives have the same purpose: to improve the competitive position of European companies by avoiding economic double taxation.

### § 1. Coverage

**40.** The directive applies to companies whose form is mentioned in the annex, often all entities subject to corporation tax. The company cannot be a dual resident as a result of a treaty between a MS and a third State. It has to be submitted to corporation tax with no option for exemption.

The Wereldhave case (C-448/5, 8.03.2017) confirms that a Dutch investment fund subject to tax at a "0" rate is excluded from the scope of the directive because the purpose of the directive is to avoid double taxation.

A parent company has to comply with a condition of a shareholding percentage reduced from 25 % at the beginning to 10 %. The system is more about avoiding double taxation than recognising control. There is no requirement for an indirect percentage in a chain of shareholdings. Several MS provide for a smaller share, e.g., 5% in France. A bilateral agreement may refer to the percentage of voting rights instead of capital.

MS may require a maximum duration of ownership of the shares of two years, which can be placed before and after the distribution by means of a commitment to retain the shareholding (Denkavit, Joined Cases C-283/94, C-291/94 and C-292/94, 17.10.1996). Several MS provide for a shorter period for the internal regime than for withholding tax.

### **Permanent establishments**

**41.** The directive applies to investment in a PE. Under European law, as under the OECD Model Treaty, there can be no discrimination between a PE and a national company.

1. If a PE established in MS B of a MS A company receives a dividend from a subsidiary in MS C whose shares are invested in the PE, the directive applies.
2. If a PE established in MS B of a MS A company receives a distribution from a subsidiary in MS A, the directive also applies.
3. If a PE established in MS B of a MS A company receives a distribution from a subsidiary in MS B, the directive does not apply, but national law may not discriminate.

The aim is to prevent the parent from organising a PE in another MS for the sole purpose of holding the participation and for the directive to be implemented.

4. If a PE of a MS company, located in a third State outside the Union, receives a distribution from a subsidiary in a MS, the Directive applies<sup>68</sup>. It is not relevant if the parent MS exempts foreign PEs, but will only matter if the tax credit method is applied.

### § 2. Parent company: tax regime of dividend

For the taxation of the parent company, the directive provides for an option between the exemption according to which the MS of the parent company exempts the dividend and the tax credit option according to which the MS of the parent company taxes the dividend but deducts

---

<sup>68</sup> Prats, F., Application of the Parent-Subsidiary Directive to permanent establishments, Eur. Tax., 1995, p. 180.

from the tax the corporation tax paid by the subsidiary corresponding to the amount distributed, and limited by the tax rate of the MS of residents.

In a chain of investments, the imputation includes the tax paid by the sub-subsidiaries if they meet the participation conditions. With regard to the credit, the directive does not provide for excess credits to be applied to subsequent or preceding financial years, but certain Member States provide for this in their national law.

#### 42. The exemption method presents certain problems.

In Belgium, the calculation of the tax base is done in several stages. The first stage is the calculation of the tax base including profit, disallowed expenses and dividends paid. In the event of a loss, it includes the loss, disallowed expenses and dividends paid. Only at a later stage will dividends be deducted from the base. The effect was that the dividend was offset by the loss and the exemption was not carried over the following year.

#### Example

Loss	50
Dividend	100
Compensated with loss	50
Exempted	50

The conformity of the regime with the directive was questioned<sup>69</sup>. In the Cobelfret case (C-138/07, 12.02.2009), the ECJ considered the Belgian regime to be not in conformity with the directive. Belgium opted for the exemption, but added a condition to the directive: that the company has enough tax base to absorb the dividend. This is an indirect imposition of the dividend by denial of the loss carry-over and a higher taxation in subsequent years. It is clear that the tax credit method has the same effect: there is no imputation if there is no tax for lack of taxable base. However, the interpretation of the directive must be literal. Belgium complied with the judgment: the excess dividends benefiting from the exemption on taxable profit can now be carried forward to the following years<sup>70</sup>.

The question of ownership of the participation by the parent was raised: does it have to be full ownership, bare ownership or usufruct? In the case of Les Vergers du Vieux Tauves S.A. (C-48/07, 22.12.2008), the Advocate General concluded that the purpose of the directive is to avoid

---

<sup>69</sup> Wathelet, M. and L. De Broe, Belgium, in M. Lang, P. Pistone et al., *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation*, Vienna, Linde, 2008, p. 31; O. Carron and N. Couder, *Tax Treatment of Shares: The Consequences of Europa-Status Questionis After Recent Developments*, *Tax Law Review*, 2008, p. 103, espec. p. 107; F. Diericks, *Belgium's Holding Company Regime-Past, present and Future*, *Bull. Int. Tax.*, 2008, p. 1, espec. p. 409 and ref. cited note 29; C. Cheruy and C. Laurent, *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Bruselas, Larcier, 2008, p. 446; comp. in the Netherlands, O.C.R. Marres and P.J. Wattel, *Dividendbelasting*, 3rd ed., Deventer, Kluwer, 2006, p. 218.

<sup>70</sup> I. Richelle, *Cobelfret et l'interprétation de la directive mères-filiales: le régime belge des RDT est contraire au droit communautaire*, *Revue générale de Fiscalité*, 2009, n° 3, p. 3; M. Lamensch and S. van Thiel, *The Elimination of Double Taxation of Dividends in the EU: Cobelfret means the End of Belgium's Final Taxation*, *Intertax*, 2009, p. 473; B. Peeters and A. Van De Vijver, *ECJ Rules on Compatibility of Belgium Participation Exemption Regime with EC Parent-Subsidiary Directive*, *EC Tax Rev.*, 2009, p. 146; J. Malherbe, *L'influence du droit européen sur le traitement fiscal des dividendes en Belgique*, in P.-F. Coppens, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, vol. 2, Brussels, Larcier, 2009, p. 506; G.T.K. Meeussen, *Denkavit Internationaal: The Practical Issues*, *Eur. Tax.*, 2008, p. 244; M. Lang, *ECJ Case Law on Cross-Border Dividend Taxation-Recent developments*, *EC Tax Review*, 2008, p. 67; L.A. Denys, *The ECJ Case Law on Cross-Border Dividends Revisited*, *Eur. Tax.*, 2007, p. 221; T. Pons, *The Denkavit Internationaal Case and its consequences: The limit between Distortion and Discrimination?*, *Eur. Tax.*, 2007, p. 204; F. Vanistendael, *Denkavit Internationaal: The balance between fiscal sovereignty and the fundamental freedoms*, *Eur. Tax.*, 2007, p. 210.

economic double taxation of dividends and to favour the grouping of companies. Therefore, taxing the usufructuary would be contrary to the objective of the directive. The ECJ did not concur: the legal relationship of the usufructuary with the subsidiary does not derive from a shareholder status as provided for in the directive but from a right of usufruct. The directive does not apply.

### **Liquidation products**

**43.** The Directive does not apply to distributed liquidation products as far as the treatment of the parent is concerned (Art. 4.1).

### **Hybrid instruments**

**44.** If the distributed profits are deductible by the subsidiary, for example because they are considered as interest, the parent company, although it legally considers them as dividends, has to tax them. This change concurs with the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) report of the OECD, Action 2, Hybrid Instruments. It applies, for example, to a "Profit Participating Loan" whose interest was deductible in Belgium but considered as a dividend in Luxembourg. The change concerns only the exemption method.

### **Deductions**

**45.** As for expenses and capital losses in relation to participations, the deduction may be denied. If the management costs are assessed on a forfaitaire basis, they will amount to a maximum of 5 % (art. 4.3).

The deduction cannot be contingent on the expenses producing a taxable base in the country of residence because the subsidiary is national or has a PE in the country. That was the Dutch system before the Bosal case (C-168/01, 18.09.2003). It was considered a violation of the freedom of establishment.

### **§ 3. Subsidiary, Withholding at source**

Profits distributed by a subsidiary to its parent are exempt from withholding tax. The notion is broader than that of dividends (art. 5.1) and has an important economic effect.

### **§ 4. Anti-abuse clause of the Directive**

**46.** The Directive does not apply to an arrangement or to a series of arrangements whose principal objective or one of the principal objectives is to obtain a tax benefit (subjective test) if the benefit is contrary to the object or purpose of the Directive (objective test), provided that the arrangement is not genuine. One used to talk of an "artificial" arrangement. The arrangement can be considered as such if it is without valid commercial reasons that reflect the economic reality.

The directive does not hinder the application of national or treaty provisions necessary to prevent tax fraud or abuse.

In the case of Eqiom (formerly Holcim France) and Enka (C-6/16, 7.09.2017), a French law was considered under which the exemption from withholding tax in the case of distribution to a company of a MS controlled by a non-resident of the EU was denied, unless it could be shown that the chain of shareholding does not have as its main purpose the obtention of the exemption (CGI, art. 119quinquies). The case was decided in application of the previous version of the anti-abuse clause which referred to the prevention of tax evasion or fraud or abuse.

The ECJ considered that a general measure could not be applied: the individual case should be examined. Only artificial arrangements are excluded (Cadbury Schweppes, C-196/04, 12.09.2006). The measure is also contrary to the freedom of establishment.



## Chapter II. Interest and Royalty Directive

**47.** The principle is taxation in the residence State:

“1.1. Interest or royalty payments arising in a Member State shall be exempt from any taxes imposed on those payments in that State, whether by deduction at source or by assessment, provided that the beneficial owner of the interest or royalties is a company of another Member State or a permanent establishment situated in another Member State of a company of a Member State”.

### Notion of interest

**48.** The term “interest” means income from debt-claiming of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures; penalty charges for late payment shall not be regarded as interest.

Some exclusions are foreseen:

- (a) payments which are treated as a distribution of profits or as a repayment of capital under the law of the source State;
- (b) payments from debt-claims which carry a right to participated in the debtor’s profits;
- (c) payments from debt-claims which entitle the creditor to exchange his right to interest for a right to participate in the debtor’s profits;
- (d) payments from debt-claims which contain no provision for repayment of the principal amount or where the repayment is due more than 50 years after the date of issue.

### Notion of royalties

**49.** The term “royalties” means payments of any kind received as a consideration for use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work, including cinematograph films and software, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience; payments for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment shall be regarded as royalties.

Interest and royalty payments made between associated companies are governed by Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.

Eligible companies are listed and include PE’s.

They must be resident in the EU and subject to corporate income tax. They should be bound by an affiliation of 25 %£, meaning that:

- (i) The first company has a direct minimum holding of 25 % in the capital of the second company, or
- (ii) the second company has a direct minimum holding of 25 % in the capital of the first company, or
- (iii) a third company has a direct minimum holding of 25 % both in the capital of the first company and in the capital of the second company.

The tie must be maintained for 2 years. The directive applies to the PE's in the EU of an EU company.

### **Prevention of double taxation**

**50.** No tax shall be levied at source. For a PE, the source is linked to deduction.

The procedure provides that exemption is subject to delivery of an attestation otherwise a refund procedure shall apply.

### **Attestation**

**51.** 1.13. ... the attestation... shall contain the following information:

- (a) proof of the receiving company's residence for tax purposes and, where necessary, the existence of a permanent establishment certified by the tax authority of the Member State in which the receiving company is resident for tax purposes or in which the permanent establishment is situated;
- (b) beneficial ownership by the receiving company in accordance with paragraph 4 or the existence of conditions in accordance with paragraph 5 where a permanent establishment is the recipient of the payment;
- (c) fulfilment of the requirements in accordance with Article 3(a)(iii) in the case of the receiving company;
- (d) a minimum holding or the criterion of a minimum holding of voting rights in accordance with Article 3(b);
- (e) the period for which the holding referred to in (d) has existed.

Member States may request in addition to the legal justification for the payments under the contract (e.g., loan agreement or licensing contract).

### **Abuse**

**52.** The creditor must be the beneficial owner of the interest or royalty. For a PE, the income must be effectively connected and the PE must be subject to tax (1.5.b).

There is beneficial ownership if the creditor "receives those payments for its own benefit and not as an intermediary, such as an agent, trustee or authorised signatory, for some other person".

Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of interest of royalties, or between one of them and some other person, the amount of the interest or royalties exceeds the amount which would have been agreed by the payer and the beneficial owner in the absence of such a relationship, the provisions of this Directive shall apply only to the latter amount, if any (art. 4.2).

This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse (art. 5.1).

How to deal with Thin Cap rules?

## **Chapter III. Anti-evasion Directive (ATAD)**

### **§ 1. Limitation of interest**

**53.** In several countries, there are rules against thin incorporation: interest on a corporate debt that exceeds, e.g., three times equity will not be deductible. It has already been established that such a rule cannot exclude the deduction of interest only when paid to a foreign parent

company: the applicable Double Tax Treaty or European law prohibit discrimination. The rules, therefore, cover payments in favour of both national and foreign parents.

The BEPS reports seek to limit the deduction of interest in a group in order to avoid the transfer of profits from one country to another.

The EU anti-tax avoidance directive (ATAD) of 12 July 2016 anticipates the implementation of the BEPS plan in several areas in order to avoid divergent provisions in countries of the Union, by providing for a limitation of borrowing costs. Borrowing costs are interest and costs that are economically equivalent. Borrowing cost excesses are the positive difference between borrowing costs and interest income and economically equivalent income. Additional costs are deductible up to a maximum of 30 % of the taxpayer's EBITDA (profit before interest, taxes, depreciation and amortisation) (art. 2).

The directive provides for derogations. The calculation may be made at the level of the group as defined in national tax law, even if certain entities do not consolidate. A *de minimis* rule also prevails: the directive does not apply to additional costs of less than € 3 million. Nor does it apply to autonomous entities which are not part of a group. If the taxpayer is part of a consolidated group, one can use the group's ratio between own funds/assets and debts.

Non-deductible excesses can be carried over in future years and imputed to the three previous years. The unused interest deduction capacity can be carried over to the next five years.

## § 2. Exit tax

**54.** The ATAD Directive provides for an exit tax (Article 5) in the case of transfer of the assets or activity of a PE outside a MS with the right for that MS to tax the capital gains on the transferred assets. There will be a capital gains tax in the MS of origin. The tax can be deferred by five years if there is a transfer in the EU or in the EEA if there is an agreement between the two countries to collect tax credits.

## § 3. Anti-abuse clause

**55.** The ATAD I Directive (2016) imposes to all EU MS to introduce in their domestic legislation a general anti-abuse rule (GAAR). A MS must ignore arrangements or series of arrangements put in place for the main purpose or having as one of its main purposes obtaining a tax advantage (subjective element) that defeats the object of the applicable tax law or its purpose (objective element).

An arrangement or a series thereof is not genuine to the extent it is not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

The tax is then calculated in accordance with national law.

The provision is to be compared with previous case law of the ECJ considering as abusive wholly artificial arrangements<sup>71</sup>.

The preamble to the ATAD directive confirms however that otherwise the taxpayer should have the right to choose the most efficient tax structure for its commercial affairs ».

The GAAR must apply in domestic situations within the Union and vis-à-vis third countries in a uniform manner so that the application in domestic and cross-border situations does not differ.

The GAAR is a protection against aggressive tax planning consistent with the BEPS reports.

It aims at improving the effectiveness of the internal market in tackling tax avoidance practices.

---

<sup>71</sup> Halifax (VAT); Cadbury Schweppes (CT).

The GAAR has been transposed in different ways. Some countries consider that their already existing domestic GAAR suffices to transpose the ATAD GAAR. Other countries have added the ATAD GAAR to their domestic legislation. Belgium belongs to the first group of countries and considers that 1<sup>st</sup> GAAR (CTI, art. 344, § 1, redrafted in 2012) is a sufficient transposition of Article 6 of ATAD I.

Fiscal abuse may be demonstrated by the tax administration by presumptions or other means of evidence in the light of objective circumstance. Abuse will exist when the taxpayer by a legal action, or a set of legal actions realizes an operation 1°. by which he avoids the application of a legal tax provision in violation of the objectives of the provision or 2°. claims a tax benefit under a legal tax provision, the grant of which is contrary to the objectives of this provision is his essential aim is to obtain this benefit. The taxpayer may prove that the choice of his action(s) is justified by other motives than the avoidance of tax.

France has chosen to implement the ATAD GAAR by specific provisions which are the same for ATAD and for the new anti-abuse rule introduced in the parent-subsidiary directive<sup>72</sup>.

Specific anti-abuse rules (SAARs) will be also found in the parent-subsidiary directive, the new clause being identical to the ATAD I clause<sup>73</sup>. In the merger directive, the result is reached by disapplying the directive when the objective of the reorganization is tax evasion or avoidance and creating a presumption that it will be so if the operation is not carried out for valid commercial reasons.

The interest-royalty directive<sup>74</sup> also includes a provision disapplying it if the purpose of the taxpayer is tax evasion, tax avoidance or abuses only it will apply only if the entity receiving the income is the beneficial owner of the interest or royalty<sup>75</sup>.

Does the ATAD directive compel the MS to tax an action of income? So far, directives had compelled them to exempt income in the case of mergers, dividend distributions, etc., except the modification of the parent-subsidiary directive compelling MS to tax to the parent profits distributed by a subsidiary if they are deductible.

The Belgian Constitutional Court<sup>76</sup> considered that the Belgian GAAR is a procedural rule relating to evidence and thereby avoided the problem.

The same clause was introduced in the OECD Model Tax Treaty<sup>77</sup> and in the Multilateral Instrument<sup>78</sup> to deny the benefits of a treaty if obtaining that benefit was one of the principal purposes of an arrangement or transaction unless granting the benefit is in accordance with the object and purpose of the treaty provision.

#### **§ 4. Controlled foreign corporations**

**56.** According to the CFC rules of the ATAD Directive (Art. 7) an CFC exists when the taxpayer alone, or with its associated companies, has more than 50 % of the voting rights or owns more than 50 % of the capital or has the right to receive more than 50 % of the profits and the tax actually paid on the profits of the entity is less than the tax it would pay in the taxpayer's MS of residence. The profit is calculated according to the rules of the taxpayer's MS.

---

<sup>72</sup> Art. 205 A and Art. 119ter 3 CGI.

<sup>73</sup> Art. 3.2.

<sup>74</sup> Art. 5.

<sup>75</sup> Art. 1.1.

<sup>76</sup> Nr. 141/2013 of 30 October 2013.

<sup>77</sup> Art. 29.

<sup>78</sup> Art. 7.

Under the CFC tax regime, the taxpayer's MS includes in the taxpayer's tax base the following undistributed income of the CFC: passive income (interest, royalties, dividends, income from the sale of shares, income from insurance activities, banking, financial income and income from invoicing to associated companies), income from "non-real" arrangements because the entity would not hold the assets, would not have taken the risks if it were not controlled by a company where the important functions linked to assets and risks are exercised and play an essential role in the creation of CFC income.

The directive does not apply if the CFC engages in substantial activity with personnel, equipment, property, premises, corroborated by pertinent facts and circumstances.

#### **Part IV. A practical example: The Danish cases of February 26, 2019**

**57.** Two decisions of the European Court of Justice based on a general principle of EU law shed a crude light on holding structures designed to take advantage of EU directives in order to secure a withholding tax exemption on flows of interest or dividends destined, in the last instance, for non-EU beneficiaries.

The judgment of the ECJ in *T Danmark and Y Denmark ApS* (C-116/16, 26.02.2019) deals with two structures concerning distribution of dividends. Withholding tax exemption under the Parent-Subsidiary Directive was requested.

In the first case (C-116/16, *T Danmark*), five private equity funds established a group of companies in Luxembourg and Denmark in order to purchase *T Danmark*, a Danish operating company. One of those companies, *N Luxembourg 2*, acquired more than 50 % of the shares of *T Danmark* whereas the remaining shares were held by thousands of shareholders. A binding answer was requested from the Danish tax authority in order to secure the exemption of withholding on a dividend distribution by *T Danmark* to *N Luxembourg 2*. The exemption was denied. On appeal, the National Appeals Commission granted the exemption. The Ministry appealed to the High Court of Eastern Denmark which referred several questions to the ECJ.

In the second case (C-117/16, *Y Denmark ApS*), a listed US company, *Y USA*, held its foreign subsidiaries through *Y Global Ltd*, a Bermuda company. *Y Bermuda* held the European subsidiaries through *Y Denmark*, an active company, whereas the operations were managed by a management company, *Y Netherlands*, located in the Netherlands.

The US Jobs Creation Act of 2004 enabled US companies to repatriate favourably dividends from foreign subsidiaries if the resulting income was used for certain purposes, i.e., research and development. Prior to repatriation, *Y Bermuda* incorporated *Y Cyprus* in Cyprus and sold its holding in *Y Denmark* to *Y Cyprus*.

According to the Danish-US treaty, a dividend paid to a US parent would have attracted a withholding tax of 5 %. According to the treaties between Denmark and respectively Luxembourg and Cyprus, a dividend paid to a parent company located in those countries and being the beneficial owner of the dividend would have attracted a withholding of respectively 5 and 10 %.

However, under the EU Parent-Subsidiary Directive, the withholding was waived. There was no treaty in force between Denmark and Bermuda. Cyprus did not levy a withholding tax on outgoing dividends.

The Danish tax authority found that tax should have been withheld on the dividend as *Y Cyprus* was not the beneficial owner of the dividends. The Appeals Commission concurred in the view that *Y Cyprus* was not the beneficial owner but found that *Y Cyprus* could benefit from the

exemption of the Parent-Subsidiary Directive. The Ministry appealed and the High Court of Eastern Denmark referred several questions to the ECJ.

*a) Legal basis for finding an abuse of rights*

**58.** The ECJ, as in the *N Luxembourg 1* interest case, relied on the general principle of EU law providing that EU law cannot be relied upon when there is fraud or abuse. This principle may be relied upon even in the absence of a national provision, as it has been decided in the field of VAT.

Even though the Parent-Subsidiary Directive, at that time, provided only that it “shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse” (art. 1.2), it does not exclude the application of the above-mentioned general principle of EU law.

The purpose of the Parent-Subsidiary Directive is to facilitate the grouping of EU companies. A financial arrangement entered into with the essential aim of obtaining the tax benefit resulting from the Directive is not consistent with this goal and, on the contrary, would distort competition and undermine the functioning of the internal market. To refuse the benefit of the directive is not tantamount to the application of the Directive in order to create obligations for individuals. It was found that the conditions set for the application of the directive were met only formally.

The Court did not find it necessary to answer the question whether a provision of the double tax convention limiting its application to beneficial owners constitutes an agreement-based provision in the sense of the Directive.

*b) Elements of abuse of rights*

**59.** Applying the combination of objective circumstances showing that the purpose of the rules had not been achieved and of the subjective intent to obtain the tax advantage resulting from the rules by artificially creating the conditions thereto, the Court gives, as in the *N Luxembourg 1* case dealing with interest, indicia of purely formal or artificial transactions, without economic justification, relating to dividends.

- (i) A conduit company is interposed between the dividend payor and the recipient: all or almost all of the dividends are passed on by the conduit company to recipients which would not qualify under the Directive.  
This is the case of the Bermuda company in the second case – and even of its US parent – and of the investment companies in the first case.
- (ii) The conduit company must pass on the dividends received and may make only an insignificant profit.
- (iii) The sole activity of the conduit company is the receipt and the transmission of dividends as evidenced by its management, staff, premises and costs.
- (iv) Contractual arrangements or facts result in the conduit company not having the right to use the dividends.
- (v) Changes in legislation, such as those that occurred in Denmark and in the United States, took place at the time of the operation, together with the setting up of complex financial transactions and of intragroup loans.

The existence of a convention between the source State and the country of the beneficial owner does not exclude the existence of an abuse of rights, except if the dividends would have been

exempted by the convention. If the treaty country is not an EU Member State, the Directive would not apply whether or not there be abuse of rights.

It is for companies claiming the benefit of a directive to show their entitlement and adduce evidence. The tax authority must establish that the recipient is not the beneficial owner of the dividend but is not required to identify the real beneficial owner, e.g., as between Y Bermuda and Y United States in the second case.

### **Opinion of the advocate general**

**60.** It is interesting to notice that the opinion of advocate general Kokott in the first case<sup>79</sup> differs in many respects from the judgment of the Court.

#### **1. Beneficial owner**

**61.** The advocate general starts by stating an obvious principle: the beneficial owner is the person entitled under civil law to demand payment of the interest<sup>80</sup>. She considers the exception included in the directive, limiting herself to the existence of a trust, probably because there is no evidence of an agency or other relation.

A refinancing agreement is not tantamount to a trust, a trust going beyond a loan agreement. Ties between the capital investment companies which are the actual parents of the top Luxembourg lending company and between this company and its relending subsidiary should be identified. They were not. The use of equity to finance a loan is also not evidence of a trust relationship.

The Luxembourg companies bear considerable expenses, including part-time employees, rental of premises and legal and consultancy fees, which are paid out of the interest income thanks to a differential in the in – and out- interest rates. The risk of loss remains with the Danish company N Luxembourg 1.

The advocate general therefore concludes that the Luxembourg company recipient of the interest is its beneficial owner.

### **OECD Model Tax Convention**

**62.** The advocate general is of the opinion that the OECD Model Commentary should not be used to interpret the autonomous EU concept of beneficial owner. Especially in a case in which the OECD Commentary was modified, this would give the OECD member countries the power to interpret EU law.

#### **2. Abuse**

**63.** The advocate general concurs in the view that EU law cannot be relied upon for abusive ends. This principle has been concretely embodied in article 5 of the directive, excluding an application of the general principle of EU law<sup>81</sup>.

Abuse may be the result of wholly artificial arrangements but also of “arrangements which exist in commercial life”, now expressly covered by article 6 of the ATAD Directive 2016/1164.

Artificiality of the arrangement is not found in the case under review: sizable costs are incurred; an asset management company engages in little activity.

---

<sup>79</sup> Opinion of advocate general Kokott delivered on 1 March 2018, Case C-115/11, N Luxembourg 1 v Skatteministeriet.

<sup>80</sup> Recital 37.

<sup>81</sup> Recital 104.

Nevertheless, the arrangement can, in the opinion of the advocate general, be abusive, not because of the search for minimization of tax liability, which is licit, but because of the incorporation of the capital investment companies in offshore jurisdictions (Cayman Islands, Bermuda, Jersey), where they are transparent, with the likely purpose to prevent the States of residence of the ultimate investors to obtain information about their income in the absence of exchange of information.

#### *Identification of beneficial owner*

**64.** For the advocate general, the tax authority must identify the beneficial owner: the arrangement is abusive only if it gives a more favourable result than the national arrangement, i.e., direct investment. The taxing jurisdiction must therefore state whom it considers as the beneficial owner.

#### *Direct reliance on Directive*

**65.** The direct application of the Directive is not possible. However, although Denmark had not, at that time, transposed article 5 of the directive and had no domestic anti-abuse provision which could be considered as a transposition it could rely on a “reality principle” embodied in its tax law according to which income must be taxed in the hands of “the rightful income recipient”.

Although direct application of the VAT directive has been admitted, this doctrine cannot be extended to direct tax law<sup>82</sup> – VAT law is more harmonized and the TFEU requires that Member States take effective measures to collect VAT<sup>83</sup>.

The existence of an abuse will therefore rest, for the advocate general, on the findings if the national Court applying its national law<sup>84</sup>.

### **3. Fundamental freedoms**

**66.** For the advocate general, the question does not arise if the national Court finds that the arrangement is abusive. If not, the recipient company, which must be treated as the beneficial owner of interest, may rely on the directive.

#### **Opinion of the advocate general in the second case**

**67.** The advocate general<sup>85</sup>, stating at the outset that once more a conflict must be solved between the freedom to arrange one’s affairs under civil law and the prevention of abuse, takes here also views which are different from the Court’s.

#### **1. Theory of the parent-subsidiary directive**

**68.** The directive seeks to establish neutrality of the distribution of profits between EU entities by the exemption or indirect credit methods and by exempting the distribution from withholding tax when it accrues to a qualifying parent company, without regard to the owners thereof or disclosure of the further use of the dividends.

---

<sup>82</sup> See at **Mihaylova-Goleminova, S.** Constitutional Identity and Direct Taxation. // Financial Law Review, 15 (3), 2019 and **Mihaylova-Goleminova, S.** International Initiatives in the Field of Taxation and European Law. // Сборник радова правног факултета у Нишу, LVIII, 2019

<sup>83</sup> Danish Tax Code, § 4. See recital 19.

<sup>84</sup> Article 325 (1) and (2).

<sup>85</sup> Opinion of advocate general Kokott delivered on 1 March 2018, Case C-117/16, Skatteministeriet v Y Denmark ApS.



It is irrelevant whether the recipient is the beneficial owner of the dividends<sup>86</sup>. Unlike interest, dividends do not represent deductible expenditure and it makes no sense to require that they be drawn for oneself.

## **2. Abuse**

**69.** The general principle of non-reliance on EU law in the event of abuse is concretely expressed in article 1(2) of the parent-subsidiary directive and may not be relied upon more extensively for reasons of legal certainty<sup>87</sup>.

Abuse may result from a wholly artificial arrangement. It may be presumed here, given the absence of substance of the Cyprus company: “a natural person would have ceased trading... under such circumstances”<sup>88</sup>. It is likely that its activities take place only on paper and that the company develops no business of its own.

There should be non-fiscal reasons for the structure. The circumstances of contrariness to the purpose of the law results here more significantly from the localization of the ultimate payment recipients in jurisdictions – offshore islands such as the Cayman Islands, Jersey or Bermuda – which would avoid exchange of information allowing taxation of the further dividend recipients.

## **3. OECD Model Tax Convention**

**70.** The parent-subsidiary directive must be interpreted autonomously. The OECD Commentaries have no direct effect on such interpretation.

## **4. Actual recipient**

**71.** The actual recipient must be identified to determine whether there is abuse as the conduit structure should for that purpose achieve a more favourable result than a direct one.

The directive cannot be applied directly if it has not been transposed. It will be for the referring Court to determine whether the reality doctrine or the principle of the rightful recipient in Danish tax law can be considered as a transposition.

## **Conclusion**

**72.** The ECJ decisions lead to a finding of abuse of law based on a general principle of EU law enabling Member States to set aside withholding tax exemptions provided by directives on interest or dividends when a “conduit” company is interposed in non-EU countries.

The lack of substance of the conduit and the essential tax avoidance motivation of the structure are factual elements left to the referring court to pass on.

Substantial divergences can be found between the reasoning of the Court and the opinions of the advocate general. Diverging arguments may also be expected on the merits when the cases are argued before national courts on the basis of the ECJ’s decisions.

## **Part V. Taxation of company shareholders**

**73.** The issues concerning the taxation of company shareholders are mainly related to the potential (and often actual) risk of economic double taxation of distributed income. Although most Member States have found solutions which mitigate the economic double taxation of such

---

<sup>86</sup> Recital 43.

<sup>87</sup> Recital 100.

<sup>88</sup> Recital 54.

income, these national solutions vary according to the political choices of the various Member States, and therefore problems may arise when corporate income crosses national borders.

Concerning dividends, a distinction should be drawn between outbound dividends (i.e., dividends paid by a domestic corporation to foreign shareholders, individuals or corporations) and inbound dividends (i.e., dividends paid by a foreign EU corporation to domestic shareholders, individuals or corporations). With regard to this distinction, the issues raised before the Court concern the equal treatment of outbound dividends paid to foreign and domestic shareholders and of inbound dividends from foreign and domestic sources which are paid to domestic shareholders.

Moreover, other questions have been addressed by the Court, such as the taxation of capital gains and the deduction of costs related to participations.

## **Section 1. Tax treatment of outbound dividends**

### **§ 1. Withholding tax on outbound dividends**

**74.** Traditionally, the State of the company paying a dividend will impose a withholding tax. Sometimes the withholding is waived in favour of domestic shareholders, especially parent companies. In most cases, the withholding tax rate is reduced by DTCs,<sup>89</sup> depending on the person of the shareholder (parent company or not). The DTC generally provides that the State of residence of the shareholder will grant a tax credit for the foreign withholding. However, to a foreign parent, the tax credit will often be ineffective to relieve double taxation:

- if the residence country exempts foreign dividends, no tax is due so that no credit is given;
- if the residence country grants both a direct tax credit for the withholding and an indirect tax credit for the underlying corporate tax due in the source country in respect of the dividend, the credit will often exceed the amount of national tax due and such excess credit will be lost.

The Court has issued a number of important judgments on the compatibility of withholding taxes on outbound dividends with EU law.

In *Denkavit Internationaal*,<sup>90</sup> France levied a withholding tax on dividends paid to foreign parents. Dividends paid to domestic parents were not subject to such withholding and moreover economic double taxation of such dividends was eliminated by a 95 % exemption in the hands of the parent. The parent company established in another Member State would therefore be taxed more heavily than a domestic parent company. The Court found in this case that there was a restriction of the freedom of establishment. In fact, although the DTC between the countries of the subsidiary and the parent companies provided for a tax credit in the parent company's country (here, the Netherlands) to take into account the withholding tax, the restriction was not eliminated as the dividend was tax-exempt in the Netherlands, so that no credit was effectively granted.

In *Amurta*,<sup>91</sup> the Court was faced with a similar situation but in the absence of sufficient shareholder influence. The case was analysed under the free movement of capital and not under the right of establishment. The Court found that the free movement of capital was restricted and that the difference in the treatment of non-residents and residents could not be justified. Indeed, the Court held that once a country taxes residents and non-residents on dividends distributed by a resident company, it puts them in a comparable situation and the coherence of the tax system

---

<sup>89</sup> From, in most cases, 25% to 15% or even 5 or 0% in favour of parent companies.

<sup>90</sup> ECJ, 14 December 2006, Case C-170/05, *Denkavit Internationaal v Ministre de l'Economie*, ECR I-11949.

<sup>91</sup> ECJ, 8 November 2007, Case C-379/05, *Amurta v Inspecteur van de Belastingdienst*, ECR I-9564.

does not justify such a difference in treatment, as there is no link between the exemption for resident companies and a compensatory tax which they would bear. It was alleged that Portuguese law and the DTC between Portugal and the Netherlands provided for a credit of the withholding tax at source in the State of residence. The Court responded that, although a Member State may not rely on a tax benefit granted unilaterally by another Member State to justify a violation of Community law, it may, however, achieve conformity with Community law by treaty provisions, subject to the scrutiny of national Courts.

Again, in *Aberdeen*,<sup>92</sup> the Host State exempted dividends paid by a subsidiary to its domestic parent whereas a withholding tax was charged on dividends paid to non-resident companies – in the case at hand a SICAV under Luxembourg law. The Parent-subsidiary Directive does not apply, as a SICAV is not a listed company under that Directive. A difference in treatment cannot be justified by the fact that the legal form of a SICAV is unknown under the law of the subsidiary “since, as the company law of the Member States has not been fully harmonised at Community level, that would deprive the freedom of establishment of all effectiveness”.<sup>93</sup>

## § 2. Tax credit for dividends

**75.** In *Fokus Bank*,<sup>94</sup> the EFTA Court, which interprets the Agreement on the European Economic Area with regard to the EFTA States (Iceland, Liechtenstein and Norway), was faced with the issue of a tax credit granted to shareholders in respect of corporation tax paid by the distributing company: such a credit is granted in Norway to resident shareholders, but not to non-resident shareholders. Contrary to what the Court of Justice would later hold, the EFTA Court considered that this differential treatment was in violation of the free movement of capital (Article 40 EEA), as it deterred non-residents from investing in Norway.

In the two following cases, the issues stemmed from the system then in force in the UK to prevent economic double taxation. A shareholder receiving a dividend was entitled to a partial tax credit on account of the tax paid by the distributing company which accordingly had to pay “advance corporation tax” (ACT, abolished in 1999). When the recipient of the dividend was another company, it could apply the ACT against the ACT due on its own distributions and a UK final shareholder would be granted a tax credit.

However, when a non-resident company received a dividend from a company resident in the UK, it was in principle not entitled to a tax credit, except if a DTC so provided. The ACT was nevertheless payable by the distributing company.

When a UK parent company held at least 51% of a UK subsidiary, both companies could make a group income election. In that case, no ACT was payable by the subsidiary upon distribution of a dividend. The parent company was not entitled to a tax credit. ACT was payable only when the parent company redistributed the dividend.

In *Metallgesellschaft/Hoechst*,<sup>95</sup> the Court found that the denial of the group income election to foreign parent companies constituted an unjustified restriction of the freedom of establishment. In fact, according to the ACT regime, UK subsidiaries had to pay ACT on dividends paid to non-resident (EU) shareholders while no ACT was due on dividends paid to resident shareholders. This system led to a cash-flow disadvantage detrimental to non-resident shareholders.

---

<sup>92</sup> ECJ, 18 June 2009, Case C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ECR I-5145.

<sup>93</sup> Para. 50.

<sup>94</sup> EFTA Court, 23 November 2004, Case E-1/04, *Fokus Bank v The Norwegian State*, OJ C 45, 23.2.2006, p. 10.

<sup>95</sup> ECJ, 8 March 2001, Cases C-397/98 and C-410/98, *Metallgesellschaft/Hoechst*, ECR I-1727.

*ACT Group Litigation*<sup>96</sup> raised various questions concerning the ACT regime. According to the Court, the fact that a resident parent company which received a dividend was entitled to a tax credit, whilst – except under certain DTCs – a non-resident parent company was not, did not constitute a restriction on the freedom of establishment or on the free movement of capital. In effect, as regards the mitigation of economic double taxation of profits in the hands of a subsidiary and a parent company, a non-resident parent company is not in the same situation as a domestic parent company: it is for the State of residence of the parent company to avoid double taxation. It is not compelled to do so, except when the Parent-Subsidiary Directive<sup>97</sup> applies. To impose the duty to avoid double taxation upon the subsidiary’s State of residence would deprive this State from the right to tax profits which arise in its territory.

The Court of Justice, furthermore, considered that the UK, in granting by treaty the right to a full or partial tax credit to parent companies resident in the Contracting States alone, did not unduly restrict the freedom of establishment of parent companies resident in States to which no such treaty applied. In the absence of tax harmonisation, in particular in the field of elimination of double taxation, Member States are free to allocate fiscal jurisdiction amongst them by means of bilateral agreements.

The UK ACT regime was abolished in 1999 and replaced by a system of quarterly instalment payments of corporation tax.<sup>98</sup>

## Section 2. Tax treatment of inbound dividends

**76.** The treatment of inbound dividends has also been scrutinised by the Court. These cases often address the compatibility with EC law of national mechanisms, aimed at avoiding or mitigating economic double taxation of dividends in the hands of the shareholders, but restricted either to resident shareholders or to dividends distributed by resident companies. A further group of judgments specifically addresses the issue of intra-group dividends between parent companies and subsidiaries which are located in different Member States.

### § 1. Branches and economic double taxation of dividends

**77.** As seen above, a national tax regime of dividends can discriminate between branches of non-resident companies and subsidiaries of domestic companies. The very first case brought before the Court of Justice in the field of direct taxation concerned the “*avoir fiscal*”,<sup>99</sup> a tax credit granted to French resident shareholders equal to half the dividend received, as a partial relief from corporation tax paid on the distributed profits.<sup>100</sup> This credit was denied to non-residents and in particular to French branches of foreign insurance companies. It was extended to non-residents, but never to branches, by some DTCs concluded by France. The Court found this denial to be in a breach of the Treaty provision securing freedom of establishment, whether by creation of a branch or a subsidiary.<sup>101</sup>

The favourable tax regime for dividends applicable to residents can also find its source in a DTC. In *Saint-Gobain*, a tax relief provided for in a DTC concluded between Germany and the United States was partly denied to a German branch of a French company, on the ground that the DTC applied only to German companies and companies subject to unlimited tax liability in

<sup>96</sup> ECJ, 12 December 2006, Case C-374/04, *Test claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, ECR I-11673.

<sup>97</sup> Council Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225, 20.8.1990, p. 6, now replaced by Council Directive of 30 November 2011 as amended by Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014.

<sup>98</sup> [http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate\\_tax/introduction.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate_tax/introduction.pdf).

<sup>99</sup> *Avoir fiscal*.

<sup>100</sup> French CGI, Art. 158 bis, Art. 158 ter and Art. 204.

<sup>101</sup> French CGI, Art. 158 bis, Art. 158 ter CGI and Art. 204.

Germany. The Court held that the Member States must grant to permanent establishments the same advantages as to resident companies. The Court also held that “as far as the exercise of the power of taxation so allocated is concerned, the Member States nevertheless may not disregard Community rules ... although direct taxation is a matter for the Member States, they must nevertheless exercise their taxation powers consistently with Community law”.<sup>102</sup>

As from 1994,<sup>103</sup> even before the judgment was delivered, German law extended to permanent establishments both the dividend exemptions granted by DTCs<sup>104</sup> and the indirect credit on account of foreign corporation tax paid by a subsidiary on distributed profits.<sup>105</sup> The discriminatory provision concerning wealth tax was also repealed.<sup>106</sup>

## § 2. Differential taxation of shareholders based on company residence

### Exemption

**78.** Member State laws can also be found to be incompatible with EC requirements with regard to the introduction of distinctions in the tax treatment of their (resident) shareholders as concerns the State of residence of the company in which those shareholders have their holding. In *Verkooijen*,<sup>107</sup> the Court found a Dutch exemption only available for dividends received from a domestic company to be contrary to the free movement of capital.

### Tax rates

**79.** Discrimination can also occur as regards a difference in the tax rate on foreign and domestic inbound dividends, as the Court held in *Lenz*.<sup>108</sup> The case concerned Austrian legislation, which provided that dividends from domestic corporations were taxed to resident individuals at a reduced rate while dividends from foreign shares were taxed at the ordinary rate of income tax. In the same line, discrimination exists where the tax system provides for an exemption of income tax at the level of the individual shareholder for dividends paid by a national company while a tax is due – even with a tax credit being granted – in the case of dividends received from an EU company.<sup>109</sup> The Court ruled in a similar way as regards a company shareholder, in *Haribo*, concerning inter-company dividends.<sup>110</sup>

### Credit

**80.** One method to avoid double taxation of dividends consists in granting the shareholder a credit corresponding to all or part of the corporation tax paid by the distributing company. In Finland, the shareholder of a Finnish company was granted such a credit, corresponding to the Finnish corporation tax rate. The credit did not apply in respect of foreign dividends. In *Manninen*,<sup>111</sup> the Court held that the denial of the credit in respect of dividends from other Member States constituted a restriction on the free movement of capital.

---

<sup>102</sup> Para. 56-57.

<sup>103</sup> Law to Maintain and Improve the Attraction of the Federal Republic as a Site for Business of 13 September 1993, BGBl. I, p.1569.

<sup>104</sup> Sec. 8b (4) German Corporate tax law (KStG).

<sup>105</sup> Sec. 26(7) KStG.

<sup>106</sup> Law on the Furtherance of Corporation Tax Reform of 29 October 1997.

<sup>107</sup> ECJ, 6 June 2000, Case C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v Verkooijen*, ECR I-4073.

<sup>108</sup> ECJ, 15 July 2004, Case C-315/02, *Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol*, ECR I-7063.

<sup>109</sup> ECJ, 23 April 2009, Case C-406/07, *Commission v Hellenic Republic*.

<sup>110</sup> ECJ, 10 February 2011, Joined Cases C-436/028 and C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH and Österreichische Salinen AG v Finanzamt Linz*: Operative part of the judgment at point 3.

<sup>111</sup> ECJ, 7 September 2004, Case C-319/02, *Manninen*, ECR I-7215.

In reaction to the Court's judgment, Finland abolished the tax credit regime,<sup>112</sup> as did France,<sup>113</sup> the United Kingdom and Germany.

The same conclusion was reached in *Meilicke*<sup>114</sup> in respect of the German tax credit granted to shareholders of domestic corporations, corresponding to the (lower) corporation tax rate on distributed profits (30%).

Following the decision, Germany in order to limit the foreseeable claims for tax refunds has changed its procedural law.<sup>115</sup> The imputation system has been replaced by a partial income system whereby 60 percent only of the dividends received are subject to tax in the hand of the shareholder.<sup>116</sup>

However, an unfavourable tax treatment of foreign dividends is not always contrary to the EC Treaty. In *Kerckhaert-Morres*,<sup>117</sup> the Court found that Belgian law was not contrary to the free movement of capital as it did not discriminate between Belgian dividends and dividends from other Member States. Even if Belgian individual taxpayers receiving foreign dividends bear a foreign withholding tax burden plus Belgian taxation on the net dividend at the rate of the Belgian withholding tax, whereas Belgian taxpayers receiving Belgian dividends will only bear the Belgian withholding tax, resulting in a higher net dividend, the same rate of tax applies in Belgium to both classes of income. The situation in *Kerckhaert-Morres* is thus different from the one found in the *Verkooijen*, *Lenz*, or *Manninen* cases, where the State of residence treated foreign dividends differently from domestic dividends, denying to the former a tax benefit granted to the latter.

### **Intra-group dividends**

**81.** Finally, the question of the tax treatment of intra-group dividends has also been addressed by the Court. In *Franked Investment Income (FII) Group Litigation*,<sup>118</sup> the Court had to examine various differences in the tax treatment of foreign and domestic inbound dividends received by UK parent companies in relation with ACT, some of which were found incompatible with EC law. Especially, the Court held that when the State of residence grants relief to mitigate double taxation of dividends received from resident companies, it must treat dividends paid by non-resident companies in the same way; however, it is not precluded by EU law for the State of residence to provide for exemption of domestic dividends and to tax dividends paid by non-resident companies if, for those latter, a tax credit is granted in such a way that the dividend paid by a non-resident company is not tax higher than the domestic

---

<sup>112</sup> As regards refunds, see Bill HE 57/2005 effective as of 15 August 2005 (*TNS Online*, 18 August 2005), extending refunds to EEA situations.

<sup>113</sup> See Finance Law 2004. On 21 December 2006, the Administrative Lower Court of Versailles ruled that the French legislation on the "avoir fiscal" tax credit and the precompte was not compatible with the free movement of capital principle and ordered for a refund of EUR 156 million. *TNS Online* (21 February 2007) mentions a possibility for the French State to have to refund between EUR 3 and EUR 5 billion.

<sup>114</sup> ECJ, 6 March 2007, Case C-292/04, *Meilicke, Weyde, Stöffler v Finanzamt Bonn-Innenstadt*, ECR I-1835.

<sup>115</sup> Sec. 175 of the General Tax Code; Cordewener, A., Germany, in Brokelind (2007), p. 151.

<sup>116</sup> Krämer, J., "German Credit Should Match Foreign Tax Rate Up to 30 Percent, AG Says", *TNI*, 2011, p. 275.

<sup>117</sup> ECJ, 14 November 2006, Case C-513/04, *Kerckhaert-Morres v Min. of Finance*, ECR I-10967; description of the facts in Malherbe, J., and Wathelet, M., 'Pending cases Filed by Belgian Courts: The Kerckhaert-Morres case', in Lang, M., Schuch, J., and Staringer, C., *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation*, Vienna, Linde Verlag, 2006, p. 53; See, for a similar decision on dividend distributions from France to Italian residents, ECK, 4 February 2011 (Order), Case C-194/15, *Baudinet, Bayer v Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I de Torino*.

<sup>118</sup> ECJ, 12 December 2006, Case C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECR I-11753.

dividend. The Court repeated this statement in the *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*.<sup>119</sup>

In *Test Claimants in the (FII) Group Litigation*, and *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, the Court had to examine differences in the tax treatment of domestic and inbound dividends received by UK parent companies. The UK operated, in order to avoid economic double taxation of dividends, a system of partial imputation. When a resident company distributed profits, the shareholders could impute part of the corporation tax paid by the company on its own tax by way of tax credit.

In order to be sure that the credit would correspond to a corporation tax actually paid, the distributing company had to pay, when making the distribution, an “advance corporation tax” (ACT) equal to the percentage creditable by the shareholder.

Subsequently, the company could impute the ACT on its (mainstream) corporation tax and, if its liability was insufficient, carry it back or forward to other accounting periods or surrender it to subsidiaries which could use it.

When a resident company received a dividend from another resident company, such dividend was not subject to corporation tax. Besides, the ACT paid by the distributing subsidiary could be set off against the ACT due by the parent when the latter redistributed the dividend. The dividend and the tax credit corresponding to the ACT constituted together “franked investment income” (FII).

On the contrary, when a UK resident company received dividends from a foreign subsidiary, the dividend was not subject to corporation tax, but the UK parent could set off against its corporation tax:

- the withholding tax levied abroad on the distribution (direct credit);
- if it held more than 10 % of the voting rights in the subsidiary, the underlying corporate tax paid abroad by the subsidiary on the income distributed up to a limit formed by the UK corporate tax which would have been due on this income (indirect credit).

This resulted often in a payment by the parent of “surplus ACT” which could not be set off against a final tax liability: the tax liability had already been met by the foreign tax credit; no tax credit was granted on the ACT on (partial) account of the foreign corporate tax paid.

As of 1994, the UK introduced an optional regime under which the UK company receiving dividends from a non-resident subsidiary could treat it as a “foreign income dividend” (FID).

When the parent company redistributed the dividend, it was liable to pay ACT but, when it became liable to corporation tax, could later reclaim the surplus ACT which could not be set off with the tax.

In that case however, the individual shareholders receiving the dividend were not entitled to a tax credit.

The Court held that a Member State which wishes to prevent the imposition of a series of charges to tax as distributed income could choose between various systems and apply different systems to foreign and domestic dividends, provided that foreign dividends were not treated less favourably than domestic dividends in comparable situations.

---

<sup>119</sup> ECJ Order, 23 April 2008, Case C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, ECR I-2875.

In that respect, exemption and imputation are acceptable, even if imputation imposes additional administrative burdens on the recipient, those burdens being an intrinsic part of the system.

However, when corporate shareholders owning less than 10 % of a foreign distributing company are denied the indirect credit for the underlying taxes paid by the distributor, freedom of movement of capital is infringed. Foreign and domestic dividends are not treated in the same way.

On the contrary, a UK company receiving foreign dividends is discriminated when it is denied the right to deduct from the ACT due upon redistribution of the dividend any amount on account of the corporation tax paid by the distributing foreign subsidiary, whereas a UK parent may deduct from the ACT due the ACT paid by a domestic distributing subsidiary. This latter ACT is nothing else than a portion of the corporation tax due by the domestic subsidiary.

The foreign subsidiary did not pay ACT but it has paid corporation tax in its own jurisdiction. The corporate recipient of foreign dividends is therefore subject to a cash-flow disadvantage which is contrary to Articles 49 (43 EC) and 63 (56 EC) of the TFEU.<sup>120</sup>

It is also discriminatory to allow a resident company to surrender ACT to domestic subsidiaries and not to allow the company to surrender it to foreign subsidiaries owing corporation tax in the UK.<sup>121</sup>

The FID system was also found contrary to the Treaty. A resident company receiving a foreign dividend was meant to be put on the same footing as a company receiving domestic dividends: the latter could offset against its ACT due the ACT paid by its subsidiary; the former would not be subject to ACT in the long run, but had upon redistribution of the foreign dividend to pay ACT first and to reclaim it subsequently, suffering thereby a cash-flow disadvantage.

The denial of a tax credit to ultimate shareholders receiving the redistribution of a FID constituted another discrimination, compelling the redistributing company to pay out a higher dividend if it wanted that its shareholders be in the same position as those receiving the redistribution of a UK source dividend.<sup>122</sup>

These cases led to the demise of imputation systems in the Union. They were generally replaced by systems under which part of the dividend received by an individual shareholder is subject to tax. This is the case in Finland.

## Method of prevention of double taxation

**82.** Special attention must now be given to the method used in order to prevent the international double taxation of dividends.

In *Commission v. Greece*, the Court held as discriminatory a tax regime providing for an exemption of income tax at the level of the individual shareholder receiving dividends from a national company while a tax is due – even with a tax credit being granted – in the case of dividends received from an EU company.<sup>123</sup>

In *Cobelfret*,<sup>124</sup> where the Court had to interpret the Parent-Subsidiary Directive, it held that exemption and imputation “*in the case of shareholders receiving those dividends, do not necessarily lead to the same result*”. This is an ambiguous statement by the ECJ, that might be understood either as meaning that Member States are at liberty to construe their exemption or

<sup>120</sup> Case C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, § 99-112.

<sup>121</sup> Case C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, § 113-139.

<sup>122</sup> Case C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, § 140-173.

<sup>123</sup> ECJ, 23 April 2009, Case C-406/07, *Commission v Hellenic Republic*, ECR I-62.

<sup>124</sup> ECJ, 12 February 2009, Case C-138/07, *Belgische Staat v Cobelfret N.V.*, ECR I-731.



tax credit system in the less detrimental way for their revenue or as meaning that, due to the different tax burden in the State of source, equivalence of the methods cannot be guaranteed in all figures. According to the Belgian “dividend received deduction” regime, the parent company is indirectly taxed on its dividends in subsequent years which is contrary to the Directive.

If a State adopts the exemption method, it may not, as Belgium did, make the exemption a deduction, subject to the condition that the beneficiary company has profits from which the dividend may be deducted.<sup>125</sup>

The Court suggests that, where the tax system provides for loss carry-over, such carry-over also must be granted for dividends which have not been effectively exempted under the Directive.<sup>126</sup>

In *Cobelfret*,<sup>128</sup> the taxation of incoming dividends to Belgian companies had been considered as not in conformity with the parent-subsidiary directive. Member States have a choice, in respect of the tax treatment of parent companies, between exemption of incoming dividends, eventually up to 95 % and the grant of an indirect credit in respect of the tax paid by the subsidiary.

Belgium granted a deduction of the dividend from income, with the consequence that, if the parent was in a loss situation, the loss was set off with the dividend and could not be carried forward to subsequent tax years to be offset with other profits.

The Court held that Belgium was adding to the Directive a condition for the grant of the exemption, namely that the parent receiving the dividend be in a profit position.

The Tax Administration extended the carry-over of the unused dividend deduction to dividends from the EEA and from third countries with which Belgium has signed a treaty including a non-discrimination clause.<sup>129</sup>

For dividends from other third countries, a Belgian Court held that the free movement of capital could not be relied upon because the restriction existed already in 1993 and is grandfathered by article 63 TFEU.<sup>130</sup>

---

<sup>125</sup> ECJ, 12 February 2009, Case C-138/07, *Belgische Staat v Cobelfret NV*. See also ECJ, 4 June 2009, Joined Cases C-439/07, *Belgische Staat v KBC Bank* and C-499/07, *Beleggen Risicokapitaal Beheer NV v Belgische Staat*.

<sup>126</sup> § 39-40.

<sup>127</sup> In the Joined Cases *KBC and Risicokapitaal*, the Court confirmed its statement in *Cobelfret*, as regards dividends paid by Belgian companies and by third-countries companies (ECJ, 4 June 2009, Cases C-439/07 and C-499/07, *Belgische Staat v KBC Bank NV and Beleggen, Risicokapitaal Beheer NV v Belgische Staat* – ECR I-4409). Belgium complied: see Law of 21 December 2009, Art. 8, in force as from 1 January 2010, and circulars of 23 June and 12 October 2009.

<sup>128</sup> ECJ, 12 February 2009, Case C-138/07, *Belgische Staat v Cobelfret N.V.*, ECR.

<sup>129</sup> Circular letters of 23 June 2009 and 12 October 2009.

<sup>130</sup> Civ. Brussels, 1 February 2011, *Fisc. Act.*, 2011, nr. 9, p. 10.

### Section 3. Tax treatment of acquisition, holding and alienation of shares

Shareholders of EU companies which are resident in other Member States can also suffer income tax disadvantages that are not directly related to the taxation of dividends. These disadvantages can concern, amongst others, the acquisition or the holding of shares, the possibility of deducting the costs related to participations and the tax treatment of capital gains arising from the alienation of these shares (on the application of inheritance duties and wealth taxes to participations, see Taxation of individuals, paragraph 54).

#### § 1. Acquisition and holding of shares

**83.** In *Heinrich Bauer Verlag*,<sup>131</sup> the Court held that the valuation, for the computation of a German wealth tax, – the valuation of foreign shares at their market value – including an element of profit expectation –, while domestic shares are valued at their net asset value, constitutes a restriction on the freedom of establishment.

#### § 2. Deduction of costs related to participations

**84.** Discrimination can arise with regard to the possibility of deducting the costs connected with participations in foreign companies. For example, under Dutch law, costs (including interest) linked to participations could be deducted only if they were incurred in connection with profits taxable in the Netherlands,<sup>132</sup> i.e., when the subsidiary was Dutch or had a permanent establishment in the Netherlands. The Court in *Bosal* saw in this limitation a restriction on the right of establishment which hindered the creation of subsidiaries in other Member States.<sup>133</sup> Indeed, even though the Parent-Subsidiary Directive allows Member States to provide that charges relating to a holding may fail to be deducted when the Directive applies to relieve double taxation of dividends, Member States must exercise this right in accordance with the EC law.

In *Keller Holding*,<sup>134</sup> the Court was confronted with a German law denying the deduction of expenditure linked to dividends received from a subsidiary located abroad and exempt from tax under a DTC.<sup>135</sup> Keller Holding, a German company, was barred from deducting the fraction of its financing costs corresponding to the participation in its Austrian subsidiary, because the foreign dividend was exempt, whilst a dividend of German origin would have been taxable, but subject to a credit for the underlying German corporate income tax, which has the effect of an exemption.<sup>136</sup> The Court held that denying the deduction in respect of legally exempt foreign dividends whilst allowing it in respect of economically exempt domestic dividends was a restriction on the right of establishment.

#### §3. Capital gains on shares

**85.** Shareholders can be liable to tax on the capital gain realised on a sale of their shares. Under Belgian tax law, capital gains were taxed when they were realised by individuals selling a substantial holding to a foreign company, whilst they were not taxed when selling to a Belgian company.<sup>137</sup> In *De Baeck*,<sup>138</sup> the Court found that this difference in treatment was contrary to

---

<sup>131</sup> ECJ, 2 October 2008, Case C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH v Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg*, ECR, 2008-I, 7333.

<sup>132</sup> Art. 13(1) Dutch Law on Corporation tax 1969.

<sup>133</sup> ECJ, 18 September 2003, Case C-168/01, *Bosal Holding v Staatssecretaris van Financiën*, ECR I-9401.

<sup>134</sup> ECJ, 23 February 2006, Case C-471/04, *Keller Holding*, ECR I-2107.

<sup>135</sup> Sec. 8 b(1) German Corporation Tax Law 1991.

<sup>136</sup> Sec. 36 (2) (3) German Income Tax Law 1990.

<sup>137</sup> Art. 67 (8) of the Belgian Income Tax Code 1964, now Article 90 (9) of the Income Tax Code 1992.

<sup>138</sup> ECJ, 8 June 2004, Case C-268/03, *De Baeck v Belgische Staat* (Order), ECR I-5961.

freedom of establishment if the seller's holding conferred on him an influence in management, and that the difference was contrary to the free movement of capital otherwise.

#### Section 4. Deduction of loss of subsidiaries

**86.** On the relation between the right to compensate losses within a group and the State of establishment of the subsidiaries, the Court has decided two cases, which both deal with the UK "group relief regime".

*ICI* was the first case regarding loss offset between companies. Together with another UK company, ICI formed a consortium through which the two companies beneficially owned the shares of a holding company, the sole business of which was to hold shares in subsidiaries operating in many countries. One of those subsidiaries located in the UK incurred losses. ICI tried to set off its part in these losses against its chargeable profits for the corresponding periods by way of tax relief. The tax relief was denied on the basis that, under UK legislation, group relief could be refused to a UK group, as regards UK losses to be set off against UK profits, if a majority of the subsidiaries of the group were outside the UK, even if a number of them were within the EU. The Court of Justice held that such legislation constituted an unjustified inequality of treatment under the Treaty's provisions on freedom of establishment and rejected all the justifications proposed by the UK.<sup>139</sup>

Academic commentators of the ICI decision have read it as implying that the losses of a subsidiary established in a Member State other than the one of the parent company must be taken into consideration within the framework of a consolidation regime.<sup>140</sup> The Court of Justice dealt with this question in *Marks and Spencer*.<sup>141</sup> Marks and Spencer, incorporated in the UK, established a number of subsidiaries in the UK and in other Member States. In the UK, Marks & Spencer claimed group tax relief in respect of losses incurred by its subsidiaries in Belgium, France and Germany. That claim for relief was rejected on the ground that group relief could only be granted for losses recorded in the UK.

The Court of Justice considered that losses incurred by a resident subsidiary and losses incurred by a non-resident subsidiary were treated differently for tax purposes, which amounted to a restriction on the freedom of establishment. Nonetheless, according to the Court, such a restriction is generally compatible with the EC Treaty, since it pursues a legitimate objective and is justified by imperative reasons in the public interest.<sup>142</sup> The Court recognised the need to preserve the allocation of the power to impose taxes between Member States so that it makes "it necessary to apply to the economic activities of companies established in one of those States only the tax rules of that State in respect of both profits and losses". In this context, "to give companies the option to have their losses taken into account in the Member State in which they are established or in another Member State would significantly jeopardize a balanced allocation of the power to impose taxes between Member States, as the taxable basis would be increased in the first State and reduced in the second to the extent of the losses transferred". The Court also held that Member States must be able to prevent a double deduction of losses, and acknowledged the need to minimise the risk of tax avoidance schemes whereby losses could

---

<sup>139</sup> ECJ, 16 July 1998, Case C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, ECR I-471, § 23-24. Dibout, P., Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne; A propos de l'arrêt "Imperial Chemical Industries" (ICI), *Dr. Fiscal*, 1998, p. 1475.

<sup>140</sup> Boon, R., and Pelinck, M., De ICI-zaak en Articles 15 en 13, eerste lid, Wet Vpb. 1969, *WFR*, 1998, p. 1824.

<sup>141</sup> ECJ (Grand Chamber), 13 December 2005, Case C-446/03, *Marks & Spencer*, ECR I-10837.

<sup>142</sup> *Marks & Spencer*, § 51.

be transferred to companies established in those Member States which apply the highest rates of taxation.<sup>143</sup>

However, the Court held that in the case at hand the restrictive measure went beyond what was necessary to attain the objectives pursued, since the non-resident subsidiary had exhausted all possibilities in its Home State to deduct or carry forward its losses.<sup>144</sup>

The UK amended its legislation but required, for the setting off of a foreign subsidiary's loss, evidence that no deduction of the loss would be available in the future, be supplied as at the time immediately after the end of the accounting period. The Commission found the condition too strict, as requiring de facto a liquidation of the subsidiary during the accounting period. The ECJ disagreed in **Marks & Spencer II** and considered that the requirement met the proportionality rule<sup>145</sup>.

## **Bibliography**

### **EU direct Taxation**

P. Terra and J. Wattel, *European Tax Law*, 7<sup>th</sup> ed., vol. 1 General Topics and Direct Taxation, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019

Kees van Raad, *Materials on International, TP and EU Tax Law*, International Tax Center, Leiden, 2018-2019

Schaumburg, English, *Europäisches Steuerrecht*, Ottoschmidt, Köln, 2015

Francis Lefebvre, *Mémento de Droit européen*, Levallois-Perret

M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, Cl. Staringer, ed., *Introduction to European Tax Law, Direct Taxation*, 3<sup>rd</sup> ed., Spiramus, Vienna, 2013

K. Dziurdz, Chr. Marchgraber, eds., *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Linde, Vienna, 2015

A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2<sup>nd</sup> ed., Bruylant, Brussels, 2016

Christiana Panayi, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Bloomsbury, Oxford, 2015

Wolfgang Schön, *EU Tax Law, An Introduction*, Max-Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper, 2019-12

### **Law Reviews**

Intertax (Kluwer)

EC Tax Review (Kluwer)

European Taxation (IBFD)

Bulletin of International Taxation (IBFD)

---

<sup>143</sup> *Marks & Spencer*, paras. 45- 49. It is worth noting that these three justifications are accepted together by the Court, which is innovative as the Court usually considers justifications separately.

<sup>144</sup> *Marks & Spencer*, paras. 54-56. Cf. also AG Poiares Maduro, § 49, 82.

<sup>145</sup> ECJ, 3 February 2015, Case C-172/13, (*Marks & Spencer II*); Pinetz, E., and Spies, Final Losses after the Decision in *Commission v UK (Marks & Spencer II)*, *EC Tax Review*, 2015, p. 309.

## **Publications of Jacques Malherbe**

**Professor emeritus of the Catholic University of Louvain  
Advocate (Simont Braun, Brussels)**

### **1. Books**

1. Péréquation cadastrale et réforme de la fiscalité immobilière (en collaboration avec J. Autenne), Larcier, Bruxelles, 2 vol., 1980.
2. Implantations en Belgique, Etudes fiscales internationales, Editions et Gestion M.S., Paris, 1980 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
3. Droit Fiscal International, Précis de la Faculté de Droit de l'Université Catholique de Louvain, Larcier, Bruxelles, 1994, 910 pages.
4. Droit Fiscal, Impôt des Sociétés, Précis de la Faculté de Droit de l'Université Catholique de Louvain, Larcier, Bruxelles, 1997, 453 pages (en collaboration avec M. De Wolf et Ch. Schotte).
5. Constantin XI, Dernier empereur des Romains, Louvain-la-Neuve, Bruylant Academia, 2001, 314 pages.
6. Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice, Bruxelles, Larcier, 2008, 330 p. (en collaboration avec P. Malherbe, I. Richelle et E. Traversa).
7. Tax Amnesties (ed.), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011, 237 p. (en collaboration avec A. Fantozzi et al.)
8. The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, 2010, 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 (en collaboration avec Ph. Malherbe, I. Richelle and E. Traversa).
9. Impôt des Personnes Physiques, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2013, 419p. (en collaboration avec M. De Wolf et J. Thilmann, préface de Koen Geens, Ministre des Finances).
10. La Revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP, ICDT, Bogotá, 2015 (en collaboration avec C.P. Tello et M.-A. Grau Ruiz).
11. Challenges facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation, Préface et contribution « A new tax treaty for a new World », dir. S. Mihaylova-Goleminova, Sofia, Bulgarie, 2019, pp. 221-263 (en anglais et en bulgare).
12. Droit des Sociétés – Précis de la Faculté de Droit et de Criminologie de l'Université Catholique de Louvain – Droit communautaire – Droit belge, 4<sup>ème</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2020, 1212 pages (en collaboration avec Y. De Cordt, Ph. Lambrecht, Ph. Malherbe et H. Culot).

### **2. Articles**

1. Association des Juristes européens – Colloque de Droit Européen à Lyon, 18 et 19 novembre 1966, "L'abus des biens sociaux dans les sociétés commerciales", R.P.S., 1966, pp. 278-282.
2. Contrats simultanés de fourniture exclusive au regard de l'article 85 1 du traité de Rome, note sub Cour de Justice des Communautés Européennes, 12 décembre 1967, J.T., 1968, pp. 436-438.
3. L'administration contrôlée des entreprises en Belgique et à l'étranger, spécialement aux Etats-Unis, in Idées nouvelles dans le droit de la faillite, travaux de la quatrième journée d'études juridiques Jean Dabin, bibliothèque de la Faculté de Droit de l'université catholique de Louvain, VI, Bruxelles, Ets Emile Bruylant, pp. 31-65.
4. Problèmes fiscaux de la coopération entre entreprises indépendantes de pays différents, Rev. Fisc., 1969, pp. 327-352, et in id., Séminaire européen de droit fiscal, Bruxelles, 1970, Ets Emile Bruylant, pp. 31-65.
5. Fusions nationales et internationales en droit fiscal belge, Cahiers de droit fiscal international, 1970, II, pp. 43-62, J.P.D.F., 1970, pp. 225-246.
6. Droit fiscal des sociétés, Examen de jurisprudence fiscale 1963-1969, R.P.S., 1970, pp. 76-87, 1970-1973, R.P.S., 1974, pp. 281-340.
7. Le traitement fiscal du changement de tous les associés d'une société (Etude de droit belge et français), R.P.S., 1972, pp. 181-198.
8. La proposition Burke-Hartke et le régime fiscal des investissements américains à l'étranger in Centre de Recherches Interdisciplinaires Droit-Economie, Vers une politique fiscale européenne à l'égard des entreprises multinationales, Bruylant Bruxelles, Vander, Louvain, 1973, pp. 161-188.
9. Les concessions de vente en droit belge et communautaire, Jurisprudence commerciale de Belgique, 1973, pp. 53-97.
10. Redistribution de revenus entre sociétés affiliées (en collaboration avec I. Heenen). Rapport pour the 5th International Tax Planning Conference, Amsterdam, 1976, (23 pages).
11. Note sub Mons, 28 avril 1976, J.D.F., 1977, pp. 159-162 (avec Ch. Bellstedt).
12. Aspects internationaux de la fiscalité américaine après le Tax Reform Act 1976, Exposé fait à l'Université de Paris XII, 1977, 64 pages.
13. Collaboration à: "Belgium", 18 pages, in Waldmann & Mansbach, Investment Incentive Programs in Western Europe, International Division, Chamber of Commerce of the United States, Washington, D.C., 1978, rev. 1980.
14. Bijzondere Aspecten i.v.m Overeenstemming Jaarrekening K.B. van de 8 oktober 1976 en fiscale verplichtingen (avec Ph. Verbiest), Etudes et documents du Centre belge de Normalisation de la Comptabilité et de Revisorat, n°4/1978, pp. 54-83.
15. L'adaptation du Code belge de la T.V.A. à la 6e directive de la C.E.E., Annales de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1980, pp. 111-120.
16. Le Rapport du Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E.: prix de transfert et entreprises multinationales 1979, J.D.F., 1979, pp. 395-405.
17. Fourth Company Law Directive of the European Communities on Annual Accounts (avec M. Marteyn), Tax Management International Journal, July 1979, pp. 3-8 et 47.
18. Aspects nationaux et internationaux de la Fiscalité Immobilière en Belgique (avec P. Sibille et J.-C. Scholsem), Fiscalité Européenne, 1980, pp. 3-20.
19. Belgian Real Estate (avec J.-C. Scholsem), Tax Planning International, 1980, pp. 21-24 et 46-49.
20. Transfer Pricing of Goods Between Related Persons Under Customs and VAT Law, Report, the 12th International Tax Planning Symposium, London, 24-25 April 1980, 8 pages.

21. The Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs: Transfer Prices and Multinational Enterprises (1979), *Tax Management International Journal*, January 1980, pp. 17-21.
22. Tax Status of regional Headquarters of International Groups (Belgium), *Business Lawyer*, 1982, pp. 3-8.
23. Transfer pricing and the GATT Valuation Code, 1979, *The international Contract*, 1980, pp. 413-422.
24. Prix de transfert entre entreprises apparentées et valeur en douane (en collaboration avec P. Coppens), in *Recueil de réflexions Paul Sibille, Bruylant, Bruxelles*, 1981, pp. 329-354.
25. Analyse de l'efficacité des différentes mesures visant à diminuer la pression fiscale grevant les bénéfices générés par le capital à risque (en collaboration avec J. Autenne), in *Recueil de réflexions Paul Sibille, Bruylant, Bruxelles*, 1981, pp. 45-46.
26. Questions spéciales de droit comptable concernant les entreprises en difficulté, *Editions du Jeune Barreau* 1981, pp. 25-52.
27. Fiscalité et stimulation de l'économie (en collaboration avec J. Autenne), *Annales de Droit de Louvain*, 1981, pp. 179-182.
28. Encouragement fiscal à la formation du capital à risque – La loi De Clercq – Cooreman ou loi Monory belge, fiscalité européenne, 1982, pp. 15-31.
29. Légalité du régime administratif des cadres étrangers, *Journal de droit fiscal*, 1982, pp. 65-87.
30. Entraide judiciaire pénale et délits fiscaux: évolution du droit suisse, *Journal de droit fiscal*, 1982, pp. 358-367 (note sub Trib. féd., 9 octobre 1981).
31. Examen de jurisprudence, droit fiscal des sociétés (1974-1981), *revue pratique des sociétés*, 1983, pp. 106-219 (suite des examens publiés en 1970 et 1974, en collaboration avec Ph. Malherbe).
32. Overzicht van de wetgeving inzake de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, na de aanpassing aan de vierde EEG-richtlijn inzake het vennootschapsrecht (en collaboration avec G. De Clercq), *Rechtskundig Weekblad*, 1984, col. 1777-1787.
33. Obstacles fiscaux aux mouvements de capitaux entre une société-mère et ses filiales étrangères, *Rapport belge*, 38e Congrès International de Droit financier et fiscal, Buenos Aires, 1984, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 59a, pp. 255-273 (en collaboration avec J. Delwaide).
34. Host country social security tax treatment of foreign corporations and nonresident aliens, *Tax Management International Forum*, vol. 5, n°3, Septembre 1984, pp.3-7.
35. Belgium in John I. Forry et al., *Differences in tax Treatment of Foreign Investors: Domestic Subsidiaries and Domestic Branches*, International Bar Association, Committee on Taxes, Kluwer, 1984, pp. 47-66 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
36. Modifications du régime des revenus mobiliers étrangers par la loi du 27 décembre 1984. Restrictions à l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger.
  - Suppression du précompte mobilier fictif, in *Obstacles et Stimulants fiscaux et sociaux à l'investissement et à l'emploi*, Journée d'études du 14 novembre 1985, Louvain-La-Neuve, 1985, vol. II, XVII 1-44.
37. Les sociétés civiles professionnelles, *Journal des Tribunaux*, 1985, pp. 709-713 (en collaboration avec J. Heenen).
38. La profession d'expert-comptable et son organisation, *Journal des Tribunaux*, 1986, pp. 225-233 (Rapport, Journée d'Etudes UCL, Réforme du Revisorat, 25 septembre 1985).
39. Rapport Général – Colloque Fiscal Européen – Mesures Economiques et Fiscales de Stimulation et d'Aide aux investissements – Ecole Supérieure des Sciences Fiscales – 25

- et 26 avril 1986 (en collaboration avec P. Fontaneau), *Fiscalité Européenne Revue*, 1986, pp. 5-28.
40. Allocation and Apportionment of Foreign Home Office Expenses Against Host Country Income (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 5, n°4, Décembre 1984, pp. 3-4 (en collaboration avec G. De Clercq).
  41. Minimizing Taxes on Host Country Sales of Foreign Products (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 6, n°3, Septembre 1985, pp. 3-4 (en collaboration avec G. De Clercq).
  42. Using Foreign Tax Credits to Reduce Home Country Tax Liability (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 6, n°3, sept. 1985, pp. 3-4 (en collaboration avec G. De Clercq).
  43. Host Country Income Taxation of Aliens Performing services within Host Country (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 7, n°2, pp. 3-5 (en collaboration avec G. De Clercq).
  44. Fiscalité internationale des sociétés de personnes en Belgique, *Revue de Droit des Affaires Internationales*, 1986, pp. 437-465 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
  45. Les fusions de sociétés immobilières, note sub Gand, 11 janvier 1985, in *Hommage au Professeur E. Bours, Annales de Droit de Liège*, 1986, pp. 481-484.
  46. Home Country Treatment of Affiliate Losses Producing Foreign Tax Benefit (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 7, n°4, Décembre 1986, pp. 3-6.
  47. Tax Administration Private Rulings (Belgium) *Tax Management International Forum*, vol. 8, n°1, Mars 1987, pp. 3-6 (en collaboration avec G. De Clercq).
  48. International Cash Acquisitions: Stock or Assets (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 8, n° 3, Septembre 1987, pp. 3-4.
  49. Simulation, Fraus Legis and Business Purpose Under Belgian Tax Law, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1987, pp. 396-399 et 409.
  50. Clauses conventionnelles de non-discrimination et établissement stable, note sub Conseil d'Etat français, 18 novembre 1985 et Cour d'Appel de Bruxelles, 13 janvier 1987, *Journal de Droit Fiscal*, 1987, pp. 235-241 (en collaboration avec G. Tixier).
  51. Third Country Investment in Home Country through the Use of Home Country Treaty with Tax Havens (Belgium), *Tax Management International Forum*, vol. 8, n°4, Décembre 1987, pp. 3-5.
  52. Le régime fiscal des dividendes et des distributions de liquidation d'origine étrangère reçus par des sociétés belges: droit interne, traités et projets de réforme, *Journal de Droit Fiscal*, 1988, pp. 193-241.
  53. De Vennootschapsgroep in de relatie België-Buitenland, in de fiscaalrechtelijke erkenning van vennootschapsgroepen, *Studiecentrum Vennootschapsgroepen*, Kluwer, Antwerpen, 1989, pp.151-177.
  54. L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables en Belgique, in *L'Amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 15-16 septembre 1988, SFDF – Université d'Orléans, PUF, pp. 279-310 (en collaboration avec J. Thilmany).
  55. Réalité juridique et réalité économique, Observations à propos de l'arrêt de la Cour de Cassation du 29 janvier 1988, *J.D.F.*, 1988, pp. 322-331 (en collaboration avec L. De Broe).
  56. Le principe de la non-discrimination dans les conventions préventives de la double imposition, note sous Cassation, 30 juin 1988, *J.D.F.*, 1989, pp. 143-148.



57. Régime fiscal du Groupement Européen d'Intérêt Economique en Belgique (G.E.I.E), in *Fiscalité approfondie des sociétés*, sous la coordination de Roland Forestini, De Boeck Professional Publishing, Bruxelles, 1989, pp. 191-204.
58. L'élimination des frontières fiscales, in *L'instauration du marché intérieur le 1 janvier 1993*, Editions du Jeune Barreau, Bruxelles, 1989, p. 367-398.
59. Treatment of transnational losses, Conference paper, section on Business Law, International Bar Association, 9th Biennial Conference, Strasbourg 1989 (en collaboration avec P. Faes).
60. Imposición de la renta familiar en Bélgica y Francia, Rapport au séminaire: La tributación de las rentas familiares en Europa, Universidad Internacional Menéndez y Pelayo, Sevilla, 1989, 33 pages + graphiques (en collaboration avec J. Autenne).
61. Het Europees Economisch Samenwerkingsverband – Fiscale en boekhoudkundige aspecten, T.B.H., 1990, pp. 140-157 (en collaboration avec P. Faes).
62. Le nouveau régime des plus-values, in *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Ed. Jeune Barreau, Bruxelles, 1990, pp. 19-44.
63. Fiscalité et libre prestation de services en assurance-vie, *Annales de droit de Louvain* 1990, p. 123-143 (en collaboration avec J. Paramore).
64. Simulation in Belgian fiscal law: a modest proposal for a clear legislative solution, *Intertax*, 1991, p. 88-92 (en collaboration avec L. De Broe, J. Paramore et A. Lawton).
65. Régime fiscal du groupement européen d'intérêt économique en Belgique, in *Centre Jean Renault, UCL, Les groupements d'intérêts économiques*, Academia-Bruylant 1991, p.143-155 (en collaboration avec P. Faes).
66. La protection de la confidentialité en matière fiscale, Rapport général au XLVe Congrès International de droit financier et fiscal, Barcelone, 1991, *Cahiers de Droit fiscal international*, Volume LXXVI b – 2e sujet, pp. 21-44.
67. Traités fiscaux et droit interne: l'exemple des revenus mobiliers et des rémunérations d'associés actifs, rapport présenté à la conférence IFA Bénélux de Maastricht les 7 et 8 juin 1991, *J.D.F.*, 1992, pp. 5-40.
68. L'imposition des plus-values après la réforme fiscale belge de 1989, in *Réformes fiscales belges (1988-1989)*, Bruxelles, 1992, pp. 117-149 (en collaboration avec J. Autenne).
69. Anti-avoidance measures against abuse of the Belgian holding regime, *The International Tax Journal*, Volume 18, 1992, pp. 74-80.
70. Le nouveau régime fiscal belge des dividendes et plus-values recueillis par des sociétés et la directive CEE relative au régime fiscal des sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.D.F.*, 1992, pp.124-173.
71. Compétence fiscale des régions et des communautés in *L'Entreprise et la Gestion des Déchets*, sous la direction de R. Andersen, J. Malherbe et F. Ost, Bruylant, Bruxelles, 1993, p. 367 (en collaboration avec X. Clarebout).
72. Taxation des déchets en région flamande, fiscalité des déchets dans la région de Bruxelles-Capitale in *L'Entreprise et la Gestion des Déchets*, Bruylant, Bruxelles (en collaboration avec M. Van Cauter).
73. L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes in *Protection des Droits Fondamentaux du Contribuable*, sous la direction de R. Andersen et J. Malherbe, Bruylant Bruxelles, 1993, p. 95-105 (en collaboration avec M. De Wolf et G. Tixier).
74. De technieken in het Belgisch fiscaal recht ter voorkoming van internationale dubbele belasting: vrijstelling versus verrekening, in *het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, Nieuwe wegen voor Belgisch internationaal belastingrecht?, editors G.

- Joseph, L. Hinnekens, J. Malherbe, J. van Hoorn, Jr., Deurne 1993, pp. 465-490 (en collaboration avec P. Faes).
75. L'absorption sans liquidation dans les cas où une société a des parts de l'autre, in Van Ommeslaghe et al., Les Fusions et Scissions internes de sociétés en droit commercial et en droit fiscal, édition du Jeune Barreau de Bruxelles, 1993, pp. 253-277.
  76. L'arbitrage et la matière fiscale, in Hommage à Jacques Heenen, Bruylant, Bruxelles, 1994, pp. 277-293.
  77. Compétences Fiscales des Régions et des Communautés in, Fiscalité de l'Environnement, Bruylant, Bruxelles, 1994, pp. 259-284 (en collaboration avec X. Clarebout).
  78. Realidad y Fiscalidad, in Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1994, pp. 189-201.
  79. Examen de Jurisprudence: Droit fiscal européen (1er janv. 1993 – 1er mars 1994), Journal des Tribunaux – Droit européen, 1994, pp. 85-88 et 134-139 (en collaboration avec M. Dassesse, M. De Wolf et O. Bertin).
  80. Requalification of Transactions for Tax Purposes under Section 344, § 1 of the Belgian Income Tax Code – Potential Application to Coordination Centers, Intertax, 1994, pp. 381-401 (en collaboration avec Th. Afschrift, A. De Roeck, A. Rombouts et A. Lawton).
  81. La Holding Belge: L'un des meilleurs instruments de tax planning ? (The Belgian Holding Company: One of the best tax planning instruments?), RDAI/IBLJ, 1994, pp. 567-584 (en collaboration avec O. Van Herstraeten).
  82. Le traitement fiscal des fusions et scissions, Journal des Tribunaux, 1994, pp. 817-827 (en collaboration avec M. De Wolf).
  83. Examen de jurisprudence – Droit fiscal européen (1er mars 1994 – 1er mars 1995), Journal des Tribunaux Droit Européen 1995, pp. 149-153 et 179-181 (en collaboration avec M. Dassesse, M. De Wolf et O. Bertin).
  84. Le nouveau régime fiscal des holdings dans l'U.E.: Belgique, Pays-Bas, Allemagne, France et Royaume-Uni, Revue Générale de Fiscalité, 1995, pp. 210-223 (en collaboration avec O. Van Herstraeten, O. Delattre, J.D. Kramer et N.R. Noble).
  85. Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire, Revue Trimestrielle de Droit Européen, 1995, pp. 245-272 et 509-537 (en collaboration avec D. Berlin, professeur à l'Université de Paris I).
  86. Dilemmas of a Withholding Agent, in Tax Management International Forum, June 1995, pp. 3-4 (en collaboration avec J. E. Paramore).
  87. Compatibility of limitation on benefits in recent tax treaties with EU law, European Taxation, 1996, pp. 12-20 (en collaboration avec O. Delattre).
  88. Examen de Jurisprudence, Droit fiscal européen, 1er mars 1995 – 1er mars 1996, Journal des Tribunaux, Droit Européen, 1996, pp. 125-137 (en collaboration avec M. De Wolf, J. M. Binon et O. Bertin).
  89. Tax Treatment of Investment Funds, in Tax Management International Forum, March 1996, nr 1, p.p. 3-6 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  90. Equity Flavoured Debt Instruments: Tax considerations of characterization conversion and modification, in Tax Management International Forum, June 1996, nr 2, pp. 3-6 et in Tax management Financial Products Special Report, November 1996, vol. 1, n° 16, pp. 2-5 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  91. Capital à risque et double imposition: La suppression de la double taxation est-elle vraiment désirée, L'Echo, vendredi 14 août 1996, p. 2.
  92. Formes étrangères de transmission du patrimoine: Le trust et le Bureau d'Administration in "Centre de droit patrimonial de la famille de l'université catholique de Louvain, Les

- sociétés et le patrimoine familial, Convergences et confrontations, Actes de la 4e journée d'études juridiques Jean Renauld, Bruxelles, Academia Bruylant et Bruylant, 1996, pp. 297-351 (en collaboration avec O. Hermand).
93. O Efeito directo das directivas comunitárias em matéria fiscal – Sua aplicação às directivas maes – afiliadas e fusões, Instituto de Estudos Superiores Financieros e Fiscais, Opúsculo n° 20, Porto, Edições ASA, Outubro 1996.
  94. Die Belgischen Koordinierungsstellen, Internationales Steuerrecht, 1997, pp. 74-77 et 102-107 (en collaboration avec Y. François).
  95. Les Commissions illicites et l'Arbitrage – Revue de Droit International et de Droit Comparé, 1997, pp. 51-72 (en collaboration avec Y. François et J.-C. Papeians de Morchoven).
  96. The Mergers by Foreign Investors of Recently Acquired Host Country Businesses, in Tax Management International Forum, March 1997, pp. 3-4 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  97. Host Country Tax Consequences Concerning Retirement Benefits for in-Bound Executive Transfers, in Tax Management International Forum, June 1997, pp. 3-4 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  98. Les fusions et autres réorganisations transfrontalières, Transposition totale ou partielle de la directive communautaire du 23 juillet 1990: Les mauvais exemples belge et allemand, le bon exemple français, Revue Générale de Fiscalité, 1997, pp. 291-303.
  99. Demergers by Foreign Investors of Recently Acquired Host Country Businesses, in Tax Management International Forum, vol. 18, n° 1, pp. 3-4 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  100. Host Country Tax Consequences Concerning Retirement Benefits for In-Bound Executive Transfers, Tax Management International Forum, vol. 18, n° 2, Juin 1997, pp. 3-4 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  101. Do we need a Euro tax regulation?, Editorial E.C. Tax Review, 1997, pp. 204-205.
  102. Belgium: Estate Planning Revisited: Flanders New Inheritance Taxes on the Path towards Reduction, European Taxation, 1998, pp. 14-19.
  103. Les aspects fiscaux du passage du franc belge à l'euro, Journal des Tribunaux, 1998, pp. 153-159; L'Expert-Comptable belge, revue de l'Institut des Experts-Comptables, 1998, n° 1, p. 47-58 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  104. Euro et plus-values de change: imposable?, Editorial, Comptabilité et Fiscalité Pratiques, 1998, n° 3, pp. 1-3 (en collaboration avec J. Maes).
  105. Choice of Entity for Outbound Investments, Tax Management international Forum, vol. 19, n° 1, Mars 1998, pp. 3-5 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  106. Taxation of Partners of an International Professional Partnership, Tax Management International Forum, vol. 19, n° 2, Juin 1998, pp. 9-11.
  107. Le cadre fiscal et comptable de l'actionnariat des salariés, in Département de droit économique et social de l'université Catholique de Louvain, La participation financière des travailleurs, Bruxelles, Bruylant, 1998, pp. 241-249 (en collaboration avec M. De Wolf).
  108. L'effet direct des directives communautaires en matière fiscale, Annales d'Etudes Européennes de l'Université catholique de Louvain, volume 2, 1997, Bruylant, Bruxelles, 1998, pp. 291-305.
  109. Role of the European Court of Justice in Taxpayer Protection – Does it Work and How Does It Work? A Belgian View, in D. Albregtse and H. Van Arendonk, ed., Taxpayer Protection in the European Union, Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University Rotterdam, n° 2, Kluwer, The Hague-London-Boston, 1998, pp. 27.31.
  110. Observations sub. Cass., 26 septembre 1997, Impôts sur les revenus – Sociétés,

- Scissions, Absorptions, Plus-values d'apport, J.T., 1998, p. 860-863 (en collaboration avec I. Berthelon).
111. Consequences of Conversion to the Euro, Belgium, Tax Management International Forum, Vol. 20, n° 1, Mars 1999, pp. 3-6 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart.).
  112. European Tax Education, Belgium, European Taxation, 1999, pp. 119-122.
  113. L'Esperienza Belga, in L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea, a cura di Adriano di Pietro, Seminario Giuridico della Università di Bologna, Milano, Giuffrè, 1999, pp. 33-75.
  114. Les libertés fondamentales et la fiscalité des revenus. Application directe des dispositions du Traité de Rome par la Cour de Justice, in Recht zonder Omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 1999, pp. 459-502.
  115. Mergers face Belgian limitations, International Tax Review, Novembre 1999, pp. 33-34.
  116. La certification de titres émis par des sociétés anonymes dans le Code des Sociétés in Le Nouveau Code des Sociétés, Centre d'Etudes Jean Renault, volume 8, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 363-395 (en collaboration avec M. Fyon).
  117. Harmful Tax Competition and the European Code of Conduct, Tax Notes International, volume 21, 2000-2001, pp. 151-156.
  118. Chronique: Droit fiscal, Journal des Tribunaux – Droit européen, n° 70, juin 2000, pp. 134-147 (en collaboration avec O. Bertin et M. De Wolf).
  119. Cross Border Tax Arbitrage, Host Country Belgium, Tax Management International Forum, Volume 22, n° 2, pp. 6-7 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  120. De la relativité des victoires juridiques: l'Union des Eglises au Concile de Florence (1437) in Mélanges offerts à Pierre Van Ommeslaghe, Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 953-966.
  121. Harmful Tax Competition and the European Code of Conduct, International Business Lawyer, 2000, pp. 339-340 (avec R. Boon).
  122. Les charmes de la fiscalité belge, Revue Française de Comptabilité, Septembre 2000, pp. 18-22 (en collaboration avec J.-P. Casimir, professeur à l'université de Bourgogne).
  123. Régimen de los precios de transferencia en Bélgica, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, 1999-2000, n° 4, pp. 137-156
  124. Comercio electrónico y establecimiento permanente, Octavo Congreso Tributario, Pinamar, 4-7 octubre 2000, tome I, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentine), pp. 225-254 (en collaboration avec Ch. Schotte et Y. Pardo).
  125. Harmful Tax Competition and the future of financial centers in the European Union in Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg, CF Müller Verlag, 2000, pp. 1125-1136.
  126. Availability of Treaty Benefits for Payment to Hybrid Entities, Belgium, Tax Management International Forum, volume 22, Number 1, March 2001, pp.9-10 (en collaboration avec F.-X. Jeanmart).
  127. Concurrence fiscale dommageable et Paradis Fiscaux, Journal des Tribunaux, 2001, pp. 57-64.
  128. Fiscalité européenne de l'épargne. Echéances 2003-2010, in Lettre d'information, Chambre régionale de commerce et d'industrie de Bourgogne, juin 2001.
  129. Examen de jurisprudence, Droit fiscal européen, 1<sup>er</sup> mars 2000-1<sup>er</sup> mars 2001, Journal des Tribunaux – Droit européen, 2001, pp. 145-153 (en collaboration avec M. De Wolf et O. Bertin).
  130. Observations sub Liège, 4 octobre 2000, J.D.F., 2001, pp. 57-62.

131. Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales, *Quincena Fiscal*, n° 5, mars 2001, pp. 11-23.
132. La convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, dite convention d'arbitrage. Son application en Belgique. Son avenir. In *Arbitrage et Fiscalité*, pp. 137-153, Bruxelles, Bruylant, 2001.
133. Commerce électronique: Fiscalité directe et indirecte, *Revue Pratique des Sociétés*, 2001, pp. 215-264 (en collaboration avec Ch. Schotte).
134. Les prix de transfert – approche moniste ou dualiste ?, *Annales de droit de Louvain*, 2001, pp. 117–237 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
135. Host Country Taxation of Specialised Problems in International Commerce, *Tax Management International Forum*, volume 22, n° 2, juin 2001, pp. 3-7 (en collaboration avec B. De Pauw).
136. La participation des travailleurs au capital et aux bénéficiaires des sociétés – Aspects de droit des sociétés, in *La Participation des travailleurs au capital et aux bénéficiaires des sociétés*, commentaires de la loi du 22 mai 2001, Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 205-293 (en collaboration avec Y. De Cordt).
137. Fiscalité européenne de l'épargne: une directive en attente, *Journal des Tribunaux*, 2002, pp. 329-337; *Revue de droit fiscal (France)*, 2002, pp. 1546-1554; in *Journées 2001 de droit bancaire et financier*, *Journée de droit bancaire et financier*, volume 7/2001, pp. 17-46, Bern Staempfli, 2002 (en collaboration avec O. Hermand).
138. Le « paquet fiscal » européen et la fiscalité des entreprises: Lutte contre la concurrence fiscale dommageable et fiscalité des intérêts et redevances intra-groupes, *Comptabilité et Fiscalité Pratiques*, 2002, pp. 239-362 (en collaboration avec I. Richelle).
139. Differences in Host Country Tax Consequences from Inbound Inter-branch Versus Inbound Inter-company Transactions, Belgium, *Tax Management International Forum*, volume 23, n° 1, mars 2002, pp. 3-6 (en collaboration avec B. De Pauw).
140. L'Expertise fiscale in L'Expertise sous la direction de Jacques van Compernelle et Bernard Dubuisson, *Actes du colloque du 23 mars 2001 organisé par le Centre de droit judiciaire, le Centre de droit des obligations et le DES en droit et économie des assurances*, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 161-187 (en collaboration avec O. Neiryck).
141. Les prix de transfert. Approche moniste ou dualiste ?, *Annales de Droit de Louvain*, 2001, pp. 117-237 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
142. Examen de Jurisprudence, Droit fiscal européen, 1<sup>er</sup> mars 2001-1<sup>er</sup> mars 2002, *Journal des Tribunaux – Droit Européen*, 2002, pp. 143-152 (en collaboration avec M. De Wolf et O. Bertin).
143. Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union; *Intertax*, 2002, pp. 219-224; *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, The Hague – London – New York, Kluwer, 2002, pp. 111-122.
144. IVA. Operaciones internacionales en el comercio tradicional o electrónico y fiscalidad indirecta, *Revista Tributária e de Finanças Públicas (Brésil)*, 2002, pp. 45-63 (en collaboration avec M. A. Grau Ruiz).
145. Communication in “L'associé au coeur d'un imbroglio juridique-fiscal: ses droits pécuniaires et les dividendes, colloque co-organisé par la Commission des Finances du Sénat et le CEFEP le 11 avril 2002, *Revue de droit fiscal*, 2002, pp. 1175-1180 et 1214-1223.
146. Fondation Belge, Trust et Fondations Etrangères – Régime fiscal in *Le Nouveau Droit des ASBL et des Fondations – la loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Bruylant et Louvain-la-Neuve, Academia Bruylant, 2002, pp. 339-410 (en collaboration avec M. de la Serna).

147. La Fraude et l'Évasion Fiscale face au Droit Pénal en France et en Belgique in *Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal, Revue Genevoise de droit public*, 2<sup>ème</sup> partie Droit fiscal, 2002, pp. 181-226 (en collaboration avec J. Vaucheret et I. Berthelon).
148. La Fiscalité de l'Épargne: l'Impôt sur le Revenu existe-t-il encore ? in *Liber Amicorum* Lucien Simont, Bruylant, Bruxelles, 2002, pp. 1087-1102.
149. De l'Entraide à la Coordination Fiscale Internationale, in *Liber Amicorum* Luc Hinnekens, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 287-304.
150. Fondation belge, Trust et Fondation étrangère – Régime fiscale, Centre Jean-Renaud (UCL), *Le Nouveau Droit des ASBL et des Fondations – la loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Louvain-la-Neuve, Bruylant, Académie à Bruylant, 2002, pp. 339-410 (en collaboration avec M. de la Serna).
151. Les Centres de Coordination après la Réforme Fiscale Belge pour 2003, L'année Fiscale, Paris, PUF, 2003, pp. 177-191 (en collaboration avec M. De Wolf et C. Schotte).
152. Bonis de liquidation et de rachat d'actions propres in *Le droit fiscal des entreprises en 2003 – législation et jurisprudence*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 2003, pp. 117-138 (en collaboration avec M. de la Serna).
153. Comercio electrónico y fiscalidad directa, *Quincena Fiscal*, n° 4, février 2003, n° 9-26 (en collaboration avec Ch. Schotte et M.-A. Grau Ruiz).
154. Host Country Rules Pertaining to Positions Taken by a Taxpayer in Computing Host Country Income Tax Liability, *Tax Management International Forum*, volume 24, n° 1, mars 2003, pp. 6-8.
155. Examen de Jurisprudence, Droit Fiscal Européen, 1<sup>er</sup> mars 2002 – 1<sup>er</sup> mars 2003, *Journal des Tribunaux – Droit Européen*, 2003, pp. 173-178 (en collaboration avec M. De Wolf).
156. Tax Competition in Europe, National Report, Belgium, in *Tax Competition in Europe*, ed. Wolfgang Schön, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, pp. 181-200 (en collaboration avec O. Neiryck).
157. Fusions internationales et constitution de société européenne en droit fiscal belge, in *Actualités en Droit des Affaires, Recueil 10 ans Vanham & Vanham*, 2003, pp. 455-500 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
158. Belgium: Corporate Income Tax Reform, *Tax Planning International Review*, volume 30, n° 2, février 2003, pp. 3-9 (en collaboration avec P. Faes).
159. Global Equity Plans in a Declining Market, Belgium, *Tax Management International Forum*, volume 24, n° 2, juin 2003, pp. 3-8 (en collaboration avec N. Delaere).
160. Reemplazo o reforma del Impuesto Sobre los Ingresos ? Hacia una Nueva Fiscalidad del Ahorro y de la Inversión, *Noveno Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Ciudad Autonoma de Buenos Aires*, 25-27 octobre 2001, tome II, pp. 81-119.
161. Chronique Droit Fiscal, 1<sup>er</sup> mars 2002-1<sup>er</sup> mars 2003, in *Journal des Tribunaux Droit Européen*, 2003, pp. 173-178 (en collaboration avec M. De Wolf).
162. Fondation Belge – Régime Fiscal, in *Trusts, Trimestriale di Approfondimento scientifico e professionale*, 2003, pp. 534-544 (en collaboration avec M. de la Serna).
163. Het bankgeheim, in *Het Belgisch Fiscaal Recht onder vuur*, Actes du Colloque du 16 octobre 2003, Les pouvoirs d'investigation du Fisc, *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, Numéro thématique 2003/5, pp. 83-98 (en collaboration avec A. Visschers).
164. Europees Recht, Toenadering en vervreemding van de Europese lidstaten op het gebied van de BTW – enkele illustraties (en collaboration avec W. Panis), in *Liber amicorum Jean-Pierre De Bandt*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 443-466.

165. The Deductibility of interest paid by a domestic subsidiary to its foreign parent corporation and to a third parties of debt guaranteed by its foreign parent corporation, *Tax Management International Forum*, vol. 25, n° 1, Mars 2004, pp. 7-9 (en collaboration avec N. Delaere).
166. La nouvelle directive du 3 juin 2003 sur la fiscalité de l'épargne: éléments d'actualité, *Journal des Tribunaux*, 2004, pp. 145-150 (en collaboration avec O. Hermand).
167. Les avatars de l'imposition des boni de liquidation et des actionnaires personnes physiques, *in Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 559-574.
168. Les Droits de l'associé au coeur d'un imbroglio fiscal en France et en Belgique, *in Liber Amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 683-699 (en collaboration avec J.-P. Le Gall).
169. Nouveau régime de mise en oeuvre des règles de concurrence communautaires: suppression de la notification obligatoire et compétence générale des autorités nationales: une fragmentation historique ?, *in Liber Amicorum Michel Coipel*, Kluwer, pp. 661-667, 2004.
170. Procedural Aspects of Filing, Guidance, Assessment, Verification and Tax Collection, Belgium, *Tax Management International Forum*, Vol. 25, n°2, juin 2004, pp. 7-12 (en collaboration avec A. Visschers).
171. Déclaration libératoire unique: synthèse des règles applicables, *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2004, pp. 5-16 (en collaboration avec N. Mosselmans et O. Neyrinck).
172. Directiva 2002/38/CE de 7 de mayo de 2002, sobre el Régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido Aplicable a Ciertos Servicios Prestados por Vía Electrónica, *Direito Tributario Atual*, n° 18, 2004, pp. 98-102.
173. L'amnistie fiscale (Italie, Allemagne, Belgique), *Euredia*, 2004, pp. 471-498 (en collaboration avec A. Silvestri et A. Schmitz).
174. The Belgian Experience in G. Maisto, ed. *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, IBFD, Vol. I, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, 2005, pp. 3-34 (en collaboration avec R. De Boeck).
175. Estate and Business Succession Planning, Belgium, *Tax Management International Forum*, Vol. 26, nr. 1, mars 2005, pp. 3-16 (en collaboration avec R. De Boeck).
176. Inbound Real Estate Investment, Belgium, *Tax Management International Forum*, Vol. 26, nr. 2, juin 2005, pp. 8-11 (en collaboration avec W. Panis).
177. La directive "Mères-filiales" et son extension, *Journal des Tribunaux*, 2005, pp. 549-552 (en collaboration avec L. De Broe).
178. La TVA européenne sur les services fournis par voie électronique – Régime général et applications dans la Région autonome de Madère, *J.D.F.*, 2004, pp. 257-284 (en collaboration avec M.-A. Grau-Ruiz, C. Celorico Palma et W. Panis).
179. Fiscalité internationale française et mise en oeuvre du droit communautaire, *J.T.D.E.*, 2005, pp. 225-230 (en collaboration avec L. Casimir).
180. Evolutions législatives et jurisprudentielles en matière de taxation des dividendes et des plus-values sur actions en Belgique anno 2005, *J.D.F.*, 2005, pp.5-38 (en collaboration avec R. De Boeck).
181. Milieueffingen: De Belgische gewestelijke wetgevingen in een Europees en grondwettelijk kader, *T.F.R.*, 2005, pp. 887-898 (en collaboration avec C. Van Vyve).
182. Verlichte fiscale impact van het gerechtelijk akkoord of het faillissement van een schuldenaar – Bespreking van de wet van 7 april 2005, *Revue de Droit commercial*, 2005, pp. 1007-1014 (en collaboration avec W. Panis).
183. Pending Cases filed by Belgian Courts: The Kerckhaert-Morres Case; Pending Cases involving Belgium: The Belgian Coordination Centres Cases, *Commission v. Belgium*;

- Pending Cases filed by French Courts: The Denkavit Case, ECJ-Recent Developments in Direct Taxation, Linde, 2006, pp. 29-72 (en collaboration avec M. Wathelet).
184. La non discriminazione e le clausole anti-abuso delle convenzioni sulla prevenzione della doppia imposizione Diritto svizzero e comunitario, *Rassegna Tributaria*, 2006, pp. 2049-2078.
  185. El tratamiento fiscal de los dividendos en el derecho fiscal europeo: una revolución tranquila, *Mundo fiscal*, 2007, pp. 39-54 (Cali, Colombie) (en collaboration avec María Amparo Grau Ruiz).
  186. Réflexions sur le contrôle de l'impôt direct, préalable aux sanctions, en France et en Belgique *in* R. Andersen, D. Deom et D. Renders, dir., *Les sanctions administratives*, Centre d'Etudes constitutionnelles et administratives, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 569-584.
  187. Tax Consequences of Investment in Life Insurance and/or Annuity Contracts, *Tax Management International Forum*, vol. 28, juin 2007, n° 2, pp. 3-8 (en collaboration avec P. Glineur et M. Desmet).
  188. Controlled Foreign Corporations after Cadbury-Schweppes, *Tax Management International Journal* (in collaboration with A. Silvestri, F. Jacobs et al.), vol. 36, 2007, pp. 607-650.
  189. A la recherche du droit dans la chronique des Pasquier, *in* *Droit & Littérature*, Louvain-La-Neuve, Anthemis 2007, pp. 63-74.
  190. Cross-border-dividend Taxation: Testing the Belgian Rules against the ECJ Case-law (or Testing the ECJ Case-law against the Belgian Rules), *Liber Amicorum in honor of Frans Vanistendael* (in collaboration with D. Garabedian), 2007.
  191. Controlled Foreign Corporations in the EU after Cadbury-Schweppes (in collaboration with A. Silvestri, F. Jacobs et al.) *in* H. Taveira Torres, coord., *Direito tributario internacional aplicado*, vol. V, São Paulo, Quartier Latin, 2008, pp. 667-760.
  192. La levée du voile social en droit fiscal: une revanche des principes, *Liber Amicorum* Guy Keutgen, Bruxelles, Bruylant, 2008, pp. 249-259 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
  193. La holding belge, utilisation par les résidents et les non-résidents, *Actes du Colloque Planification successorale et structures sociétaires*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2008, pp. 15-62 (en collaboration avec D. de Laveleye).
  194. La fondation privée de droit belge – Aspects fiscaux: taxe compensatoire des droits de succession, impôts sur les revenus, taxe sur la valeur ajoutée, *Actes du Colloque Planification successorale et structures sociétaires*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2008, pp. 15-62 (en collaboration avec C. De Boe).
  195. El poder tributario en Europa y el papel del tribunal de justicia europeo. El ejemplo de la fiscalidad de los dividendos, *in* *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, coord. César García Novoa et Catalina Hoyos Jiménez, Madrid-Barcelone-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, t. I, pp. 1093-1122 (en collaboration avec M.-A. Grau Ruiz).
  196. International Fiscal Association (IFA) – 62<sup>e</sup> Congrès (Bruxelles, 31.08.08-04.09.08), *Compte rendu*, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2008, pp. 275-302 (en collaboration avec E. Traversa, M. Centner et M.-A. Petermans).
  197. Institut latino-américain de droit fiscal (ILADT) – Congrès d'octobre 2008, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2008, pp. 303-311, *Compte rendu* (en collaboration avec A.E. La Scala).
  198. La imposición de los dividendos en el derecho internacional y en el derecho comunitario europeo, *in* *Derecho tributario*, D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, D. Camús Graham, C. Gamba Vallega, C. Carmelo Nuñez, Lima, Grijely et Aidet, 2008, pp. 619-662.



199. El abuso de derecho en el derecho fiscal comparado y en el derecho comunitario europeo, *in* Derecho tributario, D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, D. Camús Graham, C. Gamba Vallega, C. Carmelo Nuñez, Lima, Grijely et Aidet, 2008, pp. 663-703.
200. Atribución de rentas en el caso de sociedades extranjeras controladas (in collaboration with A. Silvestri, F. Jacobs et al.), *Revista española de derecho financiero*, 2009, pp. 85-163.
201. Ascensão e Queda dos Incentivos Fiscais no Cenário Internacional, *Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética, 2009, pp. 50-71.
202. Retroactivity of Domestic Tax Laws and Tax Judgments of the European Court of Justice. The Belgian Perspective and the European Context, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009/3, pp. 13-57 (en collaboration avec Ph. Daenen).
203. Intervention législative dans un litige en cours et droits de l'homme: prescription du recouvrement de l'impôt en Belgique, *in* Liber Amicorum Jacques Autenne, Promenades sous les portiques de la fiscalité, E. Traversa et V. Deckers, éd., Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 373-389 (en collaboration avec Ph. Malherbe).
204. Le régime T.V.A. des avocats: modifications récentes en matière de prestations de services intracommunautaires, *Journal des Tribunaux*, 2010, pp. 38-41 (en collaboration avec E. Traversa).
205. La influencia del derecho europeo en el tratamiento fiscal de los dividendos. El ejemplo de Bélgica, *Derecho Tributario Global*, n° 1/2010, p. 94-99.
206. La prevención en América latina de la doble imposición internacional en la perspectiva de la redacción de un tratado modelado, *Derecho Tributario Global*, n° 1/2010, p. 100-114 (en collaboration avec E. Traversa, I. Richelle et C. Cañon Bohórquez).
207. Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape, *Bull. Int'l Taxation*, 2010, n° 4 (en collaboration avec A. Fantozzi e.a.).
208. La tutela del contribuyente nel diritto europeo: l'esperienza belga, *Diritto tributario d'Europa*, 2010/3, pp. 29-63 (en collaboration avec R. Verstraeten).
209. La buena administración en derecho fiscal: los derechos fundamentales, *in* F. Fernández Marín, dir., A. Fornieles Gil, coord., *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Barcelona, Atelier, 2010, pp. 271-291.
210. Determining the interest deduction of a branch, PE or subsidiary, *Tax Management International Forum*, vol. 31, n° 1, Mars 2010, pp. 7-15 (en collaboration avec H. Verstraete).
211. Les mesures fiscales anti-crise et les aides aux banques en Belgique, *in* A.C. dos Santos, *A crise financeira e a resposta de União europeia: que papel para a fiscalidade ?*, pp. 143-166, *rapport au colloque de l'IPCA*, Barcelos, Portugal, 2010.
212. Host Country Taxation of Tax-Motivated Transactions: The Economic Substance Doctrine, *Tax Management International Forum*, vol. 31, n° 2, Juin 2010, pp. 8-15 (en collaboration avec H. Verstraete).
213. Permanent Establishments Claim Their Share of Profits: Does the Taxman Agree?, *Bull. for Intern. Taxation*, 2010, pp. 359-366.
214. Tax Amnesties – The Example of Belgium and the attitude of the European Community under the Treaty, *in* P.R. Coimbra Silva, coord., *Grandes temas do Direito tributario sancionador*, São Paulo, Quartier latin, 2010, pp. 205-242 (en collaboration avec E. Traversa).
215. La réception du trust en droit civil et fiscal belge, *in* *Etudes à la mémoire de Fernand-Charles Jeantet*, Paris, Lexis Nexis, 2010, pp. 301-333.
216. Réflexions à la suite de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale et du rapport du groupe de travail « Actualisation de la Charte du Contribuable », *in* E.

- Traversa, O. Hermand et al. coord., *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 253-268.
217. La politique des avantages fiscaux en Belgique, *Revue tunisienne de fiscalité*, n° 14, Actes du colloque international: Avantages fiscaux et politiques de développement, pp. 313-344.
  218. Ostacoli e Incentivi Fiscali in via di Cooperazione Mediterranea, in *Atti e contributi del Simposio scientifico internazionale*, Palazzo Reale di Caserta, 16-17 novembre 2007, Seconda Università Degli Studi di Napoli, Facoltà di Studi Politici “Jean Monnet”, Napoli – Roma, Edizioni Scientifiche Italiane, 2010, volume 2, pp. 941-946.
  219. Il Federalismo Fiscale in Belgio, in A.E. La Scala (a cura di), *Federalismo Fiscale e Autonomia Degli Enti Territoriali*, Torino, 2010, Giappichelli, pp. 217-235 (en collaboration avec E. Traversa).
  220. Hacia un modelo de convenio para América latina. El ámbito de aplicación, in A. Mas et P. Pistone, coord., *Reflexiones entorno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*, Montevideo, Fundación de cultura universitaria, 2010, pp. 77-86 (en collaboration avec E. Traversa).
  221. La prevención en América latina de la doble imposición internacional en la perspectiva de la redacción de un tratado modelado, in A. Mas et P. Pistone, coord., *Reflexiones entorno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*, Montevideo, Fundación de cultura universitaria, 2010, pp. 163-180 (en collaboration avec E. Traversa, I. Richelle et C. Cañon Bohórquez).
  222. La imposición de los dividendos en el derecho internacional y en el derecho comunitario europeo, in *Doctrina y casuística de derecho tributario*, Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano, dir., D. Yacolca Estares, A. Martín Jiménez, J. Bravo Cucci, C. Gamba Vallega, Lima, Grijely et Aidet, 2010, pp. 743-788.
  223. A jurisprudência da Corte de Justicia da União europeia em materia de impostos direitos: Como u direito faitu pelos juices padronizao u sistema fiscais ?, in *Direito Tributario Atual*, n° 24, 2010, pp. 7-50 (en collaboration avec Ph. Malherbe, I. Richelle et E. Traversa).
  224. Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas y sus efectos en materia de imposición directa 2010: estudio, 1a parte, *Revista de Tributación-Asociación argentina de Estudios fiscales*, n° 25, 2010, pp. 49-94 (en collaboration avec Ph. Malherbe, I. Richelle et E. Traversa).
  225. La fin d’un siècle fiscal, Préface, Blockerye, T., Declerck, L. et al., *La taxation du patrimoine privée*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2011, pp. 7- 17.
  226. How does Belgium consider environmental taxation?, *Revista del Instituto peruano de derecho tributario*, n° 51, Avril 2011, pp. 7-27 (en collaboration avec I. Richelle).
  227. Cómo considera Bélgica la tributación medioambiental ?, *Revista del Instituto peruano de derecho tributario*, n° 51, Avril 2011, pp. 29-50 (en collaboration avec I. Richelle).
  228. Institutions of the European Union: Competence, relation between European Law and National Law, Legal tools, in M. Zavaleta Alvarez, dir., *Estudios de derecho constitucional tributario*, Lima, USMP, 2011, pp. 227-246.
  229. Le régime mères-filiales en Belgique: la leçon d’anatomie, obs. sub Cour de Justice des Communautés européennes, 12 février 2009, *Revue Pratique des Sociétés*, 2010, Hommage au Prof. François T’Kint, pp. 33-47.
  230. La armonización fiscal europea en el ámbito de los impuestos directos: acción comunitaria y reacción de los Estados miembros, in P. Cubíles Sánchez-Pobre, A.M. Fernández Gómez del Castillo y M. Jiménez Navas, *El derecho tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Sevilla, Hispalex, 2011, pp. 597-611.

231. Current taxation by Host Country Taxation of income earned by Controlled Foreign Corporations, Belgium, Tax Management International Forum, vol. 32, nr 1, March 2011, pp. 11-16 (en collaboration avec H. Verstraete).
232. The effects of financial accounting on Host Country taxable, Belgium, Tax Management International Forum, vol. 32, nr 2, June 2011, pp. 9 -15 (en collaboration avec H. Verstraete).
233. La fraude fiscale et sa sanction en Belgique: état des lieux et propositions de réforme, Revue Tunisienne de Fiscalité, Actes du colloque: la lutte contre la fraude fiscale, n°16, pp. 311-350.
234. Une année de bouleversements profonds pour la fiscalité française (avec S. Vailhen et P. Pescaire), J.T., 2012, pp. 325-326.
235. La bibliothèque d'un avocat brésilien en 1950, Ann. Dr. Louvain, 2012, pp. 3-17.
236. La réforme fiscale 2012, Actes du colloque ICHEC-ESSF, Anthemis, 2012, Introduction, pp. 13-15.
237. Additionnels communaux et conventions préventives de la double imposition (« Tributos municipales belgas y convenios para evitar la doble imposición internacional ») in Fernando Serrano Antón, dir., Problemática de los Procedimientos tributarios de las Haciendas locales, Thomson Reuters, 2012, pp. 447-458 (en collaboration avec I. Richelle).
238. Le fédéralisme fiscal en Belgique, in Armonización, Coordinación fiscal y Lucha contra el Fraude, Francisco Adame Martínez, dir., Aranzadi, 2012, pp. 269-285.
239. Prévention de la double imposition: traités bilatéraux et Union Economique, in Dream Team Fiscale, Recueil 2012, Forum for the Future, 2012, pp. 239-258.
240. Impôts et Démocratie en Belgique, Actes du Colloque international: Impôts et démocratisation des systèmes politiques, 2012, Revue tunisienne de Fiscalité, n° 18, pp. 147-192 (en collaboration avec E. Traversa).
241. Taxation of interest income realised by a foreign person, Belgium, Tax Management International Forum, vol. 33, nr 1, March 2012, pp. 7 -10 (en collaboration avec H. Verstraete).
242. Deducting Interest on Equity Capital: Economics of Brazilian and Belgian Tax Rules Compared, International Tax Studies (University of Bologna), E-Review, ste.seast.org, in H. Taveira Tôrres Coord., Direito Tributário Internacional, Aplicado, Vol. VI, Sao Paulo, Quartier Latin 2012, pp. 47-78 (en collaboration avec G.G. Vettori).
243. L'amministrazione fiscale ed i principi della buona amministrazione nel diritto belga, International Tax Review ste.seast.org, University of Bologna (en collaboration avec D. Renders et E. Traversa).
244. Tax Implications of Contingent Convertible Securities, Belgium, Tax Management International Forum, vol. 33, nr. 2, Juin 2012, pp. 11-15 (en collaboration avec H. Verstrate).
245. El fraude fiscal y su penalización in Bélgica. Estado de la cuestión y propuestas de reforma, in Juan José Hinojosa Torralvo (dir.) et Miguel Ángel Luque Mateo (coord.), Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal, Barcelone, Atelier, 2012, pp. 403-428.
246. Fiscal Federalism in Belgium, paper presented at « Spring in Naples » – Xth International Meeting, Fiscal Federalism in Europe, Rivista di Diritto Tributario Internazionale, pp. 127-141.
247. On ne devrait pas imposer les biens en capital, disait Allan Greenspan, L'Echo 17.11.2012, p. 43.
248. La aplicación y interpretación de las normas tributarias a partir de las obligaciones contraídas en los contratos de estado y en los acuerdos internacionales de inversión

- (possibles efectos en los convenios para evitar la doble imposición de las cláusulas de estabilización )(en collaboration avec M.A. Grau in F. Serrano Antón, E. Simón Acosta et H. Taveira Torres, *Dir, Fiscalidad y globalización*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pp. 787-800.
249. La jurisprudencia del tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y sus efectos en materia de imposición tercera, *Revista di Tributación (Argentine)*, 3era parte n° 23, pp. 125-158.
  250. The Future of Arbitration: The Evolution of Arbitration in the World and the Quest for the most favourable Law – Should we make a difference between national and international arbitration ? In *Hommages à Guy Keutgen pour son action de promotion de l'arbitrage*, Bruxelles, Cepani, Bruylant, 2013, pp. 156-168 (en collaboration avec A. Nuyts et M. Centner).
  251. El fraude fiscal y su penalización en Bélgica: estado de la cuestión y propuestas de reforma, in J.J. Hinojosa Torralvo, dir., y M.A. Luque Mateo, coord., *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, Atelier, 2012, pp. 403-428.
  252. Article 12: Redevances in Danon/Gutmann/Oberson/Pistone, Ed. *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Bâle, Helbing Lichtenhahn 2013, pp. 471-495 (en collaboration avec J.F. Maraia et E. Traversa).
  253. Corporate Mobility-Transfer of Company Seat in the European Union, in Lüdicke Mössner Hummel Ed., *Das Steuerrecht der Unternehmen*, Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, Fribourg, München, Haufe, pp. 441-460 (en collaboration avec M. Centner).
  254. Responsabilidad social de la empresa y fiscalidad, in *Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, George Town University, vol. 7, n° 3, Septiembre-Décembre 2013, pp. 49-59.
  255. The Future of Arbitration: the Evolution of Arbitration in the World and the Quest for the most favorable Law – Should we make a difference between national and international arbitration? in *Hommage à Guy Keutgen pour son action de promotion de l'arbitrage*, Bruxelles, Cepani – Bruylant, 2013, pp.156-168 (en collaboration avec A. Nuyts et M. Centner).
  256. L'imposition des plus-values des particuliers: une tentation gouvernementale d'avenir, in *Dream Team Fiscale*, recueil 2013, Forum for the Future, Bruxelles, pp. 243-255.
  257. Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité, Jacques Malherbe et Edouard-Jean Navez, coord., in *Droit des affaires et sociétés, actualités et nouveaux enjeux*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 11-20.
  258. Durcissement de la fiscalité française pour les particuliers et les sociétés, *Journal des tribunaux*, 2013, pp. 601-603 (en collaboration avec S. Vailhen).
  259. Income Tax Treatment by Host Country of a Corporate Expatriation, Belgium, *Tax Management International Forum*, vol. 34, nr 1, March 2013, pp. 9-20 (en collaboration avec H. Verstraete).
  260. Taxation of Capital Gains to Nonresident Aliens, Belgium, *Tax Management International Forum*, vol. 34, nr 2, June 2013, pp. 8-11 (en collaboration avec H. Verstraete).
  261. La coopération renforcée dans les sources institutionnelles du droit fiscal européen, *RGCF*, 2013, pp. 77-85 (en collaboration avec L. Ureel).
  262. El impuesto belga a las sociedades, la inversión y la crisis, *Fiscalidad Empresarial en Europa y Competitividad*, Tirant Lo Blanch, coord. Antonia Jabalera Rodríguez, Valencia, 2013, pp. 463-477.
  263. Libertés fondamentales et fiscalité belge, in *Liber Amicorum Georges-Albert Dal*, L'avocat, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 619-630.

264. General Report, Trends in the Taxation of Capital Gains on Shares under Domestic Law, in G. Maisto, ed. Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, IBFD, 2013, pp. 3-34 (en collaboration avec G. Maisto).
265. L'activité scientifique belge au sein de l'IFA centrale, in Caroline Docclo, ed., Groupement belge de l'IFA, Centre d'Etudes de Droit Fiscal, Allabaster 1938-2013, Anthemis 2013, pp. 25-43.
266. L'imposition des plus-values des particuliers: une tentation gouvernementale d'avenir, in Forum for the Future, Dream Team fiscale, recueil 2013, pp. 243-255.
267. La rétroactivité des lois fiscales nationales: la recherche de l'impôt perdu, in Le temps et le droit, hommage au professeur Closset – Marchal, Bruxelles Bruylandt 2013, pp. 441-474 (en collaboration avec Ph. Daenen).
268. Présentation Cesare Beluzzi, Il denaro del Re, Forme ed itinerari del potere impositivo. Dalle origini alla crisi dell'antico regime in Francia, Cedam, 2013, pp. XIV-XVIII.
269. Le Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA Américain: un Tournant Juridique dans la Coopération sur l'Echange d'Informations Fiscales, Revue de droit fiscal n°3, 16 janvier 2014, Etude 72, pp. 1-17 (en collaboration avec C.P. Tello), Revista romana de Drept al afacerilor 5/2014, pp. 55-124 (en français et en roumain).
270. Host Country Income Tax Rules Relating to Intangible Property, Tax Management International Forum, vol. 35 n°1, mars 2014, pp. 20-29 (en collaboration avec H. Verstraete).
271. Inbound Investment in Real Estate Belgium, Tax Management International Forum, vol. 35 n°2, juin 2014, pp. 17-24 (en collaboration avec I. Richelle).
272. Contratos de rateio de despesas e contratos de compartilhamento de custos, Revista Direito Tributario Atual, n°31, Sao Paulo 2014, pp. 211-217.
273. Nécessité d'un cadre conventionnel spécial pour les relations entre pays en développement et pays industrialisés ? (en collaboration avec Manuel Tron), in Liber Amicorum Maurice Eloy, Limal, Anthemis, 2014, pp. 729-740.
274. Host Country Taxation of Tax-Motivated Transactions: The Economic Substance Doctrine, Belgium, Tax Management International Forum, vol. 31, nr 2, June 2010, pp. 8-15 (en collaboration avec H. Verstraete).
275. Determining the interest deduction of a branch, PE, or subsidiary, Belgium, Tax Management International Forum, vol. 31, nr 1, March 2010, pp. 7-15 (en collaboration avec H. Verstraete).
276. L'activité scientifique belge au sein de l'IFA centrale, in Groupement belge de l'IFA – Centre d'étude de droit fiscal, Alabaster, 1938-2013, C. Docclo Ed., Limal, Anthemis 2013, pp. 25-44.
277. Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité, in J. Malherbe et E.-J. Navez, coord., Droit des affaires et sociétés – actualités et nouveaux enjeux, Limal, Anthemis, 2013, pp. 11-20.
278. La régularisation fiscale des contribuables américains, Revue de Droit Fiscal (France), 2014, Etudes 586, pp. 9-17 (en collaboration avec C. P. Tello, T. Kiessig et G. Galéa)
279. Taxation disproportionnée et sanctions pénales, in Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público – Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Alvarez, coord., F. Adame Martínez et J. Ramos Prieto, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 2015.
280. L'imposition généralisée des plus-values et la déduction des moins-values: effets économiques, in Droit, Economie et Valeurs, Hommage à Bernard Remiche, coord., A. Autenne, V. Cassiers et A. Strowel, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 145-194 (en collaboration avec Ph. Malherbe).

281. Marc Leroy, *Tributación, El Estado y Sociedad, Análisis Tributario* (Lima), 2014, pp. 49-51 (recension).
282. La répression de la fraude fiscale en Belgique sous le gouvernement Di Rupo (2011-2014) in J. Lasserre Capdeville, Ph. Marchessou, B. Trescher et Ch. Cutajar, *Fraude et évasion fiscales: état des lieux et moyens de lutte*, Issy-les-Moulineaux, Joly-Lextenso, pp. 9-23.
283. La protection des droits de l’homme dans les rapports entre le fisc et le contribuable: l’exemple de la jurisprudence belge, *Revue marocaine d’Administration Locale et de Développement*, 2014, pp. 135-146.
284. Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA américain) et les compagnies d’assurances: un risque d’entreprise nouveau ? (en collaboration avec Carol P. Tello) in R. Mortier et Y. Serandour, dir., *Le risque entrepreneurial*, Paris, Lexis Nexis, 2015, pp. 371-391.
285. L’échange international d’informations fiscales, in *Forum for the Future, Dream Team fiscale*, Recueil 2015, pp. 197-228.
286. Belgique: la nouvelle « taxe de spéculation », *Droit fiscal, Etudes*, 2016, 262, pp. 25-29 (en collaboration avec B. Colmant).
287. Les conséquences fiscales du « Brexit », *Droit fiscal, Actualités*, 2016, pp. 3-4 (en collaboration avec G. Maisto).
288. Les Etats-Unis au secours de leurs multinationales, *Droit fiscal, Actualités*, 2016, pp. 3-4.
289. Cost Contribution Arrangements and Cost Sharing Agreements, in H. Jochum, P. Essers et al., éd., *Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in honour of Manfred Mössner*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 305-316.
290. La directive européenne sur la coopération fiscale ou le FATCA européen in *Forum for the Future*, Bruxelles, 2016.
291. Les dividendes dans la jurisprudence fiscale de la Cour européenne de justice Anno 2016, *Revue générale de fiscalité et comptabilité pratique*, 2016, pp. 24-37 (en collaboration avec le professeur M.-A. Grau Ruiz, Univ. Complutense de Madrid).
292. The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty in the Base Erosion Profit Shifting OECD Action Plan, in *On taxation rights and the safeguarding of Human Rights*, Professor Ge Kechang, A celebratory compilation of essays for his birthday, Taipei, 2016.
293. The dependence on Foreign Investment as a Potential Barrier for a Sound Environmental Taxation / La dependencia de las inversiones extranjeras como barrera potencial a la introducción de una reglamentación fiscal ambiental adecuada, in *International Investment Law in Latin America / Derecho Internacional de las Inversiones en América Latina, Problems and Prospects / Problemas y Perspectivas*, Attila Tanzi, Alessandra Asteriti, Rodrigo Polanco Lazo et Paolo Turrini, éd., Leiden/Boston, Brill Nijhoff, 2016, pp. 794-819 (en collaboration avec M.-A. Grau Ruiz).
294. Le traitement fiscal des dividendes: Fiscalité européenne et droit comparé in *Le droit comparé des affaires au XXIe siècle, Mélanges à la mémoire de Claude Ducouloux-Favard*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 449-464 (en collaboration avec I. Richelle).
295. Belgium, in J.M. Tirard, éd., *The Global Guide to Trusts, A systematic analysis of the legal regime and tax treatment in 21 jurisdictions*, Genève, Academy & Finance, 2017, pp. 21-45.
296. Les dividendes dans la jurisprudence fiscale de la Cour européenne de justice Anno 2017, *Revue luxembourgeoise de Bancassurfinance*, 2017, pp. 21-41 (en collaboration avec M.-A. Grau Ruiz).

297. Les propositions de directives européennes sur l'assiette commune et l'assiette commune consolidée de l'impôt des sociétés, *Journal de Droit fiscal*, 2016, pp. 321-337 (en collaboration avec T. Stefanescu).
298. La directive européenne sur la coopération fiscale ou le FATCA européen, *Revue belge de la Comptabilité*, 2017, pp. 5-13 (en collaboration avec M.-A. Grau Ruiz).
299. La transparence fiscale en Belgique (« Taxe Caïman »): Quelques questions d'interprétation *in* Mélanges Pascal Minne, *Fiscalité internationale et patrimoniale*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 563-585.
300. L'autonomie financière locale et régionale en Belgique *in* L'autonomie financière des collectivités territoriales, M. Leroy, dir., *Economica*, 2017, pp. 309-346.
301. Le nouveau droit successoral 2019 – Le rapport et la réduction, *Recueil général de l'Enregistrement et du Notariat*, 2018, n° 27135, pp. 403-412; *Revue belge de la Comptabilité*, 2018, n° 9, pp. 29-36.
302. La Cour de Justice de l'Union européenne et l'impôt des sociétés, *Forum for the Future, DreamTeam fiscale*, *Recueil*, 2018, pp. 217-226.
303. La conciliación fiscal en Bélgica, in J.M. Lago Montero (dir.), R.A. Galaís, M.A. Guervós Maíllo (coord.), *Cizur Menor, Aranzadi*, 2018, pp. 423-428
304. El abuso del derecho en el derecho fiscal comparado y en el derecho comunitario, in D. Yacolca Estares-P. de Barros Carvalho (dir.), C.J. Borrero Moro, M.A. Huamán Sialer, J.C. Pairez (coord.), *Derecho Tributario Internacional económico, aduanero, contable y ambiental*, Lima, Ediciones Legales, 2018, pp. 319-352
305. La imposición de los dividendos en derecho internacional y en derecho comunitario europeo, en D. Yacolca Estares-P. de Barros Carvalho (dir.), C.J. Borrero Moro, M.A. Huamán Sialer, J.C. Pairez (coord.), *Derecho Tributario Internacional económico, aduanero, contable y ambiental*, Lima, Ediciones Legales, 2018, pp. 319-352
306. La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano, ponencia general, XIV Jornadas Nacionales de derecho tributario, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n° 65, Noviembre 2018 (con F. Zuzunaga del Pino)
307. Codes essentiels 2018, *Droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2018 avec Ph. Malherbe, E. Traversa et la collaboration d'E. Ceci.
308. Préface. La fiscalité des fonds d'investissement en Belgique par P.-O. Van Caubergh, Limal, Anthemis et Legitech, 2019, pp. 9-16..
309. Dispute Resolution under the 2017 Multilateral Tax Convention: Belgium Constitutional and EU Law Aspects, *Revista Técnica Tributaria*, 2019, n° 124, pp. 79-93.
310. A New Tax Treaty for A New World: The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty – Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2018, pp. 13-49.
311. Classement sans suite et délai extraordinaire d'imposition, Note d'observations sub Cass., 23 février 2018, *JDF*, 2018, pp. 304-306.
312. La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières: Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019, *Revue générale du Contentieux fiscal*, 2020, pp. 29-40.
313. Mandatory Reporting of Cross-Border Arrangements: DAC 6 Directive of 25 May 2018, *TMIJ*, 2020, pp. 1-10 .
314. Regime of Mergers and Acquisitions in European Union Law: State of Play in 2020, *in Liber Amicorum Stefaan van Crombrugge, Roeselaere, Roularta*, 2020, pp. 317-340.
315. La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontaliers et l'avocat, *Journal des Tribunaux*, 2020, pp. 812-814.
316. Mesures anti-abus et conventions préventives de la double imposition: BEPS, Instrument multilatéral et ATAD, *in Liber Amicorum P.-A. Foriers*, Brussels, Larcier, 2021, pp. 1809-1834.

317. Régularisation fiscale, blanchiment et déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières: le long chemin du conseil fiscal en Belgique, *in Liber Amicorum António Carlos Santos* (en cours de publication).



## Глава втора

# Държавни помощи: приложимост спрямо данъчни мерки.

Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова



СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ  
"СВ. КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ"  
ЦЕНТЪР ЗА ОБРАЗОВАТЕЛНИ УСЛУГИ

България, София 1113  
бул. Цариградско шосе 125, блок 3  
Тел: (+359 2) 73 83 10  
Факс: (+359 2) 73 99 41  
E-mail: [des@feb.uni-sofia.bg](mailto:des@feb.uni-sofia.bg)

SOFIA UNIVERSITY  
"ST. KLIMENT OHRIDSKI"  
DEPARTMENT OF EDUCATIONAL SERVICES

Bulgaria, Sofia 1113  
125 Tzarigradsko chaussee blvd., bl. 3  
Tel: (+359 2) 73 83 10  
Fax: (+359 2) 73 99 41  
E-mail: [des@feb.uni-sofia.bg](mailto:des@feb.uni-sofia.bg)

ЛЯТНА АКАДЕМИЯ ЗА ДАНЪЦИ И МИТА

## Държавни помощи: приложимост спрямо данъчни мерки State Aid: Application to Tax Measures

Магистърска програма  
„Митнически и данъчен контрол“  
Стопански факултет  
Софийски Университет  
„Св. Климент Охридски“



4/24/2021

### Съдържание

1. Увод
2. Правна рамка за държавни помощи в Европейския съюз. Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията.
3. Прилагане на забраната за държавна помощ в данъчни мерки – чл. 107, параграф 1 ДФЕС
4. Изключения от забраната, съгласно чл. 107, параграф 2 и 3 ДФЕС. Данъчни мерки, свързани с COVID-19 (Съобщения на Европейската комисия 2020/С 911/01 и 2020 /С 112/01)
5. Правилата de minimis и общ регламент за групово освобождаване
6. Контролна система за държавна помощ съгласно чл. 108 ДФЕС
7. Заключение



4/24/2021

# 1. Увод

4/24/2021

**Въпросът за държавните помощи е въпрос на конкурентното право на Европейския съюз (ЕС), а не на данъчното право. От фундаментално значение е конкурентите да оперират на еднаква основа във вътрешния пазар. При наличието на свободна търговия между държавите членки на ЕС и отваряне на публичните услуги за конкуренция, националните власти понякога използват публичните ресурси, за да промотират определени икономически дейности или да защитят националните индустрии, като предоставят т. нар. „държавни помощи“.**

В широк смисъл „**държавна помощ**“ е финансовото подпомагане от държава членка, облагодетелстващо определени предприятия или дейности, с възможност конкуренцията да бъде нарушена и да се въздейства върху търговията между държавите членки.

Вж. по този въпрос **Стойнев, И.** Правен режим за защита на конкуренцията в ЕС. Том I. Антикартелно право. С., Сиела, 2018. **Weatherill, S.** Cases and Materials on EU Law. Twelfth Edition. Oxford University Press, 2016. **Craig, P., de Búrca, G.** EU Law. Text, Cases, and Materials. 6th ed. Oxford University Press, 2015. **Lang, M. Pistone, P., Schuch, J., Strainger, C.** Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 5th ed. Linde, 2018.

4/24/2021

Следва да се има предвид, че тъй като държавните помощи могат да нарушат конкуренцията между компаниите в държавите членки и да засегнат икономиката, Европейската комисия (ЕК):

- **наблюдава държавните помощи в данъчните мерки**, които в последните години са многобройни и с тенденция към нарастване;
- има **изключителното правомощие да разрешава** предоставянето на държавни помощи; **извършва оценка на съвместимостта** на държавните помощи с общия пазар на основата на препратените от министъра на финансите уведомления за държавна помощ;
- **извършва разследвания** и по собствена инициатива или по жалба на предприятие, което твърди, че на негов конкурент е предоставена незаконна държавна помощ;
- заедно с националните органи в областта на конкуренцията **пряко прилага правилата на ЕС за конкуренция** (**чл. чл. 101 – 109** от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС)) с цел по-добро функциониране на пазарите на Съюза чрез гарантиране на равнопоставеност и лоялна конкуренция между предприятията въз основа на техните способности;
- **отговорна е за спазването на европейските правила** в областта на държавните помощи – в частност в данъчните мерки, като част от общия режим за правилата на конкуренцията в ЕС;
- **защитава конкуренцията**, а държавите членки избират инструментите за подкрепа, съответстващи на възприетите от тях политики в данъчното облагане.

Основната интернет страница, която съдържа информация за режима на държавните помощи, е на Генерална дирекция „Конкуренция“ на ЕК:


[http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html).

4/24/2021

## Институции

---

- **Европейска комисия (ЕК)**
- **Министър на финансите**
- **Министър на земеделието, храните и горите**
- **Администратор на държавна помощ**



Държавните помощи могат да нарушат конкуренцията между компаниите в държавите членки и да засегнат икономиката, поради което Европейската комисия (ЕК) наблюдава държавните помощи в данъчните мерки, които в последните години са многобройни, с тенденция към нарастване.

ЕК има изключителното правомощие да разрешава предоставянето на държавни помощи.

ЕК извършва оценка на съвместимостта на държавните помощи с общия пазар на основата на препратените от министъра на финансите уведомления за държавна помощ.

ЕК извършва разследвания и по собствена инициатива или по жалба на предприятие, което твърди, че на негов конкурент е предоставена незаконна държавна помощ.

4/24/2021



Европейската комисия (ЕК) заедно с националните органи в областта на конкуренцията пряко прилага правилата на ЕС за конкуренция, [членове 101-109 ДФЕС](#), с цел по-добро функциониране на пазарите на Съюза чрез гарантиране на равнопоставеност и дялна конкуренция между предприятията въз основа на техните способности.

ЕК е отговорна за спазването на европейските правила в областта на държавните помощи, в частност в данъчните мерки, като част от общия режим за правилата на конкуренцията в ЕС.

ЕК защитава конкуренцията, а държавите членки избират инструментите за подкрепа, съответстващи на възприетите от тях политики в данъчното облагане.

Основната интернет страница, която съдържа информация за режима на държавните помощи, е на Генерална дирекция „Конкуренция“ на ЕК:

[http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html)

4/24/2021

**Данъчна координация в най-широк смисъл** обхваща всички инициативи, които преследват основната цел за интегриране и координиране на данъчните системи на държавите членки, съответно създаване на равнопоставени условия на вътрешния пазар.

Координиране на политиките на държавите членки в областта на данъчното облагане чрез забраната за държавните помощи в чл. 107, параграф 1 ДФЕС.

**Съгласно чл. 3 ДФЕС конкуренцията (държавните помощи) е в изключителната компетентност на ЕС.**

**DIRECT TAX**

4/24/2021

Съгласно учредителните договори принципът на предоставената (делегираната) компетентност определя границите на компетентност на Съюза.

Принципите на субсидиарност и на пропорционалност регламентират упражняването на тази компетентност (чл. 5, §1 от Договора за ЕС (ДЕС)).

По принцип данъчното облагане не е споменато сред компетенциите, предоставени от държавите членки на ЕС (чл. 3 – 6 ДФЕС) – то си остава в компетентността на държавата членка, а институциите на ЕС интервенират в областта на данъчното облагане в рамките на споделената компетентност по чл. 4, §2, б. „а“ ДФЕС досежно мерки на вътрешния пазар в рамките на позитивната данъчна интеграция.

Вж. вътрешен пазар, чл. 26 ДФЕС: *ЕС приема мерките, предназначени за установяване или осигуряване на функционирането на вътрешния пазар, съгласно съответните разпоредби от Договорите.*

4/24/2021

**Позитивната данъчна интеграция**, от своя страна, води до приемането на общи хармонизационни правила на европейско ниво от страна на европейския законодател на основата на учредителните договори. Тя замества съществуващите национални правила с наднационалното право във формата на директиви в областта на прякото данъчно облагане, като контролът по приложението им попада в юрисдикцията на Съда на Европейския съюз (СЕС).

Що се отнася до **негативната данъчна интеграция**, то тя се базира на основните забрани, предвидени в ДФЕС, в които влизат *забраната на държавните помощи* (чл. 107, §1 ДФЕС – данъчни облекчения) и *забраната за рестрикция на основните свободи* (свободно движение на стоки, хора, услуги и капитали, които имат ефект върху прякото данъчно облагане).

Именно негативната данъчна интеграция се използва активно в последните няколко години от ЕК предвид последните дела в Съда на Европейския съюз и на Общия съд („съдилищата на Съюза“).

Виж: Решенията на общия съд на Европейския съюз по дела T-778/16, („Ирландия с/у Комисия“) и T-892/16 („Apple Sales International и Apple Operations Europe с/у Комисия“)

4/24/2021

**Данъчна координация в най-широк смисъл** обхваща всички инициативи, които преследват основната цел за интегриране и координиране на данъчните системи на държавите членки, съответно създаване на равнопоставени условия на вътрешния пазар.

**Soft law (не са законодателни актове):**

- ✓ Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията;
- ✓ съобщения на Европейската комисия (Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз – *разглеждат се специфични въпроси, свързани с данъчните мерки – кооперации, предприятия за колективно инвестиране, данъчни амнистии, данъчни становища и споразумения, разпоредби за амортизация, режим с фиксирана данъчна основа за определена дейност, разпоредби за борба със злоупотребите, акцизи* (C/2016/2946 OJ C 262, 19.7.2016, p. 1–50)(Notion of State aid <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4399786>);
- ✓ експертни форуми, като Joint Transfer Pricing Forum, Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation, др.

4/24/2021

**Политика на ЕС по отношение на трети страни – черен списък (common EU list of non-cooperative jurisdictions)**  
СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И СЪВЕТА относно външна стратегия за ефективно данъчно облагане COM/2016/024 final

ЕК прави оценка съгласно три критерия:

- прозрачност в сферата на данъчното облагане;
- добро управление и реална стопанска дейност;
- наличие на нулева ставка при корпоративния данък.



**Черен списък на ЕС** – динамичен процес.

- ✓ Всички юрисдикции от списъка на ЕС ще получат писмо, с което ще се разясни решението и ще се посочат мерки, които могат да се предприемат за изваждането им от списъка; ЕК и държавите членки (в групата „Кодекс за поведение“) ще продължат да следят юрисдикциите, които трябва да изпълнят ангажиментите си по списъка, както и да правят оценка дали други страни следва да бъдат включени в списъка на ЕС;
- ✓ Комисията ще продължи открития диалог и взаимодействието със засегнатите юрисдикции, предоставянето на техническа подкрепа и разяснения, винаги когато това е необходимо, като обсъжда данъчни въпроси от взаимен интерес.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_en#heading\\_3](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en#heading_3)  
<https://www.consilium.europa.eu/bg/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Последният списък е приет от Съвета на 22 февруари 2021 г.

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C\\_.2021.066.01.0040.01.ENG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2021.066.01.0040.01.ENG)

**Внимание!** Разпоредби за държавна помощ в съобщението.

4/24/2021

Следва да се отбележи, че ЕК през последните години разработи **пакет от мерки за прозрачност в данъчното облагане** като част от амбициозната си програма за борба с избягване на заплащането на данъци от предприятия и с вредната (нелоялната) данъчна конкуренция в ЕС.

Основен елемент от този пакет от мерки за прозрачност в данъчното облагане бе **въвеждането на автоматичен обмен на информация между държавите членки във връзка с техните данъчни становища.**

Консолидирана версия на Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО адресира именно тези въпроси.

*OJ L 64, 11.3.2011, p. 1 – 12* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20200701>

4/24/2021

Данъчни облекчения в международен аспект – отклонение от разпоредбите, приложими към инвестициите като цяло и нарушаващи конкуренцията бизнес решения

**Примери:**

Данъчни ваканции

Инвестиционни помощи

Квоти за реинвестиране

Ускорена амортизация

Увеличени приспадания

Данъчни облекчения при данъка при източника

Освобождаване от вносни мита

Облекчени с данъци инвестиционни зони – без вносно мито или освобождаване от вносно мито

Свободни зони за търговия

Зони за производство и преработка

Зони „данъчен рай“



4/24/2021

Ограничение на данъчните стимули – Световна търговска организация (WTO)

General Agreement on Tariffs and Trade – данъчните мерки могат да бъдат използвани като заместители на други видове защита и държавна помощ или регулация.

Многостранните правила трябва да играят все по-важна роля за регулиране на използването на данъчни и неданъчни мерки, особено когато тези мерки засягат международното движение на стоки, услуги, капитали, технологии и лица.

Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (“SCM Agreement”).



4/24/2021



## 2. Правна рамка за държавни помощи в Европейския съюз.

### Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията.

4/24/2021



Доколкото става въпрос за публичноправни обществени отношения, чиито обект са публични средства (европейски и национални), **източниците при всички случаи обхващат:**

- първичното право на ЕС;
- вторичното европейско законодателство;
- практиката на Съда на ЕС;
- националното законодателство;
- решенията на Конституционния съд;
- решенията на ВАС, с които се прогласява нищожност на подзаконови нормативни актове и тълкувателни решения (съдебната практика на административните съдилища не е източник на правото в този случай, тъй като става въпрос за публичноправни обществени отношения).

Към източниците на първичното право следва да се добавят общите принципи на правото на ЕС, които не са закрепени в Договорите.

4/24/2021

Основните принципи на правото на ЕС са **директният** (пряк) ефект и **върховенството на правото** на ЕС.

Правна норма на правото на ЕС има директен ефект, когато незабавно и пряко предоставя на физическите и юридическите лица в ЕС субективни права, които трябва да бъдат признати и защитени от националните съдилища.

В правото на ЕС не е изрично определен процесуалният ред и формата за защита на субективните права на частноправните субекти, които правото на ЕС им предоставя.

Практиката на Съда на ЕС потвърждава, че прилагането на съюзна регламентация от държавата членка се осъществява съобразно **процесуалния порядък, установен в националното право** – Решение от 11 февруари 1971 г. по делото D. V. und F. (С. 15 Décembre 1971 I. F. C.), Решение от 12 юни 1990 г. по делото A. с/С. („Г. срещу Европейската Комисия“).

**Националните правила са основани на Конституцията на държавата членка, институционалната и правната рамка, както и традициите на общоприетата правна доктрина и практика в областта на административното правосъдие (ДОПК, АПК, ГПК).**

4/24/2021

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.

Типологията на правните актове остава непроменена, като чл. 288 ДФЕС изброява правните актове, чрез които се упражнява компетентността на институциите на ЕС: регламенти, директиви, решения, препоръки и становища.

ДФЕС въвежда три категории правни актове:

- ✓ **законодателни актове** (чл. 289 ДФЕС) – уреждат основните въпроси от материите, в които ЕС има предоставена компетентност;
- ✓ **делегирани незаконодателни актове** (чл. 290 ДФЕС);
- ✓ **изпълнителни актове** (чл. 291 ДФЕС).

4/24/2021

... „затворена“ правна система

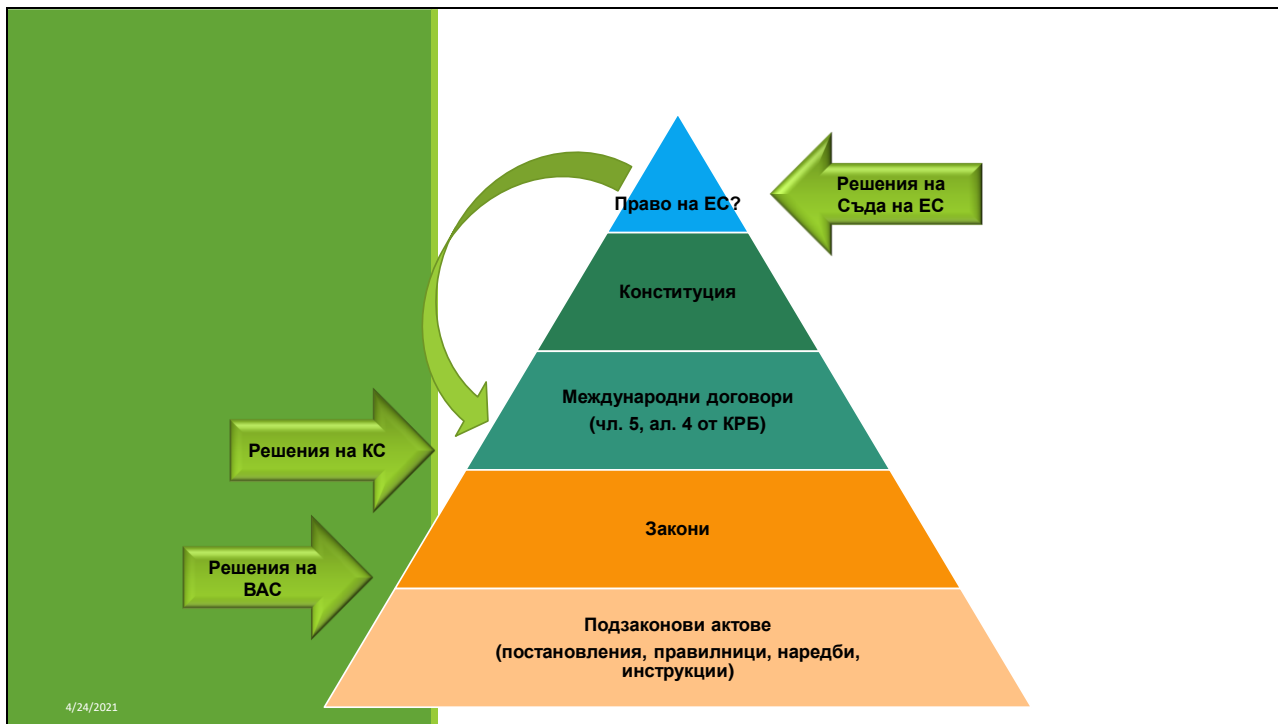


4/24/2021

„затворена“ правна система



4/24/2021



- ДФЕС (чл. 107-109) – Консолидиран текст на Договора за функционирането на Европейския съюз – част трета – Вътрешни политики и дейности на Съюза – Дял VII – Общи правила относно конкуренцията, данъчното облагане и сближаването на законодателствата – Глава 1 – Правила относно конкуренцията – Раздел 2 – Помощи, отпуснати от държавите
- Вторично право на ЕС в областта на държавните помощи
- Практика на Съда на Европейския съюз
- Закон за държавните помощи (Обн. ДВ. бр. 85 от 24 октомври 2017 г.) и правилник за прилагане на закона за държавните помощи (Обн. ДВ. бр. 72 от 31 август 2018 г.)
- Закон за публичните финанси

# Конституция на Република България



Закон за корпоративното подоходно облагане, Закон за данък върху доходите на физическите лица и др... Данъчно-осигурителен процесуален кодекс

*Преките данъци са в суверенитета на държавата членка – координация на ниво ЕС в прякото данъчно облагане през забраната за държавни помощи по чл. 107, параграф 1 ДФЕС*

#### Конституция на Република България:

чл. 84 1. приема, изменя, допълва и отменя законите; 2. приема държавния бюджет и отчета за изпълнението му; 3. установява данъците и определя размера на държавните данъци; 8. избира и освобождава ръководителите на Българската народна банка и на други институции, определени със закон; 13. дава амнистия;

•чл. 60. (1) Гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. (2) Данъчни облекчения и улеснения могат да се установяват само със закон.

чл. 141. (1) Общината има самостоятелен бюджет. (2) Постоянните финансови източници на общината се определят със закон. (3) Общинският съвет определя размера на местните данъци при условия, по ред и в границите, установени със закон. (4) Общинският съвет определя размера на местните такси по ред, установен със закон.

(Закон за местните данъци и такси)

## СТРУКТУРА НА ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА В БЪЛГАРИЯ



Източник: МФ:  
<https://www.minfin.bg/bg/172>

**Отправна точка:**

- ✓ В областта на данъчните мерки типичната форма на помощ се дава чрез националното законодателство в областта на данъчното облагане *ex-lege* и се прилага към група данъчни субекти, които отговарят на определени условия/изисквания, установени в правната норма с оглед на нейното действие (по време, по място и по отношение на лицата) – „general state aid“;
- ✓ Помощта може и да е таргетирана чрез конкретни мерки спрямо конкретни лица – „targeted state aid“ (advanced transfer pricing agreements, tax rulings, tax assessment notices issued by tax administrations);
- ✓ Последните години ЕК се фокусира върху „targeted state aid“ – върху издаваните от данъчните администрации данъчни становища, напр. делата на Ирландия, Люксембург и Холандия, които са разгледани в последните слайдове на презентацията.

Подробна информация за Tax rulings и разследванията на ЕК на:

[https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/tax\\_rulings/index\\_en.html](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html)

Вж. относно данъчните становища и споразумения в Известие на ЕК относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от ДФЕС.

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/IP_15_5880)



4/24/2021

**На първо място, типичната форма на помощ чрез националното законодателство в областта на данъчното облагане се прилага по силата на закона (*ex-lege*) към група данъчни субекти, които отговарят на определени условия/изисквания, установени в правната норма с оглед на нейното действие (по време, по място и по отношение на лицата) – „general state aid.“**

В действащото българско законодателство данъчните стимули/облекчения, установени в ЗКПО, са: данъчни стимули, представляващи „de minimis“ или регионална държавна помощ; ускорена амортизация на някои видове активи, както и други данъчни стимули, предоставени в полза на някои видове образувания (социални и здравноосигурителни планове, селскостопански производители, предприятия, наемачи хора с увреждания).

4/24/2021

Член 184 ЗКПО установява данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица, по-висока от средната за страната, което се прилага под формата на минимална помощ по чл. 188 ЗКПО или под формата на помощ за регионално развитие по чл. 189 ЗКПО.

Член 189б ЗКПО на свой ред регламентира данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани.

Срокът на прилагане на одобрените от ЕК държавни помощи по ЗКПО бе до края на 2020 г., в съответствие със законодателството на ЕС в областта на конкуренцията и многогодишната финансова рамка за програмен период 2014 – 2020 г.

Съветът прие регламента за определяне на **многогодишната финансова рамка (МФР) на ЕС за периода 2021–2027 г.** Регламент (ЕС, Евратом) 2020/2093 на Съвета от 17 декември 2020 година за определяне на многогодишната финансова рамка за годините 2021–2027 *OJ L 433I, 22.12.2020 – разходна част на бюджета на ЕС!*

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:32020R2093&from=BG>

4/24/2021

### **Приходна част на бюджета на ЕС!**

РЕШЕНИЕ (ЕС, Евратом) 2020/2053 НА СЪВЕТА от 14 декември 2020 година относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз и за отмяна на Решение 2014/335/ЕС, Евратом-

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=CELEX:32020D2053&from=EN>

За да влезе в сила, решението трябва да бъде одобрено от всички 27 държави членки на ЕС, в съответствие с конституционните им изисквания. То ще се приложи със задна дата от 1 януари 2021 г.

4/24/2021



**Примерни данъчни стимули/облекчения/incentives, установени в ЗКПО:**

- данъчни стимули, представляващи de minimis или регионална държавна помощ;
- ускорена амортизация на някои видове активи; и
- други данъчни стимули – предоставени в полза на някои видове образувания (социални и здравноосигурителни планове, селскостопански производители, предприятия, наемащи хора с увреждания).



**Държавни помощи по ЗКПО!**

- чл. 184 – данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица, по-висока от средната за страната, което се прилага под формата на минимална помощ по чл. 188 или под формата на помощ за регионално развитие по чл. 189
- чл. 189б – данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани

Срокът на прилагане на одобрените от ЕК държавни помощи е до края на 2020 г. в съответствие със законодателството на ЕС в областта на конкуренцията и многогодишната финансова рамка/програмен период 2014-2020 г. на Европейския съюз.

МФ: <https://www.minfin.bg/bg/788>



Incentives /облекчения	Закон за корпоративното подоходно облагане
Данъчно стимулиране при наемане на безработни лица	чл. 177
Данъчно стимулиране при предоставяне на стипендии Член 177 не се прилага за наети лица по трудово правоотношение, за които е приложен чл. 177а	чл. 177а
Предприятия, наемащи хора с увреждания	чл. 178.
Социални и здравноосигурителни фондове	чл. 181
Минимална или държавна помощ под формата на данъчни облекчения	Отм.
Данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица, по-висока от средната за страната	чл. 184
Инвестиционен данъчен кредит	Отм.
Данъчно облекчение, представляващо минимална помощ	чл. 188
Данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за регионално развитие (Загл. изм. – ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2007 г.)	чл. 189
Данъчно облекчение за извършвана дейност в селското стопанство, преработвателната промишленост, производството, високите технологии и инфраструктурата	Отм.
Данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани (Загл. изм. – ДВ, бр. 12 от 2015 г.)	чл. 189 б
Ограничения при ползване на данъчни облекчения (Загл. изм. – ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2007 г.)	чл. 190

4/24/2021

### ЗКПО – примери

**Ускорена амортизация/Accelerated depreciation** – Ускорена амортизация е разрешена за някои видове активи, включително за машини и оборудване, чийто процент не трябва да надвишава 50%. Данъчното облекчение се прилага, ако са изпълнени определени условия.

**Приспадане на инвестиции/Investment deduction** – Не е приложимо.

**Инвестиционен кредит/Investment credit** – Не е приложимо.



4/24/2021

Що се отнася до уредбата на другите преки подоходни данъци, то в чл. 48, ал. 6 ЗДДФЛ се установява, че данъкът върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец се преотстъпва в размер до 60 на сто на лица, регистрирани като земеделски стопани, за годишната данъчна основа от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция при условията на ЗКПО за преотстъпване на корпоративен данък под формата на данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани.

В §13 от ПЗР на ЗДДФЛ е регламентирано, че данъчното облекчение по чл. 48, ал. 6 ЗДДФЛ може да се ползва до 31 декември 2020 г. само след постановяване на положително решение от ЕК за съвместимост с правилата в областта на държавните помощи. В исторически план, при условие, че ЕК постановеше положително решение до 31 март 2015 г., данъчното облекчение можеше да се приложи за 2014 г. Преотстъпването на авансови вноски за данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ на земеделските производители не се допускаше до датата на положителното решение на ЕК. В допълнение, в Глава четвърта „а“ от Закона за подпомагане на земеделските производители (ЗПЗП) е разписана процедура по предоставяне на „Помощ под формата на отстъпка от стойността на акциза върху газьола, използван в първичното селскостопанско производство“.

4/24/2021

Практика на Върховния административен съд:

- ✓ **РЕШЕНИЕ № 9295 София, 18.06.2019** по адм. дело № 9800/2018 ВАС  
<http://www.sac.government.bg/court22.nsf/d6397429a99ee2afc225661e00383a86/33e237f57fb89578c22582e40029400d?OpenDocument>
- ✓ **РЕШЕНИЕ № 2958 София, 25.02.2020** по адм. дело № 1008/2018 ВАС  
<http://www.sac.government.bg/court22.nsf/d038edcf49190344c2256b7600367606/4d7bafc4b868c922c22585180036f241?OpenDocument>
- ✓ **РЕШЕНИЕ № 4084 София, 13.04.2020** по адм. дело № 4673/2019 ВАС  
<http://www.sac.government.bg/court22.nsf/d6397429a99ee2afc225661e00383a86/3a9bea54d0785ff4c22583e5002b2268?OpenDocument>

Глава четвърта „а“ от Закона за подпомагане на земеделските производители (нова ДВ, бр. 101 от 22.11.2013 г.), процедура по предоставяне на „Помощ под формата на отстъпка от стойността на акциза върху газьола, използван в първичното селскостопанско производство“.

4/24/2021

### Данък върху добавената стойност

По отношение на данъка върху добавената стойност (ДДС) трябва да припомним, че **косвените данъци са хармонизирани на ниво ЕС чрез директиви**.

Данъчните облекчения се съдържат в самите директиви при режим на съвместима държавна помощ и не е необходимо да има нотификация от държавата членка. Възможно е косвен данък въобще да не се прецени като държавна помощ, като например чл. 211 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и респективно чл. 167а и чл. 167б от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). Що се отнася до помощта „de minimis“, то разпоредби за нея се съдържат респективно в Глава двадесета „Инвестиционни проекти“ в разпоредбите на чл. 164–167 ЗДДС.

Case C-460/07. ECLI:EU:C:2009:254 – Sandra Puffer v Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, т. 70. OJ L 347, 11.12.2006, p. 1 – 118 консолидирана версия: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20200101>.



4/24/2021

### Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията.

На 1 декември 1997 г. Съветът и представителите на правителствата на държавите членки, заседаващи в рамките на Съвета, приеха резолюция относно **Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията**, с цел да се ограничи вредната данъчна конкуренция.

Кодексът за поведение не е правно обвързващ инструмент, но представлява **политически ангажимент от страна на държавите членки** за:

- преразглеждане, изменение или отмяна на съществуващи данъчни мерки, представляващи вредна данъчна конкуренция (**ретроспективен процес**); и
- въздържане от въвеждане на нови такива в бъдеще (**запазване на мерките**).
  - <https://www.consilium.europa.eu/bg/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

4/24/2021

**На второ място,** помощта може да е таргетирана чрез конкретни мерки спрямо конкретни лица „targeted state aid“ (advanced transfer pricing agreements, tax rulings, tax assessment notices issued by tax administrations)

Именно резултатите от такива подходи в държави членки, предизвикали лавина от дела срещу Решенията на ЕК в Общия съд на ЕС, инспирираха настоящето изследване и са представени по-долу.

Прави впечатление, че **през последните години ЕК се фокусира върху „targeted state aid“ и върху издаваните от данъчните администрации данъчни становища.** Подробна информация за Tax rulings и разследванията на ЕК на:

[https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/tax\\_rulings/index\\_en.html](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html),

Вж. относно *данъчните становища и споразумения* в: Известие на ЕК относно понятието за държавна помощ, посочено в чл. 107, §1 ДФЕС – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/IP_15_5880) Комисията иницира задълбочено разследване на белгийската данъчна схема, прилагана при „свърхпечалба“: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_5578](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_5578), както и в Ирландия (Apple) – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923), Люксембург (Fiat, Amazon, McDonalds, Engie) – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5880), Нидерландия (Starbucks, IKEA) – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_17\\_5343](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_5343).

4/24/2021

Пример за това са делата на Ирландия, Люксембург и Нидерландия срещу Европейската комисия. Основният въпрос по тези дела беше дали по този начин ЕК се намесва в суверенитета на държавата членка по отношение на преките данъци, използвайки за основа на решенията си възможностите на негативната данъчна интеграция.

В своите решения ЕК изтъква, че чрез оспорваните данъчни становища държавите са предоставили неправомерно държавна помощ в полза респективно на фирмите Amazon, Apple, Starbucks, Fiat, както и във връзка с белгийската данъчна схема, прилагана при „свърхпечалба“, в нарушение на чл. 108, §3 ДФЕС, и тази помощ е несъвместима с вътрешния пазар и следва да бъде възстановена на държавата членка от получателите по силата на чл. 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 г. за установяване на подробни правила за прилагането на чл. 108 ДФЕС.

Решенията на Общия съд на ЕС по дела T-778/16, *Ирландия с/у Комисия* и T-892/16, *Apple Sales International и Apple Operations Europe с/у Комисия* се оказват ключови по делото на Ирландия и американския технологичен гигант Apple срещу Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 г. относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple (*нотифицирано под номер C(2016)5605*).

4/24/2021

Starbucks BV, Решение (ЕС) 2017/502 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Нидерландия в полза на Starbucks (нотифицирано под номер C(2015)7143) (Текст от значение за ЕИП) C/2015/7143, *OJ L 83*, 29.3.2017, p. 38 – 115.

Fiat Finance and Trade Ltd (FFT), Решение (ЕС) 2016/2326 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Fiat (нотифицирано под номер C(2015) 7152) *OJ L 351*, 22.12.2016, p. 1 – 67.

4/24/2021

**Комисията иницира следните разследвания (in-depth investigation)**

**Belgium “excess profit” Tax scheme**

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_5578](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_5578)

**Ireland (Apple) –** [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923)

**Luxembourg (Fiat, Amazon, McDonalds, Engie) –**

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5880)

**The Netherlands ( Starbucks, IKEA) –** [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_17\\_5343](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_5343)



[https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf)



4/24/2021

„Горещото“ дело на Apple разбуни духовете в данъчното общество и даде повод за размишления върху значението на негативната данъчна интеграция през забраната за държавна помощ и влиянието на ЕК в областта на **прякото данъчно облагане**. През 2016 г. ЕК прие решение относно две данъчни становища (tax rulings, виж по-горе), издадени от ирландските данъчни власти (Irish Revenue) на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на Apple Sales International (ASI) и Apple Operations Europe (AOE), които компании са регистрирани в Ирландия, но не са данъчни резиденти там.

Оспорените данъчни становища одобряват методите, използвани от ASI и AOE да определят печалбите си в Ирландия, свързани с търговската им дейност чрез своите клонове в Ирландия. Данъчното становище от 1991 г. остава в сила до 2007 г., когато е заменено с данъчното становище от същата година.

Решение на Комисията (ЕС) 2017/1283 от 30 август 2016 г. относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), внедрено от Ирландия към Apple (нотифицирано под документ С (2017) 5605).

„The Irish tax authorities adopted advance tax decisions, known as „tax rulings“, in relation to certain taxpayers who had made requests to that effect.“  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=EEBFB9E20044B56A71E620C54D6C0271?ext=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5998354>.

4/24/2021

С решението си Европейската комисия счете, че въпросните данъчни становища представляват държавна помощ, незаконно въведена в действие от Ирландия. Помощта беше обявена за несъвместима с вътрешния пазар.

ЕК поиска възстановяването на въпросната помощ. Според ЕК Ирландия е предоставила на Apple 13 милиарда евро незаконни данъчни облекчения. Ирландия (дело T-778/16) и ASI и AOE (дело T-892/16) поискаха от Общия съд на ЕС да отмени решението на ЕК.

Прессъобщение на Комисията от 30 август 2016 г.: Държавна помощ: Ирландия предостави незаконни данъчни облекчения на Apple на стойност до 13 милиарда евро.

4/24/2021

**Общият съд на ЕС на 15 юли 2020 г. отмени обжалваното решение, тъй като ЕК не успя да покаже до необходимия правен стандарт, че съществува предимство за целите на чл. 107, §1 ДФЕС. Именно критерият „селективно предимство“ стои в основата на делото Apple. *Мярката поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“.***

Дали публичната помощ дава предимство по избирателен начин на определени предприятия или категории предприятия или на определени икономически сектори: общите мерки, които са ефективно отворени за всички предприятия, работещи в една държава от ЕС на равни начала, не са избирателни. Въпреки това, за да имат мерките действително общ характер, те всъщност не трябва да бъдат с намален обхват от фактори, които ограничават тяхното практическо въздействие.

Предоставяне на предимство е *„Всяка икономическа полза, която дадено предприятие не би получило при нормални пазарни условия“*. Включва проверка за нормални пазарни условия и за всички потенциални получатели на помощ. При предимство се изследва дали е получена икономическа изгода и е налице предимство, когато финансовото състояние на дадено предприятие се подобри в резултат на държавна намеса при условия, различни от нормалните пазарни условия. Не е налице предимство, ако може да се докаже, че е платена обичайна пазарната цена.

Case C-387/92, Joint cases C-78/08 to C80/08, Joint Cases C-106/09 to C-107/09, Joint cases C-106-120/87.  
Case C-88/03, Joint cases C-78/08 to C-80/08, Case C-148/04, Case C-66/02, Case C-74/16, Case C-20/15, Case C-241/94, Case C-6/12, Case C-487/06 и др.

4/24/2021

В заключение – предстои да видим дали ЕК ще успее през забраната за държавни помощи в чл. 107, ал. 1 ДФЕС да създаде прецедент, т.е. чрез негативната данъчна интеграция да влияе на хармонизацията в прякото данъчно облагане на ниво ЕС, при това през суверенитета на държавите членки, въпреки ограниченията на чл. 115 ДФЕС.

На 25 септември 2020 г. ЕК оповести решението си да обжалва решението на Общия съд на ЕС по делото за държавна помощ на Apple в Ирландия, който отмени решението на ЕК от август 2016 г., установяващо, че Ирландия е предоставила незаконна държавна помощ на Apple чрез селективни данъчни облекчения.

Сред аргументите на ЕК за това действие е, че ако държавите членки предоставят на някои мултинационални компании данъчни предимства, които не са на разположение на техните конкуренти, това вреди на лоялната конкуренция в ЕС в нарушение на правилата за държавна помощ.

Виж прессъобщение на ЕК: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement\\_20\\_1746](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746) (посетена последно на 6 октомври 2020 г.).

4/24/2021

Между другото, още тук бих искала да направя уговорката, че подобен казус в България не може практически да възникне, т.е. вследствие на данъчно становище да бъде предоставена държавна помощ в полза на определено предприятие, тъй като – както от доктринална, така и от практическа гледна точка, а и с оглед на създадената съдебна практика – става въпрос за публичноправни обществени отношения.

В подкрепа на това съждение излагам следните съображения:

- *На първо място*, Конституцията на Република България постановява, че е в правомощията на Народното събрание (НС) да установява данъците само със закон. Член 84, т. 1 и т. 3 от Конституцията урежда, че НС приема, изменя, допълва и отменя законите, установява данъците и определя размера на държавните данъци. Съгласно чл. 60 от Конституцията гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество, като **данъчни облекчения** и утешения могат да се установяват **само със закон**.
- *На второ място*, според общоприетата данъчноправна доктрина и съдебна практика, договорното начало в данъчното право е изключено, указанията и становищата на данъчната администрация не са източник на правото, а споразумението по чл. 20 на Административнопроцесуалния кодекс (АПК) не намира приложение в контекста на разглежданата проблематика.

4/24/2021

- *На трето място*, прилагат се и разпоредбите на Закона за държавните помощи (ЗДП) и правилникът за прилагането му, включително и разпоредбите на Закона за публичните финанси (ЗПФ).

В чл. 21, ал. ал. 2, 3 и 4 от ЗПФ се посочва, че: ръководителите на бюджетни организации са отговорни за извършването на оценка за съответствие със законодателството в областта на държавните помощи в случаите, когато се отпускат средства за сметка на съответните бюджети в полза на лица – небюджетни организации, включително за: разходи, субсидии и възмездно финансиране, в т. ч. при преференциални условия; гаранции, капиталови трансфери и пропуснати приходи и ползи, както и за други форми на подпомагане. Оценката по ал. 2 се извършва преди отпускането на средствата и в случаите, когато лицата – небюджетни организации: се освобождават частично от плащания към бюджета под каквато и да е форма; получават или предоставят права, активи или услуги при условия, различни от пазарните; получават селективни преференции и облекчения. Министърът на финансите дава указания за извършването на оценките във връзка с прилагането на режима по държавните помощи.

[https://www.ipa.government.bg/sites/default/files/2-guidance\\_t.ivanova\\_-\\_copy](https://www.ipa.government.bg/sites/default/files/2-guidance_t.ivanova_-_copy).

4/24/2021



„Трансферно ценообразуване“ е ценообразуване по сделки между свързани лица (ДОПК, ДР, т. 9)

По отношение на трансферното ценообразуване и проекта BEPS, мерките, в които се включват въпроси от тази област, са мярка 1, 2, 4, 6, 13.

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 – ЗКПО, ЗДДФЛ и ДОПК.

Основните дефиниции, отнасящи се за трансферно ценообразуване – „свързани лица“, „контрол“, „пазарна цена“, „трансферни цени“ и „методи за определяне на пазарните цени“, са включени в ДОПК.

С ДОПК се въвеждат правила за изготвяне на документация за **трансферно ценообразуване**.

ЗКПО (чл. 15, 16 и 17) 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).

Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

4/24/2021



### 3. Прилагане на забраната за държавна помощ в данъчни мерки –

чл. 107, параграф 1 ДФЕС

**DIRECT TAX**

4/24/2021



### Принцип!

Понятието за държавна помощ е с обективен и правен характер и дефиниция за него се съдържа пряко в ДФЕС.

Главната отправна точка за тълкуване на Договора винаги е съдебната практика на съдилищата на Съюза – на Съда на Европейския съюз и на Общия съд („съдилищата на Съюза“).

Решение на Съда от 22 декември 2008 г. по дело *British Aggregates/Комисия*, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, точка 111.

Решение на Съда от 21 юли 2011 г. по дело *Alcoa Trasformazioni/Комисия*, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, точка 125.

Решение на Съда от 22 декември 2008 г. по дело *British Aggregates/Комисия*, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, точка 114 и решение на Съда от 2 септември 2010 г. по дело *Комисия/Scott*, C-290/07 P, ECLI:EU:C:2010:480, точка 66.

4/24/2021



Понятието за **държавна помощ** е обективно и правно понятие, дефинирано в [член 107, параграф 1 ДФЕС](#):

*„Освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.“*

По отношение на държавните помощи вж. **Craig, P., de Burca, G.** EU Law. Text, Cases, and Materials. Sixth Edition. Oxford University Press, 2015, с. 1117-1115

- ❖ Понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора, което трябва да се прилага и от националните органи (включително националните съдилища), заедно със задълженията за уведомяване и за изчакване, предвидени в член 108, параграф 3 от Договора.



4/24/2021

---

***По смисъла на Закона за държавните помощи, §1, т. 7 от ДР:***

*„Държавна помощ“ е всяка помощ, попадаща в обхвата на чл. 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз, предоставена от държавата или от общината, или за сметка на държавни или общински ресурси, пряко или чрез други лица, под каквато и да е форма, която нарушава или застрашава да наруши свободната конкуренция чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия, производството или търговията на определени стоки или предоставянето на определени услуги, доколкото се засяга търговията между държавите членки на Европейския съюз.*



Критериите, определени в член 107, параграф 1 от ДФЕС, са **кумулятивни**.

За да се определи дали мярката представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС, трябва да бъдат изпълнени всички 4 елемента на фактическия състав.

Всяка помощ, предоставена от държава от ЕС или чрез държавни ресурси под каквато и да е форма, която нарушава или заплашва да наруши **конкуренцията**, като облагодетелства определени предприятия или производството на определени стоки, трябва да е несъвместима с вътрешния пазар, тъй като засяга търговията между страните от ЕС.

**Съществуват 4 кумулативни критерия за наличието на държавна помощ:**

- 1. помощта се предоставя от държавата или чрез държавни ресурси;*
- 2. тя благоприятства едно или повече предприятия – има селективно предимство;*
- 3. помощта нарушава или има потенциал да наруши конкуренцията; и*
- 4. тя засяга търговията между държавите от ЕС.*



4/24/2021

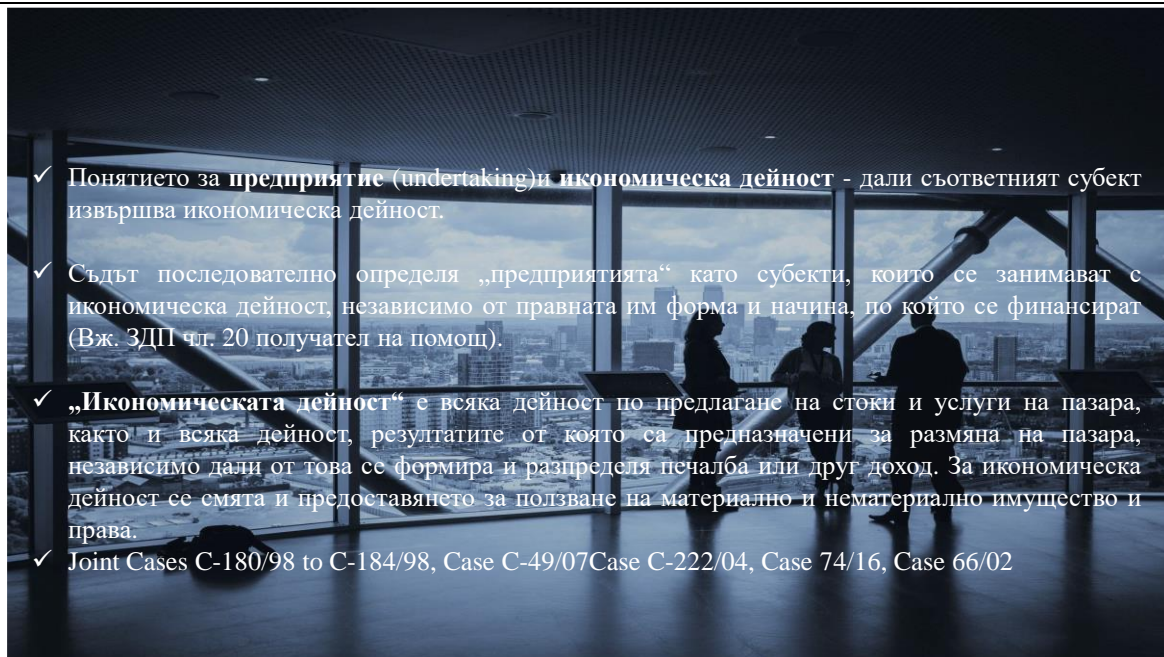
**чл. 107, параграф 1 ДФЕС – Кумулативни критерии на фактическия състав:**

- Помощ предоставена на предприятие +
- Чрез държавни ресурси (+Вменяване) +
- Селективност +
- Предоставяне на предимство +
- Потенциално засягане на конкуренцията и търговията в рамките на ЕС

Ако горните критерии са налице = ДП

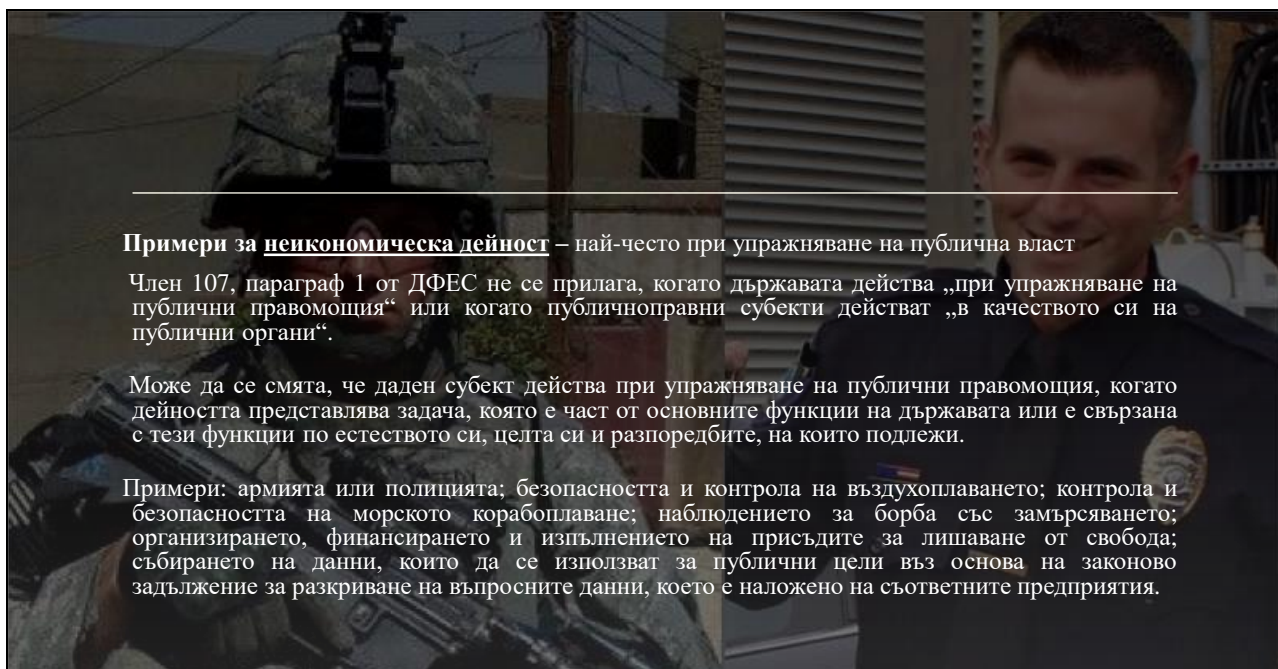
Ако липсва един = няма ДП, няма нотификация





- ✓ Понятието за **предприятие (undertaking)** и **икономическа дейност** - дали съответният субект извършва икономическа дейност.
- ✓ Съдът последователно определя „предприятията“ като субекти, които се занимават с икономическа дейност, независимо от правната им форма и начина, по който се финансират (Вж. ЗДП чл. 20 получател на помощ).
- ✓ „**Икономическата дейност**“ е всяка дейност по предлагане на стоки и услуги на пазара, както и всяка дейност, резултатите от която са предназначени за размяна на пазара, независимо дали от това се формира и разпределя печалба или друг доход. За икономическа дейност се смята и предоставянето за ползване на материално и нематериално имущество и права.
- ✓ Joint Cases C-180/98 to C-184/98, Case C-49/07, Case C-222/04, Case 74/16, Case 66/02

4/24/2021



**Примери за неикономическа дейност** – най-често при упражняване на публична власт

Член 107, параграф 1 от ДФЕС не се прилага, когато държавата действа „при упражняване на публични правомощия“ или когато публичноправни субекти действат „в качеството си на публични органи“.

Може да се смята, че даден субект действа при упражняване на публични правомощия, когато дейността представлява задача, която е част от основните функции на държавата или е свързана с тези функции по естеството си, целта си и разпоредбите, на които подлежи.

Примери: армията или полицията; безопасността и контрола на въздухоплаването; контрола и безопасността на морското корабоплаване; наблюдението за борба със замърсяването; организирането, финансирането и изпълнението на присъдите за лишаване от свобода; събирането на данни, които да се използват за публични цели въз основа на законово задължение за разкриване на въпросните данни, което е наложено на съответните предприятия.

#### Чрез държавни ресурси на държавата членка

✓ Включва всички ресурси на публичния сектор на различни нива – национално, областно, общинско, публични и частни компании (проверка за вменяване).

✓ Страна на произход - дали помощта е от публичен произход (публични средства, вж. Закона за публичните финанси и Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор); помощта, предоставена пряко или косвено чрез държавни ресурси и която се дължи на държавата, може да представлява държавна помощ.

✓ „Публични средства“ са всички средства, които се събират, получават, съхраняват, разпределят и разходват от организациите от публичния сектор (ДР, пар. 1, т. 1 ЗФУКПС).

✓ Държавните ресурси включват всички ресурси на публичния сектор, включително ресурси на други органи в държавата (децентрализирани, федерални, регионални или други) и при определени обстоятелства – ресурси на частни органи.

✓ Държавни ресурси под всякаква форма: безвъзмездна помощ (средствата по ЕСИФ, вж. Закон за управление на средствата от европейските структурни и инвестиционни фондове, Закон за подпомагане на земеделските производители); данъчни облекчения; субсидиране на лихви; продажба на публична собственост под пазарни цени; действия, които не почиват на пазарните принципи.

*Case C-379/98, Case T-67/94, Case C-66/02, Case C-81/10*

#### Селективност

*Мярката поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“*

✓ Дали публичната помощ дава предимство по избирателен начин на определени предприятия или категории предприятия или на определени икономически сектори: общите мерки, които са ефективно отворени за всички предприятия, работещи в една държава от ЕС на равни начала, не са избирателни.

✓ Въпреки това, за да имат мерките действително общ характер, те не трябва да бъдат с намален обхват от фактори, които ограничават тяхното практическо въздействие.

*Case C-387/92, Joint cases C-78/08 to C080/08, Joint Cases C-106/09 – C-107/09, Joint cases C-106-120/87*

### **Предоставяне на предимство**

*„Всяка икономическа полза, която дадено предприятие не би получило при нормални пазарни условия“*

- ✓ Проверка за нормални пазарни условия.
- ✓ Проверка за всички потенциални получатели на помощ.
- ✓ **При предимство** - дали е получена икономическа изгода: налице е предимство, когато финансовото състояние на дадено предприятие се подобри в резултат на държавна намеса при условия, различни от нормалните пазарни условия.
- ✓ **Не е налице предимство ако:** може да се докаже, че е платена обичайна пазарната цена.

Case C-88/03, Joint cases C-78/08 –C-80/08, Case C-148/04, Case C-66/02, Case C-74/16, Case C-20/15, Case C-241/94, **Case C-6/12**, Case C-487/06, др.

**Съединени дела C-106/09 P и C-107/09 Европейска комисия (C-106/09 P), Кралство Испания (C-107/09 P) срещу Government of Gibraltar и Обединеното кралство** [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0106\\_SUM&from=BG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0106_SUM&from=BG)

Съдът е установил, че определената от съответната държава членка референтна система, макар да е основана на критерии от общ характер, на практика дискриминира дружествата, които се намират в съпоставимо положение от гледна точка на целта на данъчната реформа, което води до предоставянето на **избирателно предимство на офшорните дружества**.

Във връзка с това Съдът е установил, че необлагането на офшорните дружества не е случайна последица от режима, а е неизбежно следствие от това, че базата за определяне на данъка изрично е приета по такъв начин, **че офшорните дружества да нямат данъчна основа**.



#### Потенциално засягане на конкуренцията и търговията в рамките на ЕС

- ✓ Обикновено се приема, че предимството, което е предоставено на дадено предприятие, осъществяващо дейност на отворен за конкуренция пазар, нарушава конкуренцията и също така може да засегне търговията между държавите членки
- ✓ Няма засягане на конкуренцията при нелиберализиран/ монополен пазар
- ✓ **Влияние върху търговията и конкуренцията** — независимо дали икономическата дейност нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, като благоприятства определени предприятия или производството на определени стоки и само доколкото това засяга търговията между държави от ЕС.
- ✓ Мярка, предоставена от държавата, се счита, че нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, когато може да подобри конкурентната позиция на получателя в сравнение с други предприятия, с които се конкурира.
- ✓ Не е необходимо да се установи, че помощта има действително въздействие върху търговията между държавите от ЕС, а само дали може да повлияе на такава търговия.

## **4. Изключения от забраната, съгласно чл. 107, паграф 2 и 3 ДФЕС.**

### **Данъчни мерки, свързани с COVID-19**

**(Съобщения на Европейската комисия 2020/С 911/01 и 2020 /С 112/01).**



Много ограничени изключения за постигане на целите на данъчната политиката:  
Социални, слабо развити региони, преодоляването на сериозни затруднения в икономиката

**Може да се считат за съвместими ex lege – чл. 107, параграф 2. За съвместими с вътрешния пазар се считат:**



а) помощи със социален характер, предоставени на отделни потребители при условие, че тези помощи се предоставят без да се прави разграничение по отношение на произхода на засегнатите стоки (възрастни хора, деца, хора с увреждания);

б) помощи за отстраняване на щети, причинени от природни бедствия или други извънредни събития;

в) помощи, предоставени на икономиката в отделни региони на Федерална република Германия, които са засегнати от разделението на Германия, доколкото тези помощи са необходими, за да се компенсират икономическите затруднения, предизвикани от това разделение. Пет години след влизането в сила на Договора от Лисабон, Съветът, по предложение на Комисията, може да приеме решение за отмяна на настоящата буква.

Държавата членка нотифицира ЕК за намеренията си да въведе мерки, в съответствие с горните разпоредби, като ЕК след преглед оторизира мерките.

Case C-301/96. Federal Republic of Germany v Commission of the European Communities.  
ECLI:EU:C:2003:509 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-301/96>

C-278/00 Hellenic Republic v Commission of the European Communities ECLI:EU:C:2004:239 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-278/00>  
Стеснително тълкуване на разпоредбите

4/24/2021



**Дискреционни правомощия на ЕК, с възможност да се считат за съвместими (не се изключват автоматично, но могат да бъдат оторизирани/оценени от ЕК) – чл. 107, параграф 3. За съвместими с вътрешния пазар могат да се приемат:**

а) помощите за насърчаване на икономическото развитие на региони, където жизненото равнище е необичайно ниско или където има високо равнище на непълна заетост, както и на регионите, посочени в член 349, като се вземе предвид структурната, икономическата и социалната ситуация в тях;

б) помощите за насърчаване изпълнението на важен проект от общоевропейски интерес или за преодоляването на сериозни затруднения в икономиката на държава членка;

в) помощите, които имат за цел да улеснят развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони, доколкото тези помощи не засягат по неблагоприятен начин условията на търговия до степен, която противоречи на общия интерес;

г) помощите за насърчаване на културата и опазване на наследството, доколкото тези помощи не засягат условията на търговия и конкуренция в рамките на Съюза в степен, противоречаща на общия интерес;

д) такива други видове помощи, каквито могат да бъдат определени с решение на Съвета, по предложение на Комисията

С оглед на правната сигурност ЕК издава насоки с критериите, които използва, за да оцени дали една държавна помощ е съвместима, напр. Насоки за регионална помощ [https://www.investbg.government.bg/files/useruploads/files/c209-nasoki\\_za\\_regionalna\\_pomosht\\_regional\\_aid-2014-2020\\_bg.pdf](https://www.investbg.government.bg/files/useruploads/files/c209-nasoki_za_regionalna_pomosht_regional_aid-2014-2020_bg.pdf)

Joined cases 62/87 and 72/87. ECLI:EU:C:1988:132 Exécutif régional wallon and SA Glaverbel v Commission of the European Communities  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=62/87&language=en>

Case 730/79. Philip Morris Holland BV v Commission of the European Communities. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61979CJ0730>

4/24/2021

❖ **Държавни помощи за борба с Covid-19 – чл. 107(2)(б) & чл. 107(3)(б)**

❖ Данъчни мерки, свързани с COVID-19 (Съобщения на Европейската комисия 2020/С 911/01 и 2020 /С 112/01)

❖ **ЗАКОН ЗА МЕРКИТЕ И ДЕЙСТВИЯТА ПО ВРЕМЕ НА ИЗВЪНРЕДНОТО ПОЛОЖЕНИЕ, ОБЯВЕНО С РЕШЕНИЕ НА НАРОДНОТО СЪБРАНИЕ ОТ 13 МАРТ 2020 г. И ЗА ПРЕОДОЛЯВАНЕ НА ПОСЛЕДИЦИТЕ (ЗАГЛ. ДОП. – ДВ, БР. 44 ОТ 2020 г., В СИЛА ОТ 14.05.2020 г.) (Обн. ДВ. бр. 28 от 24 Март 2020 г., изм. и доп. ДВ. бр. 34 от 9 Април 2020 г., доп. ДВ. бр. 38 от 24 Април 2020 г., изм. и доп. ДВ. бр. 44 от 13 Май 2020 г., доп. ДВ. бр. 55 от 19 Юни 2020 г., изм. ДВ. бр. 60 от 7 Юли 2020 г.)**

Какво се случи?



❖ До отмяната на извънредното положение давността по ДОПК спира да тече, така също абсолютният давностен срок за погасяване на публичните вземания по ДОПК няма да се прилага.

4/24/2021

## **5. Правилата de minimis и общ регламент за групово освобождаване**



4/24/2021

**Актуалното е, че не бива да се подценяват възможностите, които предоставят регламентите за помощта „de minimis“ и Общият регламент за групово освобождаване за държавите членки, тъй като срокът за тяхното прилагане се удължава с три години – до 31 декември 2023 г.**

Регламент (ЕС) 2020/972 на Комисията от 2 юли 2020 г. за изменение на Регламент (ЕС) №1407/2013 по отношение на удължаването на срока на неговото действие и за изменение на Регламент (ЕС) №651/2014 по отношение на удължаването на срока на неговото действие и съответни промени. *OJ L 215, 7.7.2020, p. 3 – 6.*

4/24/2021



#### Член 109 ДФЕС

✓ Съветът, по предложение на Комисията и след консултация с Европейския парламент, може да приема подходящи регламенти за прилагането на членове 107 и 108 и в частност може да определя условията, при които се прилага член 108, параграф 3, както и категориите помощи, които са изключени от тази процедура.

✓ Регламент (ЕС) 2015/1588 на Съвета от 13 юли 2015 г. относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към определени категории хоризонтална държавна помощ.

✓ Европейската комисия упражнява само последващ контрол (ex-post).

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/ip\\_20\\_1247](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/ip_20_1247)

4/24/2021

## Предизвикателства от Covid-19 2 юли 2020г.



- ✓ Валидността на някои от правилата за държавна помощ, приети като част от инициативата за модернизирани на държавната помощ от 2012 г., предстои да изтече в края на 2020 г.

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/ip\\_20\\_1247](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/ip_20_1247)

**Внимание!** Срокът на прилагане на регламенти (ЕС) № 1407/2013 и (ЕС) № 651/2014 се удължава с три години до 31 декември 2023 г.

- ✓ Комисията реши да се направят определени целеви корекции на съществуващите правила с оглед смекчаване на икономическото и финансовото въздействие на коронавирусната епидемия върху компаниите.

- ✓ РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2020/972 НА КОМИСИЯТА от 2 юли 2020 година за изменение на Регламент (ЕС) № 1407/2013 по отношение на удължаването на срока на неговото действие и за изменение на Регламент (ЕС) № 651/2014 по отношение на удължаването на срока на неговото действие и съответни промени *OJ L 215, 7.7.2020, p. 3–6*

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L\\_.2020.215.01.0003.01.ENG&toc=OJ%3AL%3A2020%3A215%3ATOC](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2020.215.01.0003.01.ENG&toc=OJ%3AL%3A2020%3A215%3ATOC)

4/24/2021

# De Minimis

**Помощ „de minimis“** приема се, че не нарушава и не застрашава конкуренцията или има незначително въздействие върху нея поради своя минимален размер – **не е държавна помощ**

- Регламент (ЕС) № 1407/2013 на Комисията от 18 декември 2013 година относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към помощта de minimis текст от значение за ЕИП *OJ L 352, 24.12.2013, p. 1–8* и Регламент (ЕО) № 994/98 на Съвета от 7 май 1998 година по прилагането на членове 92 и 93 от Договора за създаване на Европейската общност към някои категории хоризонтална държавна помощ

- в общия случай, таванът на помощта е левовата равностойност на 200 000 евро (391 166 лева)
- едно и също предприятие може да получи помощ de minimis, до максималния таван, от една държава членка за всеки период от три години

C-197/11 ECLI:EU:C:2013:288 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-197/11&language=BG>

C-74/16 ECLI:EU:C:2017:496 <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-74/16&language=BG>

### Вземания за неправомерно получена минимална помощ

**чл. 37 ЗДП** (1) *Неправомерно получената минимална помощ или помощ, освободена от задължението за уведомяване с акт на Съвета на Европейския съюз или на Европейската комисия, представлява публично вземане, което се установява от администратора на помощ чрез издаване на акт за установяване на публичното вземане по реда на Административнопроцесуалния кодекс.*

(2) *Вземанията по издадените актове по ал. 1 подлежат на събиране по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс от органите на Националната агенция за приходите.*

(3) *Администраторът на помощ, издал акт по ал. 1, е длъжен в срок до три работни дни от издаването на акта да информира министъра на финансите, съответно министъра на земеделието, храните и горите, освен когато издател на акта е съответният министър.*

4/24/2021



Регламент (ЕС) № 651/2014 на Комисията от 17 юни 2014 година за обявяване на някои категории помощи за съвместими с вътрешния пазар в приложение на членове 107 и 108 от Договора Текст от значение за ЕИП *OJ L 352, 24.12.2013, p. 1–8*

„Общ регламент за групово освобождаване“ е освобождаването от задължение за предварително уведомяване по чл. 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз при предоставяне на определени категории държавни помощи в съответствие с регламенти на Европейската комисия, приети на основание чл. 1 от Регламент (ЕС) 2015/1588 на Съвета от 13 юли 2015 г. относно прилагането на членове 107 и 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз към определени категории хоризонтална държавна помощ (ОВ, L 248/1 от 24 септември 2015 г.), включително техните изменения и допълнения, с изключение на регламент за минимална помощ и регламентите в областта на земеделието, развитието на селските райони, горското и ловното стопанство и рибарството.

4/24/2021

## 6. Контролна система за държавна помощ – чл. 108 ДФЕС

4/24/2021

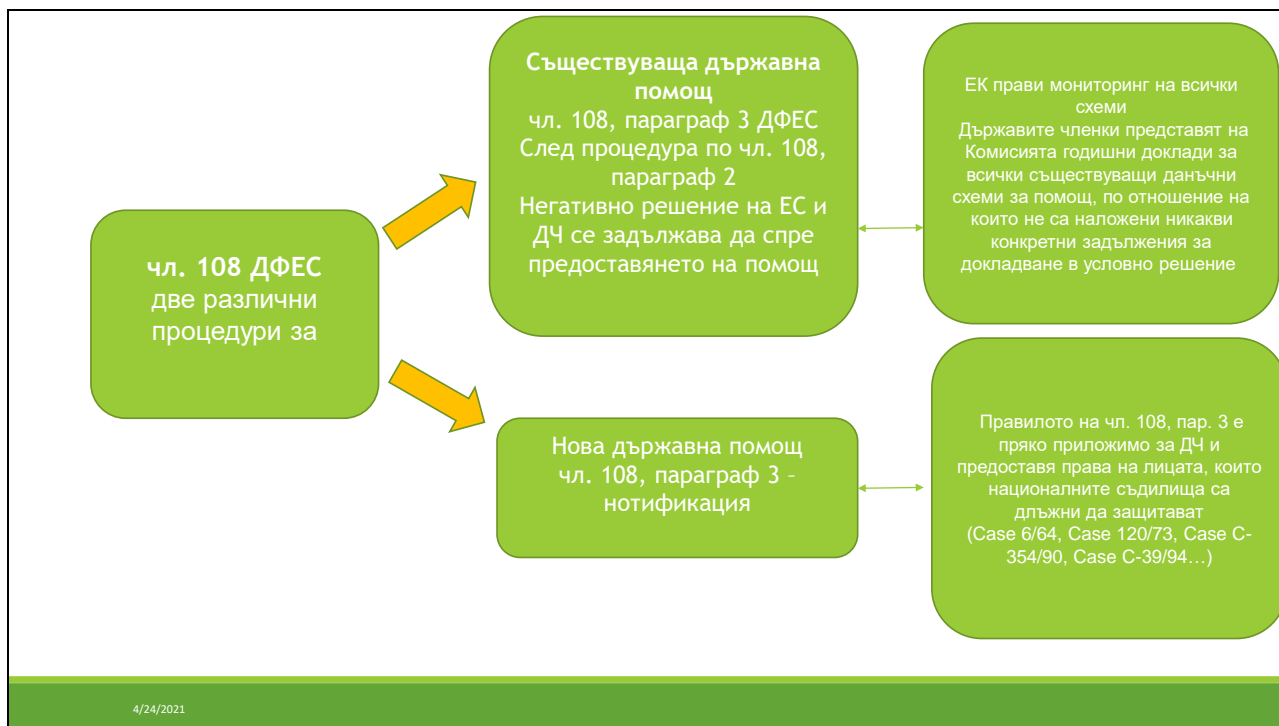


Правна рамка: Член 108 ДФЕС и Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз установява базовите процедурни правила по отношение на прилагането на чл. 107 и по-специално на задължението на държавата членка да нотифицира/уведоми ЕК за всеки свой план за предоставяне на държавни помощи, преди осъществяването на този план, както и привеждането в действие на съответната мярка за помощ след одобрение на ЕК (*OJ L 248, 24.9.2015, p. 9–29*)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32015R1589>

❖ чл. 108 ДФЕС дава на ЕК правото да решава дали предлаганата мярка за помощ отговаря на изискванията за освобождаване или дали държавата членка следва да отмени или измени тази помощ.

❖ чл. 108, параграф „1. Комисията, в сътрудничество с държавите-членки държи под постоянно наблюдение всички системи за предоставяне на помощи, съществуващи в тези държави. Тя предлага на последните всички подходящи мерки, които са необходими за последователно развитие или функциониране на вътрешния пазар.“



**C-6/12 Request for a preliminary ruling from the Korkein hallinto-oikeus**  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=4177E6F24476DF6DF2C5DBE37FD80B0E?text=&docid=139759&pageIndex=0&doclang=BG&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9501718>

*„Член 108 ДФЕС въвежда различни процедури в зависимост от това дали помощта е съществуваща или нова. Макар в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС за новата помощ да трябва да бъде направено предварително уведомление до Комисията и тази помощ да не може да бъде приведена в действие, преди процедурата да завърши с окончателно решение, то в съответствие с член 108, параграф 1 ДФЕС съществуващата помощ може да бъде правомерно прилагана, докато Комисията не е установила нейната несъвместимост (Решение от 29 ноември 2012 г. по дело Кремиковци, C-262/11, точка 49 и цитираната съдебна практика).*

*В рамките на тази система за контрол Комисията и националните юрисдикции имат различни отговорности и упражняват различни правомощия (Решение от 9 август 1994 г. по дело Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Recueil, стр. I-3829, точка 14)*

*Макар Комисията да е задължена да провери съвместимостта на планираната помощ с вътрешния пазар дори когато държавата членка нарушава забраната, предвидена в член 108, параграф 3, последно изречение ДФЕС, за привеждане в действие на мерките за помощи, в подобна хипотеза националните юрисдикции следят само за спазване на правата на правните субекти до окончателното решение на Комисията при евентуално незначително отстраняване от страна на държавните органи на тази забрана (вж. в този смисъл Решение от 12 февруари 2008 г. по дело CELF и ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Сборник, стр. I-469, точка 38 и цитираната съдебна практика).“*

4/24/2021

**Член 108, параграф 2.** Ако Комисията, след като е уведомила всички заинтересовани страни да представят своите мнения, установи, че помощта, предоставена от държавата или чрез ресурси на държавата, е **несъвместима с вътрешния пазар** в съответствие с член 107, или че тази **помощ е била използвана не по предназначение**, тя взема решение, че съответната държава-членка е задължена да отмени или измени тази помощ в срок, който Комисията определя.

Ако съответната държава не се съобрази с това решение в определения срок, Комисията или всяка друга заинтересована държава може, чрез дерогация от разпоредбите на членове 258 и 259, **да отнесе въпроса пряко до Съда на Европейския съюз.**

По искане на държава-членка, Съветът с единодушие може да реши, че помощта, която държавата предоставя или има намерение да предостави, се счита за съвместима с вътрешния пазар, като изключение от разпоредбите на член 107 или от предвидените в член 109 регламенти, ако такова решение може да бъде оправдано с извънредни обстоятелства.

Що се отнася до въпросната помощ, ако Комисията вече е започнала процедурата, предвидена в първа алинея от настоящия параграф, фактът, че заинтересованата държава е отправила искане до Съвета води до суспендирането на тази процедура, докато Съветът вземе отношение по въпроса.

Ако Съветът не е изразил отношението си в срок от три месеца от подаването на молбата, Комисията се произнася по случая.



Case T-230/94 Frederick Farrugia v Commission of the European Communities ECLI:EU:T:1996:40  
Case C-378/00 Commission of the European Communities v European Parliament and Council of the European Union. ECLI:EU:C:2003:42

4/24/2021

✓ **Член 108, параграф 3.** Комисията следва да бъде информирана в разумен срок, който да ѝ даде възможност да представи своето становище по отношение **на всякакви планове за предоставянето или изменението на помощта**. Ако тя счита, че такъв план е несъвместим с вътрешния пазар, като се позовава на член 107, тя без забавяне започва процедурата, предвидена в параграф 2. Заинтересованата държава-членка не може да започне прилагането на предложените мерки, докато тази процедура не доведе до постановяването на окончателно решение.

**Участници:** Европейска комисия, Съда на ЕС и Общия съд и националните съдилища  
Решението на ЕК подлежи на контрол от Общия съд, а неговото решение оспорено пред Съда на ЕС

✓ **Член 108, параграф 4.** Комисията може да приема регламенти относно категориите държавни помощи, за които Съветът е определил, в съответствие с член 109, че могат да бъдат освободени от процедурата, предвидена в параграф 3 от настоящия член.

4/24/2021





## Процедури по уведомяване и разрешаване

Принцип на „предварително разрешаване“ на мерки за помощ

### ПРАВИЛОТО:

- ❖ държавата членка предварително уведомява („предварително уведомяване“) ЕК за всяко планирано предоставяне на държавна помощ, като няма право да я предоставя преди да получи разрешение на ЕК („принцип на възбрана“).
- ❖ ЕК преценява съгласно правилата на чл. 107 от Договора дали мярката е *съвместима с общия пазар*.
- ❖ държавата членка не може да предостави държавна помощ, ако не е уведомила ЕК за нея и не е получила съответно разрешение
- ❖ предоставена без одобрение на ЕК помощ се счита за „*неправомерна*“.

4/24/2021

### ИЗКЛЮЧЕНИЕ от задължението за уведомяване на ЕК се допуска в два случая:

- ❖ при минимална помощ – Правилото de minimis
- ❖ при помощ, попадаща в обхвата на т.нар. групово освобождаване
- ✓ Министърът на финансите информира Европейската комисия за предоставянето на държавни помощи, попадащи в обхвата на общ регламент за групово освобождаване или освободени от задължението за уведомяване с акт на Съвета на Европейския съюз или на Европейската комисия, по реда, предвиден в приложимите актове на Европейския съюз.
- ✓ Контролът за съответствие на предоставянето на минималните помощи или помощи, освободени от задължението за уведомяване с актове на Европейския съюз по прилагането на чл. 107 и 108 от ДФЕС, се осъществява от съответния администратор на помощ.

4/24/2021

---

При наличие на ДП, държавата членка е длъжна да уведоми ЕК (нотификация) чл. 108 (3) ДФЕС

✓ Държавата членка не може да прилага мерките преди официално решение на ЕК

✓ Освобождаване от общото правило за уведомяване

- мерки в рамките на схема, вече одобрена от ЕК
- мерки в обхвата на Общия регламент за групово освобождаване (ОРГО – Регламент (ЕС) 651/2014)
- мерки в обхвата на Решение на ЕК относно УОИИ (за прилагане на чл. 106 (2) ДФЕС)

В съответствие с изискванията на член 108, параграф 3 ДФЕС, помощта може да бъде предоставена само след като Европейската комисия разреши схемата.

Следователно държавата членка следва да изпълни задължението, предвидено в член 108, параграф 3 ДФЕС.

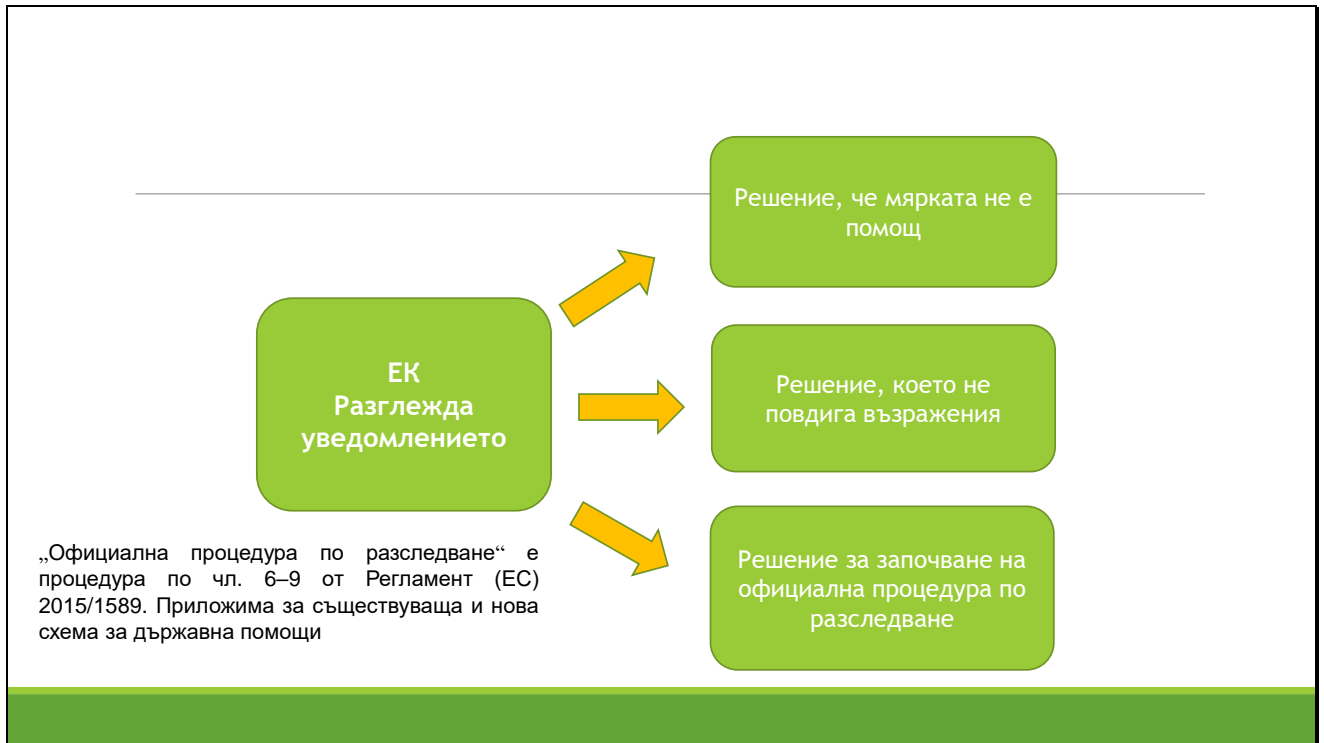


---

### Процедура по уведомяване на ЕК (обща правила - Регламент (ЕС) 1589/2015)

❖ Администратор → МФ → Постоянно представителство → Европейска комисия

❖ Помощта не се въвежда в действие преди Решение на ЕК



**ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА НЕПРАВОМЕРНА И НЕСЪВМЕСТИМА ДЪРЖАВНА ПОМОЩ ПО РЕШЕНИЕ НА ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ. ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА НЕПРАВИЛНО ИЗПОЛЗВАНА ДЪРЖАВНА ПОМОЩ – чл. 38–39 ЗДП**

**Процедура по отношение на неправомерна помощ** („Неправомерна държавна помощ“ е държавна помощ, която е предоставена в нарушение на чл. 108, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз)

❖ ЕК може по собствена инициатива да разглежда информация от всякакъв източник по отношение на твърдяна неправомерна помощ.

❖ ЕК разглежда жалба, подадена от заинтересована страна.



4/24/2021

---

**❖ Решение за възстановяване**

❖ Акт за установяване на публично вземане по реда на Административнопроцесуалния кодекс (чл. 165–166 ДОПК).

❖ Публично държавно/общинско вземане по смисъла на чл. 162, ал. 2, т. 6 ДОПК и подлежи на изпълнение по реда на ДОПК (**чл. 6 ЗДП**)

❖ Доброволно изпълнение и/или принудително събиране.

❖ Принудително събиране от органите на Националната агенция за приходите.



## БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!

Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова  
Стопански факултет, Софийски университет  
„Св. Климент Охридски“  
Катедра „Икономика и управление по отрасли“  
„Св. Климент Охридски“

e-mail: [mihajlova@uni-sofia.bg](mailto:mihajlova@uni-sofia.bg)

e-mail: [s.mihaylova@feb.uni-sofia.bg](mailto:s.mihaylova@feb.uni-sofia.bg)  
mobile: +359 888 859229

4/24/2021

## Държавни помощи: приложимост спрямо данъчни мерки<sup>146</sup>

Въпросът за държавните помощи е въпрос на конкурентното право на Европейския съюз (ЕС)<sup>147</sup>. От фундаментално значение е конкурентите да оперират на еднаква основа във вътрешния пазар. При наличието на свободна търговия между държавите членки на ЕС и отваряне на публичните услуги за конкуренция, националните власти понякога използват публичните ресурси, за да промотират определени икономически дейности или да защитят националните индустрии и производства, като предоставят т. нар. „държавни помощи“ . В широк смисъл „държавна помощ“ е финансовото подпомагане от държава членка, облагодетелстващо определени предприятия или дейности, с възможност конкуренцията да бъде нарушена и да се въздейства върху търговията между държавите членки.

ДФЕС регламентира режима за държавни помощи в ЕС в чл. 107–109:

### „Член 107 (предишен член 87 от ДЕО)

1. Освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.

2. За съвместими с вътрешния пазар се считат:

- а) помощи със социален характер, предоставени на отделни потребители при условие, че тези помощи се предоставят, без да се прави разграничение по отношение на произхода на засегнатите стоки;
- б) помощи за отстраняване на щети, причинени от природни бедствия или други извънредни събития;
- в) помощи, предоставени на икономиката в отделни региони на Федерална република Германия, които са засегнати от разделението на Германия, доколкото тези помощи са необходими, за да се компенсират икономическите затруднения, предизвикани от това разделение. Пет години след влизането в сила на Договора от Лисабон, Съветът, по предложение на Комисията, може да приеме решение за отмяна на настоящата буква.

3. За съвместими с вътрешния пазар могат да се приемат:

- а) помощите за насърчаване на икономическото развитие на региони, където жизненото равнище е необичайно ниско или където има високо равнище на непълна заетост, както и на регионите, посочени в член 349, като се вземе предвид структурната, икономическата и социалната ситуация в тях;
- б) помощите за насърчаване изпълнението на важен проект от общоевропейски интерес или за преодоляването на сериозни затруднения в икономиката на държава членка;
- в) помощите, които имат за цел да улеснят развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони, доколкото тези помощи не засягат по неблагоприятен начин условията на търговия до степен, която противоречи на общия интерес;

---

<sup>146</sup> Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова

<sup>147</sup> Вж. по този въпрос **Стойнев, И.** Правен режим за защита на конкуренцията в ЕС. Том I. Антикартелно право. С., Сиела, 2018. **Weatherill, S.** Cases and Materials on EU Law. Twelfth Edition. Oxford University Press, 2016. **Craig, P., de Búrca, G.** EU Law. Text, Cases, and Materials. 6th ed. Oxford University Press, 2015. **Lang, M. Pistone, P., Schuch, J., Strainger, C.** Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 5<sup>th</sup> ed. Linde, 2018.

- г) помощите за насърчаване на културата и опазване на наследството, доколкото тези помощи не засягат условията на търговия и конкуренция в рамките на Съюза в степен, противоречаща на общия интерес;
- д) такива други видове помощи, каквито могат да бъдат определени с решение на Съвета, по предложение на Комисията.

#### **Член 108 (предишен член 88 от ДЕО)**

1. Комисията, в сътрудничество с държавите членки държи под постоянно наблюдение всички системи за предоставяне на помощ, съществуващи в тези държави. Тя предлага на последните всички подходящи мерки, които са необходими за последователно развитие или функциониране на вътрешния пазар.

2. Ако Комисията, след като е уведомила всички заинтересовани страни да представят своите мнения, установи, че помощта, предоставена от държавата или чрез ресурси на държавата, е несъвместима с вътрешния пазар в съответствие с член 107, или че тази помощ е била използвана не по предназначение, тя взема решение, че съответната държава членка е задължена да отмени или измени тази помощ в срок, който Комисията определя.

Ако съответната държава не се съобрази с това решение в определения срок, Комисията или всяка друга заинтересована държава може, чрез дерогация от разпоредбите на членове 258 и 259, да отнесе въпроса пряко до Съда на Европейския съюз.

По искане на държава членка, Съветът с единодушие може да реши, че помощта, която държавата предоставя или има намерение да предостави, се счита за съвместима с вътрешния пазар, чрез дерогация от разпоредбите на член 107 или от предвидените в член 109 регламенти, ако такова решение може да бъде оправдано с извънредни обстоятелства. Що се отнася до въпросната помощ, ако Комисията вече е започнала процедурата, предвидена в първа алинея от настоящия параграф фактът, че заинтересованата държава е отправила искане до Съвета води до спирането на тази процедура, докато Съветът вземе отношение по въпроса.

Ако Съветът не е изразил отношението си в срок от три месеца от подаването на молбата, Комисията се произнася по случая.

3. Комисията следва да бъде информирана в разумен срок, който да ѝ даде възможност да представи своето становище по отношение на всякакви планове за предоставянето или изменението на помощта. Ако тя счита, че такъв план е несъвместим с вътрешния пазар, като се позовава на член 107, тя без забавяне започва процедурата, предвидена в параграф 2. Заинтересованата държава членка не може да започне прилагането на предложените мерки, докато тази процедура не доведе до постановяването на окончателно решение.

4. Комисията може да приема регламенти относно категориите държавни помощи, за които Съветът е определил, в съответствие с член 109, че могат да бъдат освободени от процедурата, предвидена в параграф 3 от настоящия член.

#### **Член 109 (предишен член 89 от ДЕО)**

Съветът, по предложение на Комисията и след консултация с Европейския парламент, може да приема подходящи регламенти за прилагането на членове 107 и 108 и в частност може да определя условията, при които се прилага член 108, параграф 3, както и категориите помощи, които са изключени от тази процедура.“

Следва да се има предвид, че тъй като държавните помощи могат да нарушат конкуренцията между компаниите в държавите членки и да засегнат икономиката, Европейската комисия (ЕК)<sup>148</sup>:

- **наблюдава държавните помощи в данъчните мерки**, които в последните години са многобройни и с тенденция към нарастване;
- има **изключителното правомощие да разрешава** предоставянето на държавни помощи;
- **извършва оценка на съвместимостта** на държавните помощи с общия пазар на основата на препратените от министъра на финансите уведомления за държавна помощ;
- **извършва разследвания** и по собствена инициатива или по жалба на предприятие, което твърди, че на негов конкурент е предоставена незаконна държавна помощ;
- заедно с националните органи в областта на конкуренцията **пряко прилага правилата на ЕС за конкуренция** (чл. чл. 101 – 109 от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС)) с цел по-добро функциониране на пазарите на Съюза чрез гарантиране на равнопоставеност и лоялна конкуренция между предприятията въз основа на техните способности;
- **отговорна е за спазването на европейските правила** в областта на държавните помощи – в частност в данъчните мерки, като част от общия режим за правилата на конкуренцията в ЕС;
- **защитава конкуренцията**, а държавите членки избират инструментите за подкрепа, съответстващи на възприетите от тях политики в данъчното облагане.

Съгласно учредителните договори принципът на предоставената (делегираната) компетентност определя границите на компетентност на Съюза. Принципите на субсидиарност и на пропорционалност регламентират упражняването на тази компетентност (чл. 5, §1 от Договора за ЕС (ДЕС)). По принцип данъчното облагане не е споменато сред компетенциите, предоставени от държавите членки на ЕС (чл. 3–6 ДФЕС) – то си остава в компетентността на държавата членка, а институциите на ЕС интервенират в областта на данъчното облагане в рамките на споделената компетентност по чл. 4, §2, б. „а“ ДФЕС досежно мерки на вътрешния пазар в рамките на позитивната данъчна интеграция.<sup>149</sup> **Позитивната данъчна интеграция**, от своя страна, води до приемането на общи хармонизационни правила на европейско ниво от страна на европейския законодател на основата на учредителните договори. Тя замества съществуващите национални правила с наднационалното право във формата на директиви в областта на прякото данъчно облагане, като контролът по приложението им попада в юрисдикцията на Съда на Европейския съюз (СЕС).

Що се отнася до **негативната данъчна интеграция**, тя се базира на основните забрани, предвидени в ДФЕС, в които влизат *забраната за държавните помощи* (чл. 107, §1 ДФЕС – данъчни облекчения) и *забраната за рестрикция на основните свободи* (свободно движение на стоки, хора, услуги и капитали, които имат ефект върху прякото данъчно облагане). Именно негативната данъчна интеграция, използвана активно в последните няколко години от ЕК и нейните интерпретации на забраната за държавни помощи, е във фокуса на настоящата статия, предвид последните дела в Съда на Европейския съюз и на Общия съд („сдилищата на Съюза“).

<sup>148</sup> Основната интернет страница, която съдържа информация за режима на държавните помощи, е на Генерална дирекция „Конкуренция“ на ЕК:[http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html).

<sup>149</sup> Вж. Вътрешен пазар, чл. 26 ДФЕС: ЕС приема мерките, предназначени за установяване или осигуряване на функционирането на вътрешния пазар, съгласно съответните разпоредби от Договорите.



Европейската комисия през последните години ползва като инструменти и негативната и позитивната данъчна интеграция, постигайки целите на стратегията си в областта на прякото корпоративно данъчно облагане.

Само ще напомним, че координирането на политиките на държавите членки в областта на корпоративното пряко данъчно облагане се извършва чрез забраната за държавните помощи в чл. 107, §1 ДФЕС. Съгласно чл. 3 ДФЕС конкуренцията (държавните помощи) са в изключителната компетентност на Европейския съюз. Данъчната координация, в най-широк смисъл, обхваща всички инициативи, които преследват основната цел за интегриране и координиране на данъчните системи на държавите членки, съответно за създаване на равнопоставени условия на вътрешния пазар.

На ниво Европейски съюз са разработени незаконодателни актове (Soft Law) и са развити инициативи, които насърчават данъчната координация. Сред незаконодателните актове на първо място следва да се отбележи *Кодекса за поведение при данъчното облагане на предприятията*.<sup>150</sup> На второ място, това са различни *съобщения на Европейската комисия* (например, Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в чл. 107, §1 ДФЕС, като в него се разглеждат специфични въпроси, свързани с данъчните мерки – кооперации, предприятия за колективно инвестиране, данъчни амнистии, данъчни становища и споразумения, разпоредби за амортизация, режим с фиксирана данъчна основа за определена дейност, разпоредби за борба със злоупотребите, акцизи).<sup>151</sup>

Сред инициативите следва да се отбележат редица експертни форуми, като например Joint Transfer Pricing Forum<sup>152</sup>, Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation, др., в които България е активен участник.

Между другото, когато говорим за „трансферно ценообразуване“, съм изкушена да спомена, правейки малко отклонение, че най-сетне в действащото българско законодателство се въведе и легално определение на това понятие: „**трансферно ценообразуване**“ е ценообразуване по сделки между свързани лица“ (съгласно т. 9 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс<sup>153</sup> (ДОПК)). Що се отнася до трансферното ценообразуване и Проекта „BEPS<sup>154</sup>“, следва да се отбележи, че въпроси от тази област са адресирани в мерки 1, 2, 4, 6 и 13 на Проекта. 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

---

<sup>150</sup> С цел да се ограничи вредната данъчна конкуренция. Кодексът за поведение не е правно обвързващ инструмент, но представлява политически ангажимент от страна на държавите членки за: преразглеждане, изменение или отмяна на съществуващи данъчни мерки, представляващи вредна данъчна конкуренция (ретроспективен процес); и въздържане от въвеждане на нови такива в бъдеще (запазване на мерките).

<sup>151</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4399786>;

<sup>152</sup> 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-тясното сътрудничество в областта на контрола на трансферните цени. Отзвук на Решенията на ЕК в областта на трансферното ценообразуване в: The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings U.S. Department of the Treasury White Paper – <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf> OECD Transfer Pricing Guidelines <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.

<sup>153</sup> Обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., посл. изм. доп. изм. и доп. ДВ, бр. 105 от 11 декември 2020 г.

<sup>154</sup> Организация за икономическо сътрудничество и развитие: <https://www.oecd.org/tax/beps/> – страницата посетена на 9 ноември 2020 г.).

трансферното ценообразуване в България – тази материя намира своята регулация в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и ДОПК.

Основните дефиниции, отнасящи се за трансферно ценообразуване – „свързани лица“, „контрол“, „пазарна цена“, „трансферни цени“ и „методи за определяне на пазарните цени“ – са включени в ДОПК. Именно в ДОПК се въвеждат и правила за изготвяне на документация за трансферно ценообразуване. Същевременно ЗКПО<sup>155</sup> в чл. 15, 16 и 17 регламентира правилата за трансферно ценообразуване, които са приложими както за юридическите, така и за физическите лица и едноличните търговци. Ето защо чл. 77 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица<sup>156</sup> (ЗДДФЛ) препраща към разпоредбите на ЗКПО (чл. 15 – 17 и чл. 155 – 157) и Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.<sup>157</sup> В ДОПК<sup>158</sup> се въведеха правила за изготвяне на документация за трансферно ценообразуване. До този момент данъчно задължените лица, особено тези, които са част от многонационални групи, изготвят документация за трансферно ценообразуване по свое желание, като следват: препоръките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, препоръките на Кодекса за поведение по отношение на документацията за трансферното ценообразуване за свързани предприятия в Европейския Съюз (EUTPD), както и Наръчника по трансферно ценообразуване на НАП в редакцията му от 2010 г. В чл. 116 от ДОПК е установено, че лицата, които сключват сделка със свързани лица, са длъжни да докажат в ревизионно производство съответствието ѝ с пазарната цена и причините за отклоняване от нея, включително чрез представяне на всички относими доказателства от чужбина. Правилото на чл. 116 от ДОПК е продиктувано от това, че поради особените връзки и отношения между свързаните лица, те могат да сключват сделки, които се отклоняват от нормалните пазарни условия, като най-често се уговарят цени, които са различни от цените, които биха били установени между несвързани лица при съпоставими условия. Отклонението в цените по сделките би могло да доведе до намаляване на данъчните задължения на лицата или до отклонение от данъчно облагане. Тежестта на доказване е за данъчно задълженото лице, но законодателството досега не съдържаеше правила относно начина на доказване на пазарния характер на условията по сделките между свързани лица. При липсата на ясно дефинирани изисквания към начина и необходимите данни и документи, които да доказват съответствие на условията по тези сделки с независимите пазарни отношения, в контролно производство органите по приходите могат да изискват цялата необходима за това информация, но за лицата срокът за осигуряване на документите може да се окаже крайно недостатъчен, разглежда в своя статия Десислава Калудова<sup>159</sup>.

<sup>155</sup> Обн. ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 21 от 12 Март 2021 г.

<sup>156</sup> Обн. ДВ, бр. 95 от 24 ноември 2006 г., доп. ДВ, посл. доп. ДВ, бр. 14 от 17 Февруари 2021 г.

<sup>157</sup> Обн. ДВ, бр. 70 от 29 август 2006 г.

<sup>158</sup> Регламентацията е базирана на Доклада по Мярка 13 „Документация за трансферно ценообразуване и отчети по държави“ от Плана за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (Base Erosion and Profit Shifting/BEPS), разработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, и Кодекса за поведение по отношение на документацията за трансферното ценообразуване за свързани предприятия в Европейския Съюз (EUTPD).

<sup>159</sup> Промените в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс – правила за изготвяне на документация за трансферно ценообразуване <https://www.tita.bg/free/taxes/645>

Следва да се отбележи, че Европейският съюз в момента води активна политика и по отношение на трети страни, като за целта изготвя т. нар. „черен списък“<sup>160</sup> на юрисдикциите, неказващи съдействие за данъчни цели (common EU list of non-cooperative jurisdictions).

В Съобщение на Европейската комисия до Европейския парламент и Съвета относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане се посочва, че се извършва оценка на тези трети страни въз основа на три критерия: прозрачност в сферата на данъчното облагане; добро управление и реална стопанска дейност; наличие на нулева ставка при корпоративния данък. По принцип попълването и поддържането на този „черен списък“ на ЕС е динамичен процес. Всички юрисдикции, включени в него, получават писмо, с което им се разяснява решението за включването им и се посочват мерки, които съответната държава може да предприеме с оглед изваждането ѝ от списъка. ЕК и държавите членки (в групата на „Кодекса за поведение“) следят юрисдикциите, които трябва да изпълнят ангажиментите си по списъка, като в същото време правят оценка дали други страни не следва да бъдат включени в „черния списък“ на ЕС. Европейската комисия, от своя страна, продължава открития диалог и взаимодействието със засегнатите юрисдикции като им предоставя техническа подкрепа и разяснения винаги, когато това е необходимо, като обсъжда данъчни въпроси от взаимен интерес.

ЕК през последните години разработи **пакет от мерки за прозрачност в данъчното облагане** като част от амбициозната си програма за борба с избягване на заплащането на данъци от предприятия и с вредната (нелоялната) данъчна конкуренция в ЕС. Основен елемент от този пакет от мерки за прозрачност в данъчното облагане бе **въвеждането на автоматичен обмен на информация**<sup>161</sup> **между държавите членки във връзка с техните данъчни становища.** Консолидираната версия на Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО<sup>162</sup> адресира именно тези въпроси.

За държавни помощи в класическия смисъл можем да говорим предимно в областта на преките данъци, тъй като те са в сферата на суверенитета на държавата членка, докато ЕС има координираща функция по отношение на прякото данъчно облагане посредством забраната за държавни помощи по чл. 107, §1 ДФЕС, както бе отбелязано по-горе.

**На първо място**, типичната форма на помощ чрез националното законодателство в областта на данъчното облагане се прилага по силата на закона (ex-lege) към група данъчни субекти, които отговарят на определени условия/изисквания, установени в правната норма с оглед на нейното действие (по време, по място и по отношение на лицата) – „general state aid“. В действащото българско законодателство данъчните стимули/облекчения, установени в ЗКПО, са: данъчни стимули, представляващи „de minimis“ или регионална държавна помощ; ускорена амортизация на някои видове активи, както и други данъчни стимули, предоставени в полза на някои видове образувания (социални и здравноосигурителни планове, селскостопански производители, предприятия, наемащи хора с увреждания).

<sup>160</sup> Последният **Списък на ЕС на юрисдикциите, неказващи съдействие за данъчни цели**, е приет от Съвета на 6 октомври 2020 г. и включва: Американска Самоа, Ангила, Барбадос, Фиджи, Гуам, Палау, Панама, Самоа, Тринидад и Тобаго, Американски Вирджински острови, Вануату, Сейшелски острови: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/TXT/PDF/?uri=urisrv:OJ.C\\_.2020.331.01.0003.01.ENG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/TXT/PDF/?uri=urisrv:OJ.C_.2020.331.01.0003.01.ENG).

<sup>161</sup> **Минкова, Г.** Данъчна и осигурителна информация. Счетоводство, данъци и право. С., Труд и право, 2020, кн. 7, с. 60–70

<sup>162</sup> *OJ L 64, 11.3.2011, p. 1–12* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20200701>

Член 184 ЗКПО установява данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица по-висока от средната за страната, което се прилага под формата на минимална помощ по чл. 188 ЗКПО или под формата на помощ за регионално развитие по чл. 189 ЗКПО. Член 189б ЗКПО на свой ред регламентира данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани. Срокът на прилагане на одобрените от ЕК държавни помощи по ЗКПО е до края на 2020 г., в съответствие със законодателството на ЕС в областта на конкуренцията и многогодишната финансова рамка/програмен период 2014 – 2020 г.

В чл. 2, т. 9 от Закона за насърчаване на инвестициите<sup>163</sup> (ЗНИ) е установено, че насърчаването на инвестициите по този закон се извършва основно чрез данъчни облекчения по Закона за корпоративното подоходно облагане. Разпоредбите за насърчаване на инвестициите по глави трета и четвърта ЗНИ са в изпълнение на изискванията на Регламент (ЕС) № 651/2014 на Комисията от 17 юни 2014 г. за обявяване на някои категории помощи за съвместими с вътрешния пазар в приложение на членове 107 и 108 от Договора (ОВ, L 187/1 от 26 юни 2014 г.) и Регламент (ЕС) 2017/1084 на Комисията от 14 юни 2017 г. за изменение на Регламент (ЕС) № 651/2014 по отношение на помощите за пристанищните и летищните инфраструктури, праговете за уведомяване за помощи за култура и опазване на културното наследство и помощи за спортни и мултифункционални инфраструктури за отдих, както и относно схемите за регионална оперативна помощ за най-отдалечените региони и за изменение на Регламент (ЕС) № 702/2014 по отношение на изчисляването на допустимите разходи (ОВ, L 156/1 от 20 юни 2017 г.). Съгласно чл. 15 ЗНИ инвестициите, получили сертификат, насърчават и по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане, Закона за данък върху добавената стойност, Закона за насърчаване на заетостта и Закона за собствеността и ползването на земеделските земи, ако отговарят на предвидените в тях условия.

**Актуалното е,**<sup>164</sup> че не бива да се подценяват възможностите, които предоставят регламентите за помощта „de minimis“ и **Общият регламент за групово освобождаване за държавите членки**, тъй като срокът за тяхното прилагане се удължава с три години – до 31 декември 2023 г.<sup>165</sup>

Не на последно място, в ЗКПО е предвидена и ускорена амортизация (Accelerated depreciation), която е разрешена за някои видове активи, включително за машини и оборудване, чийто размер не трябва да надвишава 50%. Данъчното облекчение се прилага, ако са изпълнени определени условия. Що се отнася до приспадане на инвестиции (Investment deduction), то такава възможност не е установена в ЗКПО, като същото се отнася и за инвестиционния кредит (Investment credit).

Що се отнася до уредбата на другите преки подоходни данъци, то в чл. 48, ал. 6 ЗДДФЛ се установява, че данъкът върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец се преотстъпва в размер до 60 на сто на лица, регистрирани като земеделски стопани, за годишната данъчна основа от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция при условията на ЗКПО за преотстъпване на корпоративен данък под формата на данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани. В §13 от ПЗР на ЗДДФЛ е регламентирано, че данъчното облекчение по чл. 48, ал. 6 ЗДДФЛ може да се ползва до

<sup>163</sup> Обн. ДВ. бр.97 от 24 Октомври 1997г, посл. изм. и доп. ДВ. бр. 21 от 12 Март 2021г.

<sup>164</sup> Минкова, Г. Проблеми, възникващи в данъчното право като последица от извънредното положение. С., ИДП на БАН. Правна мисъл, 2020, кн. 2, с. 3–18

<sup>165</sup> Регламент (ЕС) 2020/972 на Комисията от 2 юли 2020 г. за изменение на Регламент (ЕС) №1407/2013 по отношение на удължаването на срока на неговото действие и за изменение на Регламент (ЕС) № 651/2014 по отношение на удължаването на срока на неговото действие и съответни промени. *OJ L 215, 7.7.2020, p. 3–6.*

31 декември 2020 г. само след постановяване на положително решение от ЕК за съвместимост с правилата в областта на държавните помощи. В исторически план, при условие, че ЕК постановеше положително решение до 31 март 2015 г., данъчното облекчение можеше да се приложи за 2014 г. Преотстъпването на авансови вноски за данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ на земеделските производители не се допускаше до датата на положителното решение на ЕК. В допълнение, в Глава четвърта „а“ от Закона за подпомагане на земеделските производители (ЗПЗП)<sup>166</sup> е разписана процедура по предоставяне на „Помощ под формата на отстъпка от стойността на акциза върху газьола, използван в първичното селскостопанско производство“.<sup>167</sup>

По отношение на данъка върху добавената стойност (ДДС) трябва да припомним, че **косвените данъци са хармонизирани на ниво ЕС чрез директиви**.<sup>168</sup> Данъчните облекчения се съдържат в самите директиви при режим на съвместима държавна помощ и не е необходимо да има нотификация от държавата членка. Възможно е косвен данък въобще да не се прецени като държавна помощ, като например чл. 211 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност<sup>169</sup> и респективно чл. 167а и чл. 167б от Закона за данък върху добавената стойност<sup>170</sup> (ЗДДС). Що се отнася до помощта „de minimis“, то разпоредби за нея се съдържат респективно в Глава двадесета „Инвестиционни проекти“ в разпоредбите на чл. 164 – 167 ЗДДС.

**На второ място**, действащ подход е помощта да бъде таргетирана чрез конкретни мерки спрямо конкретни лица. Този подход е познат като „**таргетирана държавна помощ**“ („targeted state aid“ – advanced transfer pricing agreements, tax rulings<sup>171</sup>, tax assessment notices issued by tax administrations<sup>172</sup>). Именно резултатите от такива подходи в държави членки, предизвикали лавина от дела срещу Решенията на ЕК в Общия съд на ЕС, инспирираха настоящето изследване и са представени по-долу. Прави впечатление, че в **последните години ЕК се фокусира върху „targeted state aid“ и върху издаваните от данъчните администрации данъчни становища**. Пример за това са делата на Ирландия, Люксембург и Нидерландия срещу Европейската комисия. Основният въпрос по тези дела беше дали по този начин ЕК се намесва в суверенитета на държавата членка по отношение на преките данъци, използвайки за основа на решенията си възможностите на негативната данъчна интеграция. В своите решения ЕК изтъква, че чрез оспорваните данъчни становища държавите са предоставили неправомерно държавна помощ в полза респективно на компаниите Amazon, Apple,

<sup>166</sup> Обн. ДВ, бр. 58 от 22 май 1998 г., изм. и доп. ДВ, бр. 63 от 17 юли 2020 г.

<sup>167</sup> Практика на Върховния административен съд: Решение № 9295 от 18.06.2019 г. по адм. д. № 9800/2018 на ВАС; Решение № 2958 от 25.02.2020 г. по адм. д. № 1008/2018 на ВАС; Решение № 4084 от 13.04.2020 г. по адм. д. № 4673/2019 на ВАС.

<sup>168</sup> Case C-460/07. ECLI:EU:C:2009:254 – Sandra Puffer v Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, т.70.

<sup>169</sup> OJ L 347, 11.12.2006, p. 1 – 118 консолидирана версия: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20200101>.

<sup>170</sup> Обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2021 г.

<sup>171</sup> Подробна информация за Tax rulings и разследванията на ЕК на: [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/tax\\_rulings/index\\_en.html](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html).

<sup>172</sup> Вж. относно *данъчните становища и споразумения* в: Известие на ЕК относно понятието за държавна помощ, посочено в чл. 107, §1 ДФЕС – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/bg/IP_15_5880) Комисията инициира задълбочено разследване на белгийската данъчна схема, прилагана при „свърхпечалба“: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_5578](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_5578), както и в Ирландия (Apple) – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923), Люксембург (Fiat, Amazon, McDonalds, Engie) – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5880), Нидерландия (Starbucks, IKEA) – [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_17\\_5343](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_5343).

Starbucks<sup>173</sup> и Fiat<sup>174</sup>, както и във връзка с белгийската данъчна схема, прилагана при „свърхпечалба“ в нарушение на чл. 108, §3 ДФЕС, и тази помощ е несъвместима с вътрешния пазар и следва да бъде възстановена на държавата членка от получателите по силата на чл. 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 г. за установяване на подробни правила за прилагането на чл. 108 ДФЕС.<sup>175</sup> Решенията на Общия съд на ЕС по дела T-778/16, *Ирландия с/у Комисия* и T-892/16, *Apple Sales International u Apple Operations Europe с/у Комисия* се оказват ключови по делото на Ирландия и американския технологичен гигант Apple срещу Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 г. относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple (*нотифицирано под номер C(2016)5605*).<sup>176</sup>

Между другото, още тук бих искала да направя уговорката, че подобен казус в България не може практически да възникне, т.е. вследствие на данъчно становище да бъде предоставена държавна помощ в полза на определено предприятие, тъй като – както от доктринална, така и от практическа гледна точка, а и с оглед на създадената съдебна практика – става въпрос за публичноправни обществени отношения. В подкрепа на това съждение излагам следните съображения:

*На първо място*, Конституцията на Република България постановява, че е в правомощията на Народното събрание (НС) да установява данъците само със закон. Член 84, т. 1 и т. 3 от Конституцията урежда, че НС приема, изменя, допълва и отменя законите, установява данъците<sup>177</sup> и определя размера на държавните данъци. Съгласно чл. 60 от Конституцията гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество, като **данъчни облекчения** и утежнения могат да се установяват **само със закон**.

*На второ място*, според общоприетата данъчноправна доктрина и съдебна практика, договорното начало в данъчното право е изключено, указанията и становищата на данъчната администрация не са източник на правото, а споразумението по чл. 20 на Административнопроцесуалния кодекс (АПК) не намира приложение в контекста на разглежданата проблематика.

*На трето място*, прилагат се и разпоредбите на Закона за държавните помощи (ЗДП)<sup>178</sup> и правилникът за прилагането му<sup>179</sup>, включително и разпоредбите на Закона за публичните финанси (ЗПФ).<sup>180</sup>

<sup>173</sup> Starbucks BV, Решение (ЕС) 2017/502 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Нидерландия в полза на Starbucks (нотифицирано под номер C(2015)7143) (Текст от значение за ЕИП) C/2015/7143, *OJ L 83*, 29.3.2017, p. 38 – 115.

<sup>174</sup> Fiat Finance and Trade Ltd (FFT), Решение (ЕС) 2016/2326 на Комисията от 21 октомври 2015 г. относно държавна помощ SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Люксембург в полза на Fiat (нотифицирано под номер C(2015) 7152) *OJ L 351*, 22.12.2016, p. 1 – 67.

<sup>175</sup> *OJ L 248*, 24.9.2015, p. 9 – 29.

<sup>176</sup> Съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, Европейска комисия (C-106/09 P).

<sup>177</sup> Вж. **Минкова, Г.** Данъците като конституционно задължение. Юридически сборник, Бургаски свободен университет, академично издателство, том XXVI, 2019; **Минкова, Г.** Данъчни задължения. С., Сиела, 2012, **Минкова, Г., Н. Чилова.** Помагало по данъчно право, С., Сиела, 2019, а по отношение на митата виж **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017

<sup>178</sup> Обн. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.

<sup>179</sup> Обн. ДВ, бр. 72 от 31 август 2018 г.

<sup>180</sup> Обн. ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., изм. и доп. ДВ, бр. 91 от 14 ноември 2017 г. В чл. 21, ал. 2, 3 и 4 от закона се посочва, че: ръководителите на бюджетни организации са отговорни за извършването на оценка за съответствие със законодателството в областта на държавните помощи в случаите, когато се отпускат средства за сметка на съответните бюджети в полза на лица – небюджетни организации, включително за: разходи, субсидии и възмездно финансиране, в т. ч. при преференциални условия; гаранции, капиталови трансфери и пропуснати приходи и ползи, както и за други форми на подпомагане.

Критериите, определени в чл. 107, §1 ДФЕС, са **кумулятивни**. За да се определи дали мярката представлява държавна помощ по смисъла на чл. 107, §1 ДФЕС, трябва да бъдат изпълнени всичките четири елемента на фактическия състав: *1. помощта се предоставя от държавата или чрез държавни ресурси; 2. помощта благоприятства (облагодетелства) едно или повече предприятия или производство на определени стоки – т.е., има селективно предимство; 3. помощта нарушава или има потенциал да наруши конкуренцията; и 4. помощта засяга търговията между държавите от ЕС.*

Следователно, всяка помощ, която покрива всички посочени по-горе критерии, **трябва да е несъвместима с вътрешния пазар**, тъй като представлява държавна помощ и засяга търговията между страните от ЕС. Ако липсва един от елементите, то не можем да говорим за наличие на държавна помощ, респективно за необходимост от нотификация до ЕК.

„Горещото“ дело на Apple разбуни духовете в данъчното общество и даде повод за размишления върху значението на негативната данъчна интеграция през забраната за държавна помощ и влиянието на ЕК в областта на **прякото данъчно облагане**. През 2016 г. ЕК прие решение<sup>181</sup> относно две данъчни становища (tax rulings<sup>182</sup>, виж по-горе), издадени от ирландските данъчни власти (Irish Revenue) на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на „Apple Sales International“ (ASI) и „Apple Operations Europe“ (AOE), които компании са регистрирани в Ирландия, но не са данъчни резиденти там. Оспорените данъчни становища одобряват методите, използвани от ASI и AOE да определят печалбите си в Ирландия, свързани с търговската им дейност чрез своите клонове в Ирландия. Данъчното становище от 1991 г. остава в сила до 2007 г., когато е заменено с данъчното становище от същата година.

С решението си Европейската комисия счете, че въпросните данъчни становища представляват държавна помощ, незаконно въведена в действие от Ирландия. Помощта беше обявена за несъвместима с вътрешния пазар. ЕК поиска възстановяването на помощта. Според ЕК, Ирландия е предоставила на Apple 13 милиарда евро незаконни данъчни облекчения.<sup>183</sup> Ирландия (дело T-778/16) и ASI и AOE (дело T-892/16) поискаха от Общия съд на ЕС да отмени решението на ЕК.

**Общият съд на ЕС на 15 юли 2020 г. отмени обжалваното решение, тъй като ЕК не успя да покаже до необходимия правен стандарт, че съществува предимство за целите на чл. 107, §1 ДФЕС.** Именно критерият „селективно предимство“ стои в основата на делото Apple. *Мярката поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“.* Дали публичната помощ дава предимство по избирателен начин на определени предприятия или категории предприятия или на определени икономически сектори: общите мерки, които са

---

Оценката по ал. 2 се извършва преди отпускането на средствата и в случаите, когато лицата – небюджетни организации: се освобождават частично от плащания към бюджета под каквато и да е форма; получават или предоставят права, активи или услуги при условия, различни от пазарните; получават селективни преференции и облекчения. Министърът на финансите дава указания за извършването на оценките във връзка с прилагането на режима по държавните помощи. [https://www.ipa.government.bg/sites/default/files/2-guidance\\_tivanova\\_-\\_copy](https://www.ipa.government.bg/sites/default/files/2-guidance_tivanova_-_copy).

<sup>181</sup> Решение на Комисията (ЕС) 2017/1283 от 30 август 2016 г. относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple (нотифицирано под документ C (2017) 5605).

<sup>182</sup> „The Irish tax authorities adopted advance tax decisions, known as “tax rulings”, in relation to certain taxpayers who had made requests to that effect”.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=EEBFB9E20044B56A71E620C54D6C0271?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5998354>.

<sup>183</sup> Прессъобщение на Комисията от 30 август 2016 г.: Държавна помощ: Ирландия предостави незаконни данъчни облекчения на Apple на стойност до 13 милиарда евро.

ефективно отворени за всички предприятия, работещи в една държава от ЕС на равни начала, не са избирателни. Въпреки това, за да имат мерките действително общ характер, те всъщност не трябва да бъдат с намален обхват от фактори, които ограничават тяхното практическо въздействие.<sup>184</sup> Предоставяне на предимство е „*Всяка икономическа полза, която дадено предприятие не би получило при нормални пазарни условия*“. Тук се включва проверка за нормални пазарни условия и за всички потенциални получатели на помощ. При предимство<sup>185</sup> се изследва дали е получена икономическа изгода и е налице предимство, когато финансовото състояние на дадено предприятие се подобри в резултат на държавна намеса при условия, различни от нормалните пазарни условия. Не е налице предимство, ако може да се докаже, че е платена обичайна пазарната цена.

В заключение – предстои да видим дали ЕК ще успее през забраната за държавни помощи в чл. 107, ал. 1 ДФЕС да създаде прецедент, т.е. чрез негативната данъчна интеграция да влияе на хармонизацията в прякото данъчно облагане на ниво ЕС, при това през суверенитета на държавите членки, въпреки ограниченията на чл. 115 ДФЕС. На 25 септември 2020 г. ЕК оповести решението си да обжалва решението на Общия съд на ЕС по делото за държавна помощ на Apple в Ирландия, който отмени решението на ЕК от август 2016 г., установяващо, че Ирландия е предоставила незаконна държавна помощ на Apple чрез селективни данъчни облекчения<sup>186</sup>. Сред аргументите на ЕК за това действие е, че ако държавите членки предоставят на някои мултинационални компании данъчни предимства, които не са на разположение на техните конкуренти, това вреди на лоялната конкуренция в ЕС в нарушение на правилата за държавна помощ.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> Case C-387/92, Joint cases C-78/08 to C-80/08, Joint Cases C-106/09 to C-107/09, Joint cases C-106-120/87.

<sup>185</sup> Case C-88/03, Joint cases C-78/08 to C-80/08, Case C-148/04, Case C-66/02, Case C-74/16, Case C-20/15, Case C-241/94, Case C-6/12, Case C-487/06 и др.

<sup>186</sup> Вж. и **Корнезов, А.** Нуждата от адекватно данъчно облагане на международните корпорации, Г-7 и правото на Европейския съюз.

<https://evropeiskipravenpregled.eu/%d0%bd%d1%83%d0%b6%d0%b4%d0%b0%d1%82%d0%b0-%d0%be%d1%82-%d0%b0%d0%b4%d0%b5%d0%ba%d0%b2%d0%b0%d1%82%d0%bd%d0%be-%d0%b4%d0%b0%d0%bd%d1%8a%d1%87%d0%bd%d0%be-%d0%be%d0%b1%d0%bb%d0%b0%d0%b3%d0%b0%d0%bd/>

<sup>187</sup> Виж прессъобщение на ЕК: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement\\_20\\_1746](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746) (посетена последно на 6 октомври 2020 г.).



Глава трета

**Митническа политика на Европейския Съюз**

*Ирена Ставрева*

**ЛЯТНА АКАДЕМИЯ ЗА ДАНЪЦИ И МИТА - 2020**

**МИТНИЧЕСКА  
ПОЛИТИКА НА ЕС**

**Лектор: Ирена Ставрева  
15.07.2020 г.**

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

### 1. Учредяване

Историческите корени на Европейския съюз са свързани в известна степен с Втората световна война. Първата конференция след Втората световна война, с цел да се постави надправителствен контрол върху производството на въглища и стомана, а оттам и върху производството на оръжие в Европа, е свикана през 1950 г. под председателството на Жан Моне, френски министър от правителството на Дьо Гол. Целта е да се запази по-дълго мирът на континента. Предложението на Моне влиза в историята под името „планът Шуман“ по името на Робер Шуман, френски министър на външните работи, който бързо възприема предимствата на европейската интеграция и подкрепя идеите на Жан Моне за създаване на наднационална организация за управление на производството и пазара на въглища и стомана.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* На базата на плана на Шуман, на 18 април 1951 година в Париж (Франция), шест страни - Белгия, Франция, Германия, Италия, Люксембург и Нидерландия подписват договор за съвместно управление на техните тежки индустрии - стоманодобивна и въгледобивна - **Договор за Европейската общност за въглища и стомана (ЕОВС).**
- \* След този договор, никоя от изброените държави не може да произвежда оръжия, които да обърне срещу друга страна, както е било в миналото, освен това те се обединяват икономически и политически, за да се гарантира траен мир. Тази общност бе създадена за срок от 50 години и с изтичането на договора за учредяването ѝ, на 23 юли 2002 година, тя бе „интегрирана“ в Европейската общност.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

На базата на успеха на Договора за въглища и стомана, шестте страни разширяват сътрудничеството си и в други сектори на икономиката, като на 25 март 1957 г. в Рим (Италия), държавните ръководители на шестте учредителки на ЕОВС подписват още два договора - **Договора за създаване на Европейската икономическа общност (ЕИО) и Договора за създаване на Европейската общност за атомна енергия (ЕВРАТОМ).**

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* Договорът за ЕВРАТОМ има за цел да насърчи използването на атомната енергия за мирни цели.
- \* Договорът за създаване на Европейска икономическа общност от своя страна има прецизно формулирани цели, задачи, институции, етапи, права и задължения, рискове и преимущества. Учредителите са мотивирани от желанието:
  - да положат основите на общ пазар по пътя на икономическата интеграция,
  - да премахнат междудържавните бариери в търговията,
  - да създадат условия за свободно движение на хора, стоки и капитали,
  - да сближат законодателствата на страните членки.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС



## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

### 2.Кръгове на разширявания

- \* Дания, Ирландия и Обединеното кралство се присъединяват към Европейската Общност на 1 януари 1973 г., увеличавайки броя на страните членки до девет.
- \* Началото на т.нар. „разширяване на юг“ на Общността е поставено с присъединяването на Гърция на 1 януари 1981 г. и завършва с влизането на Испания и Португалия на 1 януари 1986 г.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* През 1968 г. са премахнати митата за стоките, обменяни между страните членки, но търговията в рамките на Общността все още не е свободна, като основните препятствия се дължат на различията в националните нормативни уредби.
- \* През 1987 г. влиза в сила **Единният европейски акт**. Това е договор, служещ за основа на мащабна 6-годишна програма, насочена към решаване на проблемите със свободната търговия в рамките на Общността, като по този начин се създава „единният вътрешен пазар“. През 1993 г. е завършено изграждането на единния пазар с „четирите свободи“ на движение на стоки, услуги, хора и капитали.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* **Договорът за Европейски съюз** от 1993 г., подписан в Маастрихт (Нидерландия) от 12 държави членки е нова стъпка за ЕО: определя ясни правила за бъдещата единна валута - евро, за външната политика и за политиката за сигурност, както и за по-тясно сътрудничество в областта на правосъдието и вътрешните работи. Съгласно Договора за Европейски съюз, името „Европейски съюз“ официално заменя „Европейска общност“.
- \* На 1 януари 1995 г. към ЕС се присъединяват Австрия, Финландия и Швеция.
- \* 10 нови държави влизат в ЕС на 1 май 2004 г.:
- \* - балтийските държави Естония, Латвия и Литва,
- \* - източно- и централноевропейските държави Чешка република, Унгария, Полша, Словения и Словакия,
- \* - двата средиземноморски острова Кипър и Малта.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* На 1 януари 2007 г., България и Румъния се присъединяват към ЕС, с което броят на държавите членки става 27.
- \* На 13 декември 2007г., 27-те държави членки на ЕС подписват Договора от Лисабон, който внася изменения в предишните Договори на ЕС. Същият е известен като **Договор за функционирането на Европейския съюз**. С него Европейският съюз и Европейската Общност се сливат в един-единствен Европейски съюз. Думата „общност“ навсякъде се заменя с думата „съюз“. Съюзът заема мястото на Европейската общност и става неин правопреемник.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

Правото на Съюза занапред е под влиянието на следните три договора:

- \* - Договор за Европейския съюз,
- \* - Договор за функционирането на Европейския съюз,
- \* - Договор за създаване на Европейската общност за атомна енергия.

На 1 юли 2013 г. към ЕС се присъединява нейният 28 член - Република Хърватска.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

### 3. Условия за членство в ЕС

- \* Преговорите за присъединяване към ЕС се отнасят до способността на страните кандидатки да поемат задълженията на членството. Те са съсредоточени върху условията и сроковете за приемане на страната кандидатка, изпълнението и прилагането на съществуващите закони и правила на ЕС - около 100 000 страници. Правилата сами по себе си (наричани още *acquis*, което на френски означава „това, което е било прието“, а на български е известно като „постижения на правото на ЕС“), не подлежат на преговори. Преговорите са предимно въпрос на споразумение как и кога страната кандидатка ще въведе и приложи на практика правилата и процедурите на ЕС.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* Програмата на Европейския съюз за разширяване обхваща Западните Балкани и Турция. Всички страни от ЕС са потвърдили, че тези държави имат „европейска перспектива“. Това означава, че те могат да се присъединят към ЕС, ако изпълнят всички необходими условия. Тези страни се намират на различни етапи от процеса на присъединяване.
- \* **ОТТЕГЛЯНЕ ОТ ЕС:** в Договора за ЕС е въведена клауза за оттегляне от Съюза, която позволява Европейският съюз да бъде напуснат от държава членка без никакви условия, достатъчно е да бъде сключено споразумение между ЕС и съответната държава членка относно реда и условията за оттегляне, или, при липса на такова споразумение, е достатъчно изтичането на срок от две години от датата на нотифициране за намерението за оттегляне, за да може то да влезе в сила и без споразумение.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

### **BREXIT**

- \* На 17 октомври 2019 г. Европейският съвет одобри Споразумението за оттегляне на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия (ОК) от Европейския съюз (ЕС) и Европейската общност за атомна енергия. Споразумението влезе в сила на 1 февруари 2020 г., като се определи преходен период до края на 2020 г., през който правото на ЕС (включително и в митническата област) продължава да се прилага в ОК, както е било досега, независимо от оттеглянето.
- \* След изтичане на преходния период или евентуално негово продължение, отношенията ЕС-Великобритания се очаква да бъдат уредени от Споразумение за бъдещите отношения, като преговорите по него предстоят.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

### 4. Институции на ЕС

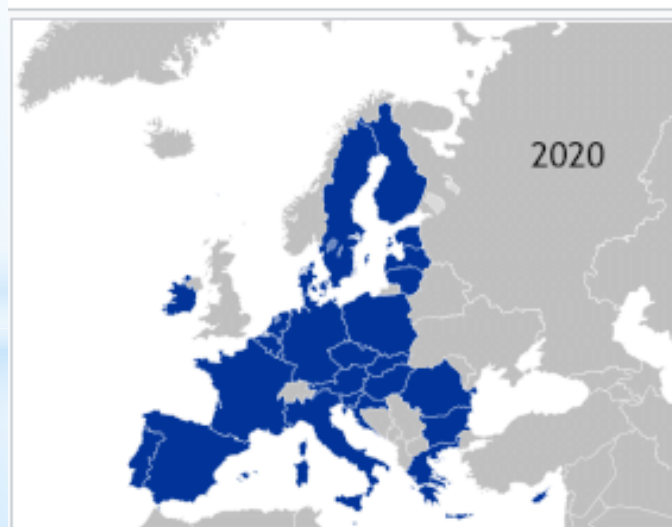
- \* **Европейският съюз е международна организация без аналог.** Той не е федерална държава като Съединените американски щати, тъй като неговите държави членки остават независими суверенни държави.
- \* ЕС не е и чисто междуправителствена организация като Организацията на обединените нации, тъй като страните, членуващи в него, обединяват част от суверенитета си и така стават колективно много по-силни и влиятелни, отколкото когато са поотделно.
- \* **Държавите членки са предоставили на институциите на ЕС голям кръг от правомощия, включително и такива в областта на външните работи и политиката на сигурност.**



## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС

- \* В изчерпателно изброени в Договора за Европейския съюз области (в т.ч. в областта на митническия съюз и митническата политика), на институциите на ЕС е предоставена изключителната компетентност да приемат правнообвързващи актове, като държавите членки повече нямат правото да приемат свои.
- \* В други области ЕС притежава споделена с държавите членки компетентност, т.е. държавите членки могат да приемат национални актове, доколкото ЕС не е упражнил правото си да приеме свои.

## ВЪВЕДЕНИЕ - СЪЗДАВАНЕ НА ЕО/ЕС



# МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

Често в общ контекст се говори за „Митнически съюз на Европейския съюз“ и „Единен пазар на Европейския съюз“, като се създава впечатление, че двата термина се припокриват. Всъщност това не е така. Между двете понятия съществуват разлики, които сега ще разясним.

\* По дефиниция, МИТНИЧЕСКИЯТ СЪЮЗ е вид зона за свободна търговия. Митнически съюз се създава, когато група страни се обединят, за да прилагат еднакви ставки на вносни мита за стоките от останалата част на света. Страните в такъв съюз също така се съгласяват да не облагат с мита търговията помежду си. Това означава, че след като стоките веднъж преминат митницата, те могат да се движат свободно между страните в митническият съюз.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Страните, членуващи в Митническия съюз, имат Обща митническа тарифа, което означава, че всички те имат еднаква ставка за облагане на вноса по отношение на дадена стока, пристигаща от трета страна.
- \* Например ставка на митото 10 % за автомобилите, внесени от трети страни извън Съюза, в която и да е от държавите, членуващи в Митническия съюз на ЕС (България, Франция, Гърция, Малта, Люксембург и т.н.).

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

### В Митническия съюз на ЕС, създаден през 1968 г.:

- \* Държавите членки образуват единна територия за митнически цели;
- \* митата върху стоките, внасяни от страни извън ЕС (т.нар. трети държави), са уеднаквени;
- \* не се плащат мита за стоки, които се търгуват между държави членки на ЕС
- \* всички прилагат обща митническа тарифа за стоки, внесени извън ЕС
- \* стоките, които са легално внесени, могат да се разпространяват в целия Съюз без допълнителни митнически проверки (това е пряко свързано с т.нар. свободно движение на стоки в Съюза).

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

\* Основното предимство на митническия съюз се разбира, когато се разгледа пример, при който не се прилага такава обща митническа тарифа. *Например ако Румъния имаше нулева ставка на митото за японски автомобили, а България имаше 10% ставка за същата стока със същия произход.* Тогава потребителите в двете страни биха плащали различна цена за една и съща стока, тъй като митото се включва в стойността на стоката на пазара, като също завишава и данъчната основа, върху която се начислява ставката на ДДС при внос. Хипотетично погледнато в такава ситуация би било изгодно японски автомобили да се внасят в Румъния, където няма мито, съответно цената би била по-ниска, а после да се доставят свободно до България, без митнически проверки.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Когато говорим за предимствата на митническия съюз, които са очевидни, не може да не си зададем въпроса: **А няма ли недостатъци?**
- \* Като основен недостатък на митническия съюз се посочва факта, че държавите, които членуват в него, нямат право да договарят свои собствени търговски отношения с трети страни.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Това е така, защото само митническият съюз като едно цяло може да сключва каквато и да е форма на търговско споразумение, включващо тарифни отстъпки със страни, които са извън митническия съюз.
- \* Задължението на държавите членки на Митническия съюз на ЕС да не сключват индивидуални търговски споразумения със страни, които не са членки, е залегнало още в първоначалния Римски договор за Европейска Икономическа Общност, който предоставя „изключителна компетентност“ на Европейската комисия за договаряне на споразумения за външна търговия.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Основният нормативен документ в областта на митническото законодателство - Регламентът за създаване на Митнически кодекс на Съюза, който е задължителен в своята цялост за всички държави членки на ЕС, гарантира, че митническите органи на държавите членки прилагат правилата еднакво. На практика Митническият съюз означава, че митническите органи на всички държави от ЕС работят заедно, сякаш са една и прилагат една тарифа за стоките, внесени на тяхна територия от страни извън ЕС.
- \* Следва да направим паралел между Митническия съюз и Единния пазар на ЕС.



## ЕДИНЕН ПАЗАР НА ЕС

\* Както вече посочихме, Европейската икономическа общност (ЕИО) е международна организация, създадена с Договора от Рим от 1957 г., с цел да доведе до икономическа интеграция, включително до общ пазар, шестте страни учредителки: Белгия, Франция, Италия, Люксембург, Нидерландия и Германия чрез премахване на търговските бариери между тях и прилагането на еднакви мита, както и обща търговска политика. Повечето от договорните условия в него са посветени именно на целта за създаване на **митнически съюз** и постепенното изграждане на **единен общ пазар**.

## ЕДИНЕН ПАЗАР НА ЕС

С Договора за създаване на Европейска икономическа общност:

- \* - се поставя началото на процеса на многостранна интеграция, който променя напълно политическия, икономическия и социалния живот на целия континент,
- \* - създават се напълно нови по вид и съдържание институции, които са различни от тези на националните държави и непознати в международната политика;
- \* - създава се общ пазар, с който държавите, подписали договора, се съгласяват постепенно да уеднаквят своите икономически политики;
- \* - създава се единно икономическо пространство със свободна конкуренция между дружествата и основата за сближаване на условията, които регулират търговията с продукти и услуги,
- \* - забраняват се всички ограничителни споразумения и държавни субсидии, които могат да засегнат търговията между държавите членки

## ЕДИНЕН ПАЗАР НА ЕС

- \* **КАКВА Е ВРЪЗКАТА МЕЖДУ МИТНИЧЕСКИЯ СЪЮЗ И ЕДИННИЯ ПАЗАР?**
- \* **МИТНИЧЕСКИЯТ СЪЮЗ представлява СЪЩЕСТВЕН ЕЛЕМЕНТ ВЪВ ФУНКЦИОНИРАНЕТО НА ЕДИННИЯ ПАЗАР.** Единният пазар може да функционира правилно само когато има еднакво прилагане на общи правила по външните му граници. Тези общи правила надхвърлят Митническият съюз и Общата митническа тарифа, които касаят стоките.
- \* **Единният пазар обхваща всички аспекти на търговската политика, в т.ч. преференциалната търговия, контрола върху здравето и околната среда, общата селскостопанска и рибарска политика, защитата на икономически интереси чрез различни инструменти.**

## ЕДИНЕН ПАЗАР НА ЕС

- \* Много е важно да уточним, че е възможно една страна да е член на митническият съюз, без да е член на единния пазар (Пример за това са Турция, Андора и Сан Марино, които са в Митнически съюз с ЕС, без да членуват в единния пазар).

**ЕС има митнически съюз поотделно с Турция, Андора и Сан Марино.**

- \* Стоките, търгувани между страните в митническият съюз не се облагат с мита, при условие, че са стоки, които са изцяло получени в съответната държава или са произведени от изцяло получени стоки, или са стоки от трети страни, за които са извършени формалностите за внос и са заплатени митата.



## ЕДИНЕН ПАЗАР НА ЕС

- \* **Република Сан Марино** (разположена в североизточната част от Апенинския полуостров, изцяло обградена от Италия) е в митнически съюз с ЕС - пълен митнически съюз с ЕС, обхващащ всички стоки.
- \* **Княжество Андора** (разположено между Франция и Испания, в източната част на планините Пиренеи) - частичен митнически съюз с ЕС, обхващащ всички промишлени стоки.
- \* **Турция** - частичен митнически съюз с ЕС, обхващащ промишлените стоки, с изключение на въглищата и продуктите от стомана.

В рамките на митническите съюзи на ЕС с Турция, с Андора и със Сан Марино, третирането на стоките се базира не на техния произход, а на разпоредбите за свободно обращение (митническият статус на стоките).

## ЕДИНЕН ПАЗАР НА ЕС

- \* И обратно, възможно е една страна да е член на единния пазар, но да не е член на митническия съюз. Пример за това са Исландия, Лихтенщайн, Норвегия и Швейцария, които участват във вътрешния пазар на ЕС, без да имат конвенционално членство в ЕС, като в замяна на това те са задължени да приемат цялото законодателство на ЕС, свързано с единния пазар, с изключение на закони за селското стопанство и рибарството.
- \* От друга страна, като не са част от митническия съюз на ЕС, те са свободни да сключват свои собствени сделки с държавите извън Европейското икономическо пространство и извън ЕС.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

### ЕВРОПЕЙСКИЯТ МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ ИМА СЛЕДНИТЕ ЦЕЛИ:

- \* -Разширяване на световната търговия;
- \* -Насърчаване на честната търговия;
- \* -Увеличаване на привлекателността на ЕС като място за развитие на търговията и допринасяне за създаването на нови работни места;
- \* -Стимулиране на развитието в различни области;
- \* -Осигуряване на защита на гражданите и бизнеса на ЕС във всички сфери по ясен, уеднаквен и опростен начин,
- \* -Подкрепа на Единния пазар, осигурявайки максимална полза от него за всеки гражданин;
- \* -Улесняване практиката на събиране на приходи от мита, ДДС и акциз;
- \* -Събиране на пълна търговска статистика.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Както вече посочихме, митническият съюз става реалност на 1 юли 1968 г., когато наличните мита в търговията в рамките на Общността са премахнати и е въведена обща митническа тарифа, която заменя националните митнически тарифи в търговията с останалата част от света.
- \* При селскостопанските продукти митническият съюз е напълно установен на 01.01.1970 година.
- \* При всяко следващо разширяване на Европейския съюз, новите страни се присъединяват и към митническият съюз, съобразявайки националното си законодателство с митническото законодателство на Съюза.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Всяка страна, присъединяваща се към ЕС, преминава процес на отмяна на митата при търговията вътре в него и замяна на националната митническа тарифа с общата митническа тарифа. Стоките, произхождащи от трета страна, се считат като намиращи се в свободно обращение в страна-членка, ако формалностите по вноса са били изпълнени и митата са били събрани в тази страна-членка.
- \* Като говорим за съобразяване на националното законодателство с митническото законодателство на ЕС, можем да кажем, че на 01.01.2007, България започна да прилага директно и пряко законодателството на ЕС, като Правилникът за прилагане на Закона за митниците беше отменен поради отпаднала необходимост от съществуването му, а Законът за митниците остана да съществува с много малък брой нормативни текстове по въпроси, които трябва да бъдат уредени на национално ниво.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

### Днес стратегията за развитие на Европейския митнически съюз включва:

- \* Осигуряване на безопасността и сигурността на гражданите на ЕС
- \* Защита на финансовите интереси на Съюза и страните членки
- \* Защита на ЕС от нечестна и нелегална търговия и подкрепа на легитимния бизнес
- \* Увеличаване на конкуренцията на европейския бизнес с модерни методи и улесняване на достъпа до електронната митническа среда

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* По места, митническият съюз се управлява от националните митнически служби на страните членки, действащи като едно цяло. Митническите служители контролират превоза на стоки в ЕС – както по външните граници (пристанища, летища и сухопътни гранични пунктове), така и в пределите на Съюза.
- \* Функциите и задачите пред митническите администрации на държавите членки са изключително многообразни.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Те защитават потребителите от опасни стоки и опасности за здравето, а животните и околната среда – от болести по растенията и животните.
- \* Те са на първа линия в защитата срещу рискове във веригата на доставка, включително в борбата срещу организираната престъпност и тероризма.



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Те следят и износа на чувствителни стоки като предмети на културата, така че европейски културни ценности да не бъдат изнасяни контрабандно от ЕС.



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Освен това, в рамките на отговорността на ЕС към останалата част от света, митниците предотвратяват и незаконен внос и износ на отпадъци. В действителност опазването на околната среда е една от многото задачи, изпълнявани от митниците.
- \* Това включва контрол на търговията с редки видове животни и екзотична дървесина от застрашени видове и др.



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Митниците редовно изземат фалшифицирани продукти за ежедневна употреба, които крият потенциален риск за общественото здраве и безопасността, като артикули за грижи за тялото, играчки, електроуреди, фалшиви слънчеви очила, които могат да увредят зрението, части за автомобили, лекарства и мн. др.



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Митническите власти също така защитават общественото здраве, като следят внимателно движението на прекурсори на наркотици. Прекурсорите са химични вещества, използвани законно, например в производство на лекарства, парфюми, козметични изделия, изкуствени торове и горива, които обаче могат да бъдат изключително опасни, когато бъдат отклонени с цел незаконно производство на наркотици (хероин, кокаин, екстази, амфетамини).



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* Европейската комисия предлага митническото законодателство на ЕС и наблюдава прилагането му. Митниците си сътрудничат със съответните органи, за да се гарантира сигурността и безопасността на гражданите и опазването на околната среда - Европол, Евроюст и OLAF.
- \* В основата на управлението на митниците доскоро стоеше Митническият кодекс на Общността, но тъй като действат нови процеси и се появяват нови предизвикателства, днес се прилага нов **Митнически кодекс на Съюза**, който е в сила от 01 май 2016 г.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

- \* В ЕС има около 450 международни летища, а неговата източна сухопътна граница е с дължина над 10 000 км, като по нея има 133 търговски входни пункта за автомобилен и железопътен транспорт. На равнище ЕС се полагат постоянни усилия за подобряване на митническите процедури и за гарантиране, че стоките, влизащи в ЕС или напускащи неговите територии, се обработват по един и същи начин, независимо от входния или изходния митнически пункт.
- \* Благодарение на митническия съюз, всички митнически служители работят съвместно с колегите си от целия ЕС – от Португалия на югозапад до Естония на североизток, – за да гарантират плавното транспортиране на стоки от границата до тяхното местоназначение.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

\* Митническите служби играят и много важна роля в събирането на статистически данни. Събираните от тях данни за търговските потоци помагат на създателите на политики в Европа да установяват икономически тенденции, а информацията в техните досиета допринася за вземането на решения относно това дали да се въведат ограничения за стоки, които може да конкурират нелоялно продукти от ЕС.

## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

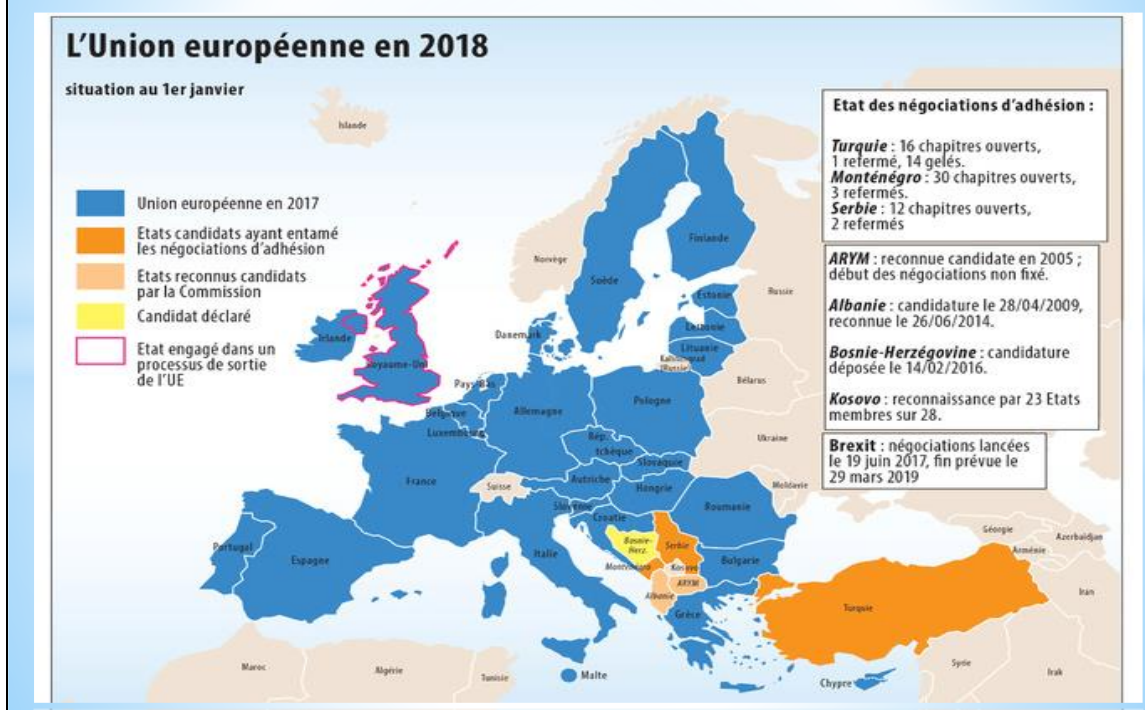
\* С оглед на максималното използване на оскъдните ресурси и избягване на необосновани забавяния на законния трафик, проверките трябва да бъдат насочени натам, където са най-ефективни, като се използват техники за управление на риска. Чрез използването на критерии, валидни в целия ЕС, системите за анализ на риска позволяват на митниците да идентифицират високо рисков товар далеч преди той да достигне границите на Съюза. Затова в работата на митниците намира широко приложение инспекционно оборудване, използващо технологии с рентгенови и гама лъчи, разположено по граничните пунктове и пристанищата и летищата, за да се намали времето, необходимо за проверка на товарни пратки: митническите служители могат да получат визуално изображение на съдържанието на контейнера, без той да бъде разтоварван.



## МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ НА ЕС

\*Европейската комисия работи постоянно за автоматизиране на процедурите, в посока на преминаване от хартиени формуляри към напълно интегрирани електронни мрежи и да предоставят обслужване на едно гише на търговците. Съгласно новия Митнически кодекс на Съюза, обменът на информация между митническата администрация и икономическите оператори при осъществяването на митнически режими и процедури е по електронен път.

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС



## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС

- \* Какво се включва в митническата територия на ЕС е дефинирано в Митническия кодекс на Съюза.
- \* Към 15.07.2020 г. митническата територия на Съюза включва териториите на 28 държави членки (включително територията на княжество Монако), с изключение на определени части от тях, както и териториалните води, вътрешните морски води и въздушното пространство на държавите членки, а именно:

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС

- \* - територията на Кралство Белгия,
- \* - територията на Кралство Дания, с изключение на Фарьорските острови и Гренландия,
- \* - територията на Федерална Република Германия, с изключение на остров Хелголанд и територията на Бьосинген,
- \* - територията на Кралство Испания, с изключение на Сеута и Мелила,
- \* - територията на Република Гърция,
- \* - територията на Френската Република, с изключение на отвъдморските територии и Сен Пиер и Микелон и Майот,
- \* - територията на Ирландия,

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС

- \* - територията на Италианската Република, с изключение на общините Ливиньо и Кампионе д'Италия и националните води на езерото Лугано, които се намират между брега и политическата граница на областта между Понте Треса и Порто Черезио,
- \* - територията на Великото Херцогство Люксембург,
- \* - територията на Кралство Нидерландия в Европа,
- \* - територията на Португалската Република,
- \* - територията на Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия и Англо-нормандските острови и остров Ман;
- \* - територията на Република Австрия,
- \* - територията на Република Финландия,

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС

- \* - територията на Кралство Швеция,
- \* - територията на Чешката република,
- \* - територията на Република Естония,
- \* - територията на Република Кипър,
- \* - територията на Република Латвия,
- \* - територията на Република Литва,
- \* - територията на Република Унгария,
- \* - територията на Република Малта,
- \* - територията на Република Полша,
- \* - територията на Република Словения,
- \* - територията на Република Словакия,
- \* - територията на Република България,
- \* - територията на Република Румъния и
- \* - територията на Република Хърватия.

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС

- \* Както вече бе обърнато внимание, в рамките на митническата територия на Съюза се осъществява свободно движение на стоките, без заплащане на мита при преминаване от територията на една страна членка на територията на друга, без прилагане на количествени ограничения при това движение, с прилагане на едни и същи тарифни и нетарифни мерки, само и единствено спрямо вноса и износа от и за трети страни.
- \* От изброяването на страните членки, виждаме, че при някои от тях има територии, които са посочени като изключение.

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА ЕС

- \* Някои части от територията на страните-членки на ЕС, поради своята географска отдалеченост или специално разположение, а също така и някои от владенията на страните-членки имат специален статут по отношение прилагането на правните норми на ЕС. Някои от тях не принадлежат към митническата територия, т.е. в тях не се прилага митническото законодателство.

**Например, за Дания** - специални територии са Фарьорските острови (автономна област) и остров Гренландия (автономна област), които не принадлежат към митническата територия.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

*CUSTOM IMPORT DUTY*



## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

- \* Счита се, че митата са най-старата форма на косвен данък, използвана като средство за регулиране на външната търговия и външно икономическите връзки.
- \* Автентични сведения за облагане с мита по българските земи се срещат в три грамоти на цар Иван Александър от средата на XIV век. Като общ термин за митата по това време е използвано византийското наименование „кумер”, а по-късно този термин е заменен със славянобългарската дума „царина”.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

80 % от митата, събирани от националните митнически администрации на държавите членки на ЕС, са „традиционни собствени ресурси“:

- \* - стокови мита (включително антидъмпинговите), които са резултат от прилагането на митническото законодателство на ЕС;
- \* земеделски мита (от вноса на селскостопански продукти) във връзка с общата селскостопанска политика;
- \* налози върху захарта, с които се облагат производителите на захар.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

- \* Традиционните собствени ресурси са чист приход за ЕС, произтичащ пряко от законодателството. Държавите членки са задължени да събират тези ресурси, като имат право да задържат останалите 20 % от тях като компенсация за разходите по тяхното събиране.

**BUDGET**



## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

Функциите на митата трябва да се разглеждат във връзка с ролята им на:

- \* косвен данък, налаган по вноса и/или при износа на стоки;
- \* средство за защита на местното производство;
- \* средство за провеждане на конкретна икономическа политика;
- \* регулатор на външнотърговските отношения.

Ставките на митата силно зависят от икономическата чувствителност на продуктите и са средство за защита на икономическите интереси.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

- \* ЕС непрекъснато приспособява Общата митническа тарифа и я използва като инструмент за управление на световната търговия. Съюзът участва в осем кръга търговски преговори по тарифата, намалявайки значително ставките на митата, съгласно Общото споразумение за митата и търговията (ГАТТ).
- \* В съответствие с правилата на Световната митническа организация, увеличения на ставките на митата са възможни само ако се предвижда компенсация чрез намаляване на други ставки.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

\* Европейският съюз като митнически съюз прилага общо пет вида вносни мита в зависимост от начина на тяхното формиране:

- 1) *адвалорно,*
- 2) *специфично,*
- 3) *комбинирано,*
- 4) *алтернативно и*
- 5) *компонентно.*

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

1) Адвалорното мито се изчислява като процент от стойността на стоката.

\* *Например, ако митническата стойност на лук от Македония е 1000 евро, а адвалорното мито е 9.6 %, адвалорното мито се изчислява като митническата стойност 1000 евро се умножи по митническата ставка в проценти и се получава **96 евро***

### 1. Адвалорно (% от митническата стойност)

CN code	Description	Conventional rate of duty (%)
0703 10 19	Onions	9,6
0703 10 90	Shallots	9,6
0704 20 00	Brussels sprouts	12
0706 10 00	Carrots and turnips	13,6
0709 59 50	Truffles	6,4
0710 10 00	Potatoes	14,4
0710 80 10	Olives	15,2
0803 10 10	Bananas	16
0804 10 00	Dates	7,7
0804 30 00	Pineapples	5,8
0805 50 90	Limes	12,8
0806 20 30	Sultanas	2,4
0807 11 00	Wolfsberries	8,8



## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

**2) Специфично мито**, което се определя като фиксирана парична сума върху определен физически показател, от вида 650 евро/тон:

*Например:*

*Банани, включително хлебни, пресни или сушени, тарифен код 0803 90 10 - 132 евро / 1 000 kg/net*

*При внос на 10 000 kg банани от Венецуела, митото ще бъде **1320 евро**, като специфичното мито се изчислява като митническата ставка в евро се умножи по съответната мерна единица, в случая кг.*

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

**3) Комбинирано мито** (т.нар. смесено мито) представлява комбинация от адвалорно и специфично мито (от вида 15,4 % + 65 евро/100 кг);

*Пример:*

*За чесън с тарифен код 0703 20 00, митото е 9,6 % + 120 €/100 kg/net*

*Внос на 100 кг чесън от Македония, митническа стойност 100 евро:*

*Адвалорното мито се изчислява така:*

*Митн. стойност 100 евро x 9,6 % = **9,60 евро***

*Специфичното мито се изчислява така:*

*нето тегло - 100 кг/ 120 евро = **120 евро***

***Общо комбинираното мито е = 9.60 евро + 120 евро = 129.60 евро.***

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

**4) Алтернативно мито**, при което се използват стойности MIN и MAX (минимални или максимални стойности, от вида:

- 15%, не по-малко от 20 евро на тон:
- 12%, MIN 0,4 евро/100 кг
- 6,3% + 30,9 евро/100 кг, MAX 18,2%
- 18,4% MIN 22 евро/100 кг MAX 24 евро/100 кг

\*Този вид мито се използва в редки случаи.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

**5) Компонентни мита** - при тях се отчитат вложените базови селскостопански продукти захар и брашно

8,3%+EA MAX 18,7%+AD S/Z;

9% + EA MAX 20,7% + AD F/M

Мито от вида **0%+EA MAX 18,7%+ADS** се тълкува така:

0 % + селскостопански компонент), *но не повече от 18,7 % + допълнително мито за захар.*

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

### ВИДОВЕ МИТА В ЗАВИСИМОСТ ОТ ПРАВНОТО ОСНОВАНИЕ:

- \* **Конвенционални мита** (колона „3“ от КН) - приложими към стоките, внасяни и произхождащи от страни, които са договарящи страни по Общото споразумение за митата и търговията (ГАТТ) или с които ЕС е сключил споразумения, съдържащи клауза за тарифно третиране „най-облагодетелствана нация“.
- \* **Автономни мита** - посочени са с препратка към забележка под черта. Приети са на автономно основание. Прилагат се в случаите, когато те са по-ниски от конвенционалните мита;
- \* **Мито по отношение на трети страни** - по-ниското от горните две.

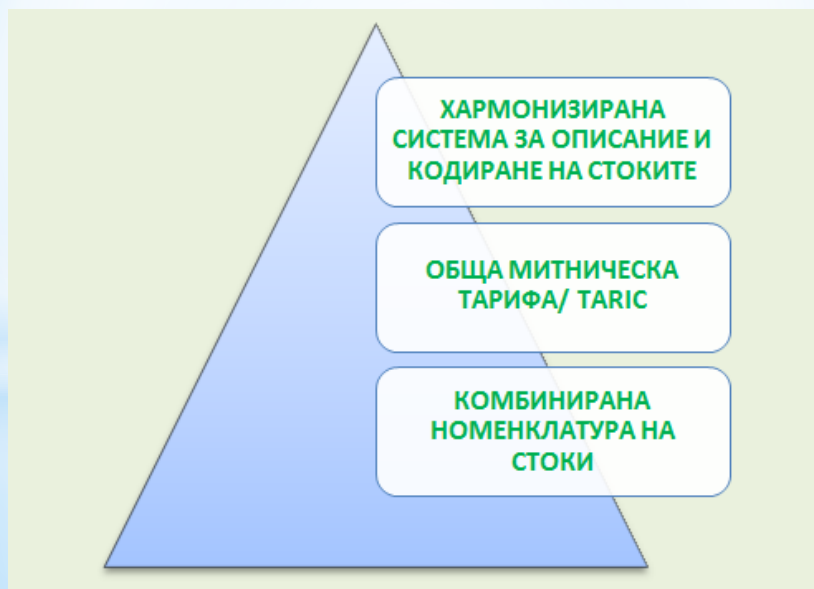
## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

- \* Конвенционалните и автономните мита не се прилагат, когато по отношение на стоките, произхождащи от определени страни, са предвидени специални автономни мита или когато на основание на договори се прилагат **преференциални ставки на митата**, например:
  - по споразумения за създаване на Митнически съюз (Турция, Андора, Сан Марино);
  - по преференциални договорености със страните на ЕАСТ,
  - Автономни преференциални договорености по Общата система за преференции и др.

## ВИДОВЕ МИТА, С КОИТО СЕ ОБЛАГАТ СТОКИТЕ В ЕС

\* Когато говорим за видовете мита, трябва да обясним, че преди да разберем какъв е видът и каква е ставката на митото, трябва да определим тарифния код на стоката. Въз основа на пълното и точно описание, състав и характеристики, за всяка стока, предназначена за внасяне или за изнасяне, трябва да бъде намерен съответстващият код с цифри, което действие се нарича „тарифно класиране“. За да се извърши правилно, се стъпва на Хармонизираната система (със световно приложение), Общата митническа тарифа и Комбинираната номенклатура на ЕС.

Хармонизираната система е базова номенклатура на Общата митническа тарифа (ОМТ) и Комбинираната номенклатура (КН) на Европейския съюз!



## Обща Митническа Тарифа на ЕС

### \* ХАРМОНИЗИРАНА СИСТЕМА ЗА ОПИСАНИЕ И КОДИРАНЕ НА СТОКИТЕ

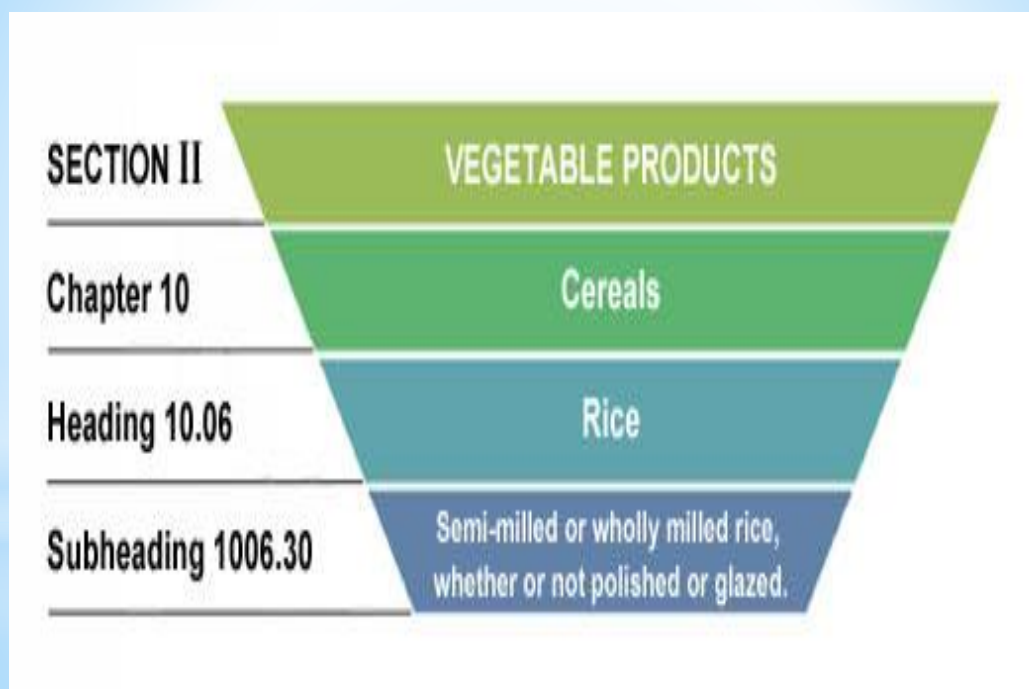
- \* Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ХС) е стоквата номенклатура на Световната митническа организация (СМО).
- \* ХС се състои от **6-цифрени** кодове (позиции и подпозиции по ХС) и се използва от повече от 200 държави като база за националните митнически тарифи и за целите на международните търговски статистики.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС



- \* Хармонизираната система е създадена с „Международната конвенция по Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките“.
- \* За тълкуване на обхвата на позициите и подпозициите на ХС в СМО се приемат Обяснителни бележки към ХС (ОБХС).

## Обща Митническа Тарифа на ЕС



## Обща Митническа Тарифа на ЕС

В Регламент 952/2013 е дадено определение за Обща митническа тарифа:

Общата митническа тарифа включва всяко едно от следните:

- \* комбинираната номенклатура на стоки,
- \* конвенционалните или нормалните автономни мита,
- \* преференциалните тарифни мерки, предвидени в споразумения, които Съюзът е сключил със страни или територии извън митническата територия на Съюза;
- \* автономни мерки, които предвиждат намаляване или освобождаване от мита за определени стоки;
- \* благоприятното тарифно третиране за определени стоки;
- \* други тарифни мерки, предвидени в законодателството на Съюза в областта на селското стопанство и др.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* С член 1 от Регламент (ЕИО) № 2658/87 относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, Комисията установява стокова номенклатура, наричана „Комбинираната номенклатура“, или в съкратена форма „КН“, отговаряща едновременно на изискванията на Общата митническа тарифа, на статистиката за външната търговия и на други политики на Общността относно вноса и износа на стоки.
- \* Комбинираната номенклатура от своя страна включва:
  - а) номенклатурата на Хармонизираната система;
  - б) подраздели към тази номенклатура, наричани „КН подпозиции“;
  - в) предварителни разпоредби, допълнителни глави или раздели с бележки и бележки под линия, отнасящи се до КН подпозициите.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* В приложение I. на Регламент (ЕИО) № 2658/87 е самата Комбинираната номенклатура, както и митническите ставки на ОМТ, както и друга необходима информация. Приложението съдържа конвенционалните тарифни ставки.
- \* С член 2 от същия регламент, Комисията установява Интегрирана тарифа на общностите, наричана **TARIC (ТАРИК)**, която отговаря на изискванията на Общата митническа тарифа, на статистиката за външната търговия, на търговската, селскостопанска и други политики на Съюза относно вноса или износа на стоки.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \*TARIC се основава на Комбинираната номенклатура и включва ставките на митата, но също така и други такси за внос и износ, включително освобождаване от мита и преференциални тарифни ставки, прилагани за специфични стоки при внос или износ и др.
- \* **ВСЯКА ПОДПОЗИЦИЯ ОТ КН ИМА ОСЕМЦИФРОВ КОДОВ НОМЕР:**
- \* - **първите шест цифри** са кодовите номера, отнасящи се до позициите и подпозициите от номенклатурата на хармонизираната система;

## \* Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* **Седмата и осмата цифра** обозначават подпозициите от КН. Когато позиция или подпозиция от хармонизираната система няма по-нататъшни подраздели за нуждите на Общността, седмата и осмата цифри са „00“.

**HS Code Example**

Apple  
HS Code: 08081000

**Section 02: Vegetable Products**

**Chapter 08:** Edible Fruit and nuts, peel of citrus/melons

**Heading 08:** Apples, Pears and Quinces, Fresh

**Subheading 10:** Apples

**Country Specific Divisions**



## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* Т.нар. подзаглавия на ТАРИК трябва да се идентифицират с деветата и десетата цифра, които заедно с кодовите номера от по-горе, образуват кодовите номера на ТАРИК. При липса на подраздел за ЕС, деветата и десетата цифри са „00“.
- \* Кодовете на ТАРИК и допълнителните кодове на ТАРИК се прилагат за вноса и, ако е приложимо, за износа на стоки, предмет на съответните подзаглавия.
- \* Държавите членки могат да добавят подразделения или допълнителни кодове за национални цели.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* В Регламент (ЕИО) № 2658/87 е разгледана и процедурата по разглеждане и приемане на различни мерки, засягащи прилагането на Комбинираната номенклатура и на TARIC, като обяснителните бележки, изменения към Комбинираната номенклатура за съответствие с промените в търговската политика и/или регулиране на митата, изменения целящи изясняване на текстове и др.

Чрез описаната процедура обаче не могат да се изменят:

- \* – равнищата на митата,
- \* – митата за земеделски продукти,
- \* – количествените ограничения, определени в изпълнение на разпоредбите на ЕС.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* **Най-важната част от Регламент (ЕИО) № 2658/87 относно Общата митническа тарифа е ПРИЛОЖЕНИЕ 1, съдържащо Комбинираната номенклатура!**
- \* **Всяка година Комисията приема регламент, възпроизвеждащ цялостната версия на Комбинираната номенклатура, заедно с митническите ставки, който се публикува не по-късно от 31 октомври в *Официален вестник на Европейските общности* и се прилага от 1 януари следващата година.**
- \* **Комисията приема Обяснителни бележки към Комбинираната номенклатура (ОБКН) след разглеждането им от секция „Тарифна и статистическа номенклатура“ на Комитета по Митнически кодекс. Обяснителните бележки към КН съществено допринасят за тълкуването на обхвата на различните позиции, без обаче да имат задължителна правна сила. Те се публикуват в серия С „Информация и известия“ на ОВ на ЕС.**

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

- \* **Справка за прилаганите по вноса и износа мерки може да бъдат направена в базата данни ТАРИК на ЕС (TARIC - Tarif Intégré de la Communauté), която е достъпна за всеки чрез страницата на Европейската Комисия в Интернет**
- \* [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/taric/taric\\_consultation.jsp](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp)

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

\*Търсенето се осъществява по два начина:

- чрез кода на стоката по ТАРИК или
- чрез описание на стоката.

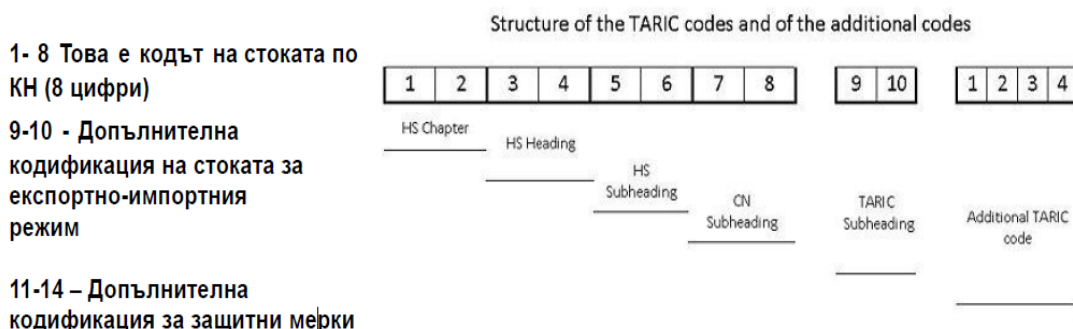
ТАРИК се обновява ежедневно чрез трансмисия на данни от ГД „Данъци и митнически съюз“ към държавите членки. По този начин се гарантира незабавна и коректна информация, която се интегрира в националните митнически информационни системи.

## Обща Митническа Тарифа на ЕС

\* СТРУКТУРА НА ТАРИФНИЯ КОД В ТАРИК :

- \* допълнителни подразделения (9-и и 10-и знак),
- \* допълнителни кодове (2 кода от по 4 символа), въведени с цел прилагане на специфични разпоредби на общността (антидъмпингови мита и др.).

Информацията в ТАРИК е представена под формата на код с 10 или 14 цифри:



# ОСНОВНИ ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС



## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### CUSTOMS POLICY

#### \* СЪЩНОСТ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА

- \* Митническата политика е един от най-важните лостове за развитие на икономическото състояние на всяка страна/съюз. Тя има за цел установяване на контрол при преминаването на стоките през държавната граница.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

В областта на митническата политика, на органите на ЕС е предоставена изключителната компетентност да приемат правнообвързващи актове, като държавите членки нямат правото да приемат свои.

За митническата политика на ЕС отговаря **Генерална Дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“** към Европейската Комисия.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### DG TAXUD



Генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ отговаря на стратегическо и законодателно равнище за митническата и данъчната политика. Нейната компетентност включва развитие и управление на митническия съюз и разработване на данъчната политика в целия ЕС.

Тя изготвя законодателни и стратегически инициативи и координира сътрудничеството и обмена на информация между държавите членки.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Генерална Дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ има следните задачи:

- \* -предприемане на инициативи за развитие на митническата политика,
- \* -вносяне на предложения за приемане на изменения и допълнения на митническото законодателство,
- \* -улесняване на координацията между администрациите на страните членки и за предоставянето на консултантска помощ и обратна връзка от бизнеса и промишлеността на ЕС.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Можем да дефинираме четири основни цели на митническата политика.

### 1) Фискална цел на Митническата политика на ЕС

- \* По правило на митата се гледа като на икономически регулатор, но същевременно те са елемент на приходната система на държавите членки на Съюза. Причините за това са, че:

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Митото е един от най-рентабилните данъци, поради това, че събирането на приходите от него е сравнително лесно и сигурно. Подлежащите на митническо облагане стоки се поставят под пряк контрол от митническите власти и се задържат под една или друга форма от тях до внасянето на дължимите суми за мита в бюджета.
- \* Митническите приходи не се влияят от промените в икономическата конюнктура.
- \* Митническата политика е гъвкава, а промените в размера на митата се прилагат бързо, посредством нормативни актове.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2) Икономическа цел на Митническата политика на ЕС

- \* Икономическите цели на митническата политика се изразяват в тяхната регулираща функция относно вноса и износа на стоки в/от ЕС.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 3) Социална цел на Митническата политика на ЕС

\* Социалните цели на митническата политика са пряко свързани с икономическото предназначение на митата. Счита се, че със завишаването на цените посредством митата или намаляването на цените чрез либерализирането на външната търговия става възможно регулирането на безработицата и местното производство.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 4) Политическа цел на Митническата политика на ЕС

\* Митническата политика изпълнява и политически цели от гледна точка на прилагането на митническата тарифа и създаването на митнически съюзи, чрез политическо сближаване на страните.



## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Според определение, дадено преди присъединяването на България към ЕС, „митническата политика е съвкупност от дейности и механизми, призвани да регулират външотърговския обмен и да защитават националната икономика от конкуренцията на по-евтини стоки и услуги от чужбина“. (Преди 2007 г. определението е ограничено до територията на РБългария, а днес трябва да се възприема разширително, а именно „митническата политика е съвкупност от дейности и механизми, които трябва да защитават икономиката на ДЧ на Съюза от конкуренцията на по-евтини стоки и услуги от 3-ти страни“)

\* Контролът вече е не само за преминаване на стоки през държавната граница. Както знаем, България се явява външна граница на ЕС, т.е. ако една стока се внесе през границата на България, след това тя се движи безпрепятствено на цялата митническа територия на Съюза.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\* От датата на присъединяване към Европейския съюз, всяка новоприета държава членка възприема и прилага изцяло Общата търговска политика на ЕС по отношение на вноса от трети страни, в това число Общата митническа тарифа и преференциалните търговски споразумения на ЕС, както и прилаганите антидъмпингови, антисубсидийни и защитни мерки.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Европейската комисия играе ключова роля за осигуряване на справедливи условия за търговия на производителите в Съюза.
- \* Основна мисия на Европейската комисия е да защити местната индустрия от нелоялни търговски практики в международната търговия като субсидиране и дъмпинг, а в някои случаи и от внезапно, силно и непредвидимо нарастване на вноса, изискващо въвеждане на защитни мерки.
- \* Трябва да се подчертае, че законодателството и практиката на ЕС в тази област са в пълно съответствие с правилата на Световната търговска организация и в много отношения са дори по-строги и прецизни от тях.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* В компетенциите на Европейската комисия попада както провеждането на процедурите по разследване за въвеждане на мерки за търговска защита, така и наблюдението за правилното прилагане на вече въведените мерки.

Най-често прилаганите инструменти на митническата политика могат да бъдат групирани в две групи:

- \* тарифни мерки, и
- \* мерки на търговска защита.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2. ТАРИФНИ МЕРКИ

2.1. Мита по вноса от трети страни,  
определени в Комбинираната номенклатура  
на ЕС

2.2. Автономни мерки за суспендиране на  
митата

2.3. Тарифни квоти

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2. ТАРИФНИ МЕРКИ

Два главни мотива имат определяща роля в прилагането на тарифни мерки:

- \* От една страна, облагането с мита по вноса от трети страни е източник на приходи за бюджета на всяка страна и традиционен собствен ресурс за бюджета на Съюза.
- \* От друга, суспендирането на митата и вносът с намалени или нулеви мита в рамките на тарифни квоти са средство за защита на производителите в Съюза от чуждестранната конкуренция.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2. ТАРИФНИ МЕРКИ

#### 2.1. Мита по вноса от трети страни, определени в Комбинираната номенклатура на ЕС

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Митническите органи на държавите членки вземат всички необходими мерки, за да се гарантира, че са защитени финансовите интереси на ЕС, както и да предотвратят потенциални загуби на вносни мита и данъци.

Тези загуби могат да се породят от:

- \* неправилно тарифно класиране на внасяните стоки, като се посочи тарифен код с по-ниска ставка на митото,
- \* невярно деклариран произход, който кореспондира с по-ниска ставка на митото, или
- \* занижаване на стойността на декларираните стоки в сравнение с реалната им стойност (което при адвалорно мито отново води до по-нисък изчислен размер).

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\* Размерът на митото - това е основното оръжие на митническата политика. Размерът на всеки вид данък е много важен елемент от икономическото управление на която и да е страна или съюз. Затова ставките на митата обикновено се определят с регламент. Размерът на митото е динамична величина.

\* Величината на митническата стойност най-често е пряко свързана с дължимото мито.

Митническата стойност на стоките означава икономическата стойност на декларираните за внос стоки, служеща за облагане със ставките по Общата митническа тарифа.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\* **Митническата стойност** е един от трите „елемента на облагане“, освен произхода и правилното тарифно класиране на стоките, който осигурява основата за определяне на митническото задължение.

\* Правилното определяне и приемане, съответно в някои случаи неприемане на митническата стойност и определянето на нова такава, е едно от най-значимите действия, които имат пряко отношение към размера на дължимите мита за внесените стоки.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

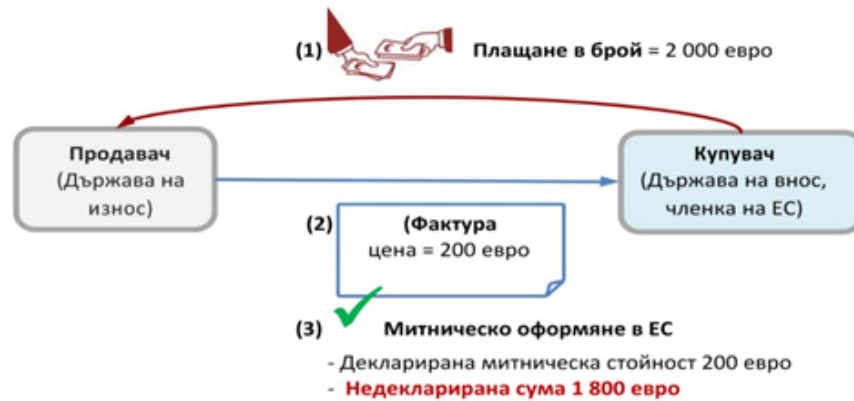
- \* Практиката показва, че приемането и проверката на стойността на внасяните стоки е един от най-сложните процеси при търговията с тях.
- \* Често възниква въпросът как да се определи правилно митническата стойност и преди всичко как да се намери решение, което да гарантира, че от една страна вносните мита се налагат правилно, а от друга страна, че икономическите оператори не са допълнително натоварени административно.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Когато митническите органи оспорват декларираната митническа стойност и изискват представяне на допълнителни документи в нейна подкрепа, има случаи, в които вносителите предоставят подкрепящи доказателства (фактури, договори за продажби, банкови извлечения и др.), които отговарят на вече декларираните, но всъщност неверни ниски стойности.
- \* В тези документи може всички елементи да са в съответствие с декларирането и тогава е много трудно да бъде установено занижаването на стойността. На практика, при тези случаи най-често съществуват други плащания, в брой или чрез трети страни, на разликата между декларираната занижена цена и реалната цена на стоката.

## Митническа политика на ЕС. Инструменти на МП на ЕС

Пример за занижаване на стойността с авансово плащане в брой:



Източник: ЕСП въз основа на пример на СМО.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2. ТАРИФНИ МЕРКИ

#### 2.2. Автономни мерки за суспендиране на митата

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2.2. Автономни мерки за суспендиране на митата

- \* Автономните мерки за суспендиране на митата представляват пълно или частично премахване на митата, приложими по отношение на вноса на стоки от трети страни в ЕС.
- \* Могат да се суспендират митата за стоки, които не са налични на територията на ЕС и които представляват суровини, материали, полуготови изделия или компоненти за производство.
- \* Целта на автономните мерки за суспендиране на митата е насърчаване на икономическата активност на предприятията, които се занимават с производство в ЕС и повишаване на тяхната конкурентоспособност.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Видовете автономни мерки за суспендиране на митата са:

- \* Суспендиране - *премахване или намаляване на митата без количествени ограничения* - тази мярка се отнася за неограничени количества стоки;
- \* Автономни тарифни квоти - суспендиране в рамките на определен обем от вноса, т.е. тази мярка се отнася за ограничени количества стоки.
- \* Изразът „автономни мерки за суспендиране на митата“ се отнася и за двата типа мерки.
- \* Автономни мерки за суспендиране на митата могат да се въвеждат само за стоки, които отговарят на поредица от условия, а именно:



## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* да се използват в производство;
- \* да не представляват крайни продукти.
- \* да не се произвеждат на територията на ЕС;
- \* да не са обект на преференциални търговски споразумения;
- \* да не са обект на защитни мерки при внос в ЕС;
- \* да не са обект на забрани или ограничения.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Автономните мерки за суспендиране на митата се въвеждат чрез регламенти на Съвета на ЕС два пъти годишно - от 1 януари и от 1 юли на всяка календарна година.
- \* Искане за суспендиране на митата може да подаде всяка фирма, регистрирана на територията на Европейския съюз, която употребява в производството си вносни суровини. Фирмите обаче нямат право да представят исканията си директно пред Европейската комисия. Техните интереси се представят и защитават на съюзно ниво от представители на държавната администрация, в случая на България - Агенция „Митници“.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Регламент (ЕС) 2020/874 за изменение на Регламент (ЕС) № 1387/2013 за суспендиране на автономните мита по Общата митническа тарифа за определени селскостопански и промишлени продукти е сега действащият в тази област, който се прилага от 1 юли 2020 г.
- \* С него се въвеждат нови продукти, за които досега митата не са били суспендирани, за някои се внасят промени, а за други се налага да отпаднат от Приложението на Регламент (ЕС) № 1387/2013.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 2. ТАРИФНИ МЕРКИ

#### 2.3. Тарифни квоти

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Третата тарифна мярка, която ще разгледаме е:

### 2.3.Тарифна квота

Тарифната квота е тарифна мярка, изразяваща се в прилагане на намалено или нулево мито, в рамките на определено количество или стойност на вноса на дадена стока, валидна за определен период (и за определен произход, ако квотата е преференциална).

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Тарифните квоти позволяват през **периода** на валидност на мярката и за **ограничено количество** да се предостави **пълно или частично освобождаване от нормалните мита, приложими към конкретни стоки от трети страни.**

В рамките на няколко споразумения, които ЕС е сключил с трети страни, както и в рамките на автономни **преференциални договорености за някои държави-бенефициери**, са осигурени тарифни отстъпки за предварително определен обем стоки.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Тези тарифни отстъпки се наричат „преференциални тарифни квоти“.

Получаването на право за възползване от преференциални тарифни квоти е предмет на представяне на необходимото доказателство за произход.

Съществуват и т.н. „непреференциални тарифни квоти“, за които не е необходимо представяне на доказателство за произход, но за тях може да съществуват друг вид изисквания.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Има няколко основни елементи, които дефинират дадена тарифна квота (ТК) и те са:

- \* Пореден № на ТК;
- \* произход на стоката - може да бъде страна или група страни (ако квотата е преференциална);
- \* период на валидност на ТК;
- \* мерна единица, в която е изразено количеството на ТК (килограми, литри, чифтове и т.н.).

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

В зависимост от начина на тяхното управление,  
има два вида тарифни квоти:

- \* управлявани **от митническата администрация** на принципа „пръв пристигнал-пръв обслужен“ съгласно митническото законодателство
- \* управлявани **на базата на вносни лицензи** съгласно законодателството в областта на Общата селскостопанска политика.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Видът на квотата може да бъде разпознат по  
нейния номер:

- \* - администрираните от митническата администрация (DG TAXUD):

Пореден № 09. (различна от 4)XXX

- \* - чрез вносни лицензи в областта на ОСП (DG AGRI):

Пореден № 09.4XXX

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\*Справка за тарифните квоти, управлявани от митническата администрация на принципа „първ пристигнал-първ обслужен“, може да се направи в базата данни **КВОТА на ЕС** на цитирания адрес, като се посочи съответният за тарифната квота *пореден* номер:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/taric/quota\\_consultation](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/quota_consultation)

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \*Квота номер 090025
- \*Код на стоката по ТАРИК 0805102210
- \*Описание: висококачествени пъпкови портокали
- \*Период от 01.02.2019 до 30.04.2019 г.;
- \*От всички страни
- \*Нулево мито в рамките на тарифната квота (вместо стандартната ставка от 16%)

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Квота номер 098965
- \* Код на стоката по ТАРИК 7217101000
- \* Описание: тел от желязо непокрита
- \* период от 01.07.2020 до 30.06.2021 г.;
- \* от Украйна
- \* Нулево мито в рамките на тарифната квота, което в случая означава, че не се дължи допълнително защитно мито от 25%.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Когато се декларират стоките за внос, номерът на квотата се вписва в митническата декларация за режим допускане за свободно обращение.
- \* В същата база данни има възможност за получаване на информация относно:
- \* текущия баланс на дадена квота от типа „пръв пристигнал-пръв обслужен“,
- \* изчерпани квоти,
- \* отворени отново квоти или
- \* блокирани квоти.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 3. МЕРКИ НА ТЪРГОВСКА ЗАЩИТА

#### 3.1. Антидъмпингови мерки

#### 3.2. Антисубсидийни мерки

#### 3.3. Защитни мерки

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

**ВТОРАТА ГРУПА ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА  
ПОЛИТИКА СА:**

### **МЕРКИТЕ ЗА ТЪРГОВСКА ЗАЩИТА:**

Митническата политика използва множество инструменти за постигане на целите си. От една страна официално всички страни декларират стремежите си към въвеждане принципите на свободната търговия.

От друга страна, съвременният протекционизъм не се упражнява чрез тарифи и мита върху вноса, с които се цели оскъпяване на вносните стоки. Упражнява се посредством многобройни видими и невидими закони, икономически или административни процедури, които водят до засилване на ефекта от митата, например чрез налагане на ограничителни стандарти за производство на определени продукти (които често могат да бъдат спазени единствено от местни фирми) и чрез подпомагане (субсидиране) на местната индустрия.



## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

На практика, страните по света привидно либерализират търговията си и премахват преките търговски бариери (т.е. митата), но същевременно засилват индиректните форми на търговски протекционизъм (т.е. нетарифни бариери).

Споразуменията на Световната търговска организация обхващат три Инструмента за търговска защита:

- \* антидъмпингови мерки
- \* антисубсидийни мерки
- \* защитни мерки

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\* Инструментите на СТО за търговска защита са пресъздадени в законодателството на ЕС с цел противопоставяне на нелоялните търговски практики на държавите на износ и възстановяване на равнопоставеността.

### \* **ДЪМПИНГ И СУБСИДИРАНЕ = НЕЛОЯЛНИ ТЪРГОВСКИ ПРАКТИКИ**

\* Европейската комисия играе ключова роля за осигуряване на справедливи условия за търговия на производителите от Европейския съюз. Както вече споменахме, основна мисия на Европейската комисия е да защити местната индустрия от нелоялни търговски практики в международната търговия като субсидиране и дъмпинг, а в някои случаи и от внезапно, силно и непредвидимо нарастване на вноса, изискващо въвеждане на защитни мерки.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 3. МЕРКИ НА ТЪРГОВСКА ЗАЩИТА

#### 3.1. Антидъмпингови мерки

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### Какво се разбира под „дъмпинг“?

Едно предприятие извършва дъмпинг, ако изнася даден продукт на цена, по-ниска от неговата „нормална стойност“. Приема се, че нормалната стойност на даден продукт е рентабилната цена на продукта, когато е продаден на вътрешния пазар на държавата на износа, или когато е равна на производствените разходи плюс разумна печалба.

Като противодействие на вредните последици от дъмпингов внос и за възстановяване на нормалната конкуренция, в ЕС се въвежда антидъмпингова мярка, обикновено под формата на мито.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Често, мярката се основава на **дЪМПИНГОВИЯ марж**, който се състои в сравнение на експортната цена с нормалната стойност на стоката. Това сравнение се прави с идентични или съпоставими видове продукти. За осигуряване на справедливо сравнение може да се приложат корекции за разлики, влияещи върху сравнимостта. Един елементарен пример за това е:

Ако цената на вътрешния пазар на държавата на производство на дадена стока е 120 щ.д., а експортната цена за страна от ЕС е 100 щ.д., имаме дъмпингов марж = 20 щ.д.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Както казахме, антидъмпинговите мерки се въвеждат под формата на мито, което може да бъде:

- \* адвалорно (% от цената на стоката при условие на доставка CIF външна граница на ЕС);
- \* специфично (фиксирана стойност за единица стока) или
- \* вариращо мито, което се определя като разлика между определена минимална цена и вносната цена. *Ако вносната цена е по-висока от определената минимална цена, антидъмпингово мито не се дължи.*

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\* Антидъмпинговите мерки се въвеждат обикновено за срок от 5 години и могат да бъдат преразглеждани. Регламент 1225/2009 г. предвижда възможности за провеждане на междинни преразглеждания, преразглеждане с оглед изтичане на срока на действие на мярката, подновяване на оригиналното разследване (когато има доказателства, че мярката няма желан ефект), преразглеждане с оглед преустановяване на заобикаляне на мярката.



## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### 3. МЕРКИ НА ТЪРГОВСКА ЗАЩИТА

#### 3.2. Антисубсидийни мерки

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### Какво се разбира под „субсидия“?

Субсидията е финансов принос от правителство или публичен орган, който води до ползи за получателя ѝ (дружество, промишленост, отрасъл). Финансовият принос може да бъде в различни форми, като например:

- \* *безвъзмездни средства;*
- \* *заеми;*
- \* *данъчни кредити;*
- \* *предоставяни от правителството услуги.*

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Говорим за **субсидиран внос** тогава, когато по отношение на дадена стока в страната на нейния произход са приложени субсидии, и по този начин е намалена производствената ѝ стойност.
- \* В тези случаи, Европейската Комисия прибегва до налагане на **антисубсидийни мерки** - това са изравнителни мита, налагани при вноса на субсидираната стока, която може да нанесе вреди на промишлеността на Съюза, която произвежда сходен продукт. С изравнителните мита „изкривената“ стойност на стоките „се нормализира“. Има Регламент (ЕС) 2016/1037 на Европейския парламент и на Съвета от 8 юни 2016 година, който регулира защитата срещу субсидиран внос от държави, които не са членки на Европейския съюз и се определят правилата и условията за прилагане на изравнителни мерки.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Както вече пояснихме, изравнително мито се налага, за да се противодейства на вредите, причинени от субсидирания внос на пазара на ЕС и да се възстанови лоялната конкуренция. Митото се плаща от вносителя и се събира от митническите органи на съответната държава от ЕС.

Комисията може да наложи **временни изравнителни мита**, докато изчаква резултатите от допълнителното разследване. След допълнителното разследване, Комисията може да наложи **окончателни мерки**. Обикновено антисубсидийните мерките, аналогично на антидъмпинговите мерки, се прилагат за срок от 5 години.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Четири условия трябва да са налице, за да бъдат наложени антидъмпингови или антисубсидийни мерки:

- \* Да е налице дъмпинг или субсидиране
- \* Промишлеността на ЕС да понася вреда
- \* Да съществува причинно-следствена връзка, която доказва, че вредата е причинена от вноса, а не от други фактори
- \* Мерките да не са против общия интерес на Съюза.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Процедурата по въвеждане на антидъмпингови мита (АМ) и изравнителни мита (ИМ) преминава през следните етапи:

1. заявление на производител в ЕС за въвеждане на АМ/ИМ;
2. подава се пред компетентен национален орган - в България компетентният орган е Министерство на икономиката;
3. процедура по разследване - провежда се от Европейската Комисия, по-специално от ГД „Търговия“;
4. въвеждане на предварително АМ/ИМ - с Регламент на ЕК;

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

\*Процедурата по въвеждане на антидъмпингови мита (АМ) и изравнителни мита (ИМ) преминава през следните етапи:

5. въвеждане на окончателно АМ/ИМ - с Регламент на Съвета на ЕС или прекратяване на разследването без замяна на предварителното АМ/ИМ с окончателно АМ/ИМ - с Решение на ЕК;
6. междинно преразглеждане на действието на въведено окончателно АМ/ИМ;
7. възможно изменение на параметрите на мярката (напр. размер на мито);
8. прекратяване на действието на въведено окончателно АМ/ИМ ( с Регламент на Съвета на ЕС).

# ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

## 3. МЕРКИ НА ТЪРГОВСКА ЗАЩИТА

### 3.3. Защитни мерки

# ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Какво се разбира под „защитна мярка“?

- \* Защитни мерки могат да се въведат, когато даден отрасъл бъде засегнат отрицателно от непредвидено, рязко и внезапно увеличение на вноса.
- \* За разлика от антидъмпинговите и антисубсидийните инструменти, защитните мерки не поставят акцента върху това дали търговията е лоялна или не.



## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Процедурата за защитна мярка се различава значително от антидъмпинговите и антисубсидийните процедури в няколко отношения.
- \* Разследване с оглед налагане на защитни мерки започва по искане на държава членка на ЕС, или по собствена инициатива на Европейската Комисията, не въз основа на жалба от засегнатия промишлен отрасъл на ЕС.
- \* Защитната мярка не се налага срещу вноса от определена държава, а по-скоро по принцип - срещу вноса в ЕС, независимо от коя държава.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Формата на защитната мярка е различна. Тя обикновено се състои в тарифна квота. Вносът на стоката в рамките на квотата е без мито, но когато квотата се изчерпи, се начислява мито.
- \* Съюзът може да предприеме мерки с комбиниран ефект на антидъмпингови или антисубсидийни мерки със защитни мерки. Такива са въведени с Регламент (ЕС) 2015/477 на Европейския парламент и на Съвета от 11 март 2015 година.
- \* Целта на защитните мерки е да дадат на промишлеността на ЕС временна глътка въздух, за да извърши необходимите промени.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

Защитните мерки не са насочени към това дали търговията е „справедлива“, или не, поради което условията за налагането им са **по-строги** в сравнение с антидъмпинговите и антисубсидийните мерки. ЕС трябва да докаже, че **увеличението на вноса на дадена стока е:**

- \* рязко;
- \* дължи се на непредвидени събития;
- \* предизвикващо (или заплашващо да предизвика) сериозна вреда на промишлеността на ЕС; (*под сериозна вреда се разбира по-високо ниво на вредата в сравнение със съществената вреда, която се разглежда при антидъмпинговите и антисубсидийни разследвания*);
- \* и че тези защитни мерки са в интерес на ЕС.

ЕС прилага сравнително рядко защитни мерки по вноса.

## ИНСТРУМЕНТИ НА МИТНИЧЕСКАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

- \* Регламентите и решенията относно мерките за търговска защита могат да бъдат намерени на официалните езици на ЕС в [Официалния вестник на ЕС, серия L](#).
- \* Известията на Европейската комисия за започване на процедури по разследване на дъмпингов или субсидиран внос, за преразглеждане на действащи мерки или за изтичане на срока на действие на антидъмпингови или антисубсидийни мерки се публикуват на официалните езици на ЕС в [Официалния вестник на ЕС, серия C](#).

**ЛЯТНА АКАДЕМИЯ ЗА ДАНЪЦИ И МИТА-2020**

# **БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО**

**Ирена Ставрева, Териториална дирекция  
Северна морска, Агенция „Митници“**

## **I. Въведение – създаване на ЕО/ЕС**

### **1. Учредяване**

Белгия, Люксембург и Нидерландия създават митническия съюз на Бенелюкс през 1944 г. и той влиза в сила през 1948 г. Франция, Германия и Италия се присъединяват към страните от Бенелюкс, като създават през 1951 г. Европейската общност за въглища и стомана. През 1955 г. нейният председател – бившият белгийски министър-председател Пол Анри Спаак – започва работа по идеята за по-широк митнически съюз. Докладът му по темата служи до голяма степен за основа на Римския договор от 1957 г., с който се създава Европейска икономическа общност, като се предвижда митнически съюз между всички членове на Общността до края на следващото десетилетие.

На базата на плана на Шуман, на 18 април 1951 година в Париж (Франция), шест страни – Белгия, Франция, Германия, Италия, Люксембург и Нидерландия – подписват договор за съвместно управление на техните тежки индустрии (стоманодобивна и въгледобивна) – Договор за Европейската общност за въглища и стомана (ЕОВС).

След този договор, никоя от изброените държави не може да произвежда оръжия, които да обърне срещу друга страна, както е било в миналото, освен това те се обединяват икономически и политически, за да се гарантира траен мир. Тази общност бе създадена за срок от 50 години и с изтичането на договора за учредяването ѝ, на 23 юли 2002 година, тя бе „интегрирана“ в Европейската общност.

На базата на успеха на Договора за въглища и стомана, шестте страни разширяват сътрудничеството си и в други сектори на икономиката, като на 25 март 1957 г. в Рим (Италия) държавните ръководители на шестте учредителки на ЕОВС подписват още два договора – **Договора за създаване на Европейската икономическа общност (ЕИО) и Договора за създаване на Европейска общност за атомна енергия (ЕВРАТОМ).**

Договорът за ЕВРАТОМ има за цел да насърчи използването на атомната енергия за мирни цели.

Договорът за създаване на Европейска икономическа общност, от своя страна, има прецизно формулирани цели, задачи, институции, етапи, права и задължения, рискове и преимущества. Учредителите са мотивирани от желанието:

- да положат основите на общ пазар по пътя на икономическата интеграция,
- да премахнат междудържавните бариери в търговията,
- да създадат условия за свободно движение на хора, стоки и капитали,
- да сблизят законодателствата на страните членки.<sup>189</sup>

Европейският съюз е международна организация без аналог. Той не е федерална държава като Съединените американски щати, тъй като неговите държави членки остават независими суверенни държави. ЕС не е и чисто междуправителствена организация като Организацията на обединените нации, тъй като страните, членуващи в него, обединяват част от суверенитета си и така стават колективно много по-силни и влиятелни, отколкото когато са поотделно. Държавите членки са предоставили на институциите на ЕС голям кръг от правомощия, включително и такива в областта на външните работи и политиката на сигурност.

Съгласно чл. 3, параграф 1, б. „а“ от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС), съюзът разполага с изключителна компетентност в областта на

<sup>188</sup> Ирена Ставрева, Териториална дирекция Северна морска, Агенция „Митници“

<sup>189</sup> Мадански, Цв., И. Ставрева Основни на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017, с. 44

митническият съюз<sup>190</sup>. В момента митническата политика на ЕС е съсредоточена върху следните цели: преразглеждане на управлението на митническия съюз; модернизиране на правната рамка, включително укрепване на области като управлението на риска или сигурността и безопасността; разширяване на използването на европейските електронни информационни системи; подобряване на единния пазар в областта на митническата обработка на стоки. В други области, ЕС притежава споделена с държавите членки компетентност, т.е. държавите членки могат да приемат национални актове, доколкото ЕС не е упражнил правото си да приеме свои.<sup>191</sup> Съюзът разполага също с изключителна компетентност за сключване на международни споразумения, когато това е предвидено в законодателен акт на Съюза или е необходимо, за да му позволи да упражнява своята вътрешна компетентност, или доколкото може да засегне общите правила или да промени техния обхват.

## 2. Кръгове на разширявания

Дания, Ирландия и Обединеното кралство се присъединяват към Европейската Общност на 1 януари 1973 г., увеличавайки броя на страните членки до девет.

Началото на т. нар. „разширяване на юг“ на Общността е поставено с присъединяването на Гърция на 1 януари 1981 г. и завършва с влизането на Испания и Португалия на 1 януари 1986 г.

През 1968 г. са премахнати митата за стоките, обменяни между страните членки, но търговията в рамките на Общността все още не е свободна, като основните препятствия се дължат на различията в националните нормативни уредби.

През 1987 г. влиза в сила **Единният европейски акт**. Това е договор, служещ за основа на мащабна 6-годишна програма, насочена към решаване на проблемите със свободната търговия в рамките на Общността, като по този начин се създава **„единният вътрешен пазар“**. През 1993 г. е завършено изграждането на единния пазар с **„четирите свободи“ на движение – на стоки, услуги, хора и капитали**.

**Договорът за Европейски съюз** от 1993 г., подписан в Маастрихт (Нидерландия) от 12 държави членки, е нова стъпка за ЕО, определящ ясни правила за бъдещата единна валута – евро, за външната политика и за политиката за сигурност, както и за по-тясно сътрудничество в областта на правосъдието и вътрешните работи. **Съгласно Договора за Европейски съюз, името „Европейски съюз“ официално заменя „Европейска общност“**.

На 1 януари 1995 г. към ЕС се присъединяват Австрия, Финландия и Швеция.

Десет нови държави влизат в ЕС на 1 май 2004 г.:

- балтийските държави Естония, Латвия и Литва,
- източно- и централноевропейските държави Чешка република, Унгария, Полша, Словения и Словакия,
- двата средиземноморски острова Кипър и Малта.

На 1 януари 2007 г., България<sup>192</sup> и Румъния се присъединяват към ЕС, с което броят на държавите членки става 27.

На 13 декември 2007 г., 27-те държави членки на ЕС подписват Договора от Лисабон, който внася изменения в предишните Договори на ЕС. Същият е известен като

---

<sup>190</sup> Свободното движение на стоки, което е осигурено чрез премахване на митата и количествените ограничения, както и забраната на мерките с равностоеен ефект (член 26 и членове 28–37 ДФЕС)

<sup>191</sup> **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017, с. 36

<sup>192</sup> Виж за макроикономическата политика на България в **Златинов, Д.** Макроикономическата политика в България след въвеждането на паричния съвет (от теоретичен към приложен анализ), С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2019, с. 156

**Договор за функционирането на Европейския съюз.** С него Европейският съюз и Европейската общност се сливат в един-единствен Европейски съюз. Думата „общност“ навсякъде се заменя с думата „съюз“. Съюзът заема мястото на Европейската общност и става неин правопреемник.

Правото на Съюза занаяпред е под влиянието на следните три договора:

- Договор за Европейския съюз,
- Договор за функционирането на Европейския съюз,
- Договор за създаване на Европейската общност за атомна енергия.

На 1 юли 2013 г. към ЕС се присъединява нейният 28-и член – Република Хърватска.

### 3. Условия за членство в ЕС

Преговорите за присъединяване към ЕС се отнасят до способността на страните кандидатки да поемат задълженията на членството. Те са съсредоточени върху условията и сроковете за приемане на страната кандидатка, изпълнението и прилагането на съществуващите закони и правила на ЕС – около 100 000 страници. Правилата сами по себе си (наричани още *acquis*, което на френски означава „това, което е било прието“, а на български е известно като „постижения на правото на ЕС“) не подлежат на преговори. Преговорите са предимно въпрос на споразумение как и кога страната кандидатка ще въведе и приложи на практика правилата и процедурите на ЕС.

Програмата на Европейския съюз за разширяване обхваща Западните Балкани и Турция. Всички страни от ЕС са потвърдили, че тези държави имат „европейска перспектива“. Това означава, че те могат да се присъединят към ЕС, ако изпълнят всички необходими условия. Тези страни се намират на различни етапи от процеса на присъединяване.

### 4. Оттегляне от ЕС

В Договора за ЕС е въведена клауза за оттегляне от Съюза, която позволява Европейският съюз да бъде напуснат от държава членка без никакви условия, достатъчно е да бъде сключено споразумение между ЕС и съответната държава членка относно реда и условията за оттегляне, или, при липса на такова споразумение, е достатъчно изтичането на срок от две години от датата на нотифициране за намерението за оттегляне, за да може то да влезе в сила и без споразумение.

През месец юни 2016 година, след исторически референдум във Великобритания, по-голямата част от британците решиха страната им да напусне Европейския съюз.

На 17 октомври 2019 г. Европейският съвет одобри Споразумението за оттегляне на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия (ОК) от Европейския съюз (ЕС) и Европейската общност за атомна енергия. Споразумението за оттегляне<sup>193</sup> бе подписано на 24.01.2020 г. и същото влезе в сила на 01.02.2020 г., като се определи преходен период до края на 2020 г., през който правото на ЕС (включително и в митническата област) продължава да се прилага в ОК, както е било досега, независимо от оттеглянето.

От особена важност е да се отбележи, че в Споразумението за оттегляне бе предвиден преходен период до 31.12.2020 г. По време на преходния период, Обединеното кралство продължи да участва в единния пазар и митническия съюз на ЕС, да се възползва от политиките и програмите на Съюза и да изпълнява задълженията по международните споразумения, по които Съюзът е страна.

---

<sup>193</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:12020W/TXT&from=BG>

На 29 декември 2020 г., Европейският съвет прие Решение (ЕС) 2020/2252 относно подписването, от името на Съюза, и временното прилагане на Споразумението за търговия и сътрудничество между Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия, от една страна, и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, от друга страна („Споразумението за търговия и сътрудничество“), и на Споразумението между Европейския съюз и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия относно процедурите за сигурност при обмен и защита на класифицирана информация („Споразумението за сигурността на информацията“).

## II. Митнически съюз на ЕС

Митническият съюз на ЕС става реалност на 1 юли 1968 г., когато оставащите мита в търговията в рамките на Общността са премахнати и е въведена обща митническа тарифа, която заменя националните митнически тарифи в търговията с останалата част от света. При селскостопанските продукти митническият съюз е напълно установен на 01 януари 1970 година.

При всяко следващо разширяване на Европейския съюз, новите страни се присъединяват и към митническия съюз, съобразявайки националното си законодателство с Митническия кодекс. Всяка страна, присъединяваща се към ЕС, преминава процес на отмяна на митата по търговията вътре в Общността и приравнява националната си митническа тарифа към Общата митническа тарифа.

Митническият съюз е едно от най-ранните постижения на ЕС и остава важен актив в глобален мащаб през XXI век. С Римския договор от 1957 г. за създаване на Европейска икономическа общност, митническият съюз се утвърждава като важен елемент от устоите на Общността. Той обхваща цялата търговия със стоки и включва забрана на митата върху вноса и износа между страните членки и на всички такси с равностоен ефект, както и приемането на обща търговска политика при техните отношения с трети страни.<sup>194</sup>

Често в общ контекст се говори за „Митнически съюз на Европейския съюз“ и „Единен пазар на Европейския съюз“, като се създава впечатление, че двата термина се припокриват, но всъщност това не е така – между двете понятия съществуват разлики, които сега ще разясним<sup>195</sup>.

По дефиниция, Митническият съюз е вид зона за свободна търговия. Митнически съюз се създава, когато група страни се обединят, за да прилагат еднакви ставки на вносни мита за стоките от останалата част на света. Страните в такъв съюз също така се съгласяват да не облагат с мита търговията помежду си. Това означава, че след като стоките веднъж преминат митницата, те могат да се движат свободно между страните в митническия съюз.

На практика, митническият съюз се управлява от 27-те национални митнически служби на страните членки, действащи като едно цяло. Митническите служители контролират превоза на стоки в ЕС – както по външните граници (пристанища, летища и сухопътни гранични пунктове), така и в пределите на Съюза. Те защитават

---

<sup>194</sup> *Пак там*, с. 44

<sup>195</sup> Вж. и в: **Пенов, С.**, Финансово право (специална част), С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 2020; **Симеонов, Ат.**, Тарифно класиране и произход на стоките съгласно митническото законодателство на ЕС, С., Сиби, 2014; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, в съавторство, първо издание, 2012; **Мадански, Цв.**, Таможенный контроль в Евросоюзе. Цифровизация в таможенном управлении. Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов. Ч. 2. Публично-правовые средства цифровизации финансового контроля и государственного принуждения: монография / кол. авторов; под ред. Г.Ф. Ручкиной, М. А. Лапиной. М., Русайнс, 2021

потребителите от стоки, които биха могли да бъдат опасни или вредни за тяхното здраве, и предпазват животните и околната среда от болести по растенията и животните. Те допринасят също за борбата с организираната престъпност и тероризма и гарантират, че европейските ценности няма да бъдат изнесени тайно.<sup>196</sup>

Това, че страните членуващи в Митническия съюз имат Обща митническа тарифа, означава, че всички те имат еднаква ставка за облагане на вноса по отношение на дадена стока пристигаща от трета страна – например 10 % ставка на митото за автомобили, внесени от трети страни извън Съюза, в която и да е от държавите, членуващи в Митническия съюз на ЕС (България, Франция, Гърция, Малта, Люксембург и т.н.).

### **В Митническия съюз на ЕС, създаден през 1968 г.:**

- ☒ държавите членки образуват единна територия за митнически цели;
- ☒ митата върху стоките, внасяни от страни извън ЕС (т. нар. трети държави) са уеднаквени;
- ☒ не се плащат мита за стоки, които се търгуват между държави членки на ЕС
- ☒ всички прилагат обща митническа тарифа за стоки, внесени извън ЕС
- ☒ стоките, които са легално внесени, могат да се разпространяват в целия Съюз, без допълнителни митнически проверки (това е пряко свързано с т. нар. свободно движение на стоки в Съюза).

Основното предимство на митническия съюз се разбира, когато се разгледа пример, при който не се прилага такава обща митническа тарифа. *Например, ако Румъния имаше нулева ставка на митото за японски автомобили, а България имаше 10% ставка за същата стока със същия произход.* Тогава потребителите в двете страни биха плащали различна цена за една и съща стока, тъй като митото се включва в стойността на стоката на пазара, като също завишава и данъчната основа, върху която се начислява ставката на ДДС при внос. Хипотетично погледнато в такава ситуация би било изгодно японски автомобили да се внасят в Румъния, където няма мито, съответно цената би била по-ниска, а после да се доставят свободно до България, без митнически проверки.

Когато говорим за предимствата на митническия съюз, които са очевидни, не може да не си зададем въпроса: А няма ли недостатъци?

Като основен недостатък на митническия съюз се посочва фактът, че държавите, които членуват в него, нямат право да договарят свои собствени търговски отношения с трети страни.

Това е така, защото само митническият съюз като едно цяло може да сключва каквато и да е форма на търговско споразумение, включващо тарифни отстъпки със страни, които са извън митническия съюз. Задължението на държавите членки на Митническия съюз на ЕС да не сключват индивидуални търговски споразумения със страни, които не са членки, е залегнало още в първоначалния Римски договор за Европейска икономическа общност, който предоставя „изключителна компетентност“ на Европейската комисия за договаряне на споразумения за външна търговия.

Основният нормативен документ в областта на митническото законодателство – Регламентът за създаване на Митнически кодекс на Съюза, който е задължителен в своята цялост за всички държави членки на ЕС, – гарантира че митническите органи на държавите членки прилагат правилата еднакво. На практика Митническият съюз означава, че митническите органи на всички държави от ЕС работят заедно, сякаш са една и прилагат една тарифа за стоките, внесени на тяхна територия от страни извън ЕС.

---

<sup>196</sup> „Политиките на ЕС. Митници“, Европейска Комисия ГД „Комуникации“, Служба за публикации на ЕС, Люксембург, 2018, с. 1, ISBN 978-92-79-83506-3; <https://op.europa.eu/bg/publication-detail/-/publication/645fed9-693d-11e8-ab9c-01aa75ed71a1/language-bg>, посетен на 20.06.2021



След като очертахме най-важното за Митническия съюз, да направим паралел с Единния пазар на ЕС.

### III. Единен пазар на Европейския съюз

Какво е „Единен пазар на ЕС“? Понякога се нарича също „Вътрешен пазар“, а преди това се е наричал „Общ пазар“.

Това е друг вид зона за свободна търговия, макар и по различна причина. В единния пазар се извършва свободно движение на т.нар. „**четири свободи**“. Свободно се движат стоките, услугите, хората и капиталите.

Както вече посочихме, Европейската икономическа общност (ЕИО) е международна организация, създадена с Договора от Рим от 1957 г., с цел да доведе до икономическа интеграция, включително до общ пазар, шестте страни учредителки – Белгия, Франция, Италия, Люксембург, Нидерландия и Германия – чрез премахване на търговските бариери между тях и прилагането на еднакви мита, както и обща търговска политика. Повечето от договорните условия в него са посветени именно на целта за създаване на митнически съюз и постепенното изграждане на единен общ пазар.

#### **С Договора за създаване на Европейска икономическа общност (ЕИО):**

- се поставя началото на процеса на многостранна интеграция, който променя напълно политическия, икономическия и социалния живот на целия континент,
- създават се напълно нови по вид и съдържание институции, които са различни от тези на националните държави и непознати в международната политика;
- създава се общ пазар, с който държавите, подписали договора, се съгласяват постепенно да уеднаквят своите икономически политики;
- създава се единно икономическо пространство със свободна конкуренция между дружествата, както и основа за сближаване на условията, които регулират търговията с продукти и услуги,
- забраняват се всички ограничителни споразумения и държавни субсидии, които могат да засегнат търговията между държавите членки.

Каква е връзката между митническия съюз и единния пазар?

Митническият съюз представлява съществен елемент във функционирането на единния пазар. Единният пазар може да функционира правилно само когато има еднакво прилагане на общи правила по външните му граници. Тези общи правила надхвърлят Митническия съюз и Общата митническа тарифа, които касаят стоките.

Единният пазар обхваща всички аспекти на търговската политика, в т.ч. преференциалната търговия, контрола върху здравето и околната среда, общата селскостопанска и рибарска политика, защитата на икономически интереси чрез различни инструменти.

Много е важно да уточним, че е възможно една страна да е член на митническия съюз, без да е член на единния пазар. (Пример за това са Турция, Андора и Сан Марино, които са в Митнически съюз с ЕС, без да членуват в единния пазар, т.е. ЕС има митнически съюз поотделно с Турция, Андора и Сан Марино.)

Стоките, търгувани между страните в митническия съюз, не се облагат с мита, при условие, че са стоки, които са изцяло получени в съответната държава или са произведени от изцяло получени стоки, или са стоки от трети страни, за които са извършени формалностите за внос и са заплатени митата.

Република Сан Марино (разположена в североизточната част от Апенинския полуостров, изцяло обградена от Италия) е в митнически съюз с ЕС – пълен митнически съюз с ЕС, обхващащ всички стоки.

Княжество Андора (разположено между Франция и Испания, в източната част на планините Пиренеи) – частичен митнически съюз с ЕС, обхващащ всички промишлени стоки.

Турция – частичен митнически съюз с ЕС, обхващащ промишлените стоки, с изключение на въглищата и продуктите от стомана.

В рамките на митническите съюзи на ЕС с Турция, с Андора и със Сан Марино, третирането на стоките се базира не на техния произход, а на разпоредбите за свободно обращение (митническият статус на стоките).

И обратно, възможно е една страна да е член на единния пазар, но да не е член на митническия съюз. Пример за това са Исландия, Лихтенщайн, Норвегия и Швейцария, които участват във вътрешния пазар на ЕС, без да имат конвенционално членство в ЕС, като в замяна на това те са задължени да приемат цялото законодателство на ЕС, свързано с единния пазар, с изключение на закони за селското стопанство и рибарството. От друга страна, като не са част от митническия съюз на ЕС, те са свободни да сключват свои собствени сделки с държавите извън ЕИП и извън ЕС.

Европейският митнически съюз има следните цели:

- Разширяване на световната търговия;
- Насърчаване на честната търговия;
- Увеличаване на привлекателността на ЕС като място за развитие на търговията и допринасяне за създаването на нови работни места;
- Стимулиране на развитието в различни области;
- Осигуряване на защита на гражданите и бизнеса на ЕС във всички сфери по ясен, уеднаквен и опростен начин,
- Подкрепа на Единния пазар, осигурявайки максимална полза от него за всеки гражданин;
- Улесняване практиката на събиране на приходи от мита, ДДС и акциз;
- Събиране на пълна търговска статистика.

Както вече посочихме, митническият съюз става реалност на 1 юли 1968 г., когато наличните мита в търговията в рамките на Общността са премахнати и е въведена обща митническа тарифа, която заменя националните митнически тарифи в търговията с останалата част от света. При селскостопанските продукти митническият съюз е напълно установен на 01.01.1970 г.

Всяка страна, присъединяваща се към ЕС, преминава процес на отмяна на митата при търговията вътре в него и замяна на националната митническа тарифа с общата митническа тарифа. Така стоките, произхождащи от трета страна, се считат като намиращи се в свободно обращение в страна членка, ако формалностите по вноса са били изпълнени и всички мита, които е трябвало да бъдат платени, са били събрани в тази страна членка.

Като говорим за съобразяване на националното законодателство с митническото законодателство на ЕС, можем да кажем, че след затваряне на преговорна глава 25 „Митнически съюз“ на 01.01.2007 г., България започна да прилага директно и пряко законодателството на ЕС, като Правилникът за прилагане на Закона за митниците беше отменен поради отпаднала необходимост от съществуването му, а Законът за митниците остана да съществува с много малък брой нормативни текстове по въпроси, които трябва да бъдат уредени на национално ниво.

Стратегията за развитие на Европейския митнически съюз включва:

- Осигуряване на безопасността и сигурността на гражданите на ЕС

- Защита на финансовите интереси на Съюза и страните членки<sup>197</sup>
- Защита на ЕС от нечестна и нелегална търговия и подкрепа на легитимния бизнес
- Увеличаване на конкуренцията на европейския бизнес с модерни методи и улесняване на достъпа до електронната митническа среда.

По места, митническият съюз се управлява от националните митнически служби на страните членки, действащи като едно цяло. Митническите служители контролират превоза на стоки в ЕС – както по външните граници (пристанища, летища и сухопътни гранични пунктове), така и в пределите на Съюза.

Функциите и задачите пред митническите администрации на държавите членки са изключително многообразни:

- защитават потребителите от опасни стоки и опасности за здравето, а животните и околната среда – от болести по растенията и животните.
- те са на първа линия в защитата срещу рискове във веригата на доставка, включително в борбата срещу организираната престъпност и тероризма.
- следят за износа на чувствителни стоки като предмети на културата, така че европейски културни ценности да не бъдат изнасяни контрабандно от ЕС.

Освен това, в рамките на отговорността на ЕС към останалата част от света, митниците предотвратяват и незаконен внос и износ на отпадъци. В действителност опазването на околната среда е една от многото задачи, изпълнявани от митниците. Това включва контрол на търговията с редки видове животни и екзотична дървесина от застрашени дървесни видове и др.

Митниците редовно изземат фалшифицирани продукти за ежедневна употреба, които крият потенциален риск за общественото здраве и безопасността, като артикули за грижи за тялото, играчки, електроуреди, фалшиви слънчеви очила, които могат да увредят зрението, части за автомобили, лекарства и мн. др.

Митническите власти също така защитават общественото здраве, като следят внимателно движението на прекурсори на наркотици. Прекурсорите са химични вещества, използвани законно, например в производство на лекарства, парфюми, козметични изделия, изкуствени торове и горива, които обаче могат да бъдат изключително опасни, когато бъдат отклонени с цел незаконно производство на наркотици (хероин, кокаин, екстази, амфетамини).

Европейската комисия предлага митническото законодателство на ЕС и наблюдава прилагането му, за да се гарантира сигурността и безопасността на гражданите и опазването на околната среда. Митническите служители и органи са изключително важен партньор на европейската полицейска служба Европол в борбата с организираната престъпност. Те също така поддържат връзка с Евроюст – европейската мрежа на правораздавателните органи, поддържаща европейското сътрудничество по наказателни дела, и с европейската служба за борба с измамите (OLAF)<sup>198</sup>.

В основата на управлението на митниците доскоро стоеше Митническият кодекс на Общността, но тъй като действат нови процеси и се появяват нови предизвикателства, днес се прилага нов Митнически кодекс на Съюза, който е в сила от 01 май 2016 г.

Външната сухопътна граница на ЕС е дълга над 13 000 км. По нея са разположени над 400 шосейни и жп гранично-пропускателни пункта между 16 държави членки на ЕС и 13 съседни трети страни извън ЕС. Митниците на ЕС защитават финансовите интереси на Европейския съюз и гражданите на ЕС като гарантират, че незаконните и опасни стоки се спират преди влизането им в ЕС. По данни, събрани от Контактната група по

<sup>197</sup> Виж Регламент (ЕО, Евратом) № 2988/95 на Съвета от 18 декември 1995 година относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности, *OJ L 312, 23.12.1995, р. 1–4*

<sup>198</sup> Политиките на ЕС. Митническият съюз на ЕС: защита на хората и улесняване на търговията, ЕК, Главна дирекция „Комуникации“; Служба за публикации на Европейския съюз, Люксембург, 2014, с. 5

сухопътни граници – мрежа за сътрудничество, съставена от представители на държави членки на ЕС и Европейската комисия, – при входящ и изходящ трафик в и от територията на ЕС са преминали 160 милиона автомобили, 25 милиона камиона и 2 милиона автобуса (със шосеен транспорт) и съответно 5,8 милиона товарни вагона, 600 хиляди контейнера и 400 хиляди пътнически вагона (при жп транспорт).<sup>199</sup>

Благодарение на митническия съюз, всички митнически служители работят съвместно с колегите си от целия ЕС – от Португалия на югозапад до Естония на североизток, – за да гарантират плавното транспортиране на стоки от границата до тяхното местоназначение.

Митническите служби играят и много важна роля в събирането на статистически данни. Събираните от тях данни за търговските потоци помагат на създателите на политики в Европа да установяват икономически тенденции, а информацията в техните досиета допринася за вземането на решения относно това дали да се въвеждат ограничения за стоки, които може да конкурират нелоялно продукти от ЕС.

С оглед на максималното използване на оскъдните ресурси и избягване на необосновани забавяния на законния трафик, проверките трябва да бъдат насочени натам, където са най-ефективни, като се използват техники за управление на риска. Чрез използването на критерии, валидни в целия ЕС, системите за анализ на риска позволяват на митниците да идентифицират високорисков товар далеч преди той да достигне границите на Съюза. Затова в работата на митниците намира широко приложение инспекционното оборудване, използващо технологии с рентгенови и гама лъчи, разположено по граничните пунктове и пристанищата и летищата, за да се намали времето, необходимо за проверка на товарни пратки: митническите служители могат да получат визуално изображение на съдържанието на контейнера, без той да бъде разтоварван.

Европейската комисия работи постоянно за автоматизиране на процедурите, в посока на преминаване от хартиени формуляри към напълно интегрирани електронни мрежи и предоставяне на обслужване на едно гише за търговците. Съгласно новия Митнически кодекс на Съюза, обменът на информация между митническата администрация и икономическите оператори при осъществяването на митнически режими и процедури, е по електронен път.

#### **IV. Митническа територия на ЕС**

Какво се включва в митническата територия на ЕС е дефинирано в Митническия кодекс на Съюза<sup>200</sup>.

Към 01.01.2021 г. митническата територия на Съюза включва териториите на 27 държави членки (включително територията на княжество Монако), с изключение на определени части от тях, както и териториалните води, вътрешните морски води и въздушното пространство на държавите членки, а именно:

- територията на Кралство Белгия,
- територията на Кралство Дания, с изключение на Фарьорските острови и Гренландия,
- територията на Федерална Република Германия, с изключение на остров Хелголанд и територията на Бьосинген,

---

<sup>199</sup> *Митниците в Европейския съюз. Външни сухопътни граници през 2019 г.* [https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/75b69e3b-4c2f-415d-9d6f-5662be015f9d/inforafica-FIN.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE.Z18\\_PPGAHG8001RHE0Q9LC7JNOQLD4-75b69e3b-4c2f-415d-9d6f-5662be015f9d-nqg2ffw](https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/75b69e3b-4c2f-415d-9d6f-5662be015f9d/inforafica-FIN.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE.Z18_PPGAHG8001RHE0Q9LC7JNOQLD4-75b69e3b-4c2f-415d-9d6f-5662be015f9d-nqg2ffw), посетен на 20.06.2021

<sup>200</sup> Виж чл. 4 от Митническия кодекс на Съюза

- територията на Кралство Испания, с изключение на Сеута и Мелила,
- територията на Република Гърция,
- територията на Френската Република, с изключение на отвъдморските територии и Сен Пиер и Микелон и Майот,
- територията на Ирландия,
- територията на Италианската Република, с изключение на общините Ливиньо и Кампионе д'Италия и националните води на езерото Лугано, които се намират между брега и политическата граница на областта между Понте Треса и Порто Черезио,
- територията на Великото Херцогство Люксембург,
- територията на Кралство Нидерландия в Европа,
- територията на Португалската Република,
- територията на Република Австрия,
- територията на Република Финландия,
- територията на Кралство Швеция,
- територията на Чешката република,
- територията на Република Естония,
- територията на Република Кипър,
- територията на Република Латвия,
- територията на Република Литва,
- територията на Република Унгария,
- територията на Република Малта,
- територията на Република Полша,
- територията на Република Словения,
- територията на Република Словакия,
- територията на Република България,
- територията на Република Румъния и
- територията на Република Хърватия.

Както вече бе обърнато внимание, в рамките на митническата територия на Съюза се осъществява свободно движение на стоките, без заплащане на мита при преминаване от територията на една страна членка на територията на друга, без прилагане на количествени ограничения при това движение, с прилагане на едни и същи тарифни и нетарифни мерки, само и единствено спрямо вноса и износа от и за трети страни.

От изброяването на страните членки, виждаме, че при някои от тях има територии, които са посочени като изключение.

Някои части от територията на страните членки на ЕС, поради своята географска отдалеченост или специално разположение, а също така и някои от владенията на страните членки имат специален статут по отношение прилагането на правните норми на ЕС. Някои от тях не принадлежат към митническата територия, т.е. в тях не се прилага митническото законодателство.

Например, за Дания специални територии са Фарьорските острови (автономна област) и остров Гренландия (автономна област), които не принадлежат към митническата територия.

## **V. Облагане с мита. Обща митническа тарифа на ЕС.**

Счита се, че митата са най-старата форма на косвен данък, използвана като средство за регулиране на външната търговия и външно икономическите връзки.

Автентични сведения за облагане с мита по българските земи се срещат в три грамоти на цар Иван Александър от средата на XIV век. Като общ термин за митата по

това време е използвано византийското наименование „кумер“, а по-късно този термин е заменен със славянобългарската дума „царина“.<sup>201</sup>

Осемдесет процента от митата, събирани от националните митнически администрации на държавите членки на ЕС, са „традиционни собствени ресурси“:

- стокови мита (включително антидъмпинговите), които са резултат от прилагането на митническото законодателство на ЕС;
- земеделски мита (от вноса на селскостопански продукти) във връзка с общата селскостопанска политика;
- налози върху захарта, с които се облагат производителите на захар.

Традиционните собствени ресурси са чист приход за ЕС, произтичащ пряко от законодателството. Държавите членки са задължени да събират тези ресурси, като имат право да задържат останалите 20 % от тях като компенсация за разходите по тяхното събиране.

Функциите на митата трябва да се разглеждат във връзка с ролята им на:

- косвен данък, налаган по вноса и/или при износа на стоки;
- средство за защита на местното производство;
- средство за провеждане на конкретна икономическа политика;
- регулатор на външнотърговските отношения.

Ставките на митата силно зависят от икономическата чувствителност на продуктите и са средство за защита на икономическите интереси.

ЕС непрекъснато приспособява Общата митническа тарифа и я използва като инструмент за управление на световната търговия. Съюзът участва в осем кръга търговски преговори по тарифата, намалявайки значително ставките на митата, съгласно Общото споразумение за митата и търговията (ГАТТ). В съответствие с правилата на Световната митническа организация, увеличението на ставките на митата са възможни само ако се предвижда компенсация чрез намаляване на други ставки.

## 1. Видове мита

### 1.1. Видове мита според Световната търговска организация

Според Световната търговска организация (СТО), повечето мита могат да бъдат разделени на четири вида.

Първият вид са митата за **най-облагодетелствана нация**, или т.нар. **НОН мита**. Това са митата, които държавите членки на СТО обещава да наложат на вносните продукти от други страни членки на СТО, освен ако не съществува някаква преференциална сделка или договор между двете страни за по-ниски мита. Тоест, митата за най-облагодетелствана нация представляват максималните мита, които страните членки на СТО могат да налагат помежду си.

Вторият вид мита са **преференциалните мита**. Това са мита, чиято стойност е резултат на някакъв договор или споразумение за ниски мита. Примери за договори, които създават преференциални мита за участващите държави, са споразуменията за свободна търговия като Северноамериканското споразумение за свободна търговия (NAFTA), Всеобхватно икономическо и търговско споразумение между ЕС и Канада (СЕТА) и други.

Третият вид мита са **окончателните пределни ставки**, или т.нар. **ОПС мита**. Това са конкретни стойности, които представляват максималната стойност на НОН митата, които могат да бъдат наложени. Когато една страна стане член на СТО или по

---

<sup>201</sup> Мадански, Цв., И. Ставрева Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017, с. 120

време на кръговете търговски преговори, страните преговарят за налагане на този тип мита. В реалността наложените мита са по-ниски или равни на ОПС нивата.

**Четвъртият вид мита са ефективно наложените** – това са тези, които са де факто дължими за отделните продуктови групи.

НОН митата, ОПС митата и преференциалните мита не задължават държавите да наложат мита на тези стойности, а само служат като граници. Преференциалните мита често служат за долна граница (най-често от 0%) на ефективно наложените мита, докато ОПС пък служат за горна граница.<sup>202</sup>

## 1.2. Видове мита в ЕС

Европейският съюз като митнически съюз прилага общо пет вида вносни мита в зависимост от начина на тяхното формиране: 1) адвалорно, 2) специфично, 3) комбинирано, 4) алтернативно и 5) компонентно.

1) **Адвалорното мито** (*ad-valorem*) се изчислява като процент от стойността на стоката.

2) **Специфично мито**, което се определя като фиксирана парична сума върху определен физически показател, от вида 650 евро/тон.

3) **Комбинирано мито** (т.нар. смесено мито – *compound*) – представлява комбинация от адвалорно и специфично мито (от вида 15.4% + 65 евро/100 кг);

4) **Алтернативно мито**, при което се използват стойности MIN и MAX (минимални или максимални стойности (от вида 15%, не по-малко от 20 евро на тон; 6.3% + 30.9 евро/100 кг MAX 18.2%; 18.4% MIN 22 евро/100 кг MAX 24 евро/100 кг))

5) Компонентни мита – отчита вложените базови селскостопански продукти захар и брашно (от вида 0%+EA MAX 18.7%+ADS).<sup>203</sup>

В зависимост от правното основание, видовете мита са:

- **Конвенционални мита** (посочват се в колона „3“ от Комбинираната номенклатура) – прилагат се към стоките, внасяни и произхождащи от страни, които са договарящи страни по Общото споразумение за митата и търговията (ГАТТ) или с които Общността е сключила споразумения, съдържащи клауза за тарифно третиране от вида „най-облагодетелствана нация“ (НОН).
- **Автономни мита** – посочват се с препратка към забележка под черта; приети са на автономно основание и се прилагат в случаите, когато са по-ниски от конвенционалните мита;
- **Мито по отношение на трети страни** – по-ниското от горните две.

Конвенционалните и автономните мита не се прилагат, когато по отношение на стоките, произхождащи от определени страни, са предвидени специални автономни мита или когато на основание на договори се прилагат преференциални ставки на митата, например по споразумения за създаване на Митнически съюз (Турция, Андора, Сан Марино); по преференциални договорености със страните на ЕАСТ, Автономни преференциални договорености по Общата система за преференции и др.

## 2. Обща митническа тарифа. Комбинирана номенклатура. ТАРИК

Хармонизираната система е базовата номенклатура на Общата митническа тарифа (ОМТ) и Комбинираната номенклатура (КН) на Европейския съюз.

Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ХС) е стоквата номенклатура на Световната митническа организация (СМО). ХС се състои от 6-цифрени

<sup>202</sup> **Начков, А.**, За митата и митническата политика на ЕС и САЩ, Институт за пазарна икономика, <https://ime.bg/bg/articles/za-mitata-i-mitnieskata-politika-na-es-i-sasht/>, страницата е посетена на 27.07.2018.

<sup>203</sup> **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017, с. 121–122

кодове (позиции и подпозиции по ХС) и се използва от повече от 200 държави като база за националните митнически тарифи и за целите на международните търговски статистики. Тя е създадена с „Международната конвенция по Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките“. За тълкуване на обхвата на позициите и подпозициите на ХС в СМО се приемат Обяснителни бележки към ХС (ОБХС).

В чл. 56 от Регламент 952/2013 е дадено определение за Обща митническа тарифа, която включва:

- комбинираната номенклатура на стоки;
- всяка друга номенклатура, установена с разпоредби на Съюза;
- конвенционалните или нормалните автономни мита;
- преференциалните тарифни мерки, предвидени в споразумения, които Съюзът е сключил със страни или територии извън митническата територия на Съюза;
- автономни мерки, които предвиждат намаляване или освобождаване от мита за определени стоки;
- благоприятното тарифно третиране за определени стоки;
- други тарифни мерки, предвидени в законодателството на Съюза в областта на селското стопанство и др.

С член 1 от Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, Комисията установява стокова номенклатура, наричана „Комбинирана номенклатура“ (КН), отговаряща едновременно на изискванията на Общата митническа тарифа, на статистиката за външната търговия на Общността и на други политики на Общността относно вноса и износа на стоки.

Комбинираната номенклатура от своя страна включва:

- а) номенклатурата на Хармонизираната система;
- б) подраздели към тази номенклатура, наричани „КН подпозиции“;
- в) предварителни разпоредби, допълнителни глави или раздели с бележки и бележки под линия, отнасящи се до КН подпозициите.

В приложение I на Регламент (ЕИО) № 2658/87 е изложена самата Комбинирана номенклатура, както и митническите ставки на ОМТ и друга необходима информация. Приложението съдържа конвенционалните тарифни ставки.

С член 2 от същия регламент, Комисията установява Интегрирана тарифа на общностите, наричана ТАРИК (TARIC), която отговаря на изискванията на Общата митническа тарифа, на статистиката за външната търговия, на търговската, селскостопанска и други политики на Съюза относно вноса или износа на стоки.

ТАРИК се основава на Комбинираната номенклатура и включва ставките на митата, но също така и други такси за внос и износ, включително освобождаване от мита и преференциални тарифни ставки, прилагани за специфични стоки при внос или износ и всяка друга информация, необходима за изпълнението или управлението на кодовете на ТАРИК.

Всяка подпозиция от КН има 8-цифров кодов номер:

- първите шест цифри са кодовите номера, отнасящи се до позициите и подпозициите от номенклатурата на хармонизираната система;
- седмата и осмата цифра обозначават подпозициите от КН за нуждите на ЕС. Когато позиция или подпозиция от хармонизираната система няма по-нататъшни подраздели за нуждите на ЕС, седмата и осмата цифри са „00“;
- т.нар. подзаглавия на ТАРИК трябва да се идентифицират с деветата и десетата цифра, които заедно с кодовите номера от по-горе образуват кодовите номера на ТАРИК. При липса на подраздел за ЕС, деветата и десетата цифри са „00“;



- кодовете на ТАРИК и допълнителните кодове на ТАРИК се прилагат за вноса и, ако е приложимо, за износа на стоки, предмет на съответните подзаглавия;
- държавите членки могат да добавят подразделения или допълнителни кодове за национални цели.

В Регламент (ЕИО) № 2658/87 е представена и процедурата по разглеждане и приемане на различни мерки, засягащи прилагането на Комбинираната номенклатура и на ТАРИК, като обяснителните бележки, изменения към Комбинираната номенклатура за съответствие с промените в търговската политика и/или регулиране на митата, изменения, целящи изясняване на текстовете и др.

Най-важната част от Регламент (ЕИО) № 2658/87 относно Общата митническа тарифа е Приложение №1, съдържащо Комбинираната номенклатура!

Всяка година Комисията приема регламент, възпроизвеждащ цялостната версия на Комбинираната номенклатура, заедно с митническите ставки, които се публикува не по-късно от 31 октомври в Официален вестник на Европейските общности и се прилага от 1 януари следващата година.

Комисията приема Обяснителни бележки към Комбинираната номенклатура (ОБКН) след разглеждането им от секция „Тарифна и статистическа номенклатура“ на Комитета по Митнически кодекс. Обяснителните бележки към КН съществено допринасят за тълкуването на обхвата на различните позиции, без обаче да имат задължителна правна сила. Те се публикуват в серия С „Информация и известия“ на ОВ на ЕС.

Справка за прилаганите по вноса и износа мерки може да бъде направена в базата данни ТАРИК на ЕС (TARIC – Tarif Intégré de la Communauté), която е достъпна чрез страницата на Европейската Комисия в Интернет:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/taric/taric\\_consultation.jsp](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp)

Търсенето се осъществява по два начина – чрез кода на стоката по ТАРИК или чрез описание на стоката. ТАРИК се обновява ежедневно чрез трансмисия на данни от ГД „Данъци и митнически съюз“ към държавите членки. По този начин се гарантира незабавна и коректна информация, която се интегрира в националните митнически информационни системи.

## **VI. Основни инструменти на митническата политика на ЕС**

### **1. Митническата политика на ЕС**

Митническата политика е един от най-важните лостове за развитие на икономическото състояние на всяка страна/съюз. Тя има за цел установяване на контрол при преминаването на стоките през държавната граница.

В областта на митническата политика, на органите на ЕС е предоставена изключителната компетентност да приемат правнообвързващи актове, като държавите членки нямат правото да приемат свои.

За митническата политика на ЕС отговаря Генерална Дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ към Европейската Комисия (DG TAXUD), която има следните задачи:

- предприемане на инициативи за развитие на митническата политика,
- внасяне на предложения за приемане на изменения и допълнения на митническото законодателство,
- улесняване на координацията между администрациите на страните членки и предоставяне на консултантска помощ и обратна връзка от бизнеса и промишлеността на ЕС.

Можем да дефинираме четири основни цели на митническата политика:

### 1) Фискална цел на митническата политика на ЕС

По правило на митата се гледа като на икономически регулатор, но същевременно те са елемент на приходната система на държавите членки на Съюза. Причините за това са, че:

- митото е един от най-рентабилните данъци, поради това, че събирането на приходите от него е сравнително лесно и сигурно. Подлежащите на митническо облагане стоки се поставят под пряк контрол от митническите власти и се задържат под една или друга форма от тях до внасянето на дължимите суми за мита в бюджета.
- митническите приходи не се влияят от промените в икономическата конюнктура.
- митническата политика е гъвкава, а промените в размера на митата се прилагат бързо, посредством нормативни актове.

### 2) Икономическа цел на митническата политика на ЕС

Икономическите цели на митническата политика се изразяват в тяхната регулираща функция относно вноса и износа на стоки във/от ЕС.

### 3) Социална цел на митническата политика на ЕС

Социалните цели на митническата политика са пряко свързани с икономическото предназначение на митата. Счита се, че със завишаването на цените посредством митата или намаляването на цените чрез либерализирането на външната търговия става възможно регулирането на безработицата и местното производство.

### 4) Политическа цел на митническата политика на ЕС

Митническата политика изпълнява и политически цели от гледна точка на прилагането на митническата тарифа и създаването на митнически съюзи, чрез политическо сближаване на страните.

Според определение, дадено преди присъединяването на България към ЕС, „митническата политика е съвкупност от дейности и механизми, призвани да регулират външнотърговския обмен и да защитават националната икономика от конкуренцията на по-евтини стоки и услуги от чужбина“. Преди 2007 г. определението е ограничено до територията на България, а днес трябва да се възприема разширително, а именно „митническата политика е съвкупност от дейности и механизми, които трябва да защитават икономиката на ДЧ на Съюза от конкуренцията на по-евтини стоки и услуги от 3-ти страни“. Контролът вече е не само за преминаване на стоки през държавната граница. Както знаем, България се явява външна граница на ЕС, тоест ако една стока се внесе през границата на България, след това тя се движи безпрепятствено на цялата митническа територия на Съюза.

От датата на присъединяване към Европейския съюз, всяка новоприета държава членка възприема и прилага изцяло Общата търговска политика на ЕС по отношение на вноса от трети страни, в това число Общата митническа тарифа и преференциалните търговски споразумения на ЕС, както и прилаганите антидъмпингови, антисубсидийни и защитни мерки.

Европейската комисия играе ключова роля за осигуряване на справедливи условия за търговия на производителите в Съюза. Основна мисия на Европейската комисия е да защити местната индустрия от нелоялни търговски практики в международната търговия като субсидиране и дъмпинг, а в някои случаи и от внезапно, силно и непредвидимо нарастване на вноса, изискващо въвеждане на защитни мерки. Трябва да се подчертае, че законодателството и практиката на ЕС в тази област са в пълно съответствие с правилата на Световната търговска организация и в много отношения са по-строги и прецизни от тях.

В компетенциите на Европейската комисия попада както провеждането на процедурите по разследване за въвеждане на мерки за търговска защита, така и наблюдението за правилното прилагане на въведени мерки.

Най-често прилаганите инструменти на митническата политика могат да бъдат групирани в две групи: тарифни мерки и мерки на търговска защита.

Според Жасмин Попова, свободният стоков обмен на единния пазар на Европейския съюз предполага премахване на основните пречки, които се свеждат до тарифни пречки за търговията, каквито могат да бъдат вносни и износни мита и такси с равностоен ефект, и нетарифни пречки за търговията, каквито са количествените ограничения, определени тавани на допустимия обем за внос на дадена стока за определен период (квота), „тарифни квоти“, които фиксират максималното количество стоки, които могат да се внасят от даден вид, „тарифни преференции“, които пък предполагат използването на по-благоприятно тарифно третиране, и т. н. Към нетарифните пречки за търговията може да бъдат включени и всякакви други мерки или ограничения, които пречат на свободното движение на стоки, като осигуряват на националната продукция преференциално третиране на местния пазар в сравнение със стоките внесени за вътрешно обръщение от трети държави. Към нетарифните пречки спадат валутни ограничения, данъчно третиране, регистрационни или лицензионни режими, различни санитарни изисквания и т. н.<sup>204</sup>

Според Калин Ганчев, основният инструментариум на съвременната протекционистична политика (неопротекционизма), като средство за ограничаване на чуждестранната стокова конкуренция, включва в обхвата си въвеждане на: разрешителни режими по вноса; мита с повишени ставки; импортни квоти; минимални вносни цени; минимални мита; допълнителни мита и/или импортни такси; забрана за внос; антидъмпингови и изравнителни мита. В настоящото изследване не са обект на разглеждане експортните субсидии и мерките на паричната политика като протекционистични инструменти, чието предназначение е разширената реализация на местни стоки на чуждестранните пазари.<sup>205</sup>

## 2. Тарифни мерки

Два главни мотива имат определяща роля в прилагането на тарифни мерки:

От една страна, облагането с мита по вноса от трети страни е източник на приходи за бюджета на всяка страна и традиционен собствен ресурс за бюджета на Съюза.

От друга, суспендирането на митата и вносът с намалени или нулеви мита в рамките на тарифни квоти са средство за защита на производителите в Съюза от чуждестранната конкуренция.

### 2.1. Недопускане на събираемостта на митата, определени в Комбинираната номенклатура на ЕС, при внос на стоки от трети страни

Митническите органи на държавите членки вземат всички необходими мерки, за да се гарантира, че са защитени финансовите интереси на ЕС<sup>206</sup>, както и да предотвратят потенциални загуби на вносни мита и данъци.

Митата са част от собствените ресурси на бюджета на ЕС (член 311ДФЕС и Решение (ЕС, Евратом) 2020/2053 на Съвета относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз и за отмяна на Решение 2014/335/ЕС, Евратом.) Системата на

<sup>204</sup> Попова, Ж. Основи на правото на Европейския съюз. С., Отворено общество, 1997, с. 138–139

<sup>205</sup> Ганчев, К. Инструментариум на съвременната протекционистична политика на Европейския съюз, сп. „Диалог“, 2, 2015, <https://dlib.uni-svishtov.bg/handle/10610/2393>

<sup>206</sup> Регламент (ЕО, Евратом) № 2988/95 на Съвета от 18 декември 1995 година относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности *OJ L 312, 23.12.1995, p. 1–4*

собствените ресурси на ЕС е претърпяла сериозно развитие през годините – от финансиране единствено чрез вноски на държавите членки, през финансиране изцяло от собствени източници (първоначално само с традиционни собствени ресурси (ТСР), включващи мита и налози върху захарта, а по-късно с ТСР и ресурс на база ДДС), до настоящата система, съчетаваща приходи от ТСР (само мита без налози върху захарта) с национална вноска от държавите членки, съдържаща ресурс на база ДДС и допълващ ресурс на база БНД, както и брутни намаления за Австрия, Дания, Нидерландия, Германия и Швеция. С излизането на Обединеното кралство от ЕС се премахва механизмът за коригиране на бюджетния дисбаланс на Обединеното кралство, а от 1 януари 2021 г. се въвежда нов собствен ресурс, основан на нерестриктираните отпадъци от опаковки от пластмаса. Решение (ЕС, Евратом) 2020/2053 влиза в сила (заедно с регламентите, регулиращи отделни аспекти от прилагането на системата на собствените ресурси) едва след като всички държави членки го одобряват съгласно националните си конституционни изисквания, като ще породи действие със задна дата от 1 януари 2021 г. В момента този процес е в изпълнение, като на 5 февруари 2021 г. Народното събрание на Република България прие Решение за одобряване на Решение (ЕС, Евратом) 2020/2053 на Съвета (обнародвано в Държавен вестник, бр. 11 от 9 февруари 2021 г.). Традиционни собствени ресурси – включват посочените в член 2, параграф 1, буква а) на Решение на Съвета 2020/2053 мита, които държавите членки събират от името на ЕС. Дължимите мита се основават на Общата митническа тарифа и се считат за нетни приходи на ЕС, които произтичат директно от законодателството на Съюза. Според член 9 на Решението за собствените ресурси, държавите членки са отговорни за тяхното установяване, отчитане, възстановяване и предоставяне на ЕК, като съгласно член 9, параграф 2 следва да задържат 25% от сумите като компенсация за направените административни разходи по събирането им. Измамата е вид нередност<sup>207</sup>. Разликата между „нередност“ и „измама“<sup>208</sup> се състои в елемента на умисъл: 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 спазени<sup>209</sup>, деянието е извършено с особена цел – получаването на облага. Следователно, измама<sup>210</sup>, засягаща финансовите интереси на Съюза, представлява престъпление, когато е извършена умишлено.

---

<sup>207</sup> По отношение на нередностите и измамите виж **Михайлова-Големинова, С.** Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С., Сиела, 2019, с. 157-171 с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор), и **Mihaylova-Goleminova, S.** Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation. S., Ciela Publishing, 2018, p. 296, с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор)

<sup>208</sup> 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.

<sup>209</sup> Вж. **Христов, Х.** Право на Европейския съюз – наказателноправни въпроси. С., Сиела, 2012

<sup>210</sup> 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*, 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).

Съгласно Регламент № 2988/95, чл. 4, ал. 1: „Общото правило е, че всяка нередност включва отнемане на незаконно придобитата облага“<sup>211</sup>. Ето защо, установяването, преследването и санкционирането на извършените нарушения на бюджета на ЕС, би могло да се систематизира според приложимото право – административноправен 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<sup>212</sup>, 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 което нередностите и измамите могат да засегнат както приходната<sup>213</sup> 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 ОЛАФ<sup>214</sup>. 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

---

<sup>211</sup> 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.

<sup>212</sup> 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.

<sup>213</sup> 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 ТСП (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 ТСП 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.

<sup>214</sup> 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 служителите 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 служителите на ЕС и членове на европейските институции. Интернет страница: [https://ec.europa.eu/anti-fraud/home\\_bg](https://ec.europa.eu/anti-fraud/home_bg) [страницата е посетена на 02.06.2021 г.].

на национално ниво. *Corpus Juris* в Европейската прокуратура<sup>215</sup> ще позволи да бъдат разследвани престъпленията, свързани с финансовите интереси на ЕС и по-специално предвидените такива в Директива (ЕС) 2017/1371 на ЕП и на Съвета от 05.07.2017 г. относно борбата с измамите, засягащи финансовите интереси на Съюза, по наказателноправен ред<sup>216</sup>.

1. За целите на директивата 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;

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. Директивата не засяга структурата и функционирането на данъчната администрация на държавите членки.

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 общности<sup>217</sup>. 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 намаляването или загубата на приходи, произтичащи от собствени ресурси, които се събират направо от името на Общностите или посредством извършването на неоправдан разход.“

В продължение, загубите могат да се породят от:

- неправилно тарифно класиране на внасяните стоки, като се посочи тарифен код с по-ниска ставка на митото,
- невярно деклариран произход, който кореспондира с по-ниска ставка на митото, или
- занижаване на стойността на декларираните стоки в сравнение с реалната им стойност (което при адвалорно мито отново води до по-нисък изчислен размер).

Размерът на митото – това е основното оръжие на митническата политика. Размерът на всеки вид данък е много важен елемент на икономическото управление на която и да е страна или съюз. Затова ставките на митата обикновено се определят с регламент. Размерът на митото е динамична величина.

---

<sup>215</sup> **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](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3322723).

<sup>216</sup> *OJ L 198*, 28.7.2017, p. 29–41

<sup>217</sup> *OJ L 312*, 23.12.1995, p. 1–4.

Величината на митническата стойност най-често е пряко свързана с дължимото мито.

Митническата стойност на стоките означава икономическата стойност на декларираните за внос стоки, служеща за прилагане на Общата митническа тарифа.

Митническата стойност е един от трите „елемента на облагане“, освен произхода и правилното тарифно класиране на стоките, който осигурява основата за определяне на митническото задължение.

Правилното определяне и приемане, съответно в някои случаи неприемане на митническата стойност и определянето на нова такава, е едно от най-значимите действия, които имат пряко отношение към размера на дължимите мита за внесените стоки.

Практиката показва, че приемането и проверката на стойността на внасяните стоки е един от най-сложните процеси при търговията с тях. Често възниква въпросът как да се определи правилно митническата стойност и преди всичко как да се намери решение, което да гарантира, че от една страна вносните мита се налагат правилно, но и от друга страна, че икономическите оператори не са допълнително натоварени административно.

За минимизиране на риска от занижаване на митническата стойност се използват редица контролни механизми, чрез които се цели противодействие на това незаконосъобразно деяние. Една от насоките за проверка на декларираната стойност е международният обмен на информация между митническите администрации. Така се дава възможност за евентуално сравнение и оттам предприемане на съответните регулативни действия при констатирани разлики. Тази процедура е недостатъчно ефективна, поради физическата невъзможност от такова пълно обхващане на вносните операции с идентифициран подобен риск. По-добри резултати в тази насока дава изискването на контролните органи към деклараторите за представяне на копие на експортната декларация, заверена от митническата администрация на страната износителка и/или копие от международното платежно нареждане (суифт) от което да е видна стойността на превода.<sup>218</sup>

В определени случаи, когато митническите органи оспорват декларираната митническа стойност и изискват представяне на допълнителни документи в нейна подкрепа, се случва вносителите да предоставят подкрепящи доказателства (фактури, договори за продажби, банкови извлечения и др.), които отговарят на вече декларираните, но всъщност неверни ниски стойности.

В тези документи може всички елементи да са в съответствие с декларирането и тогава е много трудно да бъде установено занижаването на стойността. На практика, при тези случаи най-често съществуват други плащания, в брой или чрез трети страни, на разликата между декларираната занижена цена и реалната цена на стоката.

В Европейския съюз ежегодно се извършват проверки на традиционните собствени ресурси, като се избират митническите теми с най-висок риск за финансовите интереси на Съюза, които се считат за мощен механизъм за противодействие и предотвратяване на нарушения. Занижаването на стойността на стоките представлява именно такъв значителен риск за финансите на държавите членки и за бюджета на ЕС, тъй като води до значителни загуби на традиционни собствени ресурси и данък върху добавената стойност, които не са събрани от държавите членки, както показват проверките в областта на традиционни собствени ресурси и последните разследвания на ОЛАФ. В ЕС е установен значителен случай на митническа измама, при който в пристанищата в ЕС с най-слаб контрол се наблюдава деклариране на неверни ниски стойности на текстилни изделия и обувки, внасяни от Китай. Резултатите от тях потвърждават, че за преследване

---

<sup>218</sup> Виж Томева, М., З. Ганчева, М. Антоу Валутен и митнически контрол, 2014, С., Фабер, с. 130

и защита на финансовите интереси на Съюза е необходим единен „митнически щит“, като един общ извод, направен от Комисията, е, че все повече се налага да се премести фокусът на митническия контрол по време на вдигането на стоките към митническия контрол след вдигането.<sup>219</sup>

## 2.2. Автономни мерки за суспендиране на митата

Автономните мерки за суспендиране на митата представляват пълно или частично премахване на митата, приложими по отношение на вноса на стоки от трети страни в ЕС.

Могат да се суспендират митата за стоки, които не са налични на територията на ЕС и които представляват суровини, материали, полуготови изделия или компоненти за производство.

Целта на автономните мерки за суспендиране на митата е насърчаване на икономическата активност на предприятията, които се занимават с производство в ЕС и повишаване на тяхната конкурентоспособност.

Видовете автономни мерки за суспендиране на митата са:

- Суспендиране – премахване или намаляване на митата без количествени ограничения – тази мярка се отнася за неограничени количества стоки;
- Автономни тарифни квоти – суспендиране в рамките на определен обем от вноса, т.е. тази мярка се отнася за ограничени количества стоки.

Изразът „автономни мерки за суспендиране на митата“ се отнася и за двата типа мерки.

Автономни мерки за суспендиране на митата могат да се въвеждат само за стоки, които отговарят на поредица от условия, а именно:

- да се използват в производство;
- да не представляват крайни продукти.
- да не се произвеждат на територията на ЕС;
- да не са обект на преференциални търговски споразумения;
- да не са обект на защитни мерки при внос в ЕС;
- да не са обект на забрани или ограничения.

Автономните мерки за суспендиране на митата се въвеждат чрез регламенти на Съвета на ЕС два пъти годишно – от 1 януари и от 1 юли на всяка календарна година.

Искане за суспендиране на митата може да подаде всяка фирма, регистрирана на територията на Европейския съюз, която употребява в производството си вносни суровини. Фирмите обаче нямат право да представят исканията си директно пред Европейската комисия. Техните интереси се представят и защитават на съюзно ниво от представители на държавната администрация, в случая на България – Агенция „Митници“.

## 2.3. Тарифни квоти

Тарифната квота е тарифна мярка, изразяваща се в прилагане на намалено или нулево мито, в рамките на определено количество или стойност на вноса на дадена стока, валидна за определен период (и за определен произход, ако квотата е преференциална).

Тарифните квоти позволяват през периода на валидност на мярката и за ограничено количество да се предостави пълно или частично освобождаване от нормалните мита, приложими към конкретни стоки от трети страни.

---

<sup>219</sup> Виж девети доклад на Комисията за функционирането на системата за проверки на традиционните собствени ресурси (2016-2018 г.), Брюксел, 26.11.2019 г., COM(2019) 601 final; <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2019/BG/COM-2019-601-F1-BG-MAIN-PART-1.PDF>



В рамките на няколко споразумения, които ЕС е сключил с трети страни, както и в рамките на автономни преференциални договорености, за някои държави-бенефициери са осигурени тарифни отстъпки за предварително определен обем стоки.

Тези тарифни отстъпки се наричат „преференциални тарифни квоти“.

Получаването на право за възползване от преференциални тарифни квоти е предмет на представяне на необходимото доказателство за произход.

Съществуват и т.нар. „непреференциални тарифни квоти“, за които не е необходимо представяне на доказателство за произход, но за тях може да съществуват друг вид изисквания.

Има няколко основни елементи, които дефинират дадена тарифна квота (ТК) и те са:

- Пореден № на ТК;
- произход на стоката – може да бъде страна или група страни (ако квотата е преференциална);
- период на валидност на ТК;
- мерна единица, в която е изразено количеството на ТК (килограми, литри, чифтове и т.н.).

В зависимост от начина на тяхното управление, има два вида тарифни квоти:

- управлявани от митническата администрация на принципа „пръв пристигнал-пръв обслужен“ съгласно митническото законодателство
- управлявани на базата на вносни лицензи съгласно законодателството в областта на Общата селскостопанска политика.

Видът на квотата може да бъде разпозната по нейния номер:

- администрираните от митническата администрация (DG TAXUD) – Пореден № 09. (различна от 4)XXX
- чрез вносни лицензи в областта на ОСП (DG AGRI) – Пореден № 09.4XXX

Справка за тарифните квоти, управлявани от митническата администрация на принципа „пръв пристигнал-пръв обслужен“, може да се направи в базата данни КВОТА на ЕС на следния адрес, като се посочи съответният за тарифната квота пореден номер: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/taric/quota\\_consultation](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/quota_consultation)

Когато се декларират стоките за внос, номерът на квотата се вписва в митническата декларация за режим допускане за свободно обращение.

В същата база данни има възможност за получаване на информацията относно:

- текущия баланс на дадена квота от типа „пръв пристигнал-пръв обслужен“,
- изчерпани квоти,
- отворени отново квоти, или
- блокирани квоти.

### **3. Мерки на търговска защита**

Митническата политика използва множество инструменти за постигане на целите си. От една страна официално всички страни декларират стремежите си към въвеждане на принципите на свободната търговия. От друга страна, съвременният протекционизъм не се упражнява чрез тарифи и мита върху вноса, с които се цели оскъпяване на вносните стоки. Упражнява се посредством многобройни видими и невидими закони, икономически или административни процедури, които водят до засилване на ефекта от митата, например чрез налагане на ограничителни стандарти за производство на определени продукти (които често могат да бъдат спазени единствено от местни фирми) и чрез подпомагане (субсидиране) на местната индустрия.

На практика, страните по света привидно либерализират търговията си и премахват преките търговски бариери (т.е. митата), но същевременно засилват индиректните форми на търговски протекционизъм (т.е. нетарифни бариери).

Споразуменията на Световната търговска организация обхващат три Инструмента за търговска защита:

- антидъмпингови мерки
- антисубсидийни мерки
- защитни мерки

Инструментите на СТО за търговска защита са пресъздадени в законодателството на ЕС с цел противопоставяне на нелоялните търговски практики на държавите на износ и възстановяване на равнопоставеността.

Европейската комисия играе ключова роля за осигуряване на справедливи условия за търговия на производителите от Европейския съюз. Както вече споменахме, основна мисия на Европейската комисия е да защити местната индустрия от нелоялни търговски практики в международната търговия като субсидиране и дъмпинг, а в някои случаи и от внезапно, силно и непредвидимо нарастване на вноса, изискващо въвеждане на защитни мерки.

### 3.1. Антидъмпингови мерки

Какво се разбира под „дъмпинг“?

Едно предприятие извършва дъмпинг, ако изнася даден продукт на цена, по-ниска от неговата „нормална стойност“. Приема се, че нормалната стойност на даден продукт е рентабилната цена на продукта, когато е продаден на вътрешния пазар на държавата на износа, или когато е равна на производствените разходи плюс разумна печалба.

Като противодействие на вредните последици от дъмпингов внос и за възстановяване на нормалната конкуренция, в ЕС се въвежда антидъмпингова мярка, обикновено под формата на мито.

Често мярката се основава на дъмпинговия марж, който се състои в сравнение на експортната цена с нормалната стойност на стоката. Това сравнение се прави с идентични или съпоставими видове продукти. За осигуряване на справедливо сравнение може да се приложат корекции за разлики, влияещи върху сравнимостта. Един елементарен пример за това е: *Ако цената на вътрешния пазар на държавата на производство на дадена стока е 120 щ.д., а експортната цена за страна от ЕС е 100 щ.д., има дъмпингов марж = 20 щ.д.*<sup>220</sup>

Както посочихме, антидъмпинговите мерки се въвеждат под формата на мито, което може да бъде:

- адвалорно (% от цената на стоката при условие на доставка CIF външна граница на ЕС);
- специфично (фиксирана стойност за единица стока); или
- вариращо мито, което се определя като разлика между определена минимална цена и вносната цена. *Ако вносната цена е по-висока от определената минимална цена, антидъмпингово мито не се дължи.*

Антидъмпинговите мерки се въвеждат обикновено за срок от 5 години и могат да бъдат преразглеждани. Регламент 1225/2009 г. предвижда възможности за провеждане

---

<sup>220</sup> „ИТЗ — инструменти за търговска защита, антидъмпингови и антисубсидийни инструменти. Наръчник за малки и средни предприятия“, с. 5  
[http://publications.europa.eu/resource/ellar/da5a48ae-1234-11e9-81b4-01aa75ed71a1.0003.02/DOC\\_2](http://publications.europa.eu/resource/ellar/da5a48ae-1234-11e9-81b4-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_2),  
посетен на 20.06.2021

на междинни преразглеждания, преразглеждане с оглед изтичане на срока на действие на мярката, подновяване на оригиналното разследване (когато има доказателства, че мярката няма желаните ефект), преразглеждане с оглед преустановяване на заобикаляне на мярката.

*Пример за налагане на окончателно антидъмпингово мито върху вноса на безшевни тръби от желязо или стомана от Китай:*

С регламент (ЕО) № 926/2009 на Съвета от 24 септември 2009 година за налагане на окончателно антидъмпингово мито и за окончателно събиране на временното мито върху вноса на някои видове безшевни тръби от желязо или стомана с произход от Китайската народна република<sup>221</sup>, Съветът на ЕС е наложил окончателно антидъмпингово мито върху вноса на някои видове безшевни тръби от желязо или стомана с произход от Китайската народна република (КНР) – мярка, която се основава на констатирана опасност от вреда и се състои в налагане на адвалорни митнически ставки. Има предвидени три ставки, които са диференцирани спрямо дружествата:

- ✓ 17,7 % за дружеството Shandong luxing Steel Pipe Co. Ltd,
- ✓ 27,2 % за други съдействащи дружества, и
- ✓ 39,2 % за всички други дружества.

С Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2272 на Комисията от 7 декември 2015 година се налага окончателно антидъмпингово мито върху вноса на някои видове безшевни тръби от желязо или стомана с произход от Китайската народна република, т.е. продължава се действието на мерките в първоначалния регламент.

### **3.2. Антисубсидийни мерки**

Какво се разбира под „субсидия“?

Субсидията е финансов принос от правителство или публичен орган, който води до ползи за получателя ѝ (дружество, промишленост, отрасъл). Финансовият принос може да бъде в различни форми, като например:

- безвъзмездни средства;
- заеми;
- данъчни кредити;
- предоставяни от правителството услуги.<sup>222</sup>

Говорим за субсидиран внос тогава, когато по отношение на дадена стока в страната на нейния произход са приложени субсидии и по този начин е намалена производствената ѝ стойност.

В тези случаи, Европейската Комисия прибегва до налагане на антисубсидийни мерки – това са изравнителни мита, налагани при вноса на субсидираната стока, която може да нанесе вреди на промишлеността на Съюза, която произвежда сходен продукт. С изравнителните мита „изкривената“ стойност на стоките „се нормализира“. Регламент (ЕС) 2016/1037 на Европейския парламент и на Съвета от 8 юни 2016 година относно защитата срещу субсидиран внос от държави, които не са членки на Европейския съюз<sup>223</sup> регулира защитата срещу субсидиран внос от държави, които не са членки на

---

<sup>221</sup> OJ L 262, 6.10.2009, p. 19–35

<sup>222</sup> „ИТЗ — инструменти за търговска защита, антидъмпингови и антисубсидийни инструменти. Наръчник за малки и средни предприятия“, с. 5  
[http://publications.europa.eu/resource/cellar/da5a48ae-1234-11e9-81b4-01aa75ed71a1.0003.02/DOC\\_2](http://publications.europa.eu/resource/cellar/da5a48ae-1234-11e9-81b4-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_2),  
посетен на 20.06.2021

<sup>223</sup> OJ L 176, 30.6.2016, p. 55–91;

Европейския съюз и определя правилата и условията за прилагане на изравнителни мерки.

Както вече пояснихме, изравнително мито се налага, за да се противодейства на вредите, причинени от субсидирания внос на пазара на ЕС и да се възстанови лоялната конкуренция. Митото се плаща от вносителя и се събира от митническите органи на съответната държава от ЕС.

Комисията може да наложи временни изравнителни мита, докато изчаква резултатите от допълнителното разследване. След допълнителното разследване, Комисията може да наложи окончателни мерки. Обикновено антисубсидийните мерки, аналогично на антидъмпинговите мерки, се прилагат за срок от 5 години.

Четири условия трябва да са налице, за да бъдат наложени антидъмпингови или антисубсидийни мерки:

- + Да е налице дъмпинг или субсидиране
- + Промислеността на ЕС да понася вреда
- + Да съществува причинно-следствена връзка, която доказва, че вредата е причинена от вноса, а не от други фактори
- + Мерките да не са против общия интерес на Съюза.

Процедурата по въвеждане на антидъмпингови мита (АМ) и изравнителни мита (ИМ) преминава през следните етапи:

1. заявление на производител в ЕС за въвеждане на АМ/ИМ;
2. подава се пред компетентен национален орган – в България компетентният орган е Министерство на икономиката;
3. процедура по разследване – провежда се от Европейската Комисия, по-специално от ГД „Търговия“;
4. въвеждане на предварително АМ/ИМ – с Регламент на ЕК;
5. въвеждане на окончателно АМ/ИМ – с Регламент на Съвета на ЕС или прекратяване на разследването без замяна на предварителното АМ/ИМ с окончателно АМ/ИМ – с Решение на ЕК;
6. междинно преразглеждане на действието на въведено окончателно АМ/ИМ;
7. възможно изменение на параметрите на мярката (напр. размер на мито);
8. прекратяване на действието на въведено окончателно АМ/ИМ (с Регламент на Съвета на ЕС).

*Пример за налагане на изравнително мито върху вноса на биодизел от САЩ и Канада:*

С Регламент (ЕО) № 598/2009 на Съвета от 7 юли 2009 година за налагане на окончателно изравнително мито и окончателно събиране на временното мито, наложено върху вноса на биодизел с произход от Съединените американски щати<sup>224</sup>, е наложено временно изравнително мито (а в последствие и окончателно мито) върху вноса на биодизел с произход от САЩ, в диапазона от 211,2 EUR до 237 EUR за тон. След налагането му през март 2009 г., вносът на разглеждания продукт в ЕС от САЩ на практика е преустановен. От друга страна се установява, че износът на биодизел от САЩ за Канада е нараснал от 2008 г. до 2011, и по-специално след налагането на изравнителните мерки, а канадският пазар не е в състояние да поеме такива количества биодизел. Разследване в Съюза е установило, че след налагане на изравнителните мерки върху вноса на разглеждания продукт от САЩ, е налице промяна в логистиката и търговията, като посредством претоварване през Канада се прави опит мерките да се заобиколят.

---

<sup>224</sup> OJ L 179, 10.7.2009, p. 1–25

Съпоставката на статистическите данни с данните, получени от оказалите съдействие производители, е показала, че канадските производители на биодизел не са могли да произведат количеството, изнесено от Канада за Съюза. Това съответно категорично показва, че рязкото увеличаване на вноса от Канада в Съюза е свързано с износ на биодизел от САЩ, изпращан от Канада.

Впоследствие, с Регламент за изпълнение (ЕС) № 443/2011, е разширен обхватът на изравнителното мито и по отношение на биодизела, изпращан от Канада.

### 3.3. Защитни мерки

Какво се разбира под „защитна мярка“?

Защитни мерки могат да се въведат, когато даден отрасъл бъде засегнат отрицателно от непредвидено, рязко и внезапно увеличение на вноса. За разлика от антидъмпинговите и антисубсидийните инструменти, защитните мерки не поставят акцента върху това дали търговията е лоялна или не.

Процедурата за защитна мярка се различава значително от антидъмпинговите и антисубсидийните процедури в няколко отношения.

- Разследване с оглед налагане на защитни мерки започва по искане на държава членка на ЕС, или по собствена инициатива на Европейската Комисия, а не въз основа на жалба от засегнатия промишлен отрасъл на ЕС.
- Защитната мярка не се налага срещу вноса от определена държава, а по-скоро по принцип – срещу вноса в ЕС, независимо от коя държава.
- Формата на защитната мярка е различна. Тя обикновено се състои в тарифна квота. Вносът на стоката в рамките на квотата е без мито, но когато квотата се изчерпи, се начислява мито.<sup>225</sup>

Съюзът може да предприеме мерки с комбиниран ефект на антидъмпингови или антисубсидийни мерки със защитни мерки. Такива са въведени с Регламент (ЕС) 2015/477 на Европейския парламент и на Съвета от 11 март 2015 година относно мерките, които Съюзът може да предприеме във връзка с комбинирания ефект на антидъмпингови или антисубсидийни мерки със защитни мерки<sup>226</sup>.

Целта на защитните мерки е да дадат на промишлеността на ЕС временна глътка въздух, за да извърши необходимите промени.

Защитните мерки не са насочени към това дали търговията е „справедлива“, или не, поради което условията за налагането им са по-строги в сравнение с антидъмпинговите и антисубсидийните мерки.

ЕС трябва да докаже, че увеличението на вноса на дадена стока е:

- ✚ рязко;
- ✚ дължи се на непредвидени събития;
- ✚ предизвикващо (или заплашващо да предизвика) сериозна вреда на промишлеността на ЕС; (\*под сериозна вреда се разбира по-високо ниво на вредата в сравнение със съществената вреда, която се разглежда при антидъмпинговите и антисубсидийни разследвания);
- ✚ и че тези защитни мерки са в интерес на ЕС.

ЕС прилага сравнително рядко защитни мерки по вноса.

<sup>225</sup> „ИТЗ — инструменти за търговска защита, антидъмпингови и антисубсидийни инструменти. Наръчник за малки и средни предприятия“, с. 6

[http://publications.europa.eu/resource/cellar/da5a48ae-1234-11e9-81b4-01aa75ed71a1.0003.02/DOC\\_2](http://publications.europa.eu/resource/cellar/da5a48ae-1234-11e9-81b4-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_2), посетен на 20.06.2021

<sup>226</sup> OJ L 83, 27.3.2015, p. 11–15

*Пример за защитни мерки по отношение на вноса на ориз Indica с произход от Камбоджа и Мианмар/Бирма:*

От 18.01.2019 г., за ориз класиран в код по КН 1006 30 67 е приложим Регламент за изпълнение (ЕС) 2019/67 на Комисията от 16 януари 2019 година за налагане на защитни мерки по отношение на вноса на ориз Indica с произход от Камбоджа и Мианмар/Бирма.

На 16 февруари 2018 г. в Комисията е постъпило искане от Италия, с което се призовава към приемането на защитни мерки по отношение на ориз от вида Indica с произход от Камбоджа и Мианмар/Бирма, като подкрепа за това е изразена и от други държави членки на Съюза, в които се произвежда ориз – Испания, Франция, Португалия, Гърция, Румъния, България и Унгария. След като е установено, че искането съдържа достатъчно доказателства за това, че ориз Indica с произход от Мианмар/ Бирма и Камбоджа е внасян в обеми и на цени, които причиняват сериозни затруднения на промишлеността на Съюза, е проведено разследване с оглед налагане на защитни мерки и с Регламент за изпълнение (ЕС) 2019/67, временно (за 3 год.) са въведени мита върху вноса на ориз Indica с произход от Камбоджа и Мианмар/Бирма, класиран понастоящем в кодове по КН 1006 30 27, 1006 30 48, 1006 30 67 и 1006 30 98, като през първата година митото е 175 евро на тон, а през следващите две години намалява.

*Пример за налагане на допълнителни мита като мерки на търговската политика върху вноса на определени продукти от САЩ:*

На 1 май 2018 г., САЩ приеха защитни мерки с неограничена продължителност под формата на увеличени мита върху вноса на определени стоманени и алуминиеви продукти, за които си счита, че могат да окажат значително отрицателно икономическо въздействие върху засегнатите сектори на промишлеността на ЕС. В тази връзка ЕК реши да приложи преустановяване на прилагането на търговските отстъпки, чрез прилагането на допълнителни мита върху определени продукти с произход от САЩ, внасяни в ЕС.

Тези допълнителни мита бяха въведени с Регламент за изпълнение 2018/724, изменен с Регламент 2018/886 и ще се прилагат на два етапа. През първия етап адвалорни мита с максимална ставка в размер на 25 % върху вноса на продуктите, изброени в приложение I, могат да се прилагат незабавно и до момента, когато Съединените щати престанат да прилагат своите защитни мерки по отношение на продуктите от Съюза. На втория етап е планирано да бъдат приложени и други допълнителни адвалорни мита с максимална ставка от 10 %, 25 %, 35 % и 50 % за вноса на продукти, изброени в приложение II, считано от 23 март 2021 г.

Към момента допълнително адвалорно мито в размер на 25 % по Приложение 1 е наложено върху вноса на стоманени и алуминиеви продукти, но също така и картофи, царевица, ориз, пури и цигари, мотоциклети и др. стоки от САЩ.

Счита се, че наложените допълнителни адвалорни мита като мерки на търговската политика ще осигурят известна компенсация за стоманодобивната и алуминиевата промишленост, засегната от защитните мерки на САЩ.

Регламентите и решенията относно мерките за търговска защита могат да бъдат намерени на официалните езици на ЕС в Официалния вестник на ЕС, серия L.

Известията на Европейската комисия за започване на процедури по разследване на дъмпингов или субсидиран внос, за преразглеждане на действащи мерки или за изтичане на срока на действие на антидъмпингови или антисубсидийни мерки, се публикуват на официалните езици на ЕС в Официалния вестник на ЕС, серия C.

Генерална дирекция „ТЪРГОВИЯ“ на Европейската комисия поддържа на интернет страницата си информация на английски език за всички:

- антидъмпингови мерки,

- антисубсидийни мерки, и
- защитни мерки по вноса, прилагани от Европейския съюз през определен период (включително архив на мерки, които вече не се прилагат), а също и на текущите процедури по разследване<sup>227</sup>.

---

<sup>227</sup> Информацията може да бъде разгледана на адрес:  
<https://ec.europa.eu/trade/policy/accessing-markets/trade-defence/actions-against-imports-into-the-eu/anti-dumping/>





## ВЪВЕДЕНИЕ

- ▶ Автентични сведения за облагане с мита се срещат и в три грамоти на цар Иван Александър от средата на **XIV век**. Като общ термин за митата по това време е използвано византийското наименование „кумер“.

По-късно този термин е заменен със славянобългарската дума „царина“.

**Българската митническа администрация е една от най-старите у нас – с Указ №2 на княз Александър I Батенберг на 07.07.1879 г. са учредени митниците и митарствените пунктове, с цел защита на интересите на Княжеството в областта на митническата и търговската политика.**

Цветан Мадански

Промените в системата на  
държавното управление през  
1990 г.

Цветан Мадански

За подпомагане дейността на митническата администрация, през 1995 г. се създава централна химическа лаборатория към Главно управление „Митници”.

Цветан Мадански

България установява дипломатически отношения с Европейската Общност през 1988 г. През 1993 г. е подписано Европейското споразумение за асоцииране, което влиза в сила през 1995 г. През декември 1995 г. България подава молба за членство в Европейския съюз. Преговорите за присъединяване на България към ЕС започват на 15 февруари 2000 г. и се развиват по 31 преговорни глави. Във връзка с преговорите по глава 25 „Митнически съюз“, българското правителство определя развитието на митническия контрол и митническите режими и процедури като една от главните си цели.

Цветан Мадански

В предприсъединителния период наред с традиционното противодействие на търговската контрабанда и на наркотрафика, за митническата администрация важни приоритети стават борбата с международната организирана престъпност, тероризма, интелектуалното пиратство и прането на пари. Това изисква нови форми на митнически контрол, както и правилно прилагане на митническите режими и процедури

Цветан Мадански

Най-пряко, митниците са свързани със събирането на **мита**, ДДС, акцизи и др. – едни от най-важните приходоизточници за бюджета на всяка държава. В същото време, услугите, предоставяни от митническата администрация, са насочени към изпълнение на серия от нефискални функции, като например прилагане на мерките на търговската политика, селскостопанската политика и политиката на опазване на околната среда, както и на защита на интересите на потребителя и на културното богатство на държавите.

Цветан Мадански

Ролята на митническата система в защита на гражданите от нелегален трафик на наркотични вещества и оръжие.

Ролята на митническата администрация за противодействие на корупцията в българската митническа администрация.

Изискванията на ЕС и НАТО към нас в тази област са големи.

В тази връзка е приет **Кодекс за поведение на митническия служител.**

Цветан Мадански

В предприсъединителния период за членство в ЕС (1995 г. – 2006 г.) Република България предприема хармонизиране на своето законодателство, в това число и на митническото, с достиженията на правото на ЕС. Законът за митниците (обн. ДВ бр. 15 от 06.02.1998 г., в сила от 01.01.1999 г.) и Правилникът за прилагане на закона за митниците (обн. ДВ бр. 149 от 17.12.1998 г., в сила от 01.01.1999 г.) въвеждат модерна уредба на митническата материя, съответна на актовете на вторичното право на Съюза относно **митническите режими и митническия контрол.**

Цветан Мадански

Съгласно този закон, дейността на митническите органи включва осъществяването от тях на митническата територия на страната митнически надзор и контрол върху внасянето, изнасянето и транзитирането на стоки за, от и през Република България, събирането на митни сборове, прилагането на административно-наказателните разпоредби и разследвания на престъпления, в случаите, при условията и по реда, предвидени в Наказателно-процесуалния кодекс.

Цветан Мадански

С приемането на Закона за митниците от 01.01.1999 г. за първи път в българското законодателство нормативно е регламентиран и последващият митнически контрол в Раздел IV „Последващ контрол на декларирането“, в текста на чл. 84 ЗМ.

Цветан Мадански

**В периода 2000–2006 г. се подобрява ефективността на дейностите по митническо разузнаване и разследване. Акцентът в митническия контрол се поставя върху предварителната селекция и анализ на риска. През 2003 г. със Заповед на директора на Агенция „Митници“ са създадени митнически мобилни групи към Централно митническо управление за осъществяване на митнически контрол по границите и във вътрешността на страната.**

Цветан Мадански

**От датата на присъединяването на Република България към Европейския съюз – 01.01.2007 г. митническите органи пряко прилагат Регламент (ЕИО) № 2913/92 г. на Съвета от 12 октомври 1992 г., установяващ Митническия кодекс на Общността и Регламент (ЕИО) № 2454/93 г. на Комисията от 2 юли 1993 г., установяващ разпоредбите за прилагане на Митническия кодекс на Общността, както и техните изменения и допълнения.**

Цветан Мадански

От 2008 г., във връзка с прилагането на новите разпоредби на европейското митническо законодателство, въвеждащи обща рамка за управление на риска, митническата администрация предприема действия за прилагане мерките на Общността за установяване на задължение за икономическите оператори да подават на митническите органи предварителна информация за стоките, въвеждани или напускащи територията на общността, за въвеждане на система на контрол на износа, посредством електронен обмен между митническите учреждения и възприемане на модела на одобрените икономически оператори.

Цветан Мадански

## АГЕНЦИЯ „МИТНИЦИ“

Митническата администрация е централизирана административна структура, организирана в **Агенция „Митници“** към министъра на финансите, която е юридическо лице на бюджетна издръжка със седалище град София.

Агенция „Митници“ е структурирана в **Централно митническо управление** в гр. София и 5 териториални дирекции



Цветан Мадански

СУ Стопански  
Факултет





## ГКПП

ГКПП, разположени по държавните граници на Република България със страни, които не са членки на Европейския съюз, и се явяват външни граници на ЕС:

- ▶ на границата с Република Турция – Малко Търново, Капитан Андреево, Лесово;
- ▶ на границата с Република Македония – Златарево, Гюешево, Станке Лисичково;
- ▶ на границата с Република Сърбия – Калотина, Брегово, Връшка чука, Олтоманци, Стрезимировци;
- ▶ на границата с Черно море (4 пристанища) – Бургас, Варна, Балчик, Царево;
- ▶ ГКПП аерогари (5 летища) – София, Варна, Бургас, Пловдив, Горна Оряховица.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКА ДЕЙНОСТ

- ▶ Митническата администрация има за свои основни функции събирането на мита и други държавни вземания, съдействието за опазване на културното наследство и за защита на правата върху обекти на интелектуалната собственост. В изпълнение на тези функции митническата администрация осъществява комплекс от дейности по приложение на митническото законодателство, в това число контрол и надзор върху вноса, износа и транзита на стоки през територията на Република България, осъществяване на административно–наказателни процедури, разузнаване и разследване на нарушенията на митническите разпоредби и т.н.

Цветан Мадански

СУ Стопански  
факултет

## МИТНИЧЕСКИ НАДЗОР И КОНТРОЛ

- ▶ „Митнически надзор“ означава дейността на митническите органи за осигуряване спазването на митническото законодателство и където е целесъобразно и уместно – на други разпоредби (данъчно, акцизно, валутно и друго законодателство), приложими за стоките, предмет на тази дейност.
- ▶ По дефиниция „митнически контрол“ означава специфични действия, извършвани от митническите служители за осигуряване на спазването на митническото и друго законодателство (ЗАДС, ЗДДС, ВЗ и др.), уреждащо въвеждането, напускането, транзита, движението, складирането и специфичната употреба на стоки, придвижвани между митническата територия на Съюза и държави или територии извън тази територия.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ КОНТРОЛ

- ▶ Субект на митническия контрол са органите на митническата администрация. Съгласно законодателството, териториалната дирекция заедно с включените в структурата ѝ митнически бюра и /или пунктове е основен изпълнител на митническия надзор и контрол.
- ▶ Обект на митническия контрол са действията или бездействията на физическите лица, които преминават митническата граница, и поведението на лицата (физически или юридически), свързани с митническите операции и прилагащи митническото законодателство във връзка с осъществяваните от тях внасяне, изнасяне или транзит на стоки.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ КОНТРОЛ

- ▶ Предмет на митническия контрол са всички режими и процедури, уреждащи въвеждането, внасянето, напускането, транзита, усъвършенстването, складирането и специфичната употреба на стоки.
- ▶ По отношение на териториалния обхват на митническия контрол, митническите органи имат право да извършват проверки, свързани с митническия надзор и контрол на стоки, превозни средства и лица в зоните на граничните контролно–пропускателни пунктове и на цялата митническа територия на страната.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ КОНТРОЛ

В зависимост от пространственото развитие на митническия контрол и спецификата на протичащите процеси, се обособяват три основни вида контролни функции, които се проявяват като:

- ▶ документен контрол,
- ▶ фактически контрол, и
- ▶ технически контрол.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ КОНТРОЛ

В зависимост от времето, в което се извършва, митническият контрол се разделя на:

- ▶ предварителен контрол,
- ▶ текущ (оперативен) контрол и
- ▶ последващ контрол.

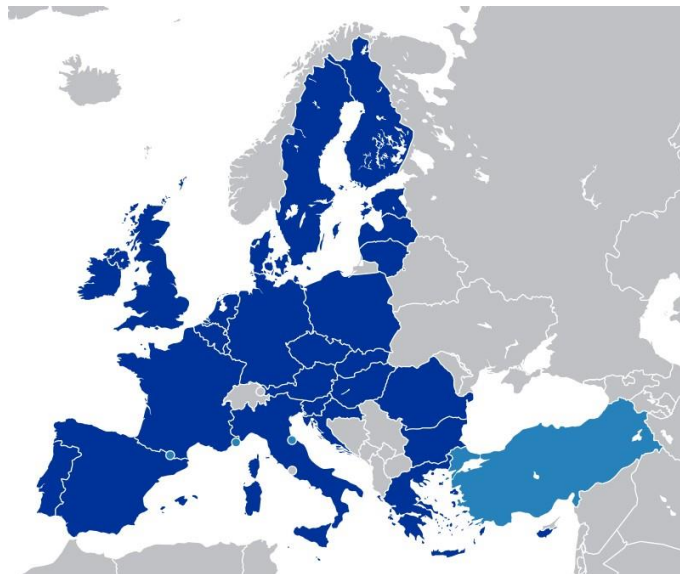
Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА СЪЮЗА

- ▶ Към 15.07.2020 г. митническата територия на Съюза включва териториите на 28 държави членки (и територията на княжество Монако), с изключение на определени части от тях, както и териториалните води, вътрешните морски води и въздушното пространство на държавите членки.

Цветан Мадански

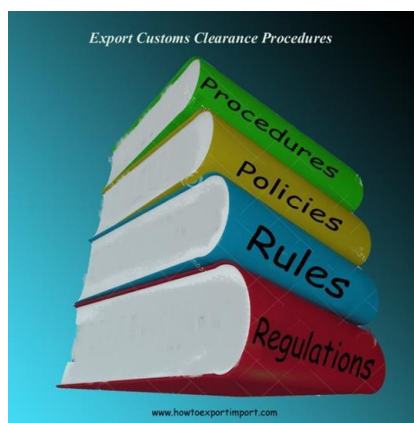
## МИТНИЧЕСКА ТЕРИТОРИЯ НА СЪЮЗА



Цветан Мадански

## ПОНЯТИЯ

- ▶ „Митническо законодателство“ е законодателството, съставено от:
  - ▶ а) Регламента за създаване на Митническия Кодекс и разпоредбите за неговото допълване или прилагане, приети на равнището ЕС или на национално равнище (Закон за митниците);
  - ▶ б) Общата митническа тарифа;
  - ▶ в) законодателството относно системата на Съюза за освобождаване от мита;
  - ▶ г) международните споразумения, които съдържат митнически разпоредби, приложими в ЕС.



Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

- ▶ От 01 май 2016 година, разпоредбите, касаещи дейността на митническите администрации в ЕС, се съдържат в:
  - ▶ –**Регламент (ЕС) № 952/2013** на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза (МКС) – чл.чл.127–138;
  - ▶ –**Делегиран регламент (ЕС) 2015/2446** на Комисията от 28 юли 2015 г. за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на Митническия кодекс на Съюза (ДР) – чл.чл.104–113;
  - ▶ –**Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447** на Комисията от 24 ноември 2015 г. за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза (РИ) – чл.189, и
  - ▶ –**Делегиран регламент (ЕС) 2016/341** на Комисията от 17 декември 2015 г. за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета чрез преходни правила за някои разпоредби от Митническия кодекс на Съюза, за случаите, когато съответните електронни системи все още не са в действие, и за изменение на Делегиран регламент (ЕС) 2015/2446 (ПДР) (преходни мерки),
- ▶ **които са директно приложими и задължителни за митническите администрации и икономическите оператори на всички държави членки на ЕС.**

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

- ▶ В Република България е приложим също Закон за митниците, в сила от 1999 г., многократно изменян, включително през последните две години, като в него се съдържат норми, които на национално ниво уреждат функциите и задачите на българската митническа администрация, компетентен орган за издаване на разрешения, административно-наказателни разпоредби и други, които не са регламентирани в регламентите и всяка държава членка на ЕС ги урежда с национален нормативен акт.
- **Към момента на първо място се прилага митническото законодателство на Съюза, а националното митническо законодателство се прилага само тогава, когато не противоречи на разпоредбите на съюзното законодателство.**
- **Правилникът за прилагане на Закона за митниците бе отменен през 2016 г.**

Цветан Мадански

## ПОНЯТИЯ

- ▶ „Икономически оператор“ е всяко „лице, което в рамките на своята стопанска дейност участва в дейности, обхванати от митническото законодателство“.



Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ РЕЖИМИ

- Допускане за свободно обращение
- Износ
- Външен транзит
- Вътрешен транзит
- Митническо складиране
- Свободни зони
- Активно усъвършенстване
- Пасивно усъвършенстване
- Временен внос
- Специфична употреба

Цветан Мадански

# МИТНИЧЕСКИ ПРОЦЕДУРИ

## ВЪВЕЖДАНЕ/ВНАСЯНЕ

от митническото учреждение на въвеждане (гранично МУ)

до митническото учреждение на вноса (вътрешно МУ)

## ИЗНАСЯНЕ

от митническото учреждение на износа (вътрешно МУ)

до митническото учреждение на напускане (гранично МУ)

## ТРАНЗИТ

от отправно митническо учреждение (ОМУ)

до получаващо митническо учреждение (ПМУ)

Цветан Мадански

# МИТНИЧЕСКИ СТАТУС НА СТОКИТЕ

- ▶ В Митническия кодекс на Съюза, „митнически статус“ означава статусът на стоките като съюзни или несъюзни стоки.



Цветан Мадански



## МИТНИЧЕСКИ СТАТУС НА СТОКИТЕ

„Съюзни стоки“ са стоките, които попадат в една от следните категории:

а) стоките, които са изцяло получени на митническата територия на Съюза и които не съдържат в себе си стоки, внесени от държави или територии извън митническата територия на Съюза;

Цветан Мадански

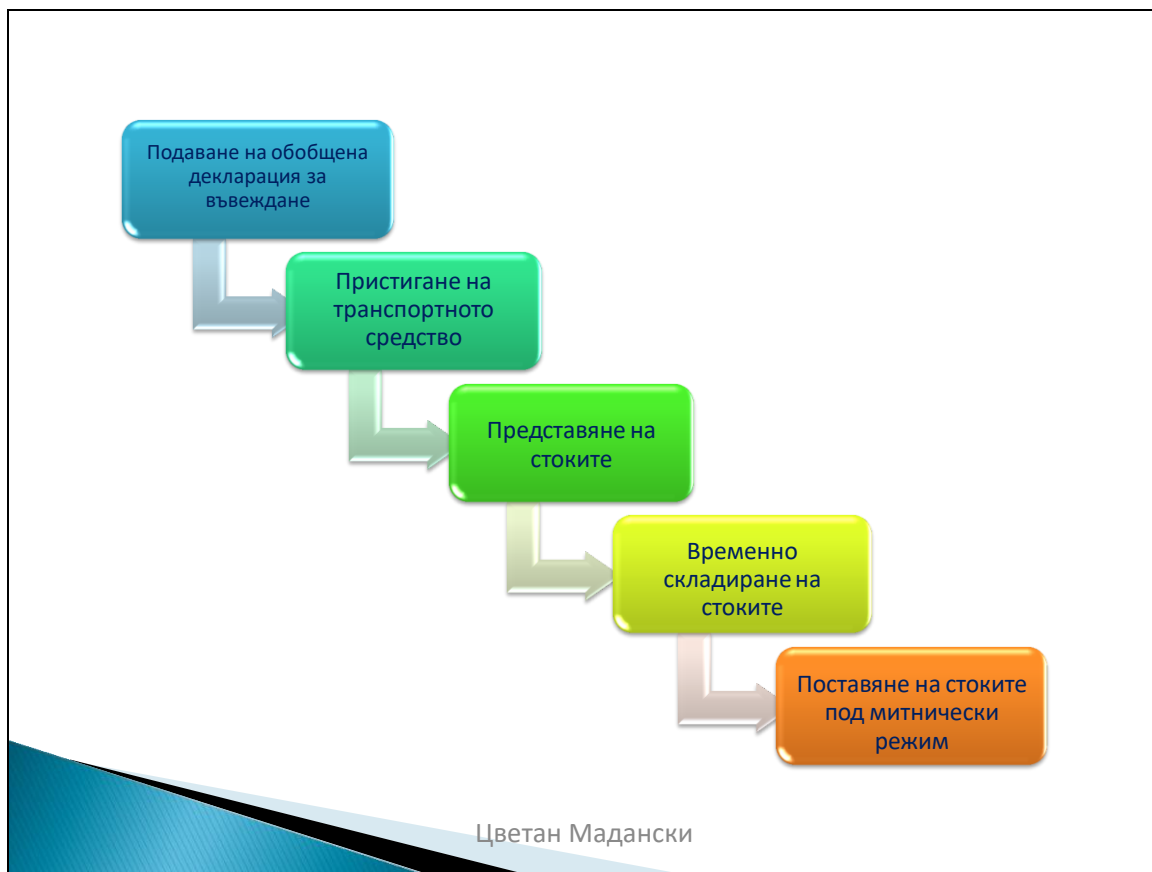
## МИТНИЧЕСКИ СТАТУС НА СТОКИТЕ

б) стоките, въведени на митническата територия на Съюза от държави или територии извън тази територия и допуснати за свободно обращение;

в) стоките, получени или произведени на митническата територия на Съюза само от стоките по буква б) или от стоките по букви а) и б).

Статус на „несъюзни стоки“ имат стоките, различни от посочените по-горе, или стоките, които са загубили своя митнически статут на съюзни стоки.

Цветан Мадански



## ОБОБЩЕНА ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ВЪВЕЖДАНЕ

- ▶ Като правило (с някои конкретно посочени в законодателството изключения), всички стоки, които се въвеждат на митническата територия на Съюза, трябва да бъдат обхванати от **обобщена декларация за въвеждане**.
- ОДВ се подава по електронен път от превозвача в митническото учреждение, през което, в зависимост от вида транспорт (летище, пристанище, сухопътно митническо учреждение), стоките ще бъдат въведени за първи път в митническата територия на Съюза, преди физическото им въвеждане.
- Сроковете, в които трябва да бъде подадена обобщената декларация за въвеждане са различни и са в зависимост от вида на транспорта и от времетраенето на транспортирането.

Цветан Мадански

## ВРЕМЕННО СКЛАДИРАНЕ

- ▶ Временното складиране е особено положение на несъюзните стоки, когато те са под митнически надзор и предстои в определен срок да бъдат митнически оформени чрез поставянето им под митнически режим, или да бъдат изведени извън митническата територия на Съюза чрез реекспорт.

Цветан Мадански

## ВРЕМЕННО СКЛАДИРАНЕ

### ВРЕМЕННО СКЛАДИРАНЕ

- ▶ От момента на представянето им пред митническите органи, несъюзните стоки са на временно складиране, съответно трябва да бъдат обхванати от декларация за временно складиране.



Цветан Мадански

## ВРЕМЕННО СКЛАДИРАНЕ И ПОСЛЕДВАЩО ОФОРМЯНЕ

ВЪВЕЖДАНЕ, ВРЕМЕННО СКЛАДИРАНЕ И ПОСТАВЯНЕ ПОД МИТНИЧЕСКИ РЕЖИМ ИЛИ РЕЕКСПОРТ



Митническа територия



НЕСЪЮЗНИ СТОКИ  
на ЕС

Подаване на Обобщена декларация за въвеждане

Подаване на Уведомление за пристигане

Подаване на Декларация за временно складиране

Съхранение в Съоръжение за временно складиране (временен склад)



Срок до 90 дни

Подаване на **ДЕКЛАРАЦИЯ** за поставяне под режим допускане за свободно обращение или поставяне под специален режим **или**

Подаване на Уведомление за реекспорт

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ РЕЖИМИ

Митническите режими, под които могат да бъдат поставени стоките съгласно Кодекса, са 10:

- ▶ **допускане за свободно обращение;**
- ▶ **износ;**
- ▶ **8 специални режима, в четири групи – транзит, складиране, употреба и усъвършенстване.**

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКИ РЕЖИМИ



Цветан Мадански

## ДЕКЛАРИРАНЕ

- ▶ Поставянето на стоките от икономическите оператори под определен митнически режим представлява целенасочен и строго регламентиран процес, който се нарича деклариране.
- ▶ „Митническа декларация“ се нарича актът, с който дадено лице изразява в установената форма и по установения начин желанието си за поставяне на стоки под определен митнически режим, като посочва, където е уместно, специфични мерки, които следва да бъдат приложени.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКА ДЕКЛАРАЦИЯ - ФОРМУЛЯР

Цветан Мадански

## ДЕКЛАРИРАНЕ

В Митнически кодекс, разпоредбите за митническите декларации за поставяне под митнически режим са модернизиран и рационализирани. Предвидени са: **стандартна митническа декларация** (standard customs declaration) вместо сегашната декларация по нормална процедура и **само един вид опростена митническа декларация** (simplified declaration), които да се изготвят в електронна форма.



Цветан Мадански

## ДЕКЛАРИРАНЕ

- ▶ **Стандартните митнически декларации** трябва да съдържат всички данни, необходими за прилагане на разпоредбите, отнасящи се до митническия режим, за който стоките са декларирани. Предвидено е придружаващите документи, изисквани за прилагането на разпоредбите, отнасящи се за митническия режим, за който стоките са декларирани, да са на съхранение при декларатора и на разположение на митническите органи при подаването на митническата декларация и да се предоставят на митническите органи, когато законодателството на Съюза поставя такова изискване или когато е необходимо за осъществяване на митнически контрол.

Цветан Мадански

## ДЕКЛАРИРАНЕ

Предвидено е митническите органи да приемат поставяне на стоките под митнически режим въз основа на **опростена декларация, която може да не съдържа някои от изискваните данни, или да не е придружена от някои от необходимите документи. Редовното използване на опростената декларация ще подлежи на разрешение от митническите органи.**

В случай на опростена декларация, деклараторът трябва да подаде **допълнителна декларация** (supplementary declaration), която съдържа данните, необходими за съответния митнически режим, в компетентното митническо учреждение в рамките на определен срок. Запазва се възможността допълнителната декларация да има общ, периодичен или рекапитулативен характер. Предвидена е възможност за освобождаване от задължение за подаване на допълнителна декларация в определени специфични случаи.

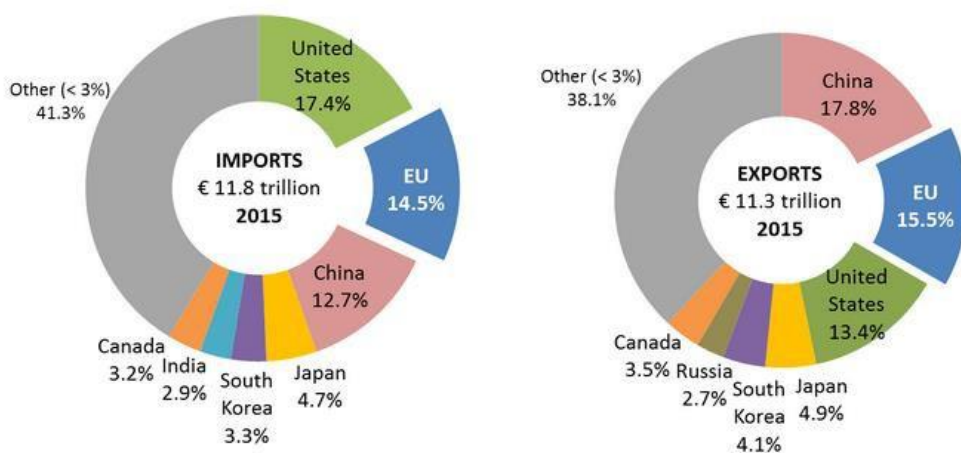
Цветан Мадански

## ДЕКЛАРИРАНЕ

- ▶ За целите на проверката на точността на данните, съдържащи се в приетата митническа декларация, митническите органи могат:
- ▶ а) да извършат проверка на декларацията и придружаващите документи;
- ▶ б) да изискат от декларатора да предостави други документи;
- ▶ в) да извършат проверка на стоките;
- ▶ г) да вземат проби за анализ или за подробно изследване на стоките.

Цветан Мадански

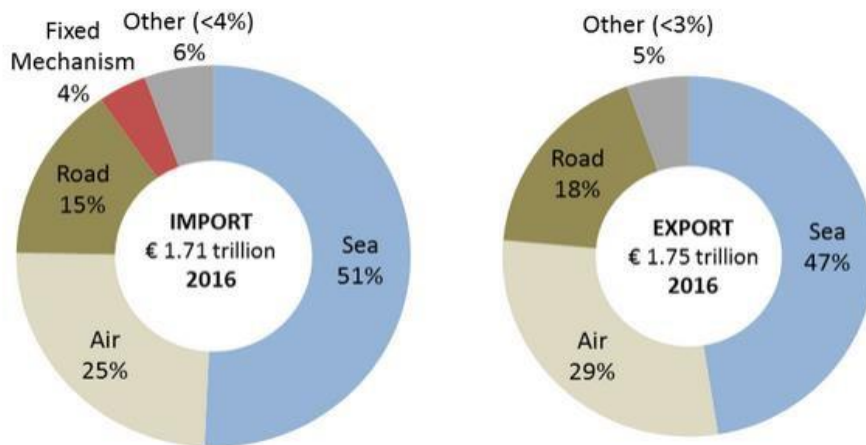
През 2015 г. стойността на цялата световна търговия възлиза на 23 трилиона евро. ЕС е един от основните търговци в света, що се отнася до логистиката на търговията и веригата за доставки, заедно със Съединените щати и Китай, с дял от 15% от общата световна търговия.



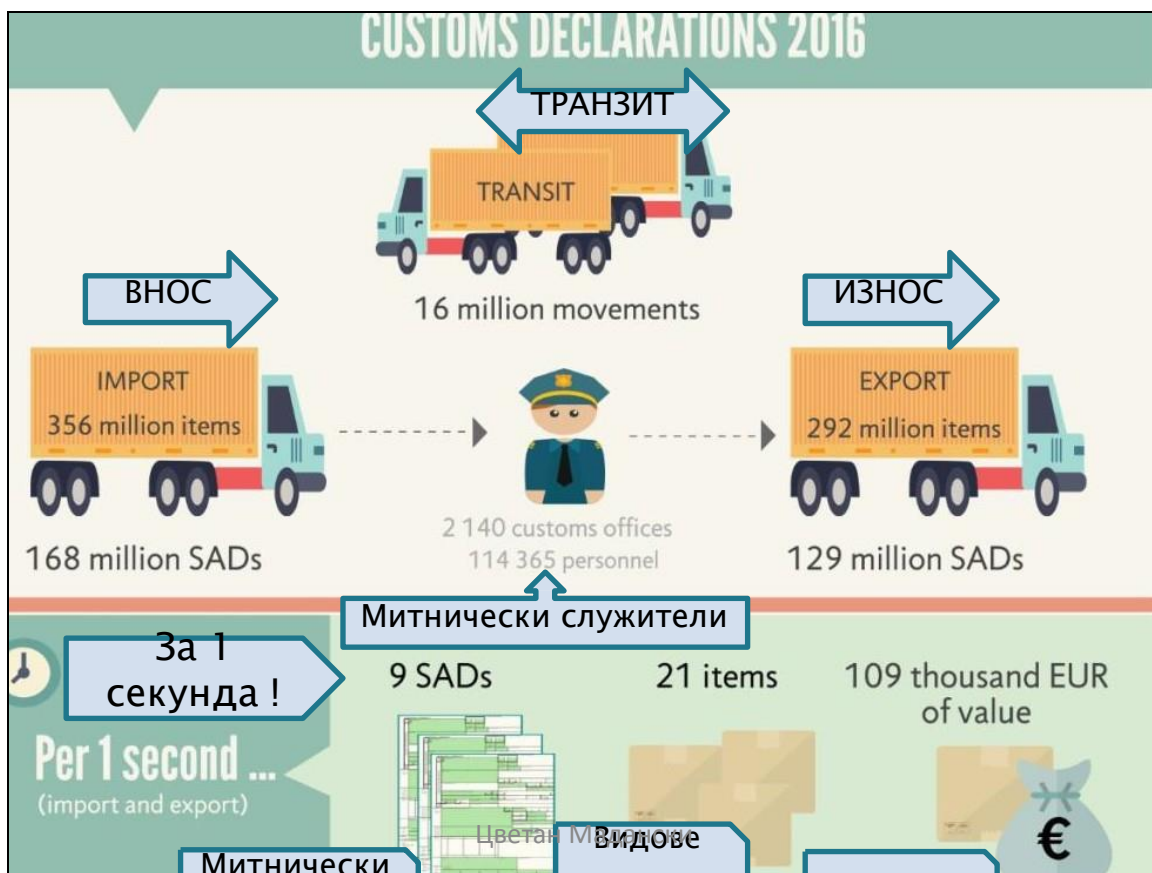
Цветан Мадански



В търговията с ЕС се използват различни средства за превоз на товари. Най-често използваната форма на транспорт в търговията на ЕС е морският транспорт,



Цветан Мадански



## Допускане за свободно обращение

- ▶ Под митнически режим „допускане за свободно обращение“ се поставят **несъюзни стоки**, предназначени за пазара на Съюза или за лична употреба или за потребление в рамките на митническата територия на Съюза, което е свързано със **събиране на дължимите вносни мита и други вземания**, предвидени в съответните действащи разпоредби, прилагане на мерките на търговската политика и забраните и ограниченията.
- ▶ Най-важната отличителна характеристика на режим допускане за свободно обращение и крайна употреба е, че допускането за свободно обращение придава на несъюзните стоки митнически статус на съюзни стоки.

Цветан Мадански

## Допускане за свободно обращение

- ▶ Подадената митническа декларация за свободно обращение, приета от митническите органи, е базата, въз основа на която започва административното производство по определяне на три елемента: митническата стойност, тарифното класиране, произхода на стоката, за да се стигне до определянето по вид, основание и размер на дължимите мита и други държавни вземания. Производството завършва с вземането под отчет на дължимите държавни вземания, заплащането им и даването на разрешение за вдигане на стоката.

Цветан Мадански

## Допускане за свободно обращение

- Държавите членки на Европейския съюз разполагат с база данни, в която са кодифицирани и интегрирани всички мерки, произтичащи от тарифното, търговското и селскостопанското законодателство на ЕС, която се обновява ежедневно. Чрез интегриране и кодиране на тези мерки, базата данни **TARIC** осигурява тяхното еднакво прилагане от всички държави членки и дава на икономическите оператори ясен поглед върху всички мерки, които трябва да бъдат предприети при внос или износ на стоки.

Цветан Мадански

## Допускане за свободно обращение – ПРОИЗХОД

В зависимост от приложното поле се различават два вида произход:

- ▶ **непреференциален** – за цели, различни от предоставяне на преференции, и
- ▶ **преференциален** – за целите на преференциалното третиране.

Цветан Мадански

# ИЗВЕЖДАНЕ НА СТОКИ

ИЗВЕЖДАНЕ НА СТОКИ ОТ МИТНИЧЕСКАТА ТЕРИТОРИЯ НА СЪЮЗА



СЪЮЗНИ СТОКИ

КОМПЕТЕНТНО МИТНИЧЕСКО УЧРЕЖДЕНИЕ

МИТНИЧЕСКИ ФОРМАЛНОСТИ ПРЕДИ НАПУСКАНЕ

Подаване на предварителна декларация за заминаване:

- Митническа декларация за износ
- Декларация за реекспорт
- Обобщена декларация за напускане



Стоките са под митнически контрол

ИЗХОДНО МИТНИЧЕСКО УЧРЕЖДЕНИЕ  
МИТНИЧЕСКИ ФОРМАЛНОСТИ ПРИ НАПУСКАНЕ

Митническа територия на ЕС



Цветан Мадански

# ИЗНОС И РЕЕКСПОРТ

- ▶ „Митническо учреждение на износ“ означава това митническо учреждение, в което се подава декларацията за износ на стоки, които предстои да се изведат от митническата територия на Съюза.
- ▶ „Митническо учреждение на напускане“ е митническото учреждение, компетентно за мястото, от което стоките напускат митническата територия на Съюза и където трябва да бъдат представени.

Цветан Мадански

## ИЗНОС

### ИЗНОС НА СЪЮЗНИ СТОКИ

- ▶ Съюзни стоки, декларирани за износ, са под митнически надзор от момента на приемането на декларацията за поставяне под митнически режим до извеждането им от митническата територия на Съюза или изоставянето им в полза на държавата, или унищожаването им, или до анулирането на митническата декларация.

Цветан Мадански

## РЕЕКСПОРТ

### РЕЕКСПОРТ НА НЕСЪЮЗНИ СТОКИ

- ▶ Несъюзни стоки, предназначени да бъдат изведени от митническата територия на Съюза, подлежат на деклариране с [Декларация за реекспорт](#), която ще се подава в компетентното митническо учреждение.
- ▶ Разпоредбите за подаване и приемане на митническите декларации за поставяне под митнически режим, опростяванията, вписванията в отчетността, проверката на митническата декларация се прилагат аналогично за Декларацията за реекспорт.
- ▶ Стоките, декларирани за реекспорт, са под митнически надзор от момента на приемането на декларацията, до извеждането им от митническата територия на Съюза.

Цветан Мадански

## СПЕЦИАЛНИ РЕЖИМИ

Стоките могат да бъдат поставени под всеки един от следните специални режими:

- ▶ **Транзит**, който включва външен и вътрешен транзит;
- ▶ **Складиране**, който включва, митническо складиране и свободна зона;
- ▶ **Употреба за специфични цели**, който включва временен внос и специфична употреба;
- ▶ **Усъвършенстване**, който включва активно и пасивно усъвършенстване.

### Износът включва:

- ✓ износ,
- ✓ временен износ, и
- ✓ реекспорт.

Цветан Мадански

## СПЕЦИАЛНИ РЕЖИМИ

### СКЛАДИРАНЕ

- Митническо складиране
- Свободни зони

### УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ

- Активно усъвършенстване
- Пасивно усъвършенстване

### УПОТРЕБА ЗА СПЕЦИФИЧНИ ЦЕЛИ

- Временен внос
- Специфична употреба

### ТРАНЗИТ

- Вътрешен транзит
- Външен транзит

Цветан Мадански

## СПЕЦИАЛНИ РЕЖИМИ

Счита се, че всеки специален режим има две основни функции:

⊗ **ефект на отлагане** → състои се в освобождаване на икономическите оператори от нормалните задължения и вземания, свързани с вноса или износа (не се плащат вносни или износни мита, нито друго вземания и не се прилагат мерки на търговската политика), и

⊗ **икономически ефект** → икономическите оператори са поставени в благоприятни условия.

Специалните митнически режими могат да се използват във всички области на дейност на икономиката и търговията (съхранение, производство, дообработка, изследване, дистрибуция).

Цветан Мадански

## Митническо складиране

**Титуляр на разрешение за управление на митнически склад**

• Лицето, което е титуляр на разрешението за откриване и управление на митнически склад и което управлява митническия склад

**Титуляр на режим митническо складиране**

• Лицето, което е отговорно по конкретен ЕАД за поставяне на стоките под режим митническо складиране

Цветан Мадански

## Митническо складиране

- ▶ Съществуват два вида митнически складове – частни и обществени.
- ▶ Частните митнически складове могат да се ползват за митническо складиране на стоки само от титуляря на разрешението, който едновременно с това е титуляр на режима „митническо складиране“.
- ▶ Обществените митнически складове са предназначени за съхранение на стоки на всички лица (физически лица; юридически лица; лица, установени в Съюза; лица, установени извън Съюза).

Цветан Мадански

## Митническо складиране





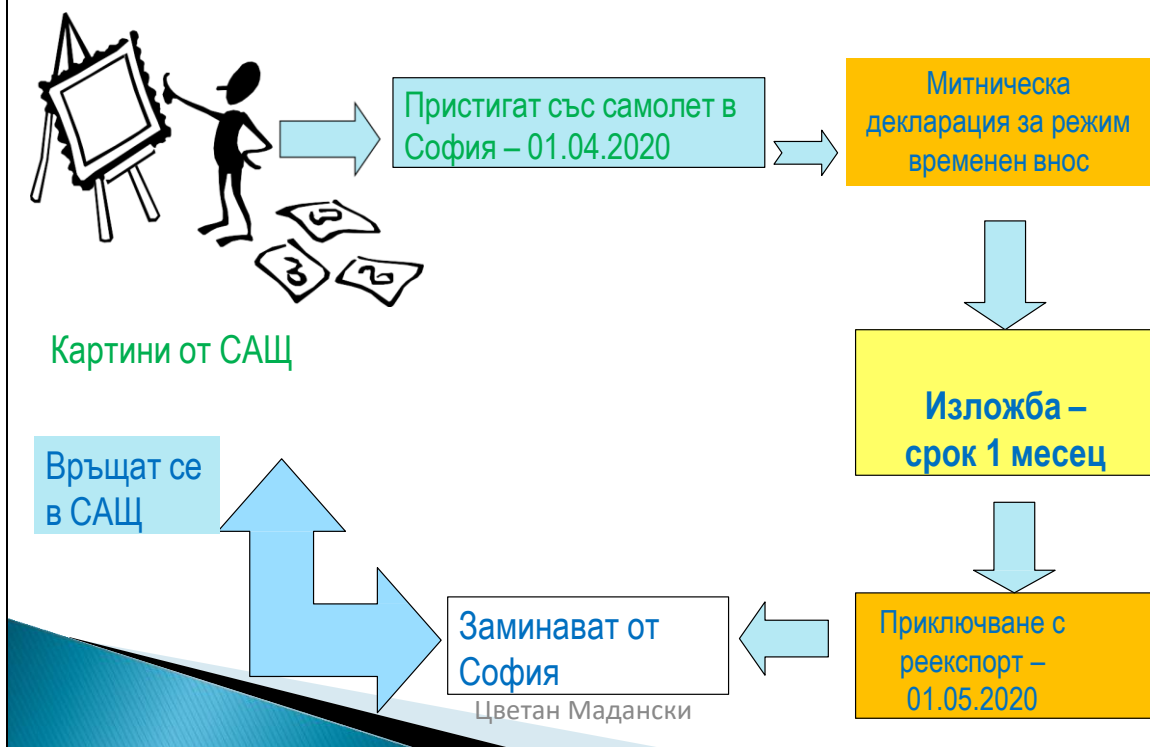
## Временен внос

- ▶ За разрешаване на временен внос е необходимо да са изпълнени специфични за режима условия:
- ▶ а) стоките да не са предназначени да претърпят каквато и да е промяна, освен нормална амортизация при тяхното използване;
- ▶ б) да е възможно стоките да могат да бъдат Идентифицирани;
- ▶ в) титулярят на режима да е установен извън митническата територия на Съюза, освен където е предвидено друго;
- ▶ г) да са изпълнени изискванията за пълно или частично освобождаване от мита.

Максималният срок, през който стоките могат да останат под режим временен внос за същата цел и под отговорността на един и същ титуляр на Разрешението, е 24 месеца.

Цветан Мадански

## Временен внос

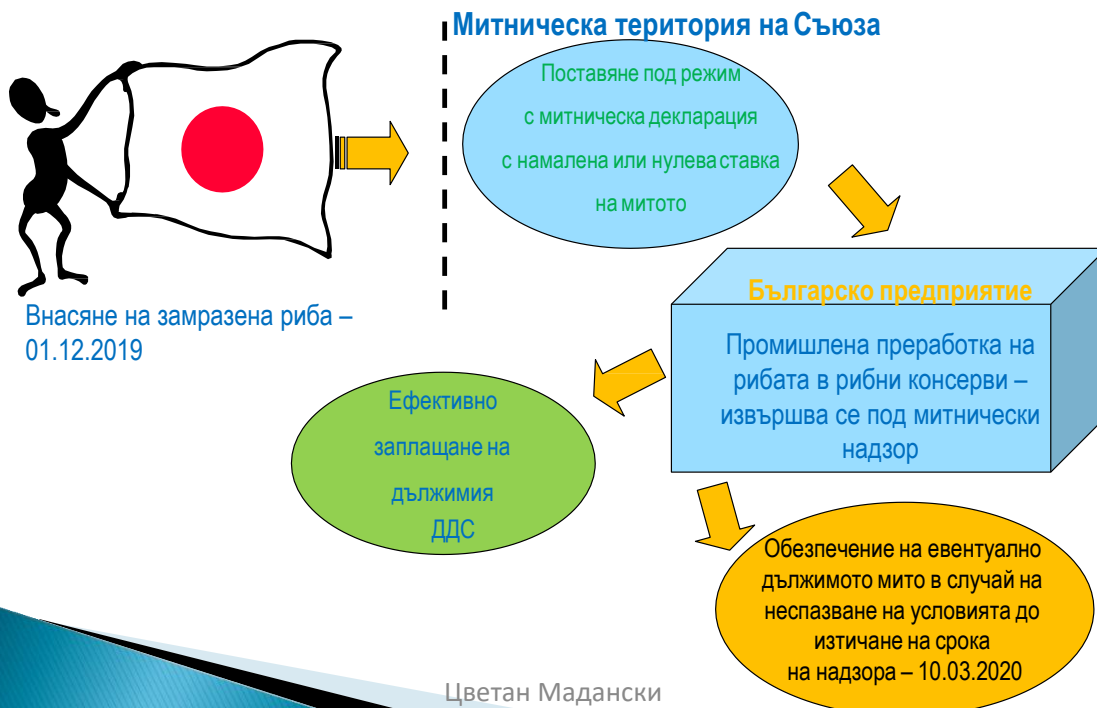


## Специфична употреба

- ▶ Режим специфична употреба е единственият, който комбинира в себе си разпоредби за режим допускане за свободно обращение и норми, характерни за специалните режими.
- ▶ Под режим специфична употреба могат да се допускат за свободно обращение несъюзни стоки, освободени от мито или с намалена ставка на митото поради тяхната специфична употреба.

Цветан Мадански

## Специфична употреба



Цветан Мадански

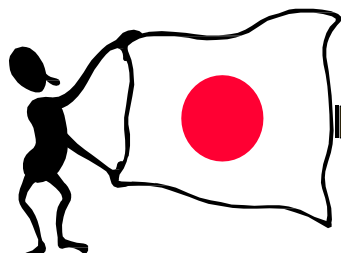
## Активно усъвършенстване

Под режим активно усъвършенстване на митническата територия на Съюза се използват **несъюзни стоки** (с изключение на специфични случаи) за една или повече операции по усъвършенстване, без тези стоки да подлежат на вносни мита и други вземания.

- ▶ С терминът „**операция по усъвършенстване**“ се означава всяко едно от следните действия:
- ▶ а) обработката на стоки, включително тяхното монтиране или комплектуване, или сглобяване с други стоки;
- ▶ б) преработката на стоки;
- ▶ в) унищожаването на стоки;
- ▶ г) поправка на стоки, включително пълното им възстановяване и поставянето им в изправност;
- ▶ д) използване на стоки, които не се съдържат в обработените продукти, но позволяват или улесняват производството им.

Цветан Мадански

## Активно Усъвършенстване



Части от Япония, които трябва да бъдат комплектувани и сглобени до получаването на апарати за кръвно налягане - 15.02.2020

Митническа територия на Съюза

Поставяне под режим с Митническа декларация за несъюзни стоки + обезпечение

Българско предприятие

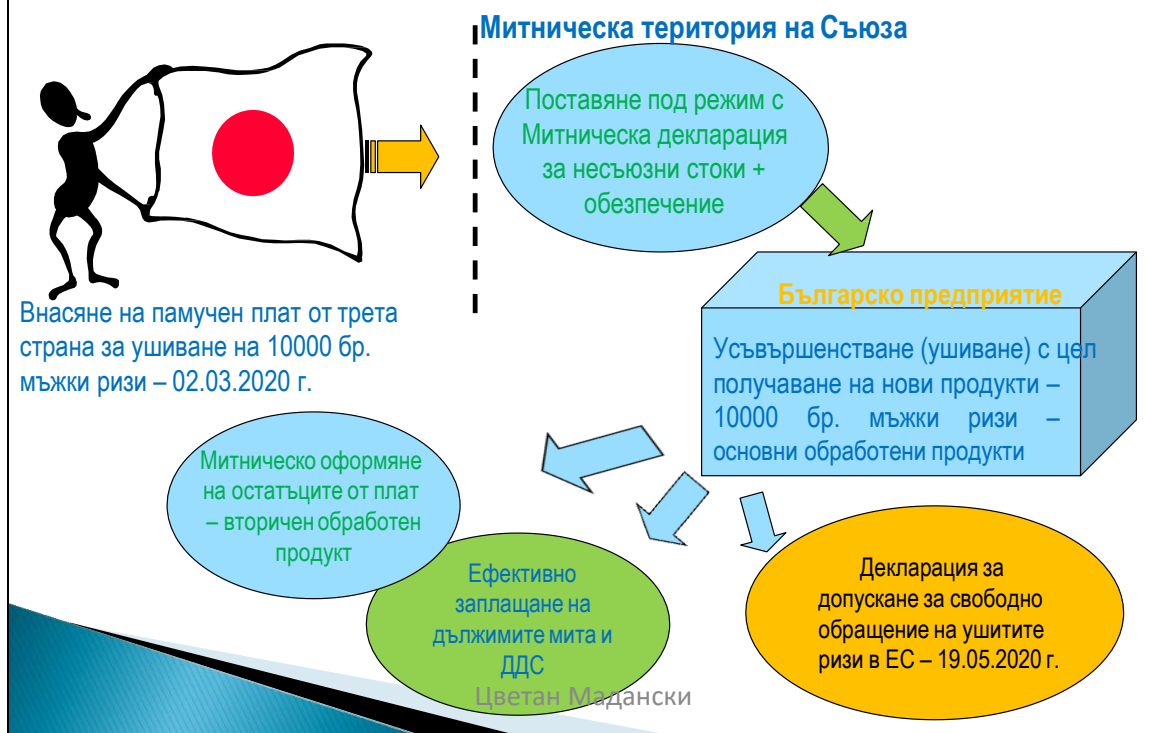
Усъвършенстване в резултат на което се получават апарати за кръвно налягане – основни обработени продукти

Подаване на декларация за реекспорт за Япония на основните обработени продукти – 18.04.2020

Подаване на справка за приключване на режима

Цветан Мадански

## Активно Усъвършенстване

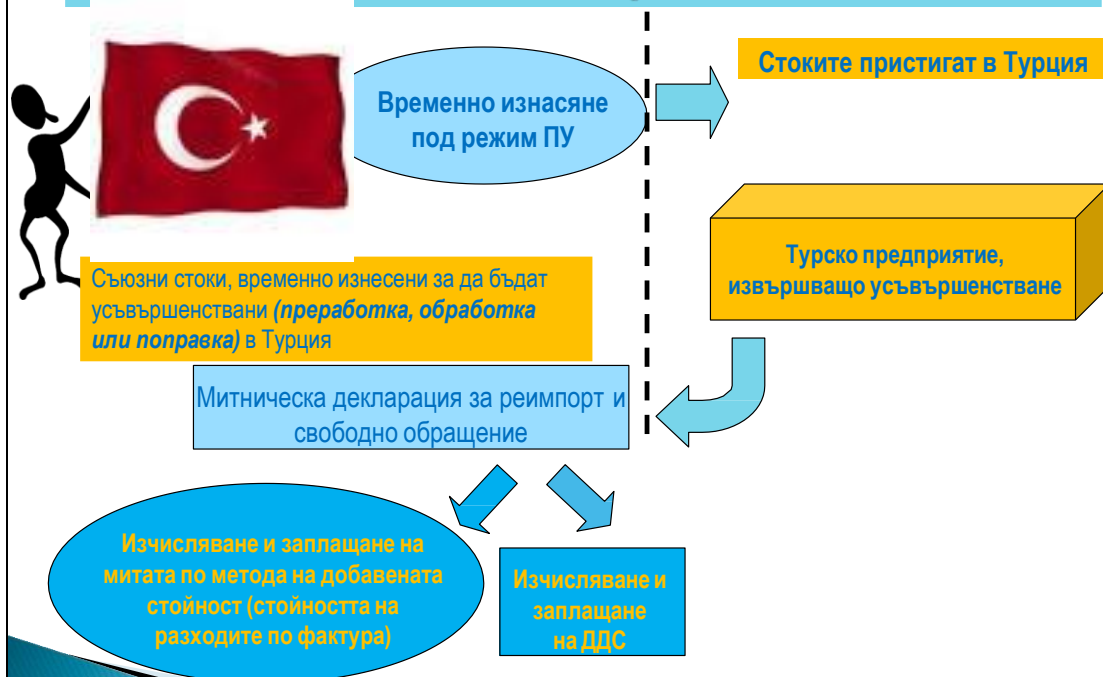


## Пасивно усъвършенстване

- ▶ Под режим пасивно усъвършенстване **съюзни стоки** се изнасят временно извън митническата територия на Съюза, за да се подложат на операции по усъвършенстване. Получените от тези стоки обработени продукти могат да бъдат **допуснати за свободно обращение с пълно или частично освобождаване от вносни мита.**
- ▶ Митническите органи могат да разрешат прилагането на система на стандартен обмен, която позволява заместването на обработен продукт с внесен продукт („заместващ продукт“), при определени условия.

Цветан Мадански

## Пасивно Усъвършенстване



Цветан Мадански

## СЪЮЗЕН ТРАНЗИТ – Т1

- ▶ **Външен транзит (Т1)** означава превоз на несъюзни стоки (по изключение може и съюзни) от едно място до друго място на митническата територия на Съюза). При превоз на несъюзните стоки под този режим предимството е отлагане плащането на мита и ДДС и неприлагане на мерките на търговската политика.
- ▶ *Например: превоз на несъюзни стоки от Швеция до Финландия.*

Цветан Мадански

## ВЪТРЕШЕН ТРАНЗИТ – Т2

- ▶ **Вътрешен транзит (Т2)** означава превоз на съюзни стоки от едно място до друго място на митническата територия на Съюза, като се преминава през територията на трета страна, без да се променя статутът на стоките).
- ▶ *Например: превоз на съюзни стоки от Франция (ЕС) през Швейцария (извън ЕС) до Австрия (ЕС)*

Цветан Мадански

## ТРАНЗИТ

„Отправно митническо учреждение“ означава митническото учреждение, в което е приета митническата декларация за поставяне на стоките под режим транзит – наричано накратко ОМУ.

„Получаващо митническо учреждение“ означава митническото учреждение, пред което се представят стоките, поставени под режим транзит, с цел завършване на режима – наричано накратко ПМУ.

Цветан Мадански

## Митнически облекчения

- ▶ Митата по Общата митническа тарифа се прилагат за всички стоки, които се внасят в Съюза. При определени обстоятелства подобно облагане не е оправдано, поради което в съюзното законодателството е предвидена възможност, която съществува по традиция в повечето митнически законодателства, за освобождаване на стоките от прилагането на обичайните за тях вносни мита.
- ▶ Случаите, в които се прилага освобождаване от вносни мита при допускане на стоки за свободно обращение, са описани в Регламент 1186/2009 относно митническите освобождавания.  
Същият е задължителен в своята цялост и се прилага пряко във всички държави членки.

Цветан Мадански

## Митническа документация

- ▶ Формални се наричат документите, регламентирани от митническото законодателство.
- ▶ Най-често използваните митнически документи, предмет на постоянен контрол и обработка от митническите органи, са:  
Декларация за временно складиране, Единен административен документ (ЕАД), Декларация за стойността (D.V.1), карнет TIR , карнет АТА, Декларация за паричните средства, Акт за установяване на митническо/валутно нарушение, Сертификат EUR 1, Документ за съюжен статус на стоките T2L и др.

Цветан Мадански

## Митническо задължение

- ▶ „Митническо задължение“ означава задължението на лице да заплати размера на вносните или износните мита, приложими за определени стоки съгласно действащото митническо законодателство.
- ▶ „Длъжник“ означава всяко лице, което е отговорно за заплащане на митническо задължение;
- ▶ „Вносни мита“ означава митата, дължими при вноса на стоки („Износни мита“ се наричат митата, дължими при износа на стоки, когато са предвидени такива)

Цветан Мадански

## Международно митническо сътрудничество

Международното митническо сътрудничество представлява съвкупност от действия между две или повече митнически администрации, които подпомагат успешното провеждане на тяхната митническата дейност:

- ▶ традиционна митническа дейност
- ▶ нови функции на митниците (сигурност и безопасност на търговската верига)
- ▶ превенция и борба с измамите
- ▶ борба с наркотрафика.

Цветан Мадански



## Международно митническо сътрудничество

Нивата на международното митническо сътрудничество са:

- ▶ В рамките на ЕС – сътрудничество с държавите от ЕС
- ▶ между държавите членки
- ▶ между държавите членки и ЕК
- ▶ Извън ЕС – сътрудничество с трети страни
- ▶ между държава членка на ЕС и трети страни
- ▶ между ЕС и трети страни.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКО ПРЕДСТАВИТЕЛСТВО

Съгласно чл. 18 от МКС представителството може да бъде в две форми:

- ▶ – **пряко**, когато митническият представител действа от името на и за сметка на друго лице, или
- ▶ – **косвено**, когато митническият представител действа от свое име, но за сметка на друго лице.

Най-разпространеният вид представителство у нас е прякото, тъй като при него митническият представител не понася никакви рискове, свързани с дейността на представляваното лице. Косвеното представителство е рядко застъпено и е характерно предимно за добре организирани дейността си митнически представители.

Цветан Мадански

## МИТНИЧЕСКО ПРЕДСТАВИТЕЛСТВО

- ▶ Митническото представителство може да се дефинира като целенасочена дейност, при която едно лице (представляван икономически оператор) бива представлявано от друго лице (представител) във взаимоотношенията му с митническите или с други органи по повод осъществяваната от него външнотърговска дейност. По своя Характер митническото представителство може да се разглежда като форма на предварителен контрол върху конкретна външнотърговска операция, тъй като всяка една процедура, оформяна от митническите представители, се предшества от извършването на определена съвкупност от контролни действия.

Цветан Мадански

**БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!**



Цветан Мадански

**БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!**

**Цветан Мадански – главен асистент, доктор по икономика**

**Стопански факултет**

**Софийски университет „Св. Климент Охридски“**

**e-mail: tzvetan\_madanski@feb.uni-sofia.bg**

**mobile: +359 897981960**

Цветан Мадански

## **Митнически режими и процедури в ЕС<sup>228</sup>**

### **1. Въведение**

Съгласно чл. 3, параграф 1, б. „а“ от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС), Съюзът разполага с изключителна компетентност в областта на митническия съюз. Свободното движение на стоки е осигурено чрез премахване на митата и количествените ограничения, както и забраната на мерките с равностоен ефект (член 26 и членове 28–37 ДФЕС).

Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза (МКС)<sup>229</sup> влезе в сила на 30 октомври 2013 г. и неговото прилагане започна от 1 май 2016 г. МКС замени досегашния Митнически кодекс на Общността, въведе задължителни електронни транзакции, процедури, които уеднаквяват митническите процеси на ниво ЕС между митническите администрации на държавите членки и наложи електронна комуникация между митническите органи и икономическите оператори и Европейската Комисия.

<sup>228</sup> Гл. ас д-р Цветан Мадански, Стопански факултет на СУ „Св. Климент Охридски“

<sup>229</sup> *OJ L 269, 10.10.2013, p. 1–101*

На 29.12.2015 г., в бр. L 343 на Официалния вестник на Европейския съюз бяха публикувани Делегираният регламент на Комисията (ЕС) 2015/2446 от 28 юли 2015 г. за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013<sup>230</sup> на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на МКС (ДР) и Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447 на Комисията от 24 ноември 2015 г. за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕС) № 952/2013<sup>231</sup> на Европейския парламент и на Съвета за създаване на МКС (РИ).

Двата регламента осигуряват прилагането на МКС от 1 май 2016 г.

На 15.03.2016 г. в бр. L 69/1 в Официалния вестник на Европейския съюз е публикуван Делегираният регламент (ЕС) 2016/341 на Комисията от 17 декември 2015 г. за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета чрез преходни правила за някои разпоредби от Митническият кодекс на Съюза, за случаите, когато съответните електронни системи все още не са в действие, и за изменение на Делегиран регламент (ЕС) 2015/2446 г. (ПДР). Преходните правила се прилагат от 1 май 2016 г. до подобряването или въвеждането на съответната информационно технологична система. В изпълнение на чл. 280 от МКС с Решение за изпълнение на Комисията от 29.04.2014 г. се установява работна програма (РП) за МКС, в която се съдържа списък с електронните системи, които следва да бъдат разработени в тясно сътрудничество от държавите членки и Комисията, с цел МКС да стане приложим на практика, като въвеждането и надграждането на предвидените системи продължава и в момента.

## 2. Основни понятия

**За правилното разбиране на митническите режими и процедури<sup>232</sup>, предвидени в митническото законодателство на ЕС<sup>233</sup>, трябва да се имат предвид следните факти:**

1. От 1993 г., в Европейския съюз функционира Единен (вътрешен) пазар, в който е постигнато свободно движение на стоките между неговите страни членки.

2. Всички държави членки на ЕС са в Митнически съюз, в който се прилага обща външна тарифа за внос на стоки, произведени извън него (в т. нар. трети страни) – т.е. без значение дали дадена стока се внася в България, Франция или друга държава членка, от Бразилия например, тя ще бъде обложена с еднаква ставка на митото.

3. Териториите на държавите членки на ЕС формират единна митническа територия на Съюза.

4. За всяка митническа процедура или митнически режим е важно да се знае:

- в коя страна е произведена и/или от коя държава пристига (съответно за коя държава заминава) дадена стока, и
- какъв е нейният статус – съюзен или несъюзен.

**Стоки** са всички предмети, пренасяни през държавната граница, включително по тръбопроводи и електропроводи, както и превозни средства, пътнически багажи и други пратки.

<sup>230</sup> OJ L 343, 29.12.2015, p. 1–557

<sup>231</sup> OJ L 343, 29.12.2015, p. 558–893

<sup>232</sup> Вж. по отношение на митата и процедурите в **Пенов, С.** Финансово право (специална част), С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 2020 и **Симеонов, Ат.** Тарифно класиране и произход на стоките съгласно митническото законодателство на ЕС, С., Сиби, 2014

<sup>233</sup> За повече информация виж тук: [https://europa.eu/european-union/topics/customs\\_bg](https://europa.eu/european-union/topics/customs_bg); [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business_en); <https://customs.bg/wps/portal/agency/home/info-business/customs-activities/customs-procedures>

Съгласно основния нормативен акт, задължителен за прилагане във всички държави членки на ЕС – Митнически кодекс на Съюза – деклараторът може да избира митническия режим, под който да постави стоките, съгласно условията за този режим, независимо от тяхното естество или количество, или тяхната страна на произход, държава на изпращане или на получаване.

В една част от действащото законодателство, в понятието „митнически режим“ се влага смисъл на обобщаващо понятие. То се свързва с правния режим на пренасяне на стоките през митническата територия на страната, респективно Съюза, както и мерките на търговската политика при внасяне, изнасяне и транзит на стоки. Друга част от нормативните постановки разглеждат понятието „митнически режим“ в неговия конкретен смисъл. Употребено в по-тесен смисъл, с понятието се означават видовете митнически режими.

Въз основа на многообразието от подходи при дефиниране, може да се изведе определението, че *митническият режим е съвкупност (система) от нормативно определени правила, реда за тяхното извършване и условията, при които стоките могат да се пренасят през митническата територия на ЕС, в съответствие с тяхното предназначение.*

**Митническите режими, под които могат да бъдат поставени стоките в ЕС, са:**

- допускане за свободно обращение (внос)
- износ (окончателно изнасяне)
- външен транзит
- вътрешен транзит
- митническо складиране
- свободни зони
- активно усъвършенстване
- пасивно усъвършенстване (временно изнасяне)
- временен внос, и
- специфична употреба.

### **3. Митнически процедури**

В Митническият кодекс на Съюза и допълващите го регламенти (Делегиран регламент 2015/2446 и Регламент за изпълнение 2015/2447) не е дадена дефиниция на понятието „митнически процедури“. Все пак може да се каже, че това са всички онези дейности, които съпътстват движението на стоките при тяхното въвеждане в митническата територия на ЕС и/или тяхното извеждане от нея, както и всички дейности, свързани с митническото им оформяне.

*Митническите процедури обикновено се разглеждат като необходими действия за контрол по спазване на реда за пренасяне на стоките през външните граници на ЕС и последващите действия с тях, до приключването на митническия надзор.*

Целта, която трябва да бъде постигната чрез осъществяването на митническите процедури, се изразява в пълното обхващане на преминаващите през митническите граници на ЕС стоки и транспортни средства, за да се реализират фискалната, икономическата и защитната функция на митническия контрол.

**От технологична гледна точка, митническите процедури следва да се разглеждат в зависимост от посоката на движение на стоките и транспортните средства:**

ПРОЦЕДУРИ ПРИ ВЪВЕЖДАНЕ/ВНАСЯНЕ (стоките пристигат от трети страни извън ЕС)	
от митническото учреждение (МУ) на въвеждане (гранично МУ)	до митническото учреждение (МУ) на вноса (вътрешно МУ)

ПРОЦЕДУРИ ПРИ ИЗНАСЯНЕ/ИЗВЕЖДАНЕ (стоките заминават за трети страни извън ЕС)	
от митническото учреждение (МУ) на износа (вътрешно МУ)	до митническото учреждение (МУ) на напускане = изходно (гранично МУ)

ПРОЦЕДУРИ ПРИ ТРАНЗИТ (превоз от едно място до друго място на митническата територия на ЕС)	
тръгват от отправно митническо учреждение (ОМУ)	пристигат получаващо митническо учреждение (ПМУ)

Митническият процес при въвеждане/вносяне, изнасяне/извеждане и транзит на стоки включва различни по съдържание и характер процедури. Те засягат както работата на митническите служители, така и действията на икономическите оператори (това са всички лица, които по някакъв повод си взаимодействат с митническите органи).

Митническите процедури се извършват в определена последователност. Доколкото има сходство в поставяните цели и реализираните действия, при някои от процедурите се наблюдава дублиране, като разбира се винаги следва да се отчита съответната специфика.

**Както вече посочихме, за прилагането на съответна митническа процедура или митнически режим се държи сметка за статуса на стоките, като съгласно Митническият кодекс на Съюза, „митнически статус“ означава статусът на стоките като съюзни или несъюзни.**

„Съюзни стоки“ са стоките, които попадат в една от следните категории:

**а)** стоките, които са изцяло получени на митническата територия на Съюза и които не съдържат в себе си стоки, внесени от държави извън ЕС;

**б)** стоките, въведени на митническата територия на Съюза от държави извън ЕС и допуснати за режим свободно обращение (внос);

**в)** стоките, получени или произведени на митническата територия на Съюза или само от стоките по буква б) или от стоките по букви а) и б).

Статус на „**несъюзни стоки**“ имат стоките, различни от посочените по-горе, или стоките, които са загубили своя митнически статус на съюзни стоки. С други думи казано, това са:

- стоките, които са добити, получени, произведени в трети държави извън ЕС (*например скариди от Виетнам, ориз от Мианмар, кафе от Гватемала и т.н.*)

- стоките, които са въведени в ЕС и които все още не са декларирани за допускане за режим свободно обращение (внос), съответно за тях не са заплатени дължимите мита (*например обувки от Бразилия, които се съхраняват в свободна зона в Бургас; миксери от Китай, които престояват в митнически склад във Варна и т.н.*) и

- съюзни стоки, които са изнесени от Съюза (*например домати от България, изнесени за Северна Македония или всяка стока произведена в ЕС и изнесена за трета държава извън ЕС, при което загубва съюзния статус.*).

### **3.1. Митнически процедури при въвеждане и внасяне**

#### **3.1.1. Въвеждане на стоките в митническата територия на ЕС и подаване на Обобщена декларация за въвеждане**

От момента на въвеждането им през външна граница на Европейския съюз всички стоки се поставят под митнически надзор. Нещо повече, за да осигури законосъобразното им преминаване и да се осъществят първоначални контролни действия върху тях, е необходимо митническите органи да разполагат с основна информация за стоките, които предстои да бъдат въведени на митническата територия на Съюза от трети страни и територии, още преди момента на тяхното физическо преминаване през граничното митническо учреждение. За първи път през 2011 година, законодателят е предвидил това задължение за предварително изпращане на информация по електронен път до митническите органи, с цел да се отговори на изискванията за сигурност и безопасност и да може да се приложи на практика методът за анализ на риска по повод на внасяните в ЕС стоки. Тази идея се запазва и в действащото в момента митническо законодателство.<sup>234</sup>

*Като правило (с някои конкретно посочени в законодателството изключения), всички стоки, които предстои да се въведат на митническата територия на Съюза, трябва да бъдат обхванати от **Обобщена декларация за въвеждане (ОДВ)**.*

Това е първият митнически документ, който трябва да бъде подаден за дадена стока, която е на път и предстои да пресече външната граница на Съюза и да бъде въведена в нейната митническа територия.

ОДВ се подава по електронен път, преди физическото им въвеждане, от превозвача, в митническото учреждение (летище, пристанище, сухопътно митническо учреждение), през което стоките ще бъдат въведени за първи път в митническата територия на ЕС.

Сроковете, в които трябва да бъде подадена обобщената декларация за въвеждане, са различни и са в зависимост от вида на транспорта и от времетраенето на транспортирането и са изрично регламентирани. Те варират от 24 часа преди натоварване на стоките на плавателния съд, с който ще бъдат въведени на митническата територия на Съюза за товари в контейнери по море на далечно плаване, до 1 час преди пристигането на стоките в митническото учреждение на първо въвеждане при шосеен транспорт.

Предварително подадените от икономическия оператор на митническите органи данни за изпращач, получател, брой колетни, описание, тегло на стоката и други, са необходими за целите на извършване на анализ на риска съгласно единни критерии за всички държави членки на Съюза, преди въвеждането на стоките и съответно за правилното прилагане на митническия контрол за целите на сигурността и безопасността. В резултат на анализирането на предварително подадената информация в ОДВ може да не се идентифицира риск, свързан с безопасността и сигурността, но ако се идентифицира, степента на риск се класифицира в три кода: „А“, „В“ и „С“. В зависимост от кода на установения риск, митническите органи прилагат и съответните мерки за контрол с цел осигуряване на сигурността и безопасността на стоките, които се въвеждат в Европейския съюз. Общо договорените стандарти и рискови критерии за подбор на стоки и икономически оператори намаляват рисковете за Съюза и за неговите граждани, като създават определено ниво на защита за стоките, които се внасят в ЕС. Прилаганата от митническите администрации на всички държави членки обща рамка за управление на риска и обмен на свързаната с риска информация дава възможност за

---

<sup>234</sup> Мадански, Цв., И. Ставрева Основни на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част втора, самостоятелни глави от 18 до 36 (второ допълнено издание), 2017, с. 267

ефективно определяне на приоритетите и за осъществяването на подходящ митнически контрол.<sup>235</sup>

**Въвеждането на стоките** става в момента на пресичане на външната граница на Съюза в дадена точка (митническо учреждение), през което тя за първи път физически влиза в нейната митническа територия (без значение от вида транспорт и дали това става по суша, по въздух или по вода).

От момента на въвеждането им в митническата територия на ЕС, стоките са под „митнически надзор“ и могат да бъдат обект на „митнически контрол“.

Понятието „митнически надзор“ означава дейността на митническите органи за осигуряване спазването на митническото законодателство и на други разпоредби, приложими за стоките, предмет на тази дейност.

Понятието „митнически контрол“<sup>236</sup> означава специфични действия, извършвани от митническите органи, за осигуряване на спазването на митническото и друго законодателство, уреждащо въвеждането, напускането, транзита, движението, складирането и специфичната употреба на стоки, придвижвани между митническата територия на Съюза и държави или територии извън тази територия.

На практика разграничаването между двете понятия е трудно, а в голяма част от правните норми те се са използвани успоредно.

Принципната разлика между надзора и контрола е, че надзорът е постоянен, перманентен и е проверка за законосъобразност на действията и актовете, а контролът е епизодичен, провежда се по конкретен повод, в конкретно време и може да бъде както за законосъобразност, така и за правилност на действията и актовете. Съотношението митнически надзор – митнически контрол може да се обясни като съотношение на по-общото към по-тясното понятие.

Във връзка с процедурите при въвеждане на стоките на митническата територия на Съюза, следва да се знае, че се подчиняват на забрани и ограничения, свързани с:

- опазването на обществените морал, ред или сигурност;
- опазването на здравето на хората и животните;
- защита на растенията;
- опазване на околната среда;
- защита на националното богатство, имащо художествена, историческа или археологическа стойност;
- контрол на прекурсорите за производство на наркотици;
- контрол на стоки, нарушаващи права на интелектуалната собственост;
- контрол на пари в брой;
- изпълнение на мерки на търговската политика и др.

Съгласно митническото законодателство, стоките остават под митнически надзор докато е необходимо, за да се определи митническият им статус, и не могат да се преместват от мястото, където са били представени, без разрешението на митническите органи.

По правило, съюзните стоки не подлежат на митнически надзор след като бъде установен митническият им статус. Несъюзните стоки остават под митнически надзор

---

<sup>235</sup> Мадански, Цв., И. Ставрева Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част втора, самостоятелни глави от 18 до 36 (второ допълнено издание), 2017, с. 276

<sup>236</sup> Виж по отношение на финансовия контрол Михайлова-Големинова, С. Финансовият контрол.//Общество и право, 2020, № 1, с. 40–56 и Михайлова-Големинова, С. Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С., Сиела, 2019, с. 313 и сл.



до промяна на техния митнически статус или до извеждането им от митническата територия на Съюза или до унищожаването им.

Лицето, което въвежда стоките на митническата територия на Съюза или лицето, което поема отговорността за превоза след това, е длъжно да ги превози незабавно, по определен от митническите органи маршрут, до определеното от тях митническо учреждение, като най-често това лице е превозвачът на стоките.

### **3.1.2. Представяне на стоките**

„Представяне на стоки на митницата“ означава уведомяването на митническите органи за пристигането на стоки в митническото учреждение или на всяко друго място, определено или одобрено от митническите органи и предоставянето на тези стоки на разположение за митнически контрол.

### **3.1.2 Разтоварване на стоките**

Разтоварване или претоварване на стоките от транспортните средства, на които се намират, може да стане само с разрешението на митническите органи на места, одобрени от тях. Изключение е предвидено за случаите на непосредствена опасност, налагаща незабавно цялостно или частично разтоварване на стоките, за което митническите органи трябва да бъдат информирани незабавно. Митническите служители могат да изискват по всяко време разтоварване и разопаковане на стоките, за да извършват проверка на стоките, да вземат проби или за проверка на транспортните средства, на които се намират стоките.

### **3.1.3 Временно складиране**

**Временното складиране е особено положение на несъюзните стоки (не е митнически режим), когато те са под митнически надзор и предстои в определен срок да бъдат митнически оформени чрез поставянето им под митнически режим или да бъдат изведени извън митническата територия на ЕС чрез реекспорт.**

През това време стоките могат да се съхраняват само в съоръжения за временно складиране, а по изключение на други места, одобрени от митническите органи.

Най-късно в момента на представянето на стоките на митническите органи, за стоките задължително трябва да бъде подадена **Декларация за временно складиране**, съдържаща всички данни, необходими за прилагането на разпоредбите относно временно складиране.

В чл. 5, т. 11 от МКС е дадено определение за „декларация за временно складиране“ – това е актът, с който дадено лице обявява в установената форма и по установения начин, че определени стоки са на временно складиране.

Декларацията за временно складиране фактически представлява първата подробна индивидуализация на стоките, въведени в ЕС и представени пред митническите органи (в подадената преди това Обобщена декларация за въвеждане се съдържа минимум информация).

В Декларацията за временно складиране се описват: стоките – по вид, тегло, брой, опаковки, вид и идентификация на превозното средство, страната, от която се осъществява вносът, вид на документите, придружаващи доставката и др. Ако стоката ще престоява във временен склад, се посочва лицето, което го управлява и неговият идентификационен номер, предоставен от митницата).

Посредством Декларацията за временно складиране се обявява и последващото намерение въведените стоки да бъдат митнически оформени с деклариране за митнически режим (например митническо складиране, допускане за свободно обращение) или реекспорт извън ЕС.

За управление на съоръжение за временно складиране се изисква разрешение от митническите органи.

За да завърши временното складиране, следва несъюзните стоки да се поставят под митнически режим или да се реекспортират, като срокът за това е изрично посочен – 90 дни от подаване на декларацията за временно складиране.<sup>237</sup>

Ако не е предвидено друго, деклараторът може да избира митническия режим, под който да постави стоките, съгласно условията за този режим, независимо от тяхното естество или количество, или тяхната страна на произход, държава на изпращане или на получаване.

След временно складиране стоки със статус на несъюзни стоки могат да се поставят под следните митнически режими: допускане за свободно обращение и специалните режими: транзит, складиране, употреба за специфични цели, временен внос и активно усъвършенстване.

### **3.2. Процедури във връзка с декларирането и подаването на митническа декларация**

Поставянето на стоките от икономическите оператори под определен митнически режим представлява целенасочен и строго регламентиран процес, който се нарича деклариране.

„Митническа декларация“ се нарича актът, с който дадено лице изразява в установената форма и по установения начин желанието си за поставяне на стоки под определен митнически режим, като посочва, където е уместно, специфични мерки, които следва да бъдат приложени.

За целите на проверката на точността на данните в митническа декларация, митническите органи могат:

- а) да извършат проверка на декларацията и придружаващите документи;
- б) да изискат от декларатора да предостави други документи;
- в) да извършат проверка на стоките;
- г) да вземат проби за анализ или за подробно изследване на стоките.

Когато са изпълнени условията за поставяне на стоките под даден митнически режим и ако те не са обект на забранителни или ограничителни мерки, митническите органи следва да разрешат вдигането на стоките, след като са проверили данните от декларацията или са решили, че ще ги приемат без проверка. В случаите, когато приемането на митническата декларация поражда митническо задължение, вдигането на стоките се разрешава само ако митническото задължение е заплатено или обезпечено.

„Вдигане на стоките“ се нарича актът, чрез който митническите органи предоставят стоките за целите, предвидени в митническия режим, под който са поставени стоките.

### **3.3. Процедури по внасяне**

**Процедурите по внасяне са приложими в рамките на митническите режими при внасяне, а именно:**

- митническо складиране
- свободни зони
- активно усъвършенстване
- временен внос
- специфична употреба
- допускане за свободно обращение (внос).

---

<sup>237</sup> Виж чл. 149 от МКС

За всички горепосочени режими, с изключение на допускане за свободно обращение (внос), в практиката са приложими разпоредбите на Дял VII. Специални режими, Глава 1. Общи разпоредби. Разпоредбите относно специалните режими са групирани като общи правила за специалните режими, допълнени от малка група правила за всяка категория специален режим (складиране, усъвършенстване и употреба), както и конкретни разпоредби за всеки специален режим: митническо складиране, свободни зони, специфична употреба, временен внос, активно усъвършенстване и пасивно усъвършенстване. Счита се, че използвайки специалните режими, икономическите оператори са поставени в благоприятни икономически условия, дължащи се на това, че при поставяне на стоките под режим като правило не се заплащат вносни или износни мита и други държавни вземания (с някои изключения), а също така не се прилагат мерките на търговската политика при внасяне (с някои изключения). Благодарение на характерните особености и специфика на всеки специален режим, се отговаря на потребностите на бизнеса и се постига икономически ефект чрез повишаване на конкурентоспособността и по-добра реализация на международните пазари.<sup>238</sup>

Наричаните в Митническия кодекс на Общността „митнически икономически режими“ се дефинират в приложимото от 1 май 2016 г. законодателство като „специални режими, различни от транзит“.

В съответствие с чл. 211, пар. 1 от МКС, за използването на режими активно или пасивно усъвършенстване, временен внос или специфична употреба, както и за опериране на съоръжения за складиране за митническо складиране на стоки, се изисква разрешение от митническите органи. Условието, при които се разрешава използването на един или повече от посочените режими или операции в съоръжения за складиране, се определят в разрешението. Освен в случаите, в които е предвидено друго, разрешението се дава само на лица, които са установени на митническата територия на Съюза и могат да осигурят необходимите гаранции за правилното протичане на операциите. Следва да се има предвид, че одобреният икономически оператор (ОИО) за митнически опростявания се счита, че е изпълнил това условие, когато дейността, свързана с въпросния специален режим, е взета предвид в разрешението за ОИО.<sup>239</sup>

В допълнение, за да бъде издадено разрешение за кой да е от изброените режими трябва да са изпълнени и следните условия:

- Митническите органи да са в състояние да извършват митнически надзор без да се налага въвеждане на допълнителни административни изисквания, които не съответстват на икономическата нужда от ползване на режима, и
- Разрешението за режим усъвършенстване няма да засегне неблагоприятно съществените интереси на производителите в Съюза (т.нар. икономически условия).<sup>240</sup>

### 3.3.1 Режим митническо складиране

Съгласно чл. 237 от МКС, под режим митническо складиране на митническата територия на Съюза могат да бъдат складирани несъюзни стоки, без да подлежат на вносни мита и други вземания, както са предвидени в други приложими действащи разпоредби и без да се прилагат мерките на търговската политика, доколкото тези мерки

<sup>238</sup> **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, УИ „Св. Климент Охридски“, част втора, самостоятелни глави от 18 до 36 (второ допълнено издание), 2017, с. 356

<sup>239</sup> Повече за ОИО, виж **Мадански, Цв., И. Ставрева** Условия и ред за предоставяне на статус на одобрен икономически оператор, сп. Дайджест „Счетоводство, данъци и право“, кн. 12 с. 48, 2017

<sup>240</sup> Специални режими – Дял VII МКС „Ръководство за ДЧ и икономически оператори“, ЕК, DG TAXUD, TAXUD/A2/SPE/2016-Rev14-EN, 2020, Брюксел  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/docs/body/guidance\\_special\\_procedures\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/docs/body/guidance_special_procedures_en.pdf)

не забраняват въвеждането или напускането на стоки в или от митническата територия на Съюза.

Освен стоки с несъюзен статус, и стоки със съюзен статус могат да бъдат поставени под режим митническо складиране в специфични случаи, най-често с цел възползване от решение, даващо право на възстановяване или опрощаване на вносни мита. В законодателството е предвидено още, в случаите, когато съществува обоснована икономическа необходимост и няма да се засегне неблагоприятно митническият надзор, митническите органи да могат да разрешат складирането и на други съюзни стоки в съоръженията за митническо складиране, като за тези стоки не се подава митническа декларация и те не се считат за стоки под режим митническо складиране.

В съответствие с разпоредбата на чл. 238 от МКС, срокът, за който стоките могат да останат под режим складиране, е неограничен, като все пак законодателят е запазил възможност за митническите органи да могат при изключителни обстоятелства да определят срок, в който режим складиране да бъде приключен, ако видът и естеството на стоките при дългосрочно складиране би представлявало заплаха за здравето на хората, животните и растенията или за околната среда.

Дефиниция на понятието „митнически складове“ е дадена в чл. 240 от МКС, като това представляват помещения или други площи и съоръжения, одобрени от митническите органи за съхранение на стоки под режим митническо складиране, които задължително са под митнически надзор.

### 3.3.2 Режим свободни зони

Настоящият специален режим „Свободни зони“ преди 1 май 2016 г. се наричаше направление „въвеждане в свободна зона/свободен склад“ и не беше режим с икономическо предназначение, както е сега.

В съответствие с настоящото митническо законодателство, по-специално разпоредбите на чл. 210 от МКС, стоките могат да бъдат поставени под режим свободни зони, който е един от специалните режими.

На национално ниво трябва да се имат предвид Указ № 2242 от 1987 г. за свободни зони<sup>241</sup> и Правилник за прилагане на Указ № 2242 за свободни зони<sup>242</sup>. Все пак, следва да се подчертае, че този специален режим има особености, характерни единствено за него – *например той е единственият от специалните режими, различни от транзит, за който не е необходимо да се подава заявление за използването му, респективно митническите органи не издават разрешение.*

По правило, под режим свободни зони, на митническата територия на Съюза се складираят стоки с несъюзен статус, без да подлежат на вносни мита, както и други вземания, ако са предвидени в други приложими действащи разпоредби и без да се прилагат мерките на търговската политика, доколкото тези мерки не забраняват въвеждането или напускането на стоки в или от митническата територия на Съюза.

По изключение, съюзни стоки също могат да бъдат поставени под режим свободни зони, в съответствие с митническото законодателство на Съюза в специфични области или с цел възползване от решение, даващо право на възстановяване или опрощаване на вносни мита.

В съответствие с чл. 243 от МКС, държавите членки могат да определят части от митническата територия на Съюза като свободни зони, като за целта определят точно територията и входните и изходните пунктове на всяка свободна зона и информират Комисията относно действащите свободни зони.

<sup>241</sup> Обн. – ДВ, бр. 55 от 17.07.1987 г.

<sup>242</sup> Обн. – ДВ, бр. 86 от 06.11.1987 г.

Изискването за свободните зони е да са със съответните ограждения, а техните граници и входни и изходни пунктове задължително подлежат на митнически контрол и митнически надзор. Лицата, транспортните средства и стоките, влизащи или напускащи свободната зона, са обект на митнически контрол.

### **3.3.3. Режим активно усъвършенстване**

По дефиниция, съгласно чл. 256 от МКС, под режим активно усъвършенстване на митническата територия на Съюза се използват несъюзни стоки (с изключение на случаите когато ще се използват еквивалентни стоки) за една или повече операции по усъвършенстване, без същите да се облагат с вносни мита и други вземания, предвидени в други приложими действащи разпоредби и без да се прилагат мерките на търговската политика при внасяне в Съюза. В допълнение, предвидено е още режим активно усъвършенстване да се използва и за стоки, предназначени да претърпят операции, осигуряващи съответствието им с техническите изисквания за допускането им за свободно обращение, както и за стоки, които трябва да претърпят обичайни операции.

С термина „операция по усъвършенстване“ се означава всяко едно от следните действия:

- а) обработката на стоки, включително тяхното монтиране или комплектуване, или сглобяване с други стоки;
- б) преработката на стоки;
- в) унищожаването на стоки;
- г) поправка на стоки, включително пълното им възстановяване и поставянето им в изправност;
- д) използване на стоки, които не се съдържат в обработените продукти, но позволяват или улесняват производството им, дори ако се изразходват изцяло или частично в процеса (спомагателни производствени материали).<sup>243</sup>

Съгласно определението, дадено в чл. 5, т. 30 от МКС, стоките, подложени на операции по усъвършенстване, се наричат „преработени продукти“, като могат да бъдат „основни и вторични преработени продукти“.

В съответствие с разпоредбата на чл. 211 от МКС, за да могат икономическите оператори да използват режим активно усъвършенстване следва да бъде дадено разрешение от митническите органи, като условията, при които се допуска използването, се определят в самото разрешение.

### **3.3.4 Режим временен внос**

Чрез режим временен внос се дава възможност на юридическите лица да използват временно опаковки, машини, транспортни средства и др., за които е отложено плащането на мита, ДДС и акциз, а на физическите лица (пътници, екипаж, работещи) – да внесат временно с пълно освобождаване от вносни мита необходимите им вещи, инструменти, професионално оборудване и др. за конкретна цел. Един от най-често даваните примери за прилагане на режим временен внос е представянето на продукти и произведения на изкуството в различни обществени прояви – панаири, изложби и др.

Счита се, че използвайки специален режим временен внос, икономическите оператори са поставени в благоприятни икономически условия, дължащи се на това, че при поставяне на стоките под този специален режим не се заплащат вносни мита и други държавни вземания, а също така не се прилагат мерките на търговската политика при внасяне.

---

<sup>243</sup> Вж. чл. 5, т. 37 от МКС

За разлика от класическите режими допускане за свободно обращение и износ, които са еднократни и окончателни, специалните режими са временни и преминават през няколко етапа. Режим временен внос преминава през следните етапи: заявление – даване на разрешение; функциониране на режима и приключване на режима – най-често с реекспорт, а в редки случаи – с допускане за свободно обращение.<sup>244</sup>

В съответствие с чл. 250 от МКС, под режим временен внос на митническата територия на Съюза могат да бъдат обект на употреба за специфични цели стоки с несъюзен статус, които са предназначени впоследствие да бъдат реекспортирани, с пълно или частично освобождаване от вносни мита и без да подлежат на други вземания, предвидени в други приложими действащи разпоредби и на мерките на търговската политика при внасяне в Съюза.

Съгласно чл. 251 от МКС, при разрешаване на режим временен внос, митническите органи трябва да определят срока, в който стоките, поставени под режим, следва да се реекспортират или поставят под следващ митнически режим, като при това се съобразяват с целта на разрешеното ползване. Максималният срок, през който стоките могат да останат под режим временен внос за една и съща цел и под отговорността на един и същ титуляр на разрешението, е 24 месеца.

### **3.3.5 Режим специфична употреба**

Режим специфична употреба е специален режим и е единственият, който комбинира в себе си разпоредби за режим допускане за свободно обращение и норми, характерни за специалните режими.

Преди 1 май 2016 г. режим „Специфична употреба“ носеше наименованието режим „внос със специфично предназначение“ и не беше режим с икономическо предназначение. В редица източници все още се използва старото наименование на режима, а в други източници може да се срещне и понятието „крайна употреба“.

В съответствие с чл. 254 от МКС, под режим специфична употреба могат да се допускат за свободно обращение несъюзни стоки, освободени от мито или с намалена ставка на митото поради тяхната специфична употреба.

При ползването на режим специфична употреба преди всичко е важно осъществяването на митнически контрол върху правилното тарифно класиране и съответно условията за прилагане на намалена или нулева ставка на митата, с оглед използването на стоките за конкретна специфична цел.

Представените пред митническите органи стоки за поставяне под режим специфична употреба и придружаващите ги документи подлежат на различни по съдържание физически и документални проверки.

Документен контрол се извършва на представената митническа декларация, с която стоките се допускат до свободно обращение, и на придружаващите я транспортни и търговски документи. Когато се осъществява физически контрол, се съпоставя фактическото състояние на стоките с представените търговски и/или транспортни документи.

При режим „специфична употреба“, митническият надзор върху стоките, поставени под режим, продължава от поставянето на стоките под режим, по време на специфичната употреба на стоките, включително получаването на нов продукт, до представянето на свидетелство за приключване на режима.

---

<sup>244</sup> Мадански, Цв., И. Ставрева Основи на митническия контрол, УИ „Св. Климент Охридски“, част втора, самостоятелни глави от 18 до 36 (второ допълнено издание), 2017, с. 409

Контролните функции на митническото учреждение за поставяне и на надзорното митническо учреждение за приключване са насочени главно към:

- коректно обезпечаване на евентуалното митническо задължение и събиране на дължимия данък върху добавената стойност;
- проверка за спазване на условията, при които е издадено разрешението за съответния режим;
- проверка на водената отчетност;
- проверка за спазване на определения в разрешението рандеман съгласно описания технологичен производствен процес в случаите на преработка за специфични цели;
- проверка на данните в свидетелството за приключване, с оглед да се установи дали за всички стоки, поставени под режим, е достигната искана специфична употреба и други.<sup>245</sup>

### **3.3.6 Режим допускане за свободно обращение**

Под митнически режим „допускане за свободно обращение“ се поставят несъюзни стоки, предназначени за пазара на Съюза или за лична употреба или за потребление в рамките на митническата територия на Съюза.

Чрез прилагане на митнически режим допускане за свободно обращение и крайна употреба, несъюзните стоки, въведени на митническата територия на Европейския съюз, следва да придобият статус на съюзни, като се извършат необходимите митнически формалности по тяхното обмитяване, събиране на държавни вземания и прилагане на мерките на търговската политика. След придобиване на статус на съюзни стоки, предходно въведените несъюзни стоки могат свободно да се продават в рамките на цялата територия на Европейския съюз наред с местните стоки.

Като правило, когато се допускат за свободно обращение на пазара на ЕС, стоки с несъюзен статус от трети страни, които подлежат на облагане с вносни мита, в момента на приемане на митническата декларация възниква митническо задължение, в съответствие с чл. 77 от МКС. Длъжник за заплащане на възникналото митническо задължение обикновено е деклараторът, като трябва да се държи сметка и за това, че при косвено представителство лицето, за сметка на което се извършва митническото деклариране, също се явява длъжник. Следва да се има предвид също, че когато за плащането на вносни мита, съответстващи на едно митническо задължение, има повече от един длъжник, длъжниците са солидарно отговорни пред митническите органи за заплащането на съответното митническо задължение.

При определяне на митническото задължение се вземат предвид т.нар. елементи за облагане, а именно произход, тарифно класиране и митническа стойност на стоките. Контролните функции на митническо учреждение, извършващо митническо оформяне на стоките при поставянето им под режим допускане за свободно обращение, са насочени главно към:

- проверка на тарифния код на стоката и ставката на митото, съгласно ТАРИК;
- проверка на декларирания произход на стоката като преференциален или неpreferенциален и наличието на автентично доказателство за това;
- проверка на условието на доставка, посочено във външнотърговските фактура и договор;
- контрол върху правилното определяне на действително платената или подлежаща на плащане цена за стоките, на транспортните, застрахователните и товаро-

---

<sup>245</sup> Пак там, с. 432–433

разтоварните разходи за извършване на вноската операция, на комисионите и възнагражденията за представителство, съгласно всички предоставени документи.

- проверка на коректното изчисляване на дължимите мита и на другите държавни вземания и други.

### **3.4 Митнически процедури при извеждане и изнасяне**

Извеждането на стоките със съюзен или несъюзен статус извън митническата територия на Европейския съюз също подлежи на митнически контрол. Важно е уточнението, че когато се използват по-общите понятия за процедури по „извеждане“ или „изнасяне“ (временно изнасяне), те са във връзка с режимите „износ“ (окончателно изнасяне) и „пасивно усъвършенстване“, които законодателят е предвидил за стоките със съюзен статус, а процедурата за „реекспорт“ (който не е режим) е приложима за стоките с несъюзен статус. При режим „пасивно усъвършенстване“ на практика се реализира временно изнасяне на съюзни стоки, докато при износ се осъществява окончателно изнасяне на съюзни стоки. При окончателно изнасяне на несъюзни стоки се използва понятието Реекспорт (Re-export)

Прилаганите в ЕС митнически процедури при изнасяне на стоки могат да бъдат квалифицирани като облекчени, което е следствие от провежданата либерална политика по отношение на външнотърговските режими. Това, разбира се, не означава, че се пренебрегват основните функции на митническия контрол, като приоритетно приложение при изнасянето на стоки намират икономическата и защитната, а фискалната не намира проявление. Въпреки опростяването им, с цел предпазването на вътрешния пазар от нежелан износ, се използват редица механизми за контролиране на този процес. В по-голямата си част те са елемент на външнотърговската политика и целят стимулиране или ограничаване изнасянето на определени стоки в даден момент.

Обуславящата динамичност на износните операции поражда различни трудности, както в контролната дейност на митническите органи, така и пред самите износители. Това изисква добро познаване на съдържанието и особеностите на митническите процедури при изнасяне, като стриктното им спазване би свело до минимум рисковете от непозволені действия от страна на всички участници в развиващите се митнически производства.<sup>246</sup>

#### **3.4.1 Предварителна декларация за заминаване**

Всички стоки, предназначени да бъдат изведени от митническата територия на Съюза, подлежат на формалности преди напускането на стоките, като трябва да бъдат обхванати от предварителна декларация за заминаване, подадена по електронен път в компетентното митническо учреждение, в рамките на определен срок преди стоките да бъдат изведени от митническата територия на Съюза.

Тази процедура има пряко отношение към предприеманите от митническата администрация мерки за сигурност и безопасност и управление на рисковете, свързани с окончателното или временно изнасяне на стоки извън ЕС. Предварителното уведомяване е основа за формиране на контролно поведение в митническите власти и набелязване на вида и обхвата на необходимите документални и материални проверки върху изнасяните стоки и придружаващите ги документи. То може да бъде охарактеризирано като форма на предварителен контрол и е изключително полезно, когато става дума за изнасяне на т.нар. „рискови стоки“ за „рискови дестинации“.<sup>247</sup>

<sup>246</sup> Томева, М., З. Ганчева, М. Антоу. Валутен и митнически контрол, С., Фабер, 2014, с. 136

<sup>247</sup> Пак там, с. 137



### 3.4.2 Изнасяне на несъюзни стоки с реекспорт

Реекспортът не е режим, но когато стоките се декларират за реекспорт с декларация за реекспорт, е предвидено да се прилагат всички приложими разпоредби за митническите декларации.

„Декларация за реекспорт“ означава актът, с който дадено лице изразява в установената форма и по установения начин желанието си да изведе несъюзни стоки от митническата територия на Съюза, с изключение на онези, които са в режим свободна зона или на временно складиране.

Декларация за реекспорт се подава в митническото учреждение на износа за всички несъюзни стоки, предназначени да бъдат изведени от митническата територия на Съюза.

От момента на разрешението за вдигане на стоките в митническото учреждение на износа, където стоките се опаковат и товарят на транспортното средство, до митническото учреждение, през което физически ще напуснат митническата територия на Съюза (митническо учреждение на напускане), по време на цялото движение стоките са под митнически надзор.

При пристигане на превозното средство в митническото учреждение на напускане, на митническа проверка се подлагат както транспортното средство, така и стоките и придружаващите ги документи. Тези действия се извършват, за да се увери митническото учреждение на напускане, че представените стоки съответстват на декларираните в митническата декларация и да удостовери физическото напускане на митническата територия на Съюза.

### 3.4.3 Изнасяне на стоки под режим пасивно усъвършенстване

Съгласно чл. 259 от МКС, под режим пасивно усъвършенстване съюзни стоки се изнасят временно от митническата територия на Съюза, за да се подложат на операции по усъвършенстване. Получените от тези стоки обработени продукти могат да бъдат допуснати за свободно обращение с пълно или частично освобождаване от вносни мита, по заявление на титуляря на разрешението или на друго лице, установено на митническата територия на Съюза, ако са изпълнени условията на разрешението.

Все пак трябва да се има предвид, че не всички съюзни стоки могат да се поставят под режим пасивно усъвършенстване. Използване на пасивно усъвършенстване не може да се разреши за следните съюзни стоки:

- а) износът на които води до възстановяване или опрощаване на вносни мита
- б) които преди износа са били допуснати за свободно обращение с освобождаване от мито или с намалена ставка на митото поради тяхната специфична употреба, докато не се изпълнят целите на специфичната употреба, освен когато тези стоки трябва да бъдат поправени
- в) чийто износ води до предоставяне на възстановявания при износ
- г) за които, в рамките на общата селскостопанска политика при износ, се предоставя финансово предимство, различно от възстановяванията по буква в).<sup>248</sup>

Съгласно чл. 260, пар. 1 от МКС, пълно освобождаване от вносни мита се предоставя, когато се докаже по удовлетворителен за митническите органи начин, че поправката на стоките е извършена безплатно поради наличието на договорно или законово гаранционно задължение или производствен или материален дефект. Тази разпоредба не се прилага, когато производственият или материалният дефект на стоката е взет предвид при първото ѝ допускане за свободно обращение.

<sup>248</sup> Мадански, Цв., И. Ставрева Основни на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част втора, самостоятелни глави от 18 до 36 (второ допълнено издание), 2017, с. 397

Когато операцията по пасивно усъвършенстване се състои в поправка на временно изнесени стоки и същата е извършена срещу заплащане, се предоставя частично освобождаване от вносни мита. В тези случаи, частичното освобождаване от вносни мита става с определяне размера на дължимите вносни мита, на основание на елементите за облагане на поправените стоки към датата на приемане на декларацията за реимпорт с едновременно допускане за свободно обращение, като митническата стойност е равна на разходите за поправката, ако тези разходи представляват единственото плащане от страна на титуляра на разрешението и не са повлияни от връзки между него и извършващото поправката лице.

Ако се разреши режим пасивно усъвършенстване за преработка на стоките, частично освобождаване от вносни мита при реимпорта на преработени продукти се предоставя отново в същия ред – чрез т.нар. метод с добавена стойност, където разходите за усъвършенстването, направено извън митническата територия на ЕС, са база за определяне на размера на дължимите вносни мита.

### 3.4. Митнически процедури при транзит

Когато в дадена държава<sup>249</sup> се въвеждат стоки, митническите органи изискват заплащането на вносни мита и други такси, като при необходимост прилагат мерки на търговската политика. Тези правила се прилагат дори когато стоките само преминават (транзит) през тази държава или територия. Тази процедура може да се наложи да бъде повторена в следващата държава или територия. Следователно, преди да достигнат местоназначението си, може да се наложи стоките да бъдат предмет на редица административни процедури при преминаване на границите.

Процедурите при транзит са митнически улеснения, които позволяват на икономическите оператори да превозват стоки през граници или територии, без да плащат таксите, дължими по принцип, когато стоките се въвеждат на – или напускат – територията, като по такъв начин стоките са предмет само на една (крайна) митническа формалност.

Съгласно чл. 210, буква „а“ от МКС, режим транзит е специален режим. Той включва **външен транзит** (превоз на несъюзни ( и съюзни) стоки от едно място до друго място на митническата територия на Съюза) и **вътрешен транзит** (превоз на съюзни стоки от едно място до друго място на митническата територия на Съюза, като се преминава през територията на трета страна, без да се променя статутът на стоките).

Основните фактори, които определят под какъв вид транзитна процедура се поставят стоките, са както следва:

1. Статусът на стоките като несъюзен и съюзен;
2. Превозът на стоките и вида транспорт (с ЕАД за транзит, с карнет ТИР, с карнет АТА, с формуляр 302 и т.н.);
3. Територията, през която ще се извърши превозът:
  - митническата територия на Европейския Съюз по смисъла на чл. 4 от Регламент (ЕС) № 952/2013 за създаване на Митническия кодекс на Съюза.

---

<sup>249</sup> Виж за ролята на държавата в **Шаламанов, Ст.**, Ролята на държавата в регулирането на икономиката според различни икономически школи, Сборник доклади от „Времена на несигурност и рискове: възможности и перспективи за развитие“, юбилейна научно-практическа конференция с международно участие, 07-08.11.2014 г., Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“, Пл., УИ „Паисий Хилендарски“, 2015, с. 387–393.

- данъчната (фискална) територия на Общността, включваща териториите на 28-те държави членки с изключение на териториите, включени в чл. 6 на Директива 2006/ЕИО/112 на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност.

- държавите, с които ЕС има сключено споразумение (Андора, Сан Марино и Турция).

- страните от ЕАСТ, членки на Конвенцията за общ транзит (Исландия, Норвегия, Швейцария и Лихтенщайн).

Титулярят на режим транзит може да е различен от превозвача или получателя на стоките и съгласно разпоредбите на чл. 233 от МКС има следните задължения:

- представяне на стоките в непроменено състояние и на изискваната информация в получаващото митническо учреждение в определения срок и при спазване целостта на пломбите, поставени от митническите органи за идентифициране на стоките;

- спазване на митническите разпоредби за режима;

- предоставяне на обезпечение с цел осигуряване плащането на размера на вносните или износните мита, отговарящи на митническо задължение или на други вземания, предвидени в други действащи разпоредби, които биха могли да възникнат за стоките, освен когато разпоредбите на митническото законодателство предвиждат друго.

Задълженията на титуляра на транзитната процедура се считат за изпълнени и процедурата приключва, когато стоките, поставени под режима, и необходимата информация са на разположение в получаващото митническо учреждение, в съответствие с митническите разпоредби.

## Глава пета

### Брекзит и митници – последствия за търговията между ЕС и Великобритания

Гл. ас. д-р Цветан Мадански, Стопански факултет на СУ „Св. Климент Охридски“,  
Ирена Ставрева, Териториална дирекция, Северна морска, ЦУ на Агенция „Митници“



АКАДЕМИЯ ЗА ДАНЪЦИ  
И МИТА  
22-24 април 2021 г.

# **ВРЕХИТ И МИТНИЦИ**

*или какви са последствията за търговията между Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и държавите членки на Европейския съюз?*



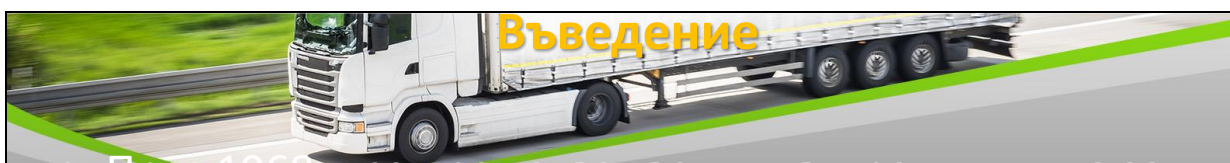
# **ВРЕХИТ И МИТНИЦИ**

## **1. Въведение**



Успехът на Европейската общност за въглища и стомана (ЕОВС), създадена с Парижкия договор от 18.04.1951 г., поставя основата за развитие на многостранната икономическа интеграция между държавите членки на Общността.

Европейската икономическа общност (ЕИО), създадена с подписването на 25.03.1957 г. на т.нар. Римски договор от държавите-учредителки на ЕОВС – Белгия, Федерална Република Германия, Италия, Люксембург, Нидерландия и Франция, предвижда премахването на търговските бариери между участващите страни. С този договор се планират общи мита, както и обща търговска политика, като повечето от договорните условия са посветени именно на целта за създаване на МИТНИЧЕСКИ СЪЮЗ и постепенното изграждане на ЕДИНЕН ОБЩ ПАЗАР.



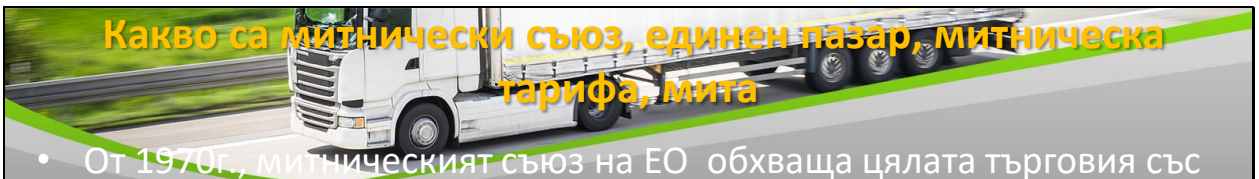
- През 1968 г. се премахват всички вътрешни мита за промишлените стоки в рамките на Европейските Общности и се установява обща митническа тарифа спрямо трети страни – създава се МИТНИЧЕСКИЯТ СЪЮЗ на ЕО.

CUSTOMS  
UNIONS





## 2. Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита



### Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

- От 1970г., митническият съюз на ЕО обхваща цялата търговия със стоки, вкл. и селскостопанските стоки, включва забрана на митата върху вноса и износа между страните членки и на всички такси с равностоен ефект, и изисква приемането на обща търговска политика при техните отношения с трети страни (извън ЕО).
- Изграждането на Митническият съюз е основополагащ принцип за свободното движение на стоки в рамките на митническата територия на Общността. Всяка страна, присъединяваща се към ЕИО, преминава процес на отмяна на МИТАТА по търговията вътре в Общността и приравнява националната си МИТНИЧЕСКА ТАРИФА към Общата митническа тарифа.



## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

- Като основен недостатък на Митническия съюз се посочва фактът, че държавите, които членуват в него нямат право да договарят свои собствени търговски отношения с трети страни. Една от сочените причини за Brexit е именно, че Великобритания иска да има самостоятелни, собствени договорености в областта на търговията с останалите държави извън Европейската Общност/Съюз.



## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

- Общата търговска политика, която е пряко свързана с митническия съюз, гарантира унифицираното поддържане на търговски отношения със страни извън ЕС и подкрепя общия режим на Съюза в областта на износа и вноса. Стоките, произхождащи от трета страна, се считат като намиращи се в свободно обращение в държава членка на Общността едва след като формалностите по вноса са били изпълнени и всички мита и такси, имащи равностоен ефект, които е трябвало да бъдат платени, са били събрани в тази държава членка.



## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

- Единният пазар се счита за най-голямото достижение на ЕС. С премахването на старите митнически бариери не само стоките, но и услугите, хората и капиталите могат да се движат свободно навсякъде из Европа. За да се превърне това в реалност, европейските законодатели са приели стотици закони, целящи премахването на техническите, регулаторните и правните пречки в рамките на Съюза. В допълнение към единния пазар, институциите на ЕС са разработил редица политики, които оказват голямо влияние върху живота на неговите граждани и неговите предприятия.



## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

Единният пазар на ЕС обхваща всички аспекти на търговската политика, в т.ч. преференциалната търговия, контрола върху здравето и околната среда, общата селскостопанска и рибарска политика, защитата на икономически интереси чрез различни инструменти.

- Исландия, Лихтенщайн, Норвегия и Швейцария (формиращи Европейското Икономическо Пространство – ЕИП) също участват във вътрешния пазар на ЕС, без да имат конвенционално членство в ЕС, като в замяна на това те са задължени да приемат цялото законодателство на ЕС, свързано с единния пазар, с изключение на регламентите за селското стопанство и рибарството.
- От друга страна, като не са част от митническия съюз на ЕС, изброените държави са свободни да сключват свои собствени сделки с държавите извън ЕИП и извън ЕС.



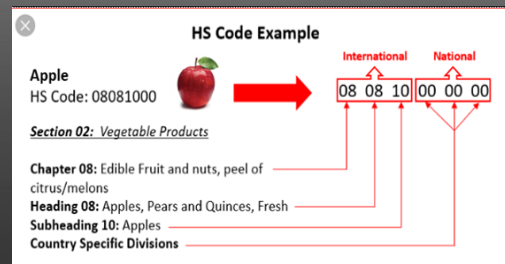
## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

Определение за Обща митническа тарифа е дадено в основния митнически закон – Регламент 952/2013 и тя включва:

- комбинираната номенклатура на стоки,
- конвенционалните или нормалните автономни мита,
- преференциалните тарифни мерки, предвидени в споразумения, които Съюзът е сключил с страни или територии извън митническата територия на Съюза;
- автономни мерки, които предвиждат намаляване или освобождаване от мита за определени стоки;
- благоприятното тарифно третиране за определени стоки;
- други тарифни мерки, предвидени в законодателството на Съюза в областта на селското стопанство и др.

## 2. Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

- Всяка стока има осемцифров кодов номер в Комбинираната номенклатура (КН)/ Митническата тарифа, от който зависи размерът на митото, с което се облага в международната търговия:
- първите шест цифри са кодовите номера, отнасящи се до позициите и подпозициите от номенклатурата на Хармонизираната система;
- Седмата и осмата цифра обозначават подпозициите от КН.



## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

Функциите на митата трябва да се разглеждат във връзка с ролята им на:

- косвен данък, налаган при вноса на стоки;
- средство за защита на местното производство;
- средство за провеждане на конкретна икономическа политика;
- регулатор на външнотърговските отношения.

Ставките на митата силно зависят от икономическата чувствителност на продуктите и са средство за защита на икономическите интереси. За съвременната търговия е характерна т.нар. „тарифна ескалация“ – нарастване на митническите ставки, в зависимост от степента на обработка на вносните стоки – прилагане на по-ниско или нулево мито върху вносните суровини и материали и нарастване на митото за продуктите, претърпели следваща преработка.

CUSTOM IMPORT DUTY



## Какво са митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа, мита

- Размерът на митото е основното оръжие на митническата политика. В съответствие с правилата на Световната търговска организация (СТО), увеличения на ставките на митата в Общата митническа тарифа са възможни, само ако се предвижда компенсация чрез намаляване на други ставки. Вносителите добавят платеното мито към стойността на вносните стоки, с което продажната им цена на вътрешния пазар се увеличава, съответно това намалява тяхната конкурентоспособност по отношение на аналогични стоки, произведени от местни производители.



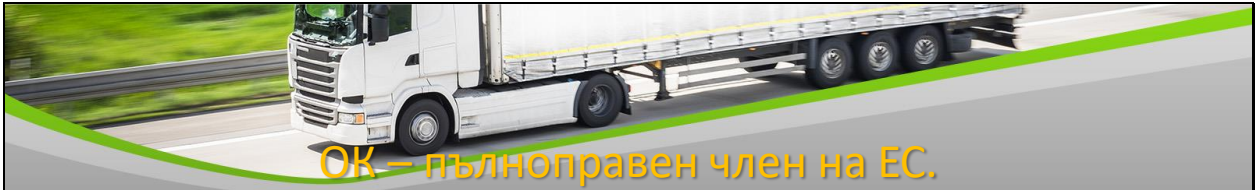
### 3. Обединеното кралство – пълноправен член на ЕС. Референдум в Обединеното кралство за оттегляне от ЕС



### ОК – пълноправен член на ЕС.

Обединено Кралство  
Великобритания и Северна  
Ирландия (Обединеното  
Кралство) става пълноправен  
член на Европейската  
икономическа общност и  
Европейската общност за  
въглища и стомана  
(Европейските Общности) на  
**01.01.1973 г.**

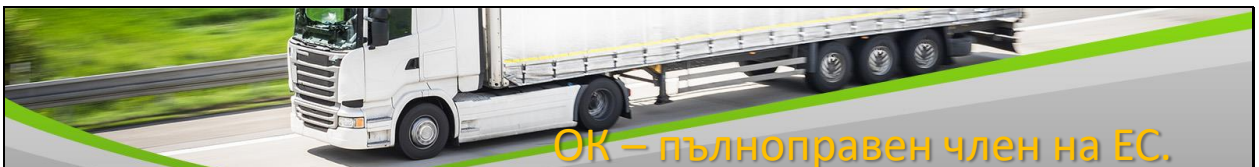




ОК – пълноправен член на ЕС.

ОБЕДИНЕНО КРАЛСТВО  
ВЕЛИКОБРИТАНИЯ  
И СЕВЕРНА ИРЛАНДИЯ (НА АНГЛ. *UNITED  
KINGDOM OF GREAT BRITAIN AND  
NORTHERN IRELAND*) СЕ СЪСТОИ ОТ  
ЧЕТИРИ ИСТОРИКО- ГЕОГРАФСКИ И  
ЕТНИЧЕСКИ ОБЛАСТИ:

- АНГЛИЯ, УЕЛС, ШОТЛАНДИЯ –  
ВСИЧКИ НА ОСТРОВ ВЕЛИКОБРИТАНИЯ, и
- СЕВЕРНА ИРЛАНДИЯ  
– НА О-В ИРЛАНДИЯ.



ОК – пълноправен член на ЕС.

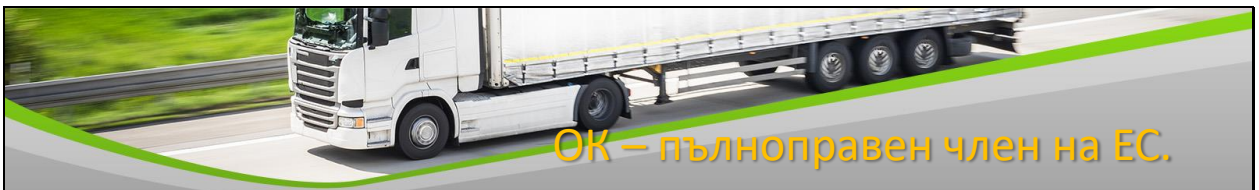
Присъединяването на Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия към общата търговска политика на Европейските Общности (ЕО) към трети страни означава присъединяване към:

- общата митническа тарифа;
- външнотърговските аспекти на общата селскостопанска политика;
- многостранните и двустранните ангажименти на ЕО в областта на търговската политика;
- различните преференциални споразумения на ЕО с трети страни;
  - автономните преференциални режими на ЕО;
- законодателството на ЕО по инструментите за търговска защита и др.



## ОК – пълноправен член на ЕС.

- През 1986 г. държавите членки на ЕО подписват Единния европейски акт – договор, с който се полагат основите на мащабна шестгодишна програма за решаване на проблемите със свободната трансгранична търговия, като по този начин се поставят основите на „единния пазар“, а през 1993 г. изграждането му приключва, с т.нар. „ЧЕТИРИ СВОБОДИ НА ДВИЖЕНИЕ“ – на стоки, услуги, хора и капитали.



## ОК – пълноправен член на ЕС.

### As part of the EU, the UK accepts the '4' freedoms

1. Freedom of movement for **persons** across the EU
2. Freedom of movement for **goods** across the EU
3. Freedom of movement for **services** across the EU
4. Freedom of movement for **capital** across the EU



Goods



People



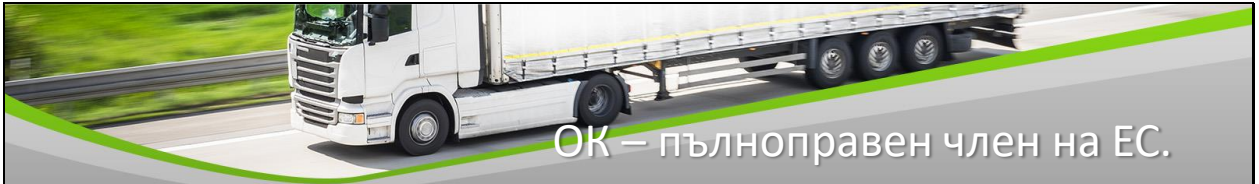
Services



Capital

The 4 freedoms are part of what is known as the 'Single Market'.

Can you think of why the 'Single Market' is called **this**?



## ОК – пълноправен член на ЕС.

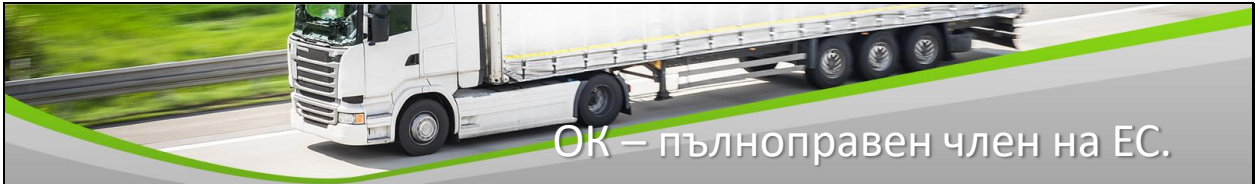
- Разпоредбите в областта на митническата политика, а именно извършване на митнически контрол и митнически формалности, изготвяне и проверка на митнически документи за внос и износ, заплащане на мита при внос, се отнасят до стоките, които държавите членки на Европейския съюз търгуват с трети страни (извън ЕС).

Обръщаме внимание, че с Договора за функционирането на Европейския съюз, думата „Общност“ навсякъде се заменя с думата „Съюз“, а Европейският съюз заема мястото на Европейската общност и става неин правопреемник. Равностойно двата термина са използвани и в настоящата презентация.



## ОК – пълноправен член на ЕС.

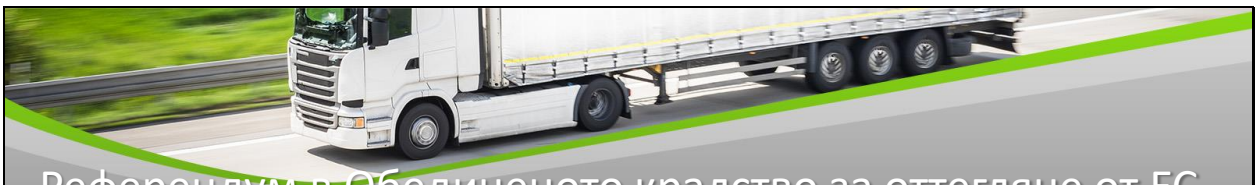
- По време на членуването на Великобритания в ЕС, стоките, които се търгуват между самите държави членки на ЕС, в това число между Великобритания и ЕС, не се подчиняват на тези митнически правила, доколкото за търговията помежду им не се използват понятията внос и износ, а вътреобщностно придобиване и вътреобщностна доставка.
- Налице бе свободно движение в единния пазар и митническият съюз на ЕС!



ОК – пълноправен член на ЕС.

В РАЗПОРЕДБАТА НА ЧЛЕН 50 ОТ ДОГОВОРА ЗА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ Е ВКЛЮЧЕНА КЛАУЗА ЗА ДОБРОВОЛНОТО И ЕДНОСТРАННО ОТТЕГЛЯНЕ НА ДАДЕНА ДЪРЖАВА ЧЛЕНКА НА ЕС.

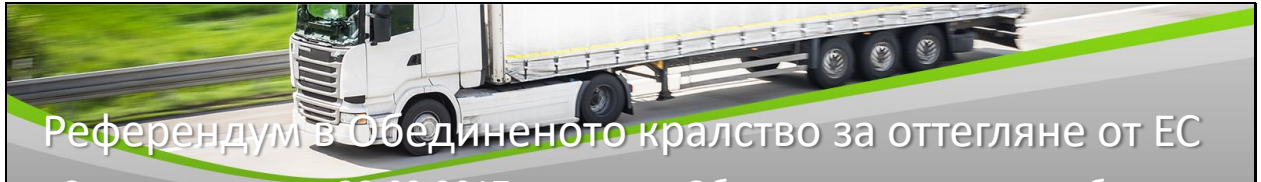
С нея се определя процедурата по оттегляне, в съответствие с която ЕС преговаря и сключва споразумение с оттеглящата се държава членка. За преговорите е определен 2-годишен период от време, като е предвидена възможност Европейският съвет, в съгласие с оттеглящата се държава членка, да реши единодушно да удължи този период.



Референдум в Обединеното кралство за оттегляне от ЕС

СЛЕД ПРОВЕЖДАНЕТО НА РЕФЕРЕНДУМ, НА 23.06.2016 Г.  
ГРАЖДАНИТЕ НА ОБЕДИНЕНОТО КРАЛСТВО ГЛАСУВАХА  
ЗА НАПУСКАНЕ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ.

Процесът на напускане на ЕС е популярен с английската комбинирана дума **Брекзит** (също и **Брекзит**, **Брегзит**)  
(на [английски](#): **Brexit**, от *Britain* и *exit*),  
с буквалното значение „изход на Британия“.



## Референдум в Обединеното кралство за оттегляне от ЕС

След писмото от 29.03.2017 г., в което Обединеното кралство обяви решението си да се оттегли от ЕС, Европейският съвет (Съветът), съставен от ръководителите на всички държави членки на ЕС, с изключение на Обединеното кралство, определи своите насоки за преговорите, в съответствие с принципите на Съюза.

На 22.05.2017 г. Съветът прие решение, с което се разреши започването на преговорите с Обединеното кралство и официалното назначаване на Комисията като преговарящ от страна на ЕС. Европейският парламент също така определи основните си принципи и условия за одобрение на Споразумението за оттегляне.

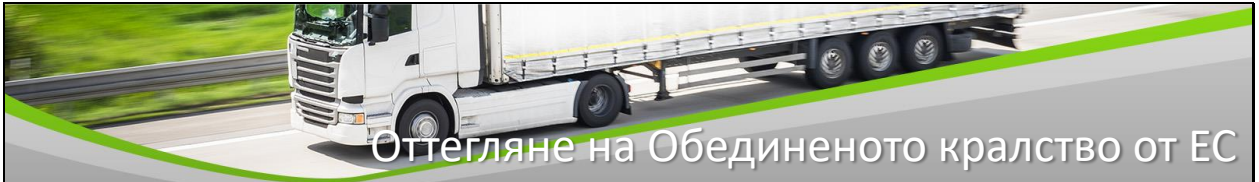


## Референдум в Обединеното кралство за оттегляне от ЕС

**НА 24.01.2020 Г.  
ЕВРОПЕЙСКИЯТ СЪЮЗ  
И ОБЕДИНЕНОТО  
КРАЛСТВО ПОДПИСАХА  
СПОРАЗУМЕНИЕТО ЗА  
ОТТЕГЛЯНЕ И СЪЩОТО  
ВЛЕЗЕ В СИЛА НА  
01.02.2020 Г.**

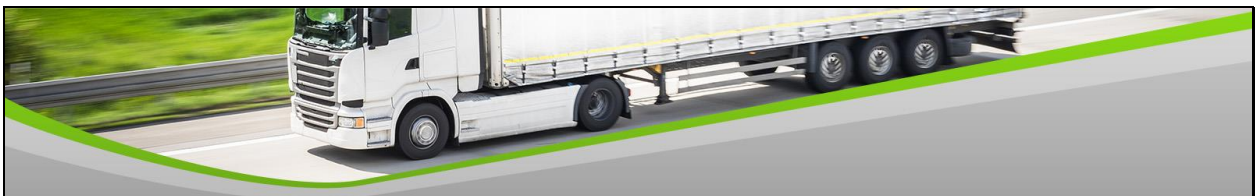




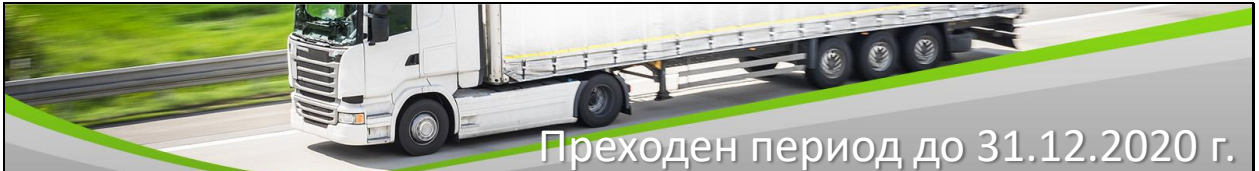


## Оттегляне на Обединеното кралство от ЕС

От особена важност е да се отбележи, че в Споразумението за оттегляне бе предвиден **преходен период до 31.12.2020 г.** По време на преходния период Обединеното кралство продължи да участва в единния пазар и митническият съюз на ЕС, да се възползва от политиките и програмите на Съюза и да изпълнява задълженията по международните споразумения, по които Съюзът е страна, поради което през преходния период нямаше промени в условията за работа, обучение и правене на бизнес, нямаше промени и в митническите и данъчни правила за вноса и износа на стоки при търговията между държавите членки на ЕС и Обединеното Кралство.

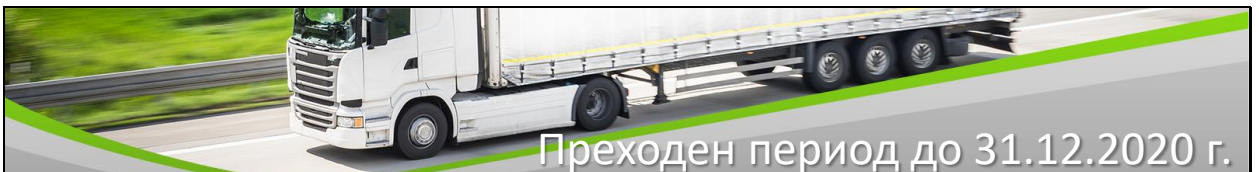


## 4. Особености на преходния период до 31.12.2020 г.



### Преходен период до 31.12.2020 г.

Поради това, че по време на преходния период – до края на календарната 2020 г. – Обединеното кралство остана част от митническия съюз на ЕС и част от територията за целите на ДДС и акцизите на ЕС, не се прилагаха митнически тарифи или квоти за стоки, търгувани между Европейския съюз и Обединеното кралство и не беше необходимо да се доказва произходът на търгуваните стоки, нямаше облагане с мита, ДДС или акцизи при търговията между държавите членки на ЕС и Обединеното Кралство.



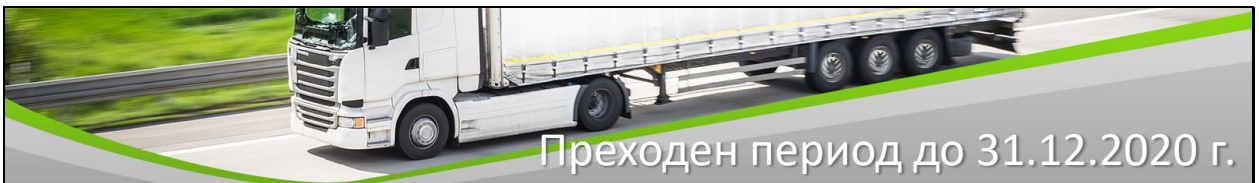
### Преходен период до 31.12.2020 г.

- През посочения преходен период, режимът, прилаган за данъците (ДДС, акцизи) остана същият, който се прилага за търговията в Съюза. От митническа гледна точка, най-важно бе, че не се извършваха съответни митнически проверки на стоките и превозните средства на границата между ЕС и Обединеното кралство.
- Преходният период можеше да бъде удължен веднъж за до една или две години, но тъй като Обединеното кралство отказа да бъде взето такова решение, преходният период автоматично приключи на 31 декември 2020 г.



Преходен период до 31.12.2020 г.

След изтичане на преходния период, се очакваше отношенията ЕС-Великобритания да бъдат уредени от **Споразумение** за бъдещите отношения. Предвид отношенията между двете страни в областта на търговията и инвестициите, които са се развивали вследствие на повече от 45 години икономическа интеграция по времето, по което Обединеното кралство членува в Съюза, имаше очаквания те да договорят балансирано икономическо партньорство чрез споразумение за свободна търговия или друга подобна договореност, както и по-широко секторно сътрудничество, поради мащаба на двете икономики и тяхната географска близост, довели до сложни и интегрирани вериги на доставка.



Преходен период до 31.12.2020 г.

Междувременно, докато се обсъждаха различните опции за споразумение между двете страни, на 19.05.2020 г., британското Министерство на международната търговия публикува условията на новия митнически режим на страната след приключване на преходния период по напускане на ЕС. Режимът, наречен „Глобална тарифа на Великобритания“ (UK Global Tariff), има за цел да замени действащата преди Обща митническа тарифа на ЕС. Глобалната тарифа на Великобритания е достъпна на адрес: <https://www.gov.uk/check-tariffs-1-january-2021>.



Преходен период до 31.12.2020 г.

На 13.07.2020г. правителството на Великобритания публикува документ с името „Нов модел на управление на границите“ (New Border Operating Model), приложим от 01.01.2021 г., който съветва търговците по различни въпросите, стоящи пред всеки вносител или износител, който търгува със стоки и действията, достъпен на адрес:

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/908534/Border\\_Operating\\_Model.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/908534/Border_Operating_Model.pdf).




Преходен период  
до 31.12.2020 г.

Ако до края на 2020 г. не се стигнеше до сключване на търговско споразумение, или в ситуация на т.нар. „твърд Брекзит“, търговските отношения между двете страни щяха да се уреждат от правилата на Световната търговска организация, които са много по-неизгодни, защото определят мита за стоките. Понеже преговорите за споразумение не вървяха гладко, много търговци бяха започнали междувременно да се готвят за този най-лош вариант.

Сред обсъжданите по време на преговорите различни варианти за бъдещите отношения между ЕС и ОК, в случай, че не бъде постигнато споразумение, бяха прилагането на т.нар. австралийски вариант на търговски отношения с ЕС, или сключването на обикновено споразумение за свободна търговия, каквито ЕС вече има договорено с Канада и Япония.



## 5. Търговски взаимоотношения между България и Великобритания преди Брекзит



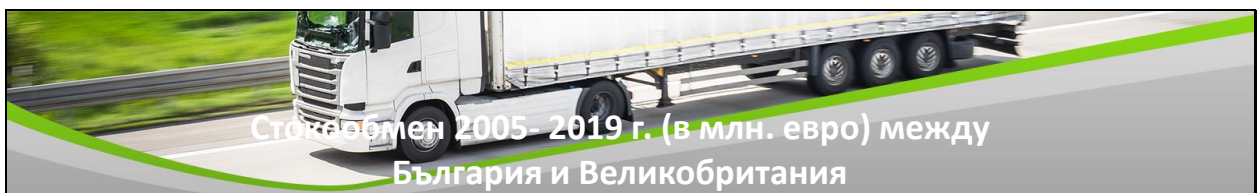
### Търговски взаимоотношения BG-UK преди Brexit

- Видно от данните в таблицата и графиката, Обединеното Кралство е сред важните търговски партньори на България, като през последните години (2011-2019 г.) обемите на търговията растат, като и в двете посоки те са почти два пъти по-високи в сравнение с началото на десетилетието (2005-2010). Според данните на НСИ, през 2019 г., износът на стоки от България за Великобритания е бил в размер на 699,9 млн. евро (1368,9 млн. лева), а вносът – 492,3 млн. евро (963 млн. лева).

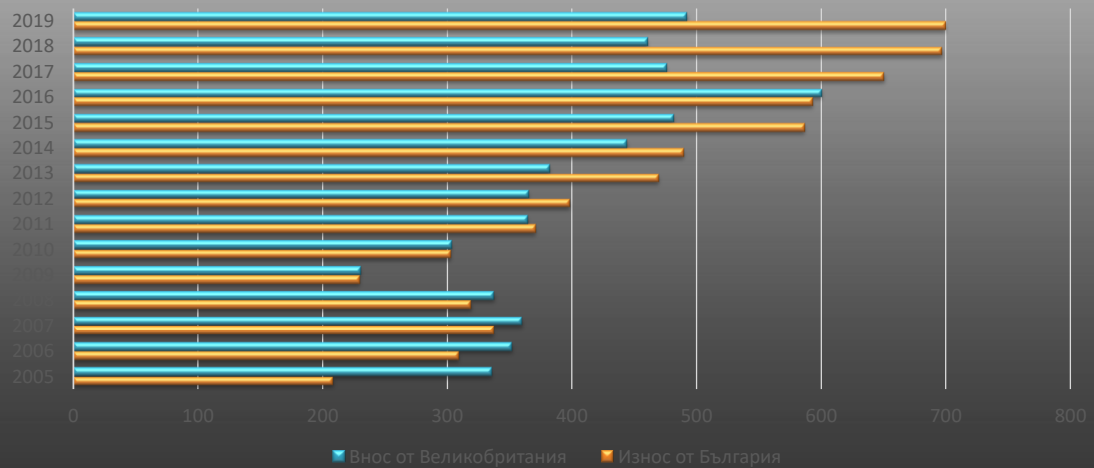


### Стокообмен 2005- 2019 г. (в млн. евро) между България и Великобритания

Година	Износ	Ръст %	Внос	Ръст %	Салдо
2005	208,3	5.3	335.3	18.9	-127.0
2006	309,2	48.4	351.7	4.9	-42.5
2007	337,0	9.0	359.8	2.3	-22.8
2008	319,1	-5.3	337.4	-6.2	-18.3
2009	229,8	-28.0	230.4	-31.6	-0.6
2010	302,9	31.8	303.3	31.5	-0.32
2011	370,4	22.3	364.5	20.2	5.9
2012	398	7.5	365.2	0.2	32.8
2013	469,3	17.9	382.2	4.6	87.1
2014	489,3	4.3	444.2	16.3	45.1
2015	586,7	19.9	481.7	8.4	80.2
2016	593,1	1.2	600.3	24.6	-7.1
2017	650,5	9.67	475.6	-20.8	174.9
2018	696,8	7.11	460.6	-3.15	236.2
2019	699,9	0.44	492.3	6.4	207.6



### Стокообмен 2005- 2019 г. (в млн. евро) между България и Великобритания



## Търговски взаимоотношения BG-UK преди Brexit



- Кръговата графика на следващия слайд представя разпределението на основните сектори на българската икономика, ориентирани към износ за Великобритания. Най-важната продуктова група, която България изнася за Обединеното Кралство през 2017 г., са мебелите (на стойност 85 млн. щ.д.), следвани от лекарствените продукти (73 млн. щ.д.), машините, облеклата и т.н.

## Търговски взаимоотношения BG-UK преди Brexit

Сектори с износ над 30 млн. щ.д. през 2017г.

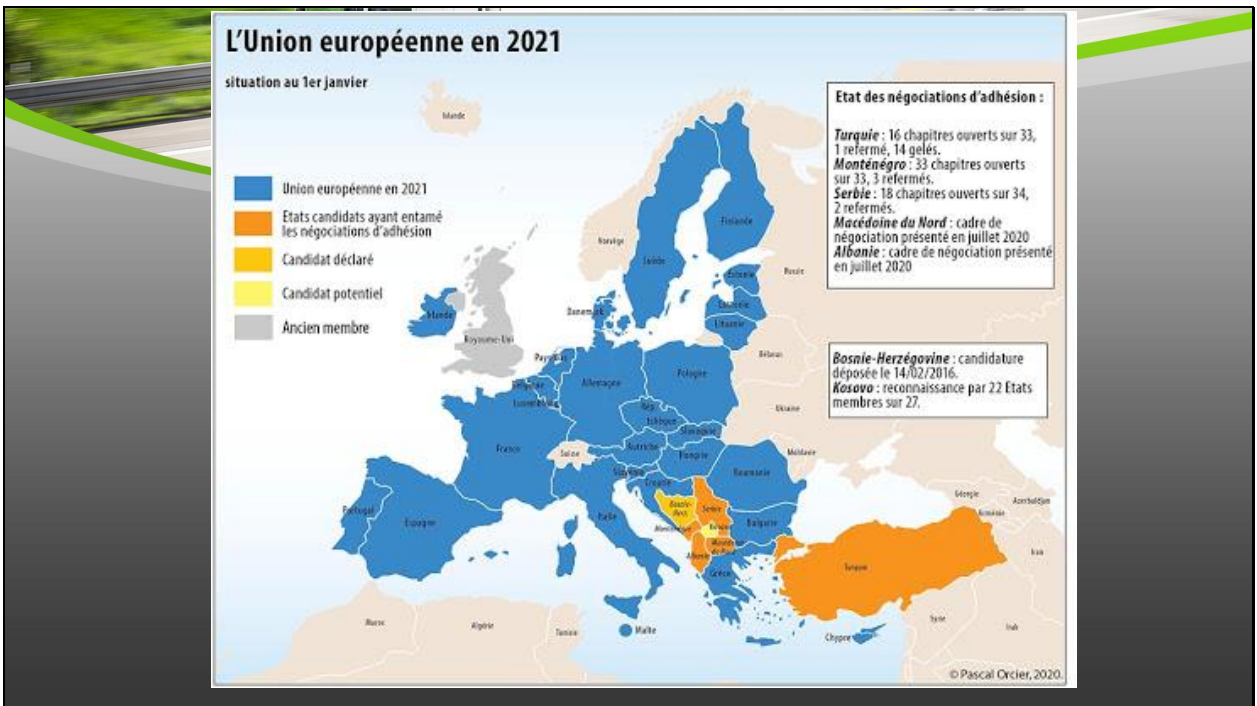


Източник: ITC, trademap.com.



# BREXIT И МИТНИЦИ

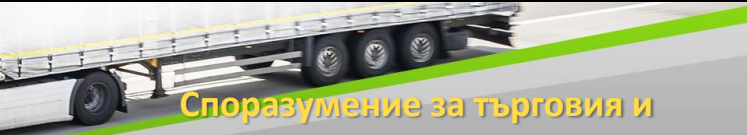
## 6. Споразумение за търговия и сътрудничество между ЕС и ОК, в сила от 01.01.2021 г.








EU-UK  
Trade and Cooperation  
Agreement



## Споразумение за търговия и сътрудничество между ЕС и ОК, в сила от 01.01.2021 г.

На 31 декември 2020 г. в Официален вестник на Европейския съюз, серия L, бр.444 бе публикувано Споразумението за търговия и сътрудничество (Trade and cooperation agreement) между Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия, от една страна, и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, от друга страна (СТС).



## Споразумение за търговия и сътрудничество между ЕС и ОК, в сила от 01.01.21 г.

Споразумението, накратко СТС, включва разпоредби и приложения на 1491 стр., в т.ч. Преамбюл и седем части. От значение за митническата регулация са II част – „**ТЪРГОВИЯ, ТРАНСПОРТ, РИБАРСТВО И ДР. ДОГОВОРЕНОСТИ**; Дял I, както и Приложенията за **ORIGIN (Произход)** .

**Споразумение за търговия и сътрудничество между ЕС и ОК, в сила от 01.01.21 г.**

Съгласно разпоредбите на СТС, от 01.01.2021 г., стоките с произход от Обединеното кралство и от ЕС могат да ползват преференциално тарифно третиране при внос в двете страни по споразумението **при условие, че са изпълнени всички необходими за това условия и че стоките отговарят на изискванията на правилата за произход, включени в Глава 2 „Правила за произход“ от Дял I „Търговия със стоки“ към Втора част „Търговия, транспорт, рибарство и други договорености“.**

**Споразумение за търговия и сътрудничество между ЕС и ОК**

Специфичните за отделните продукти правила за произход, които трябва да бъдат изпълнени за материалите без произход, използвани в производството на крайния продукт, за да може той да придобие произход са включени в Приложение ORIG-2 от СТС.

ПРИЛОЖЕНИЕ ORIG-2: СПЕЦИФИЧНИ ЗА ОТДЕЛНИТЕ ПРОДУКТИ ПРАВИЛА ЗА ПРОИЗХОД

Колона 1	Колона 2
Класиране по Хармонизираната система (2017 г.), включително специално описание	Специфични за отделните продукти правила за произход
<b>РАЗДЕЛ I</b>	<b>ЖИВИ ЖИВОТНИ; ЖИВОТИНСКИ ПРОДУКТИ</b>
<b>Глава 1</b>	<b>Живи животни</b>
01.01—01.06	Всички животни от глава 1 са изцяло получени.
<b>Глава 2</b>	<b>Меса и каранти, годни за консумация</b>
02.01—02.10	Производство, при което всички използвани материали от глави 1 и 2 са изцяло получени.
<b>Глава 3</b>	<b>Риба и ракообразни, мекотели и други водни безгръбначни</b>
03.01—03.08	Производство, при което всички използвани материали от глава 3 са изцяло получени.
<b>Глава 4</b>	<b>Мляко и млечни продукти; птичи яйца; естествен мед; продукти от животински произход, годни за консумация, неупоменати, нито включени другаде</b>
04.01-04.10	Производство, при което:  - всички използвани материали от глава 4 са изцяло получени; и



## 7. Необходимост от митническо деклариране и митнически проверки

Митническо деклариране и митнически проверки след Brexit

**КАКВО СЕ СЛУЧВА СЪС СВОБОДНОТО ДВИЖЕНИЕ НА СТОКИ МЕЖДУ ОК И ЕС ОТ 01.01.2021 ?**

- От 01.01.2021г. Обединеното Кралство е извън митническата територия на ЕС и извън митнически съюз на ЕС, извън двустранните и многостранните ангажименти на ЕС в областта на търговската политика и от общата митническа тарифа, следователно се слага край на свободното движение на стоки!
- От 01.01.2021г. Обединеното Кралство е извън единния вътрешен пазар на ЕС.



## Митническо деклариране и митнически проверки след Brexit



- От 01.01.2021 г., правилата на ЕС в областта на митниците и по-специално Регламент (ЕС) № 952/2013 за създаване на Митнически кодекс на Съюза, включително актовете за неговото допълнение и изпълнение, вече не се прилагат в Обединеното Кралство.
- Фактът, че Великобритания вече не участва в политиките на Съюза, неизбежно се свързва с пречки пред търговията със стоки и пред трансграничната мобилност

## Митническо деклариране и митнически проверки след Brexit



Стоките, търгувани между държавите членки на ЕС и Обединеното Кралство вече не се подчиняват на правилата за вътреобщностно придобиване и вътреобщностна доставка, а са в съответствие с разпоредбите в областта на митническата политика, които важат за стоките, които държавите членки на ЕС търгуват с трети страни (извън ЕС).

Поради посоченото дотук, от 01.01.2021 г. за търгуваните стоки между ЕС (България) и УК има митнически контрол на границите, изискват се митнически документи и респективно се извършват митнически проверки, както на стоките, така и на документацията.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – ПРОМЕНИ

- Въвеждане на митнически контрол на границата и митнически проверки на стоки и документи
  - Попълване на митнически документи и електронен обмен с митниците
- Необходимост от познаване на правилата и доказателствата за произход на стоките
- Въвеждане на ветеринарни, санитарни и фито-санитарни изисквания
- Начисляване на ДДС при внос в ЕС



## Конвенцията TIR – движение на стоки към Великобритания

### Преди отпътуване от ЕС

Ако търговецът уреди стоките да се придвижат съгласно Конвенцията TIR, превозното средство, което транспортира стоките, трябва да притежава сертификат за одобрение на пътно превозно средство за превоз на стоки с митнически печат.

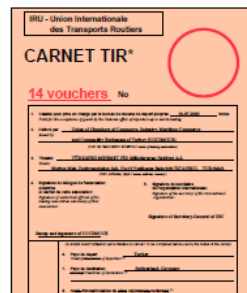


Компанията за товарен превоз трябва:

- да даде на шофьора карнета TIR
- да гарантира, че са били взети мерки от търговеца или компанията превозвач, за да декларират движението пред NCTS и да имат референтните номера, необходими за представяне на стоките пред митническите органи на Обединеното кралство
- да инструктира водача да вземе и представи стоките и карнет TIR на граничните власти на Обединеното кралство в офис по местоназначение в Обединеното кралство

### На границата в ЕС

Водачът трябва да представи карнет TIR и да се увери, че е подпечатан от митническите органи на ЕС в съответствие с процедурите на ЕС.





## Конвенцията АТА – движение на стоки към Великобритания

### Преди отпътуване от ЕС

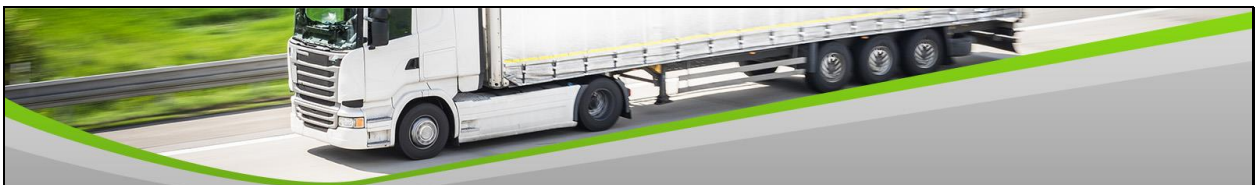
Ако търговецът уреди стоките да се придвижват съгласно Конвенцията АТА, шофьорът трябва да вземе от търговеца документ карнет АТА.

### На границата в ЕС

Водачът трябва да представи карнет АТА и да се увери, че е подпечатан от митническите органи на ЕС в съответствие с процедурите на ЕС.

### На границата с Обединеното кралство

Шофьорът трябва да следва местните процедури на пристанището за представяне на карнет АТА.



## 8. Особености на митническите формалности при внос на стоки от ОК в ЕС

## Митнически формалности при внос на стоки от ОК в ЕС



- От 01.01.2021 г. всички стоки, които се въвеждат от Обединеното кралство на митническата територия на Съюза трябва да бъдат обхванати от Обобщена декларация за въвеждане (освен в случаите на законово регламентираните изключения). Задължението за подаване на тази декларация е на първо място на превозвача на стоките, като е важно, че тя трябва да бъде подадена в установените за това срокове в законодателството.

## Митнически формалности при внос на стоки от ОК в ЕС



Приложението на митническия режим Допускане за свободно обращение (ВНОС) е регламентирано в от Регламент (ЕС) 952/2013 за създаване на Митнически кодекс на Съюза. Режимът придава на несъюзните стоки статус на съюзни и се прилага за всички стоки идващи от ОК, които ще останат трайно на територията на Съюза, като включва:

- проверка за изпълнение на условията за произхода и освобождаване от или начисляване на вносни мита;
- събирането на други вземания (такси, акцизи и ДДС), предвидени в съответните действащи разпоредби за начисляването им;
  - прилагането на мерките на търговската политика;
  - изпълнение на други формалности, предвидени при вноса на стоките.

### Митнически формалности при внос на стоки от ОК в ЕС

При попълването и подаването на митническата декларация за режим Допускане за свободно обращение (ВНОС) трябва да се държи сметка за трите важни елемента за деклариране:

- **1) Тарифно класиране**
- **2) Произход**
- **3) Митническа стойност**



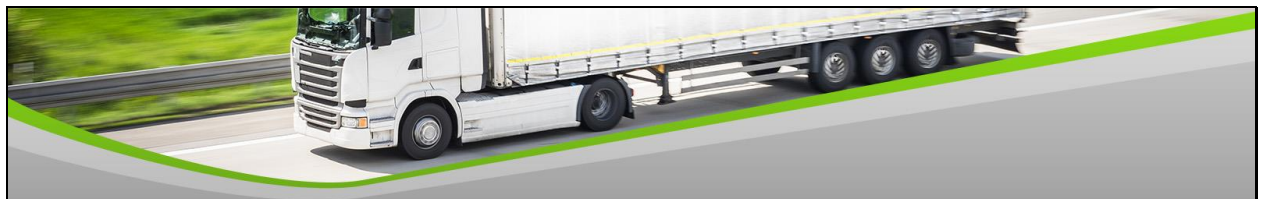
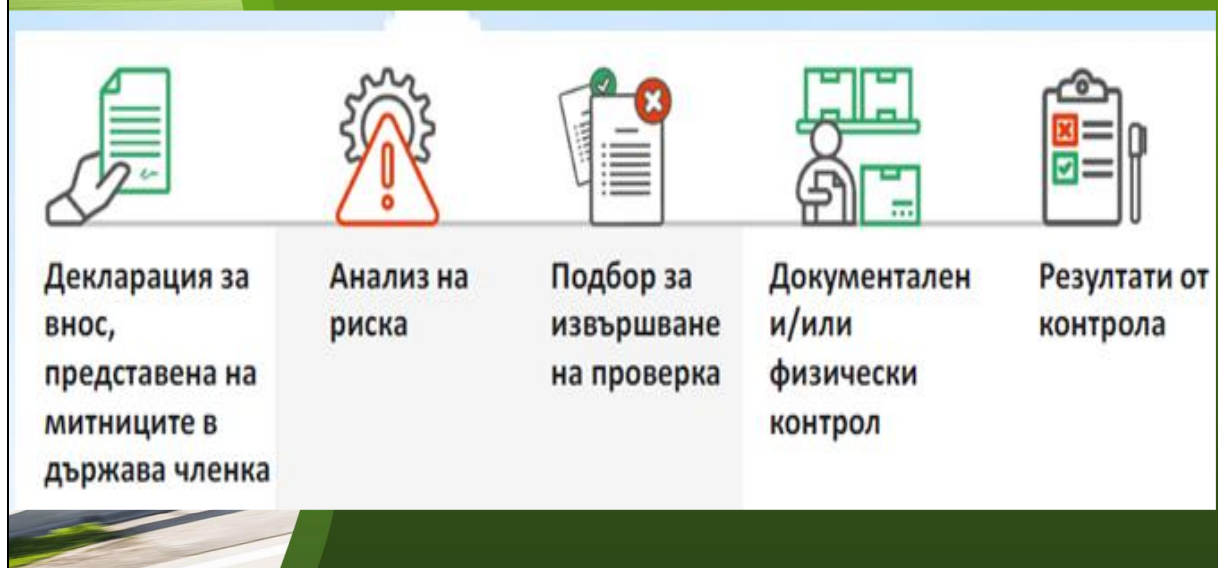
### Митнически формалности при внос на стоки от ОК в ЕС

- Бизнесът във Великобритания (Англия, Уелс и Шотландия), без Северна Ирландия, от една страна, а от друга страна търговците в държавите членки на ЕС, се сблъскват с изцяло нова система от нетарифни търговски бариери, която включва документи, сертификати и митнически контрол за стоките, влизащи в ЕС.





## Митнически формалности при внос на стоки от ОК в ЕС



**9. Внос от ОК в ЕС/ Износ от ЕС в ОК без мита – не във всички случаи. Важат правилата за произход!**

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

### Правила за произход — защо са необходими?

Правилата за произход са съществена част от търговските споразумения на ЕС. Тъй като споразуменията често прилагат по-ниски или нулеви мита за стоки, идващи от държави партньори, от съществено значение е да се знае произходът на продукта. Те определят в коя държава е добит или произведен продуктът — неговата „икономическа националност“ — и спомагат да се гарантира, че митническите органи прилагат правилно митата.

За да отговаря на условията за по-ниски или нулеви мита по силата на търговско споразумение на ЕС, съответният продукт трябва да отговаря на специфичните правила за произход на споразумението.



## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

- За целите на преференциално тарифно третиране, при допускане за свободно обращение в ЕС или в Обединеното кралство на продукти с произход, при подаване на митническа декларация, в елемент от данни 2/3 „Представени документи, сертификати и разрешения, допълнителни данни“, когато са налични съответните документи, се вписват следните кодове на документи в Е.Д. 4/7 „Преференция“.



## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

### Кодовете за преференция са:

- 1 **Вижте дали вашият продукт отговаря на изискванията за по-ниски мита**  

- 2 **Научете как да докажете произхода на вашия продукт пред митническите органи**  

- 3 **Представете продуктите и документите си за митническо освобождаване**  


- **Код U116** за изявление за произход, изготвено от износителя, с което се потвърждава, че продуктът е с произход;
- **Код U117** за информираността на вносителя относно произхода на продуктите; и
- **Код U118** – изявление за произход за повече на брой пратки с идентични продукти, внасяни в някоя от страните в рамките на произволен период, посочен в изявлението за произход, който не е по-дълъг 12 месеца.

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

### Правилата за произход налагат използването на специфична терминология:



**RULES OF ORIGIN**

**6000 euro**

- Преференциално тарифно третиране
- Изявление за произход
- Недостатъчни обработки
- Достатъчни обработки
- Директен транспорт
- Кумулация
- Регистриран износител
- Регистрация в REX системата на ЕС

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

Съгласно чл. ORIG. 18 от СТС преференциалното тарифно третиране се основава на:

- (а) изготвено от износителя изявление за произход, с което се потвърждава, че продуктът е с произход; или
- (б) информираността на вносителя, че продуктът е с произход.



## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

Изявлението за произход се изготвя, като се използва една от езиковите версии на текста в приложение **ORIG-4 от СТС**, върху фактура или друг документ, съдържащ достатъчно подробно описание на продукта с произход, за да може този продукт да бъде идентифициран.

Изявлението за произход съдържа GB EORI номера на износителя в ОК, който се състои от 14 символа. Износителят отговаря за предоставянето на достатъчно подробно описание, за да може продуктът с произход да бъде идентифициран.



## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

ПРИЛОЖЕНИЕ ORIG-4 от СТС: ТЕКСТ НА ДЕКЛАРАЦИЯТА ЗА ПРОИЗХОД  
Версии на различни езици

Износителят на продуктите, обхванати от настоящия документ (митническо разрешение № ...<sup>(2)</sup>), декларира, че, освен когато не е ясно отбелязано друго, тези продукти са с ...<sup>(3)</sup> преференциален произход.

.....<sup>(4)</sup>

(Място и дата)

.....  
(Наименование на износителя)

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход

- В случай, че искането за преференциално тарифно третиране се основава на информираността на вносителя за произхода на продукта, вносителят трябва да бъде сигурен, че разполага с необходимите документи и информация, доказващи произхода на продукта.


## Внос на стоки от ОК в ЕС без мита. Правила за произход



6000 euro

- При износ от ЕС на стоки, чиято стойност надхвърля 6000 евро, изявление за произход може да бъде изготвено само от износител, регистриран в Системата за регистрирани износители на Съюза (система REX). За пратки със стоки, чиято стойност е под 6000 евро, такава регистрация не е необходима, но съставянето на изявление за произход е изискуемо.

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход



За целите на извършване на регистрация в REX системата на Европейския съюз, износителите следва да попълнят заявление за регистрация по Приложение 22-06А от Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447 (Приложение II).

Заявлението за регистрация, ведно с документите доказващи произхода на изнасяните стоки, съгласно изискванията на разпоредбите на СТС, се подава в Централно митническо управление на Агенция „Митници“, дирекция „Митническа дейност и методология“ на електронен адрес: [origin@customs.bg](mailto:origin@customs.bg) или [delovodstvo@customs.bg](mailto:delovodstvo@customs.bg).

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход



- След като бъдат регистрирани, износителите от Съюза имат право, считано от датата, от която е валидна тяхната регистрация, да съставят изявления/декларации за произход по образец за всички пратки, съдържащи продукти с произход в съответствие с разпоредбите на приложимото преференциално търговско споразумение.

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход



- Във всички случаи износителите са задължени да съставят изявления за произход въз основа на информация, доказваща произхода на продукта, включително информация относно статуса на произход на материалите, използвани в производството на продукта. СТС не съдържа никакви дерогации или преходни мерки, които да освободят от изискванията за документи, доказващи произхода на стоките при преференциалното тарифно третиране.

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход



- В случай, че износителите от ЕС и от ОК не могат да изготвят и представят навреме изявление за произход, съгласно разпоредбите на член ORIG.18a, параграф 2 (а) от СТС, вносителите в ЕС и в Обединеното кралство могат да представят искане за преференциално третиране впоследствие в срок до три години след датата на вноса.

## Внос/ износ на стоки без мита. Правила за произход



- При внос на стоки от Великобритания в ЕС, в случай, че не се представи валиден документ за произход, митническите органи не предоставят преференциално тарифно третиране и стоките трябва да се обложат с мита, съгласно Интегрираната тарифа въз основа на Комбинираната номенклатура, както е определена в член 2 от Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 г. относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, като стоки от трети държави.





## 10. Особенности на митническите формалности при износ на стоки от ЕС към ОК

Митнически формалности при износ на стоки от ЕС в ОК

**КАКВИ МИТНИЧЕСКИ ФОРМАЛНОСТИ ТРЯБВА ДА СЕ ИЗВЪРШАТ ОТ БЪЛГАРСКИТЕ ТЪРГОВЦИ ЗА СТОКИТЕ, КОИТО СЕ ИЗНАСЯТ ОТ ЕС/БЪЛГАРИЯ ЗА ОБЕДИНЕНОТО КРАЛСТВО ОТ 01.01.2021?**

- Българските износители трябва да предприемат действия с цел:
  - да получат уникален Идентификационен и регистрационен номер за икономически оператор на Обединеното Кралство (EORI номер). Информация за условията на регистрацията е достъпна чрез уебстраницата на Британската данъчна и митническа служба (HMRC): <https://www.gov.uk/eori>

### Митнически формалности при износ на стоки от ЕС в ОК



- Българските износители трябва да предприемат също така действия с цел:
  - Да се обозначат като износител при сключване на търговски сделки и произтичащата документация в съответствие с правилата на Международните търговски термини "INCOTERMS";
  - Да декларират пред митническите органи с износна митническа декларация осъществяваната износна операция;
  - Да се снабдят с документите (сертификати, доказателства за произход и др.) изискуеми във Великобритания, в зависимост от естеството на стоката.

### Митнически формалности при износ на стоки от ЕС в ОК



- Подготовката на митнически документи при внос и износ и взаимодействието с електронните системи на митническата администрация изискват задълбочени познания в областта на митническото законодателство и наличие на специфичен софтуер. Във връзка с това, вносителите и износители, търгуващи стоки между държавите членки на ЕС и Великобритания, вече трябва да правят допълнителни разходи, като или предвидят да заплащат на митнически представител да извършва митническото оформяне на стоките, или да инвестират средства в покупка на софтуер и в обучение на свои служители, за да могат сами да се представляват пред митническите органи.

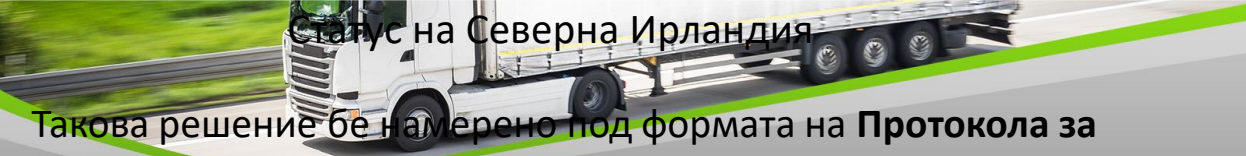


## 11. Особености на статуса на Северна Ирландия след 01.01.2021



### Статус на Северна Ирландия


- Още в началото на преговорите по Споразумението за оттегляне Обединеното кралство и ЕС признаха уникалните обстоятелства на остров Ирландия. Те отчетоха необходимостта от запазване на Белфастското споразумение от 1998 г., като се избегне т.нар. „твърда граница“ на остров Ирландия и се запази сътрудничеството между северната и южната част на острова.



Статус на Северна Ирландия

Такова решение бе намерено под формата на **Протокола за Ирландия и Северна Ирландия**, с който се:

- избягва установяването на „**твърда**“ граница между Ирландия и Северна Ирландия и по този начин се осигурява възможност за безпрепятствено функциониране на икономиката на целия остров и гарантиране на прилагането на Белфастското споразумение
- запазва целостта на единния пазар на стоки на ЕС заедно с всички гаранции, които той предлага по отношение на защитата на потребителите, общественото здраве и здравето на животните и борбата с измамите и незаконния трафик.



Статус на Северна Ирландия

- Протоколът за Ирландия и Северна Ирландия бе замислен като стабилно и трайно решение и ще се прилага заедно с всяко споразумение за бъдещото партньорство.
- **Съответствие с правилата на ЕС:** считано от края на преходния период, Северна Ирландия подлежи на ограничен набор от правила на ЕС, свързани с единния пазар на стоки и митническия съюз. Например Митническият кодекс на Съюза се прилага за всички стоки, влизащи или излизащи от Северна Ирландия.

## Статус на Северна Ирландия



- Бизнесът от Северна Ирландия не се сблъсква с тези бариери, с които се сблъсква бизнесът във Великобритания на територията на Обединеното кралство (Англия, Уелс и Шотландия), тъй като остана в рамките на единния европейски пазар на стоки.

## Статус на Северна Ирландия



- *Например, камион с месни продукти от Северна Ирландия може да се качи на ферибот в пристанището на Дъблин в Ирландия и да слезе във френско пристанище без никакви документи и контрол.*
- *Ако подобен камион пътува от Шотландия до Франция, той ще се нуждае от нови здравни сертификати за износ и властите ще изискват уведомление преди пристигането му. Освен това ще трябва да мине през граничен контрол, където товарът ще бъде физически прегледан.*



## 12. Равносметка за последствията от Брекзит върху търговията през първите три месеца на 2021 г.

### ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- Въпреки че Обединеното кралство официално напусна Европейския съюз в края на януари 2020 г., достъпът до единния европейски пазар не беше засегнат през десетмесечния преходен период, който продължи до 31 декември 2020 г. От първия ден на 2021 г. година обаче се заговори за последствията за бизнеса от оттеглянето, които са сериозни.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



### **БРЕКЗИТ ИМА ЗНАЧИТЕЛНО МИТНИЧЕСКО, ЛОГИСТИЧНО, ДАНЪЧНО И ФИНАНСОВО ВЪЗДЕЙСТВИЕ ЗА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ВЕРИГИ ЗА ДОСТАВКИ**

- През януари 2021 г. стойността на изнесените за Европейския съюз стоки е спаднала от 13,6 млрд. британски лири на 8,13 млрд. британски лири, докато стойността на вноса е спаднала от 22,8 млрд. на 16,2 млрд., което е най-големият спад в търговията както за внос, така и за износ.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



През януари 2021 г. брутният вътрешен продукт на Обединеното кралство е спаднал с 2,9%. Икономиката на Обединеното кралство все още е разклатена от въздействието на COVID-19 и огромния спад от 18,3% през април 2020 г., следствие от безпрецедентните мерки за ограничаване разпространението на вируса. В резултат на това редица предприятия са затворили временно или дори са се сринали напълно в резултат на икономическите щети.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- Три месеца след като Обединеното кралство напусна европейския единен пазар, почти половината от предприятията, които извършват износ от Обединеното кралство, докладват, че са се сблъскали с различни предизвикателства при износа, като почти 37% съобщават, че е трябвало да се справят с подготовката на допълнителни документи. Други често срещани проблеми, както за износители, така и за вносители, включват промени в транспортните разходи, мита и налози, като един от всеки пети е трябвало да се справи и с чакането на опашките на границите на Обединеното кралство.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- Преди 01.01.2021 г., поради неяснотата относно сключването на бъдещо споразумение, се наблюдаваше презапасяване със стоки, най-вече със суровини.
- Три месеца след 01.01.2021 г. има хаос, неяснота и несигурност за фирмите, които изнасят.
- ОК не успя да организира митническия контрол. Липсва готовност, капацитет, все още няма осигурена ИТ структура на място.



## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- Новите правила за доказване на произход със специален текст са още бюрокрация, тъй като търговците са задължени да пазят всички фактури в подкрепа на декларирания произход 3 години и да ги представят при поискване от митническите органи. Самото деклариране на произхода понякога е труден процес, особено когато в производството на стоките са участвали суровини, доставени от различни държави.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- Спад в оборотите на спедиторите, които имат приоритет транспорт между ОК и ЕС/ България.
- Цените за транспорт за стоки, изнасяни от ЕС за ОК са нараснали с 25 %.
- По-бавна и тромава логистика.
- Повишаване на цените във веригата на доставките, удължаване на сроковете за доставка на суровини, по-високи разходи.
- Митническото агентиране, което трябва сега да ползват търговците, се калкулира в стойността на стоките и ги оскъпява.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- На 11 март 2021 г. британското правителство официално потвърди, че не е в състояние да се справи с първоначално обявените срокове за поетапно въвеждане на митнически и граничен контрол при вноса на стоки от ЕС. Като основна причина за това бе посочена пандемията от COVID-19 и свързаните с нея ограничителни мерки.

## ВРЕХИТ И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- Още през месец януари 2021 г. се говореше за очаквано и непреодолимо забавяне на митническите формалности и контрол, дължащо се най-вече на хаотичния подход на администрацията на ОК, на непълното разбиране на митническите процеси и липсата на човешки и финансови ресурси за изпълнение на амбициозната програма по придобиване на митническа автономност на страната.

## BREXIT И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията



- С цел намаляване на финансовото бреме върху британските фирми, които вече понасят тежки икономически загуби вследствие на пандемията от COVID-19 и BREXIT, въвеждането на новите митнически процедури ще бъде извършвано поетапно, в удължени срокове, както следва:



## BREXIT И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията

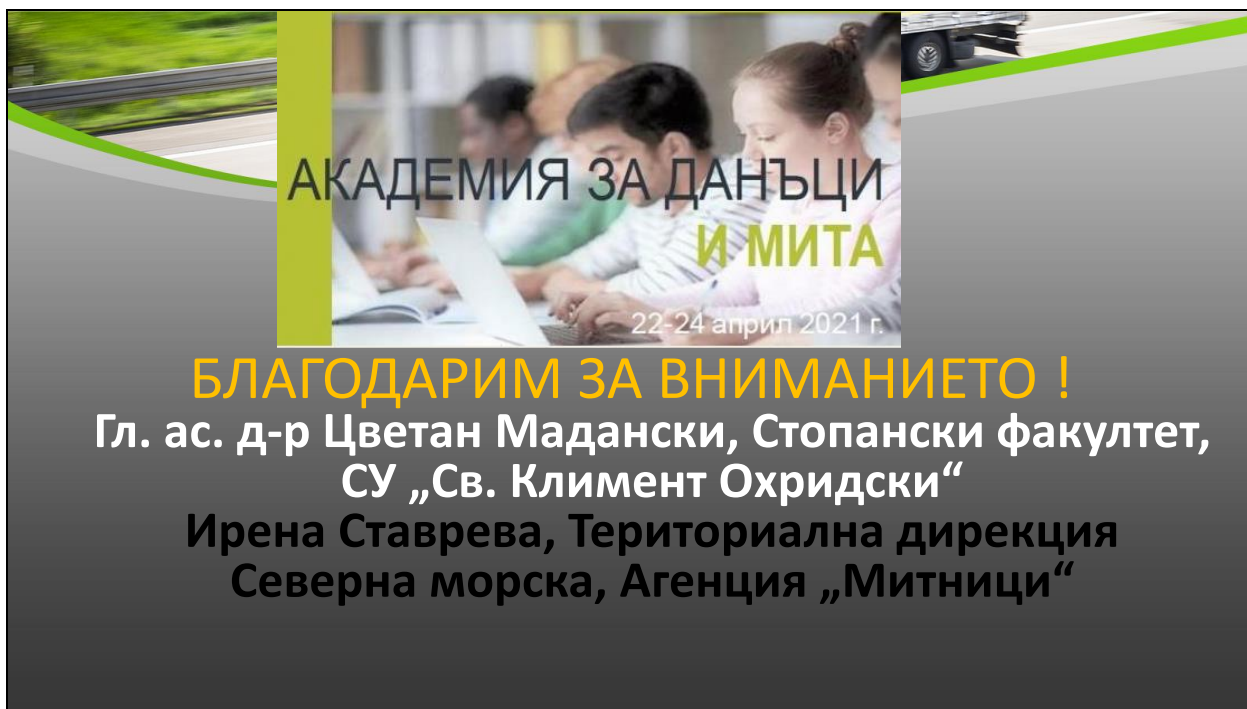
- От 1 януари 2021 г. вносителите на обикновени стоки, извършващи внос, имат право на **отложено подаване на митнически вносни декларации в период от 6 месеца**. Валидността на тази възможност се **удължава от 1 юли 2021 г. до 1 януари 2022**
- Вместо от 1 април, изискването за **предварително деклариране и попълване на ветеринарно-медицински формуляри за всички стоки от животински произход се въвежда от 1 октомври 2021**

## BREXIT И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията

- Вместо от 1 април 2021 г, изискването за **предварително деклариране и попълване на фито-санитарни документи за ниско рискови продукти с растителен произход се въвежда от 1 януари 2022 г.**
- Извършването на физически ветеринарно-медицински контрол на стоките в точката на въвеждане ще стартира на **1 януари 2022 г.**, а на фито-санитарния за ниско рискови растителни продукти и за живи животни – през м. март 2022г.
- Декларацията за безопасност и сигурност ще бъде изисквана от **1 януари 2022 г.**, вместо от 1 юли 2021 г.

## BREXIT И МИТНИЦИ – Равносметка за последствията

- Поетапното въвеждане на граничен контрол и отложеното плащане на митническите задължения беше приветствано от британския бизнес. Отлагането на пълния митнически контрол се счита от фирмите за едностранно продължаване на транзитния период за внос на стоки, за което облекчение пледираха водещите бизнес асоциации в страната.
- Счита се, че удължаването на срока за прилагане на новите правила при осъществяване на внос във Великобритания ще окаже положителен ефект върху българския износ.



### ***BREXIT И МИТНИЦИ***

*или какви са последствията за търговията между Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и държавите членки на Европейския съюз<sup>250</sup>*

Темата за мястото на Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия в Европейския съюз и във взаимоотношенията с останалите 27 държави членки на ЕС вълнува от няколко години гражданите, бизнеса и политиците на острова и на континента.

#### **1. Въведение**

Успехът на Европейската общност за въглища и стомана (ЕОВС), създадена с Парижкия договор от 18.04.1951 г., поставя основата за развитие на многостранната икономическа интеграция между държавите членки на Общността.

Европейската икономическа общност (ЕИО), създадена с подписването на 25.03.1957 г. на т.нар. Римски договор от държавите-учредителки на ЕОВС – Белгия, Федерална Република Германия, Италия, Люксембург, Нидерландия и Франция, предвижда премахването на търговските бариери между участващите страни. Заедно с това се планират общи мита, както и обща търговска политика, като повечето от договорните условия са посветени именно на целта за създаване на митнически съюз и постепенното изграждане на единен (общ) пазар в Общността.

---

<sup>250</sup> Гл.ас. д-р Цветан Мадански, Стопански факултет на СУ „Св.Климент Охридски“, Ирена Ставрева, Териториална дирекция, Северна морска, ЦУ на Агенция „Митници“

## 2. Какво означават понятията митнически съюз, единен пазар, митническа тарифа и мита<sup>251</sup>?

През 1968 г. се премахват всички вътрешни мита за промишлените стоки в рамките на Европейските Общности (ЕО) и се установява обща митническа тарифа спрямо стоките от трети страни – създава се Митническият съюз на ЕО.

От 1970 г., митническият съюз на ЕО обхваща цялата търговия със стоки, вкл. и селскостопанските стоки, включва забрана на митата върху вноса и износа между страните членки и на всички такси с равностоен ефект и изисква приемането на обща търговска политика при техните отношения с трети страни.

Изграждането на митническият съюз е основополагащ принцип за свободното движение на стоки в рамките на митническата територия на Общността. Всяка страна, присъединяваща се към ЕИО, преминава процес на отмяна на митата по търговията вътре в Общността и приравнява националната си митническа тарифа към Общата митническа тарифа.

Като основен недостатък на митническият съюз се посочва фактът, че държавите, които членуват в него, нямат право да договарят свои собствени търговски отношения с трети страни. Една от основните причини, сочени за Brexit е, че Великобритания иска да има самостоятелни собствени договорености в областта на търговията с останалите държави.

Общата търговска политика, която е пряко свързана с митническият съюз, гарантира унифицираното поддържане на търговски отношения със страни извън ЕС и подкрепя общия режим на Съюза в областта на износа и вноса. Стоките, произхождащи от трета страна, се считат като намиращи се в свободно обращение в държава членка на Общността едва след като формалностите по вноса са били изпълнени и всички мита, които е трябвало да бъдат платени, са събрани в тази държава членка.

Единният пазар се счита за най-голямото достижение на ЕС. С премахването на старите митнически бариери не само стоките, но и услугите, хората и капиталите могат да се движат свободно навсякъде из Европа<sup>252</sup>. За да се превърне това в реалност, европейските законодатели са приели стотици закони, целящи премахването на техническите, регулаторните и правните пречки в рамките на Съюза. В допълнение към единния пазар, Европейският съюз е разработил редица политики, които оказват голямо влияние върху живота на неговите граждани и неговите предприятия.

Единният пазар обхваща всички аспекти на търговската политика, в т.ч. преференциалната търговия, контрола върху здравето и околната среда, общата

---

<sup>251</sup> Вж. по отношение на митата и процедурите в: **Пенов, С.** Финансово право (Специална част), С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 2020; и **Симеонов, Ат.** Тарифно класиране и произход на стоките съгласно митническото законодателство на ЕС, С., Сиби, 2014; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, в съавторство, първо издание, 2012; **Мадански, Цв.** Таможенный контроль в Евросоюзе. Цифровизация в таможенном управлении. Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов. Ч. 2. Публично-правовые средства цифровизации финансового контроля и государственного принуждения: монография / кол. авторов; под ред. Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной, М., Русайнс, 2021; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, в съавторство, първо издание, 2012

<sup>252</sup> Виж в **Михайлова-Големинова, С.** Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С.: Сиела, 2019, с. 364, с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор). и **Mihaylova-Goleminova, S.** Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation. S.: Ciela Publishing, 2018, с. 296, с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор).

селскостопанска и рибарска политика, защитата на икономически интереси чрез различни инструменти и др.

Исландия, Лихтенщайн, Норвегия и Швейцария също участват във вътрешния пазар на ЕС, без да имат конвенционално членство в ЕС, като в замяна на това те са задължени да приемат цялото законодателство на ЕС, свързано с единния пазар, с изключение на регламентите за селското стопанство и рибарството. От друга страна, като не са част от митническия съюз на ЕС, те са свободни да сключват свои собствени сделки с държавите извън Европейското икономическо пространство и извън ЕС.

Съгласно чл. 3, параграф 1, б. „а“ от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС), Съюзът разполага с изключителна компетентност в областта на митническия съюз. Съюзът разполага също с изключителна компетентност за сключване на международни споразумения, когато това е предвидено в законодателен акт на Съюза или е необходимо, за да му позволи да упражнява своята вътрешна компетентност, или доколкото може да засегне общите правила или да промени техния обхват. В момента митническата политика на ЕС е съсредоточена върху следните цели: преразглеждане на управлението на митническия съюз; модернизиране на правната рамка, включително укрепване на области като управлението на риска или сигурността и безопасността; разширяване на използването на европейските електронни информационни системи; подобряване на единния пазар в областта на митническата обработка на стоки.

В Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза<sup>253</sup> е дадено определение за Обща митническа тарифа, която включва:

- комбинираната номенклатура на стоки;
- конвенционалните или нормалните автономни мита;
- преференциалните тарифни мерки, предвидени в споразумения, които Съюзът е сключил с страни или територии извън митническата територия на Съюза;
- автономни мерки, които предвиждат намаляване или освобождаване от мита за определени стоки;
- благоприятното тарифно третиране за определени стоки;
- други тарифни мерки, предвидени в законодателството на Съюза в областта на селското стопанство и др.

Всяка стока има 8-цифров кодов номер в комбинираната номенклатура/митническата тарифа, от който зависи размерът на митото, с което се облага в международната търговия, като първите шест цифри са кодовите номера, отнасящи се до позициите и подпозициите от номенклатурата на хармонизираната система, а седмата и осмата цифра обозначават подпозициите от Комбинираната номенклатура. Когато позиция или подпозиция от хармонизираната система няма по-нататъшни подраздели за нуждите на Общността, седмата и осмата цифри са „00“.

Функциите на митата трябва да се разглеждат във връзка с ролята им на:

- косвен данък, налаган по вноса и/или при износа на стоки;
- средство за защита на местното производство;
- средство за провеждане на конкретна икономическа политика;
- регулатор на външотърговските отношения.

Ставките на митата силно зависят от икономическата чувствителност на продуктите и са средство за защита на икономическите интереси.

Размерът на митото е основното оръжие на митническата политика. В съответствие с правилата на Световната митническа организация, увеличения на ставките на митата в Общата митническа тарифа са възможни само ако се предвижда

---

<sup>253</sup> OJ L 269, 10.10.2013, p. 1–101

компенсация чрез намаляване на други ставки. Вносителите добавят платеното мито към стойността на вносните стоки, с което продажната им цена на вътрешния пазар се увеличава, съответно намалява тяхната конкурентоспособност по отношение на аналогични стоки, произведени от местни производители. Този вид защита на местните производители на продукти чрез увеличаване на цената на аналогичен вносен продукт представлява т.нар. „номинална норма на защита“. За съвременната търговия е характерно явление известно като „тарифна ескалация“. То се характеризира с нарастване на митническите ставки в зависимост от степента на обработка на вносните стоки – прилагане на по-ниско или нулево мито върху вносните суровини и материали и нарастване на митото за продуктите, претърпели следваща преработка.<sup>254</sup>

### **3. Обединеното кралство – пълноправен член на ЕС. Референдум в Обединеното кралство за оттегляне от ЕС**

Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия (Обединеното Кралство) става пълноправен член на Европейската икономическа общност и Европейската общност за въглища и стомана (Европейските Общности) на 01.01.1973 г.

Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия (на англ. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland) се състои от четири историко-географски и етнически области: Англия, Уелс, Шотландия – всички на остров Великобритания, и Северна Ирландия – на о-в Ирландия.

Присъединяването на Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия към общата търговска политика на Европейските Общности (ЕО) към трети страни означава присъединяване към:

- общата митническа тарифа;
- външнотърговските аспекти на общата селскостопанска политика;
- многостранните и двустранните ангажименти на ЕО в областта на търговската политика;
- различните преференциални споразумения на ЕО с трети страни;
- автономните преференциални режими на ЕО;
- законодателството на ЕО по инструментите за търговска защита и др.

През 1986 г. държавите членки на Европейските общности подписват Единния европейски акт – договор, с който се полагат основите на мащабна шестгодишна програма за решаване на проблемите със свободната трансгранична търговия, като по този начин се поставят основите на „единния пазар“, а през 1993 г. изграждането му приключва, с т.нар. „четири свободи на движение“ – на стоки, услуги, хора и капитали.

Разпоредбите в областта на митническата политика, а именно извършване на митнически контрол и митнически формалности, изготвяне и проверка на митнически документи за внос и износ, заплащане на мита при внос, се отнасят до стоките, които държавите членки на Европейския съюз търгуват с трети страни (извън ЕС). С Договора за функционирането на Европейския съюз, думата „Общност“ навсякъде се заменя с думата „Съюз“, а Европейският съюз заема мястото на Европейската общност и става неин правопреемник, като двата термина се използват равностойно в настоящия материал.

По време на членуването на Великобритания в ЕС, стоките, които се търгуват между самите държави членки на ЕС, в това число между Великобритания и ЕС, не се подчиняват на тези митнически правила, доколкото за търговията помежду им не се

---

<sup>254</sup> **Мадански, Цв.** Актуално за мерките на търговската политика и митата, с които се облагат стоките с произход от Съединените американски щати при внос в България и в другите държави членки на Европейския съюз, С., Труд и право, сп. Счетоводство, данъци и право, кн. 2, 2021, с. 47



използват понятията внос и износ, а вътреобщностно придобиване и вътреобщностна доставка. Налице е свободно движение в единния пазар и митническият съюз на Европейския съюз.

В разпоредбата на член 50 от Договора за Европейския съюз е включена клауза за доброволното и едностранно оттегляне на дадена държава членка на ЕС.

С нея се определя процедурата по оттегляне, в съответствие с която ЕС преговаря оттеглянето и сключва споразумение с оттеглящата се държава членка. За преговорите е определен 2-годишен период от време, като е предвидена възможност Европейският съвет, в съгласие с оттеглящата се държава членка, да реши единодушно да удължи този период.

След провеждането на референдум на 23.06.2016 г., по-голямата част от гражданите на Обединеното кралство гласуваха за напускане на Европейския съюз.

**Сред причините, поради които британците са гласували да напуснат Съюза, се открояват пет основни:**

- първата е контролът върху имиграцията;
- втората е желанието за възстановяването на националния суверенитет;
- третата е очакването, че по този начин британската икономика ще възвърне динамиката си;
- четвъртата причина е освобождаването от разпоредбите на Брюксел, от налаганите ограничения чрез стандарти, регламенти, разпоредби на общата селскостопанска и общата рибарска политика на ЕС, и
- петата причина е възможността за свободна търговия със света и за сключване на свои собствени договори за партньорство с трети страни, например Китай, Индия и др.

Процесът на напускане на ЕС е популярен с английската комбинирана дума Брекзит (също и Брексит, Брегзит) (на английски: Brexit, от *Britain* и *exit*), с буквалното значение „изход на Британия“.

След писмото от 29.03.2017 г., в което Обединеното кралство обяви решението си да се оттегли от ЕС, Европейският съвет (Съветът), съставен от ръководителите на всички държави членки на ЕС, с изключение на Обединеното кралство, определи своите насоки за преговорите, в съответствие с принципите на ЕС.

На 22.05.2017 г. Съветът прие решение, с което се разрешава започването на преговорите с Обединеното кралство и официалното назначаване на Комисията като преговарящ от страна на ЕС. Европейският парламент също така определи основните си принципи и условия за одобрение на Споразумението за оттегляне.

Основните принципи на Европейския съюз към дискусиите и преговорите за оттеглянето и бъдещите отношения включваха:

- запазване на Обединеното кралство като близък партньор след излизането му от ЕС;
- споразумението с Обединеното кралство да се основава на баланс между правата и задълженията и да гарантира равнопоставеност;
- запазване на целостта на единния пазар: без секторен подход;
- запазване на автономията на ЕС по отношение на процедурите му за вземане на решения и на ролята на Съда на ЕС;
- нищо не е договорено, докато не бъде договорено всичко: отделни въпроси не могат да бъдат уреждани самостоятелно;
- преговори с единна позиция на ЕС;
- не се допуска воденето на отделни преговори между отделните държави членки на ЕС и Обединеното кралство по отношение на въпроси, свързани с оттеглянето.

След продължили 17 месеца преговори, на 25.11.2018 г. Европейският съвет одобри Споразумението за оттегляне по отношение на условията за организираното оттегляне на Обединеното кралство от ЕС и политическата декларация, с която се очертава рамката за бъдещите отношения между тях. Правителството на Обединеното кралство обаче не получи необходимата подкрепа от своя парламент, за да продължи подписването и ратифицирането на Споразумението за оттегляне и поиска от Съвета да удължи срока, определен в чл. 50, пар. 3 от Договора за Европейския съюз. Европейският съвет първоначално разреши удължаване до 12.04.2019 г., а впоследствие — допълнително удължаване до 31.10.2019 г. На 19.10.2019 г., Обединеното кралство за пореден път поиска удължаване на крайния срок, съответно Европейският съвет прие решение за удължаване на крайния срок до 31.01.2020 г., с което предостави повече време за приключване на ратифицирането на Споразумението за оттегляне.

На 24.01.2020 г. Европейският съюз и Обединеното кралство подписаха Споразумението за оттегляне<sup>255</sup> и същото влезе в сила на 01.02.2020 г.

От присъединяването през 1973 г. до 31.12.2020 г., териториите на Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия, и на Англонормандските острови и остров Ман (в т.ч. териториалните води, вътрешните води и въздушното пространство), принадлежаха към митническата територия на ЕИО (днес ЕС), като след края на преходния период, Обединеното Кралство напусна митническата територия на Съюза, а правилата на ЕС в областта на митниците и по-специално Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 г. за създаване на Митнически кодекс на Съюза, включително актовете за неговото допълнение и изпълнение, вече не се прилагат във Великобритания.

#### **4. Особености на преходния период до 31.12.2020 г.**

От особена важност е да се отбележи, че в Споразумението за оттегляне бе предвиден преходен период до 31.12.2020 г. По време на преходния период, Обединеното кралство продължи да участва в единния пазар и митническия съюз на ЕС, да се възползва от политиките и програмите на Съюза и да изпълнява задълженията по международните споразумения, по които Съюзът е страна. По време на преходния период не се случиха промени в условията за работа, обучение и правене на бизнес, нито промени в митническите и данъчни правила за вноса и износа на стоки (облагане с мита, ДДС, акцизи) при търговията между държавите членки на ЕС и Обединеното кралство.

Поради това, че до края на календарната 2020 г. Обединеното кралство остана част от митническия съюз на ЕС и от територията за целите на ДДС и акцизите на ЕС, не се прилагаша митнически тарифи или квоти за стоки, търгувани между Европейския съюз и Обединеното кралство, не беше необходимо да се доказва произходът на търгуваните стоки и не се извършваха митнически проверки на стоките и превозните средства на границата между ЕС и Обединеното кралство.

Преходният период можеше да бъде удължен веднъж за до една или две години, но тъй като Обединеното кралство отказа да бъде взето такова решение, преходният период автоматично приключи на 31 декември 2020 г.

След изтичане на преходния период се очакваше отношенията между Европейския съюз и Обединеното кралство Великобритания да бъдат уредени от Споразумение за бъдещите отношения. Предвид отношенията между двете страни в областта на търговията и инвестициите, които са се развивали вследствие на повече от 45 години икономическа интеграция по времето, по което Обединеното кралство членува в Съюза, мащаба на двете икономики и тяхната географска близост, довели до сложни и

---

<sup>255</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:12020W/TXT&from=BG>

интегрирани вериги на доставка, имаше очаквания те да договорят балансирано икономическо партньорство чрез споразумение за свободна търговия или друга подобна договореност, както и по-широко секторно сътрудничество.

Междувременно, докато се обсъждаха различните опции за споразумение между двете страни, на 19.05.2020 г., британското Министерство на международната търговия публикува условията на новия митнически режим на страната след приключване на преходния период по напускане на ЕС. Режимът, наречен „Глобална тарифа на Великобритания“ (UK Global Tariff), достъпна в Интернет<sup>256</sup>, има за цел да замени действащата преди Обща митническа тарифа на ЕС.

На 13.07.2020 г. правителството на Великобритания публикува документ с името „Нов модел на управление на границите“ (New Border Operating Model), приложим от 01.01.2021 г., който съветва търговците по различни въпроси, стоящи пред всеки вносител или износител, който търгува със стоки<sup>257</sup>.

При липса на търговско споразумение, икономическите отношения между двете страни щяха да се уреждат от правилата на Световната търговска организация, които са много по-неизгодни, защото определят мита за стоките и търговците бяха започнали да се готвят за този най-лош вариант.

Сред обсъжданите във времето варианти за бъдещите отношения между двете страни в случай, че не бъде постигнато споразумение, бяха прилагането на т.нар. австралийски вариант на търговски отношения с ЕС, или сключването на обикновено споразумение за свободна търговия, каквито Съюзът има с Канада и Япония.

## **5. Споразумение за търговия и сътрудничество между Европейския съюз и Обединено кралство Великобритания, в сила от 01.01.2021 г.**

На 29 декември 2020 г., Европейският съвет прие Решение (ЕС) 2020/2252 относно подписването, от името на Съюза, и временното прилагане на Споразумението за търговия и сътрудничество между Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия, от една страна, и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, от друга страна („Споразумението за търговия и сътрудничество“), и на Споразумението между Европейския съюз и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия относно процедурите за сигурност при обмен и защита на класифицирана информация („Споразумението за сигурността на информацията“). Споразумението за търговия и сътрудничество и Споразумението за сигурността на информацията („Споразуменията“) бяха подписани на 30 декември 2020 г., при условие на сключването им на по-късна дата.

Споразумението за сигурността на информацията е допълващо споразумение към Споразумението за търговия и сътрудничество, неразривно свързано с него, по-специално по отношение на датите за начало на неговото прилагане и прекратяване.

Решение (ЕС) 2020/2252 за подписване на Споразумението за търговия и сътрудничество, създаващо основата за широки отношения между Съюза и Обединеното кралство, включващи реципрочни права и задължения, общи действия и специални процедури, бе публикувано на 31 декември 2020 г. в Официален вестник на Европейския съюз, серия L, брой 444.

---

<sup>256</sup> <https://www.gov.uk/check-tariffs-1-january-2021>

<sup>257</sup>

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/908534/Border\\_Operating\\_Model.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/908534/Border_Operating_Model.pdf)

Счита се, че Споразумението за търговия и сътрудничество, което представлява всеобхватно споразумение с държава, оттеглила се от Съюза, има изключителен и уникален характер.

Споразумението, накратко СТС, включва 1491 страници разпоредби и приложения, в т.ч. Преамбюл и седем части. От значение за митническата регулация са II част – „Търговия, транспорт, рибарство и други договорености“; Дял I и Приложенията за ORIGIN.

Съгласно разпоредбите на СТС, от 01.01.2021 г. стоките с произход от Обединеното кралство и от ЕС могат да ползват преференциално тарифно третиране при внос в двете страни по споразумението, при условие, че са изпълнени всички необходими за това условия и че стоките отговарят на изискванията на правилата за произход, включени в Глава 2 „Правила за произход“ от Дял I „Търговия със стоки“ към Втора част „Търговия, транспорт, рибарство и други договорености“.

В текстовете, свързани с придобиването и доказването на произхода на стоките, са включени разпоредби относно възможността за прилагане на пълна кумулация на произхода, допустими отклонения за материалите без произход, включени в производството на изнасяните стоки, счетоводно разделяне, забрана за промяна, възстановяване на или освобождаване от мита.

Специфичните за отделните продукти правила за произход, които трябва да бъдат изпълнени за материалите без произход, използвани в производството на крайния продукт, за да може този продукт да придобие произход, са включени в Приложение ORIG-2 от СТС.

Поради факта, че преговорите по Споразуменията приключиха много късно, не беше възможно да се пристъпи към окончателната правно-езикова редакция на текстовете преди тяхното подписване. Ето защо веднага след подписването на Споразуменията, страните пристъпиха към окончателната правно-езикова редакция на текстовете на всички 24 автентични езици. С размяна на дипломатически ноти страните удостовериха за автентични и окончателни редактирани текстове на Споразуменията на всички тези езици, които замениха *ab initio* подписаните версии на Споразуменията през месец декември 2020 година с окончателни текстове.

В резултат Съветът на ЕС прие Решение (ЕС) 2021/689 на Съвета от 29 април 2021 година за сключването, от името на Съюза, на Споразумението за търговия и сътрудничество между Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия, от една страна, и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, от друга страна, и на Споразумението между Европейския съюз и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия относно процедурите за сигурност при обмен и защита на класифицирана информация.<sup>258</sup>

## **6. Търговски взаимоотношения между България и Великобритания преди Брекзит**

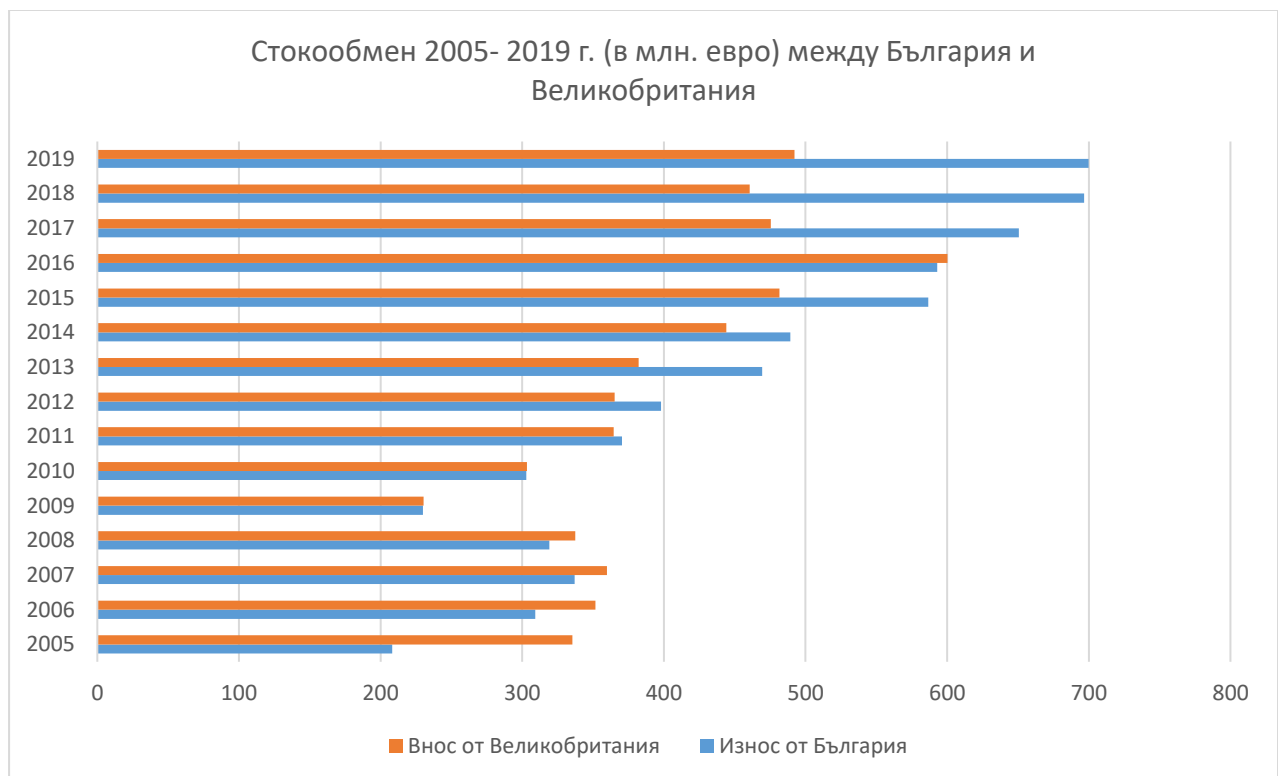
Видно от данните в таблицата, Обединеното Кралство е сред важните търговски партньори на България, като през последните години (2011–2019 г.) обемите на търговията растат, като и в двете посоки те са почти два пъти по-високи в сравнение с началото на десетилетието (2005–2010). Според данните на Националния статистически институт, през 2019 г. износьт на стоки от България<sup>259</sup> за Великобритания е бил в размер на 699,9 млн. евро (1368,9 млн. лева), а вносьт – 492,3 млн. евро (963 млн. лева).

<sup>258</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32021D0689&qid=1622189419351>

<sup>259</sup> Виж за макроикономическата политика на България в Златинов, Д. Макроикономическата политика в България след въвеждането на паричния съвет /от теоретичен към приложен анализ/, С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2019, с. 156

Година	Износ	Ръст %	Внос	Ръст %	Салдо
2005	208,3	5.3	335.3	18.9	-127.0
2006	309,2	48.4	351.7	4.9	-42.5
2007	337,0	9.0	359.8	2.3	-22.8
2008	319,1	-5.3	337.4	-6.2	-18.3
2009	229,8	-28.0	230.4	-31.6	-0.6
2010	302,9	31.8	303.3	31.5	-0.32
2011	370,4	22.3	364.5	20.2	5.9
2012	398	7.5	365.2	0.2	32.8
2013	469,3	17.9	382.2	4.6	87.1
2014	489,3	4.3	444.2	16.3	45.1
2015	586,7	19.9	481.7	8.4	80.2
2016	593,1	1.2	600.3	24.6	-7.1
2017	650,5	9.67	475.6	-20.8	174.9
2018	696,8	7.11	460.6	-3.15	236.2
2019	699,9	0.44	492.3	6.4	207.6

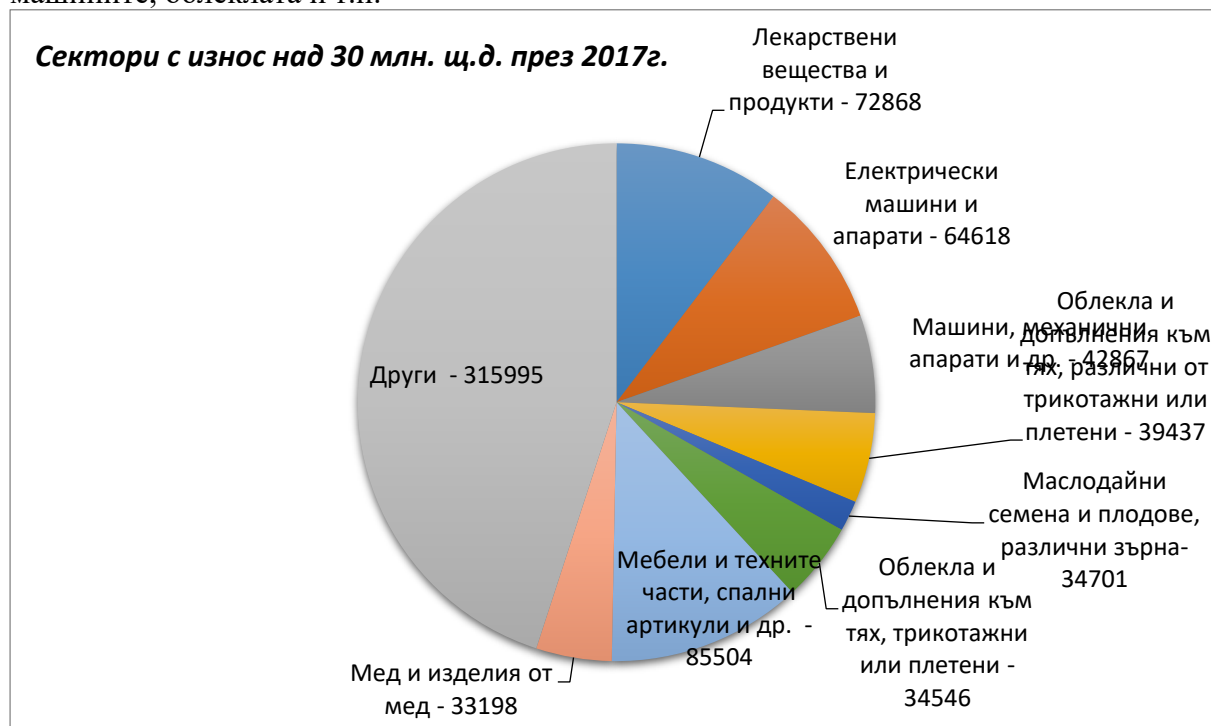
**Таблица: Стокообмен 2005–2019 г. (в млн. евро) между България и Великобритания**



**Графика: Стокообмен 2005–2019 г. (в млн. евро) между България и Великобритания**

Кръговата графика по-долу представя разпределението на основните сектори на българската икономика, ориентирани към износ за Великобритания. Най-важната продуктова група, която България изнася за Обединеното Кралство през 2017 г., са

мебелите (на стойност 85 млн. щ.д.), следвани от лекарствените продукти (73 млн. щ.д.), машините, облеклата и т.н.



Източник: ИТС, trademap.com.

**Графика: Разпределение по сектори с износ от България за Великобритания през 2017г., в млн. щ.д.**

### 7. Необходимост от митническо деклариране и митнически проверки

От 01.01.2021 г. Обединеното Кралство е извън митническата територия на ЕС и извън митническия съюз на ЕС, извън двустранните и многостранните ангажименти на ЕС в областта на търговската политика и общата митническа тарифа, както и извън единния вътрешен пазар на ЕС, от което следва, че е сложен край на свободното движение на стоки.

От същата дата, правилата на ЕС в областта на митниците и по-специално Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 г. за създаване на Митнически кодекс на Съюза, включително актовете за неговото допълнение и изпълнение, вече не се прилагат в Обединеното Кралство.

Фактът, че Великобритания вече не участва в политиките на Съюза, неизбежно се свързва с пречки пред търговията със стоки и пред трансграничната мобилност.

Стоките, търгувани между държавите членки на ЕС и Обединеното Кралство вече не се подчиняват на правилата за вътреобщностно придобиване и вътреобщностна доставка, а са в съответствие с разпоредбите в областта на митническата политика, които важат за стоките, които държавите членки на ЕС търгуват с трети страни (извън ЕС).

Съгласно правото на ЕС, предприятията имат различни отговорности в зависимост от това къде се намират във веригата на доставки (производител, износител, вносител, дистрибутор, спедитор и др.). Считано от 1 януари 2021 г. предприятията от ЕС, които преди тази дата са закупували стоки от Обединеното кралство, предназначени за пускане на пазара на ЕС, станаха вносители, а предприятията, които са били дистрибутори на продукти в Обединеното кралство, вече имат ролята на износители. Това означава, че всички те трябва да спазват нов набор от задължения в съответствие с приложимите правила на Съюза.

Поради посоченото дотук, от 01.01.2021 г. за търгуваните стоки между ЕС (България) и УК има митнически контрол на границите, изискват се митнически документи и респективно се извършват митнически проверки, както на стоките, така и на документацията.

## **8. Особености на митническите формалности при внос на стоки от Обединеното Кралство в ЕС**

От 01.01.2021 г. всички стоки, които се въвеждат от Обединеното кралство на митническата територия на Съюза, трябва да бъдат обхванати от Обобщена декларация за въвеждане (освен в случаите на законово регламентирани изключения), която от своя страна трябва да бъде подадена в установените за това срокове.

Приложението на митническия режим „допускане за свободно обращение“ в законодателството е регламентирано в чл. 201 – чл. 202 от Регламент (ЕС) №952/2013 за създаване на Митнически кодекс на Съюза. Режимът придава на несъюзните стоки статус на съюзни и се прилага за всички стоки идващи от Обединеното Кралство, които ще останат трайно на територията на Съюза, като включва:

- проверка за изпълнение на произхода и освобождаване от или начисляване на вносни мита;
- събирането на други вземания (такси, акцизи и ДДС), предвидени в съответните действащи разпоредби за начисляването им;
- прилагането на мерките на търговската политика;
- изпълнение на други формалности, предвидени при вноса на стоките.

При попълването и подаването на митническата декларация за режим „допускане за свободно обращение“ (внос) трябва да се държи сметка за трите важни елемента за деклариране: 1) тарифно класиране, 2) произход и 3) митническа стойност

След 01.01.2021 г., бизнесът във Великобритания на територията Англия, Уелс и Шотландия, без Северна Ирландия, от една страна, а от друга страна търговците в държавите членки на ЕС, се сблъскват с изцяло нова система от нетарифни търговски бариери, която включва документи, сертификати и митнически контрол за стоките, влизащи в Съюза.

## **9. Внос от ОК В ЕС/ от ЕС в ОК без мита – не във всички случаи – важат правилата за произход**

Правилата за произход са съществена част от търговските споразумения на ЕС. Тъй като споразуменията често прилагат по-ниски тарифи за стоки, идващи от държави партньори, от съществено значение е да се знае произходът на продукта. Правилата определят в коя държава е добит или произведен продуктът – неговата „икономическа националност“ – и спомагат да се гарантира, че митническите органи прилагат правилно митата, така че предприятията да се възползват от по-ниските или нулеви ставки.

За да отговаря на условията за по-ниски мита по силата на търговско споразумение на ЕС, съответният продукт трябва да отговаря на специфичните правила за произход в споразумението. За целите на преференциално тарифно третиране, при допускане за свободно обращение в ЕС или в Обединеното кралство на продукти с произход, в елемент от данни 2/3 „Представени документи, сертификати и разрешения, допълнителни данни“ на митническата декларация, когато са налични съответните документи, се вписват следните кодове на документи, с код на преференция от типа 3xx в Е.Д. 4/7 „Преференция“.

- код **U116** за изявление за произход, изготвено от износителя, с което се потвърждава, че продуктът е с произход;
- код **U117** за информираността на вносителя относно произхода на продуктите; и

- код **U118** – изявление за произход за повече на брой пратки с идентични продукти, внасяни в някоя от страните в рамките на произволен период, посочен в изявлението за произход, който не е по-дълъг 12 месеца.

Правилата за произход налагат използването на специфична терминология:

- ✓ Преференциално тарифно третиране
- ✓ Изявление за произход
- ✓ Недостатъчни обработки
- ✓ Достатъчни обработки
- ✓ Директен транспорт
- ✓ Кумулация
- ✓ Регистриран износител
- ✓ Регистрация в REX системата на ЕС и др.

Съгласно чл. ORIG. 18 от Споразумението за търговия и сътрудничество между Европейския съюз и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, преференциалното тарифно третиране се основава на:

(а) изготвено от износителя изявление за произход, с което се потвърждава, че продуктът е с произход; или

(б) информираността на вносителя, че продуктът е с произход.

Изявлението за произход се изготвя като се използва една от езиковите версии на текста в приложение ORIG-4 от Споразумението върху фактура или друг документ, съдържащ достатъчно подробно описание на продукта с произход, за да може този продукт да бъде идентифициран. Изявлението за произход съдържа GB EORI номер на износителя в Обединеното кралство, който се състои от 14 символа. Износителят отговаря за предоставянето на достатъчно подробно описание, за да може продуктът с произход да бъде идентифициран.

В случай, че искането за преференциално тарифно третиране се основава на информираността на вносителя за произхода на продукта, вносителят трябва да бъде сигурен, че разполага с необходимите документи и информация, доказващи произхода на продукта.

При износ от ЕС на стоки, чиято стойност надхвърля 6000 евро, изявление за произход може да бъде изготвено само от износител, регистриран в Системата за регистрирани износители на Съюза (система REX ). За пратки със стоки, чиято стойност е под 6000 евро, такава регистрация не е необходима, но съставянето на изявление за произход е изискуемо.

За целите на извършване на регистрация в REX системата на Европейския съюз, износителите следва да попълнят заявление за регистрация по Приложение 22-06А от Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447 на Комисията от 24 ноември 2015 година за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза (РИ), изменен с Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/604 на Комисията от 18 април 2018 година (Приложение II).

Заявлението за регистрация, ведно с документите доказващи произхода на изнасяните стоки, съгласно изискванията на разпоредбите на СТС, се подава в Централно митническо управление на Агенция „Митници“, дирекция „Митническа дейност и методология“ на електронен адрес: [origin@customs.bg](mailto:origin@customs.bg) или [delovodstvo@customs.bg](mailto:delovodstvo@customs.bg) .

След като бъдат регистрирани, износителите от Съюза имат право, считано от датата, от която е валидна тяхната регистрация, да съставят изявления/декларации за произход по образец за всички пратки, съдържащи продукти с произход в съответствие с разпоредбите на приложимото преференциално търговско споразумение.



В случай, че износителите от ЕС и от Обединеното кралство не могат да изготвят и представят навреме изявление за произход, съгласно разпоредбите на член ORIG.18a, параграф 2 (а) от СТС, вносителите в ЕС и в Обединеното кралство могат да представят искане за преференциално третиране впоследствие в срок до три години след датата на вноса.

Във всички случаи износителите са задължени да съставят изявления за произход въз основа на информация, доказваща произхода на продукта, включително информация относно статуса на произход на материалите, използвани в производството на продукта. Споразумението за търговия и сътрудничество не съдържа никакви дерогации или преходни мерки, които да освободят от изискванията за документи, доказващи произхода на стоките при преференциалното тарифно третиране.

При внос на стоки от Великобритания в ЕС, в случай, че не се представи документ за произход, не се предоставя преференциално тарифно третиране и стоките трябва да се обложат с мита, съгласно Интегрираната тарифа въз основа на Комбинираната номенклатура, както е определена в член 2 от Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 г. относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, като стоките от трети държави.

## **10. Особенности на митническите формалности при износ на стоки от ЕС към ОК**

От началото на 2021 г., българските търговци на стоки, които изнасят стоки от България за Обединеното кралство, трябва да предприемат действия с цел:

- да получат уникален Идентификационен и регистрационен номер за икономически оператор на Обединеното Кралство (EORI номер), като информация за условията на регистрацията е достъпна чрез уебстраницата на Британската данъчна и митническа служба (HMRC): <https://www.gov.uk/eori>;
- да се обозначат като износител при сключване на търговски споразумения и произтичащата документация в съответствие с правилата на Международните търговски термини „INCOTERMS“;
- да декларират пред митническите органи с износна митническа декларация осъществяваната износна операция;
- да се снабдят с необходимите документи (сертификати, доказателства за произход и др.), изискуеми във Великобритания, в зависимост от естеството на стоката.

Подготовката на митнически документи при внос и износ и взаимодействието с електронните системи на митническата администрация изискват задълбочени познания в областта на митническото законодателство и наличие на специфичен софтуер. Във връзка с това, вносителите и износителите, търгуващи стоки между държавите членки на Европейския Съюз и Великобритания, вече трябва да правят допълнителни разходи, като или предвидят да заплащат на митнически представител да извършва митническото оформяне на стоките, или да инвестират средства в покупка на софтуер и в обучение на свои служители, за да могат сами да се представляват пред митническите органи. Митническото агентиране, което сега трябва да ползват търговците, се калкулира в стойността на внасяните или изнасяните стоки и ги оскъпява.

## **12. Особенности на статуса на Северна Ирландия след 01.01.2021 г.**

Още в началото на преговорите по Споразумението за оттегляне, Обединеното кралство и ЕС признаха уникалните особености на остров Ирландия. Те отчетоха

необходимостта от запазване на Белфастското споразумение<sup>260</sup> от 1998 г., като се избегне т.нар. „твърда граница“ на остров Ирландия и се запази сътрудничеството между северната и южната част на острова. Такова решение бе намерено под формата на Протокола за Ирландия и Северна Ирландия, с който се:

- избягва установяването на „твърда“ граница между Ирландия и Северна Ирландия и по този начин се осигурява възможност за безпрепятствено функциониране на икономиката на целия остров и гарантиране на прилагането на Белфастското споразумение;
- запазва целостта на единния пазар на стоки на ЕС заедно с всички гаранции, които той предлага по отношение на защитата на потребителите, общественото здраве и здравето на животните и борбата с измамите и незаконния трафик.

Протоколът за Ирландия и Северна Ирландия е замислен като стабилно и трайно решение и ще се прилага заедно с всяко споразумение за бъдещото партньорство.

Считано от края на преходния период, Северна Ирландия подлежи на ограничен набор от правила на ЕС, свързани с единния пазар на стоки и митническия съюз. Например Митническият кодекс на Съюза се прилага за всички стоки, влизащи или излизащи от Северна Ирландия.

Бизнесът от Северна Ирландия не се сблъска с тези бариери, с които се сблъсква бизнесът във Великобритания на територията на Обединеното кралство (Англия, Уелс и Шотландия), тъй като остана в рамките на единния европейски пазар на стоки. Например, камион с месни продукти от Северна Ирландия може да се качи на ферибот в пристанището на Дъблин в Ирландия и да слезе във френско пристанище без никакви документи и контрол. Ако подобен камион пътува от Шотландия до Франция, той ще се нуждае от нови здравни сертификати за износ и властите ще изискват уведомление преди пристигането му. Освен това ще трябва да мине през граничен контрол, където товарът ще бъде физически прегледан.

## **12. Равносметка за последствията от Брекзит през първите месеци на 2021 година**

Въпреки че Обединеното кралство официално напусна Европейския съюз в края на януари 2020 г., достъпът до единния европейски пазар не беше засегнат през десетмесечния преходен период, който продължи до 31 декември 2020 г. От първия ден на 2021 г. година обаче се заговори за последствията от оттеглянето за бизнеса, които са сериозни.

Първите анализи на данните след като Великобритания напусна Европейския съюз показват, че:

- през януари 2021 г. стойността на изнесените за Европейския съюз стоки е спаднала от 13,6 млрд. британски лири на 8,13 млрд. британски лири, докато стойността на вноса е спаднала от 22,8 млрд. на 16,2 млрд., което е най-големият спад в търговията както за внос, така и за износ.
- през януари 2021 г. брутният вътрешен продукт на Обединеното кралство е спаднал с 2,9%, а икономиката на Обединеното кралство все още е разклатена от въздействието на COVID-19, в следствие на което редица предприятия са затворили временно или дори са се сринали напълно в резултат на икономическите щети.

---

<sup>260</sup> Мирно споразумение, предназначено да регламентира бъдещето на Северна Ирландия, подписано от представители на правителствата на Република Ирландия (Ейре) и на Обединено Кралство Великобритания и Северна Ирландия

Три месеца след като Обединеното кралство напусна европейския единен пазар, по-малко от половината от предприятията, които извършват износ от Обединеното кралство, докладват, че са се сблъскали с различни предизвикателства при износа, като почти 37% съобщават, че е трябвало да се справят с подготовката на допълнителни документи. Други често срещани проблеми както за износители, така и за вносители, включват промени в транспортните разходи, мита и налози, докато един от всеки пет е трябвало да се справи с опашките на границите на Обединеното кралство.

По данни на Националното статистическо бюро на Обединеното кралство (Office for National Statistics)<sup>261</sup>:

- през първото тримесечие на 2021 г., общата търговия със стоки със страни от ЕС е намаляла с 23,1%, спрямо първото тримесечие на 2018 г.;
- търговията с държави извън ЕС е намаляла с 0,8% през първото тримесечие на 2021 г., в сравнение с първото тримесечие на 2018 г.;
- общата търговия със стоки със страните от ЕС, с изключение на благородните метали, намалява с 20,3% между четвъртото тримесечие на 2020 г. и първото тримесечие на 2021 г.,

Преди 01.01.2021 г., поради неяснотата относно сключването на бъдещо споразумение, се наблюдаваше презапасяване със стоки, най-вече със суровини.

През първите три месеца на 2021 година имаше хаос, неяснота и несигурност за фирмите, които изнасят, като основна причина за това се сочи, че Обединеното кралство не успя да организира митническия контрол, както като административен капацитет, така и като ИТ структура на място.

Новите правила за доказване на произход със специален текст са още бюрокрация, тъй като търговците са задължени да пазят всички фактури в подкрепа на декларирания произход 3 години и да ги представят при поискване от митническите органи. Самото деклариране на произхода понякога е труден процес, особено когато в производството на стоките са участвали суровини, доставени от различни държави.

На 11 март 2021 г. британското правителство официално потвърди, че не е в състояние да се справи с първоначално обявените срокове за поетапно въвеждане на митнически и граничен контрол при вноса на стоки от ЕС. Като основна причина за това бе посочена пандемията от COVID-19 и свързаните с нея ограничителни мерки.

Още през месец януари 2021 г. от правителството на Великобритания предвидиха непреодолимо забавяне на процеса, дължащо се на хаотичния подход на администрацията, непълното разбиране на митническите процеси и липсата на човешки и финансови ресурси за изпълнение на амбициозната програма по придобиване на митническа автономност на страната.

С цел намаляване на финансовото бреме върху британските фирми, които вече понасят тежки икономически загуби вследствие на пандемията от COVID-19 и BREXIT, е взето решение въвеждането на новите митнически процедури да бъде извършвано поетапно, в удължени срокове, както следва:

От 01.01.2021 г. вносителите във Великобритания на обикновени стоки извършват внос като имат право на отложено подаване на митнически вносни декларации в период от 6 месеца. Валидността на тази възможност се удължава от 01.07.2021 г. до 01.01.2022 г.

Вместо от 01.04.2021 г., изискването за авансово деклариране и попълване на ветеринарно-медицински формуляри за всички стоки от животински произход се въвежда от 01.10.2021 г.

---

261

<https://www.ons.gov.uk/businessindustryandtrade/internationaltrade/articles/theimpactsofeuexitandthecoronavirusonktradeingoods/2021-05-25>

Вместо от 01.04.2021 г, изискването за авансово деклариране и попълване на фито-санитарни документи за ниско рискови продукти с растителен произход се въвежда от 01.01.2022 г.

Извършването на физически ветеринарно-медицински контрол на стоките в точката на въвеждане ще стартира на 01.01.2022 г., а на фито-санитарния за ниско рискови растителни продукти и този за живи животни – през м. март 2022 г.

Декларацията за безопасност и сигурност ще бъде изисквана от 01.01.2022 г, вместо от 01.07.2021 г.

Поетапното въвеждане на граничен контрол и отложеното плащане на митническите такси беше приветствано от британския бизнес, който вече изпитва сериозни затруднения вследствие на COVID-19 и Брекзит. Отлагането на пълния митнически контрол се счита от фирмите за едностранно продължаване на транзитния период за внос на стоки, за което облекчение пледираха водещите бизнес асоциации в страната.

Счита се, че удължаването на срока за прилагане на новите правила при осъществяване на внос във Великобритания ще окаже положителен ефект върху българския износ.

В заключение, процедурите, произтичащи от Брекзит имат значително митническо, логистично, данъчно и финансово въздействие върху търговските потоци и върху международните вериги за доставки, поради което и в бъдеще последствията от този процес ще бъдат обект на анализ и изследване.

## Глава шеста

# СИДДО и България. Административно сътрудничество и обмен на информация.

*Иван Антонов НАП, Дирекция „СИДДО“*

## СИДДО и България. Административно сътрудничество и обмен на информация.

## DTA and Bulgaria. Administrative Cooperation and Exchange of Information.

**ИВАН АНТОНОВ**

ГЛАВЕН ЮРИСКОНСУЛТ, ДИРЕКЦИЯ СИДДО, ЦУ НА  
НАП

## Теми

### 1. СИДДО и България:

- Същност на СИДДО и основни принципи;
- Място на стопанска дейност;
- Преглед на основните категории доходи;
- Методи за избягване на двойното данъчно облагане;
- Процедура за прилагане на СИДДО.

### 2. Административно сътрудничество и обмен на информация:

- Видове административно сътрудничество;
- Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси;
- Автоматичен обмен на информация за финансови сметки;
- Автоматичен обмен на отчети по държави;
- Автоматичен обмен на трансгранични данъчни схеми;
- Оператори на онлайн платформи за споделена икономика.

## СИДДО и България

---

### **Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) – същност**

- двустранни или многостранни международни договори;
- сключени на база един или повече Модела на СИДДО;
- разпределят правомощия по облагане между договарящите държави;
- не създават ново данъчно право;
- възникване на данъчно задължение съгласно вътрешното законодателство;
- обвързаност на СИДДО с вътрешните законодателства.

Коментар на Модела на СИДДО на ОИСР – средство за тълкуване.

### **България има сключени и действащи СИДДО с 71 държави.**

- Преобладаващата част от тях следват Модела на ОИСР.
- [www.nra.bg](http://www.nra.bg) » Международни дейности » Спогодби

## Цели на СИДДО

---

### **1. Избягване на двойното данъчно облагане чрез:**

- разпределяне на данъчнооблагателните правомощия на държавите;
- прилагане на методи за избягване на двойното данъчно облагане;

### **2. Предотвратяване отклонението от облагането с данъци чрез:**

- въвеждане на концепцията „действителен притежател на дохода“ и други правила за ограничаване на приложението на облекченията по СИДДО;
- обмен на данъчна информация;
- въвеждане на правилата за свързани лица.

### **Случаи на двойно данъчно облагане:**

---

- Две държави третират едно и също физическо или юридическо лице като свое местно лице
- Двойно данъчно юридическо облагане
- Двойно данъчно икономическо облагане

### **Разпределяне на данъчнооблагателните правомощия на държавите:**

- Предоставяне на правото на облагане изключително на държавата на местното лице. Ефект.
- Предоставяне на ограничено право на облагане на държавата на източника на дохода. Ефект.
- Предоставяне на неограничено право на облагане на държавата на източника на дохода. Ефект.

### **Структура на СИДДО:**

---

1. общи институти,
2. отделни видове доходи,
3. методи за избягване на двойното данъчно облагане,
4. разпоредби за данъчните администрации.

### **Доходи, попадащи в обхвата на СИДДО:**

- Доходи от стопанска дейност и доходи от МСД /чл. 7 от Модела на СИДДО и чл. 14\* от Модела на СИДДО до 2000г./
- Доходи от международен транспорт (чл. 8 от Модела)
- Пасивни доходи (чл. 6, 10, 11, 12 и 13 от Модела)
- Трудови доходи (чл. 15 от Модела)
- Директорски възнаграждения (чл. 16 от Модела)
- Доходи на артисти и спортисти (чл. 17 от Модела)
- Пенсии (чл. 18 от Модела)
- Доходи от държавна служба (чл. 19 от Модела)
- Доходи на студенти и преподаватели (чл. 20 от Модела\*)
- Други доходи (чл. 21 от Модела)

## Доходи, попадащи в обхвата на СИДДО



## МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

- МСД е дефиниран термин (чл. 5 от СИДДО)
- МСД е ключово за определяне на това дали държавата на източника може да облага печалбите от стопанска дейност на предприятие – чл. 7 от СИДДО
  - Печалбите от стопанска дейност подлежат на облагане само в държавата, на която предприятието е местно лице, освен ако предприятието не е формирало МСД в държавата на източника
- Може да определи и това дали и как други категории доходи подлежат на облагане (чл. 10 – 12, 15 и др.)



# МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (МСД)

## Обща дефиниция на МСД

- дефиниция – чл. 5, ал. 1 от Модела
- примери за МСД – чл. 5, ал. 2 от Модела

2014 г. / 2017 г.

## Специфични хипотези на МСД:

- строителен или монтажен обект – чл. 5, ал. 3 от Модела
- зависим представител (+ комисионер) – чл. 5, ал. 5 от Модела

## Изключения:

- подготвителна и спомагателна дейност – чл. 5, ал. 4 от Модела
- представител с независим статут (+ изключение за лицата, които действат (почти) изцяло за едно или повече свързани предприятия) – чл. 5, ал. 6 от Модела
- Контролирано/контролиращо дружество – чл. 5, ал. 7 от Модела

## Други разпоредби:

- анти-фрагментационно правило за дейностите на тясно свързани предприятия – чл. 5, ал. 4.1 от Модела
- дефиниция на „тясно свързани предприятия“ – чл. 5, ал. 8 от Модела

## МСД – чл. 5, ал. 1

Чл. 5, ал. 1 от Модела на СИДДО – обща дефиниция на МСД

**„... определено място на дейност, чрез което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие“**

Три елемента на понятието:

наличие на място на дейност – офис, помещение, оборудване

определено (фиксирано) място – привързано към географска точка и с определена степен на постоянство.

дейност от стопански характер, осъществявана от това място.

## МСД – чл. 5, ал. 2

---

Чл. 5, ал. 2 от Модела на СИДДО – неизчерпателни примери за МСД

Терминът „място на стопанска дейност“ включва по-специално:

- а) място на управление;
- б) клон;
- в) офис;
- г) фабрика;
- д) работилница; и
- е) мина, нефтен или газов кладенец, кариера или всяко друго място за добиване на природни богатства.

Независимо, че са изрично включени в чл. 5, ал. 2 като примери за МСД, трябва да отговарят на условията по ал. 1.

## МСД – чл. 5, ал. 3

---

Чл. 5, ал. 3 от Модела на СИДДО – особено правило за МСД

„Строителна площадка, строителен или монтажен обект представляват място на стопанска дейност само ако продължават повече от дванадесет месеца.“

- Специално правило за дейност, която по природа е временна.
- Моделът на СИДДО предвижда 12 месеца продължителност, но на практика държавите по-често договарят 6 месеца
- Включва също и планирането на място и надзорната дейност във връзка със строителните дейности
- Обхват – строителството на сгради, пътища, мостове, канали, ремонтране (с изключение на обикновено поддържане или боядисване) на сгради, пътища, мостове или канали, полагането на тръби, изкопни работи и драгиране на дъна.
- Дейност на подизпълнителите – времето на работа на подизпълнител на строителния обект се счита за време на главния изпълнител

## МСД – чл. 5, ал. 4

Чл. 5, ал. 4 от Модела на СИДДО – изключение от МСД

Примери:

- **поддържането на запаси от стоки**, принадлежащи на предприятието единствено с цел складиране, излагане или доставка;
- **поддържането на запаси от стоки**, принадлежащи на предприятието, единствено с цел преработката им от друго предприятие;

Счита се, че изброените места на дейност на предприятието не са МСД, независимо че формално може да покриват критериите по ал. 1

Тези места на дейност са отдалечени от реалната дейност, която формира печалба и причисляването на доходи към тези места би било проблематично и изкуствено.

Подлагането на тези дейности на данъчно облагане в държавата на източника няма да бъде полезна или стабилна данъчна политика с оглед на наложения данък, и разходите за привеждане в съответствие и административните разходи.

## МСД – чл. 5, ал. 5 – 2014 г.

Чл. 5, ал. 5 от Модела на СИДДО – представител със зависим статут

**Представител със зависим статут формира МСД за едно предприятие, когато:**

- действа от името на предприятието
  - обичайно упражнява в едната договаряща държава
    - правото да сключва договори
  - от името на предприятието

- не е представител с независим статут (ал. 6)
- не попада в изключенията на ал. 4

**Формални изисквания, които на практика лесно могат да бъдат заобиколени.**

## МСД – чл. 5, ал. 5 – 2017 г.

Представител със зависим статут формира МСД за едно предприятие, когато:

- действа за предприятието
  - обичайно сключва договори или
  - има водеща роля при сключването на договори от предприятието
    - и договорите са:
      - от името на предприятието
      - за продажба на стоки на предприятието
      - за оказване на услуги от предприятието

- не е представител с независим статут (ал. 6)
- не попада в изключенията на ал. 4

## МСД – чл. 5, ал. 6 и 7

Чл. 5, ал. 6 и 7 от Модела на СИДДО – изключения от МСД

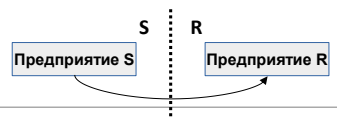
„Не се счита, че едно предприятие има място на стопанска дейност в едната договаряща държава само защото то извършва дейност в тази държава посредством брокер, комисионер или друг представител с **независим статут**, при условие, че такива лица действат в обичайните граници на своята дейност.“

„Обстоятелството, че дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, контролира или е контролирано от дружество, което е местно лице на другата договаряща държава или което извършва стопанска дейност в тази друга държава (чрез място на стопанска дейност или по друг начин), не прави само по себе си което и да е от дружествата място на стопанска дейност на другото.“

## Ефекти от формиране на МСД от чуждестранно лице в България:

1. задължение за регистрация в регистър БУЛСТАТ към Агенцията по вписванията (чл. 3, т. 3, 5 и 8 от Закона за регистър БУЛСТАТ)
2. задължения за счетоводно записване на стопанските операции (чл. 1 от ЗСч)
3. задължения за корпоративен данък (чл. 1, ал. 3 във връзка с чл. 5, ал. 1 от ЗКПО)
4. отпадане режима на облагане с данък при източника по чл. 194 и чл. 195 от ЗКПО
5. задължения за удържане и внасяне на данък при източника върху доходи, начислени в полза на други чуждестранни лица, вкл. други части на предприятието в чужбина (чл. 195, ал. 2 и 4 от ЗКПО)
6. задължения за авансово удържане и годишно определяне на размера на данъка върху доходите от трудови правоотношения (чл. 42 и 49 във връзка с §1, т. 27 от ДР на ЗДДФЛ)

## Лихви – чл. 11 от СИДДО



1. Лихвите, възниквали в едната договаряща държава и платени на местно лице на другата договаряща държава, могат да се облагат с данък в тази друга държава.
2. Въпреки това, тези лихви могат да се облагат с данък и в договарящата държава, в която възникват и съобразно законодателството на тази държава, но когато притежателят на лихвите е местно лице на другата договаряща държава, така наложеният данък няма да надвишава 10% от брутната сума на лихвите.

## Лихви – чл. 11 от СИДДО

---

3. Терминът „лихви“, използван в този член, означава доход от вземания за дълг от всякакъв вид независимо от това, дали са обезпечени или не с ипотека и носещи или не правото на участие в печалбите на длъжника и по-специално доходи от държавни ценни книжа и доходи от бонове и облигации, включително от премии и бонуси, свързани с такива ценни книжа, бонове или облигации. Санкции за закъснели плащания не се считат за лихви за целите на този член.
4. Разпоредбите на ал. 1 и 2 не се прилагат, ако бенефициентът на лихвите, който е местно лице на едната договаряща държава, извършва стопанска дейност в другата договаряща държава, от която произхождат лихвите, посредством намиращо се там място на стопанска дейност и вземането за дълг, във връзка с което се плащат лихвите, е действително свързано с такова място на стопанска дейност. В такъв случай се прилагат разпоредбите на чл. 7.

## Лихви – чл. 11 от СИДДО

---

5. Лихвите се считат за възникнали в едната договаряща държава, когато платецът е местно лице на тази държава. Когато, обаче, платецът на лихвите, независимо дали е местно лице на едната договаряща държава или не, притежава в едната договаряща държава място на стопанска дейност, във връзка с които е възникнал дългът, който поражда плащането на лихвите и тези лихви са за сметка на такова място на стопанска дейност, ще се счита, че тези лихви произхождат от държавата, в която се намира мястото на стопанска дейност.
6. Когато поради особените взаимоотношения между платеца и бенефициента или между тях двамата и някое друго лице, сумата на лихвите, като се има предвид задължението, за което се изплащат, надвишава сумата, която би била договорена между платеца и бенефициента при липсата на тези взаимоотношения, разпоредбите на този член се прилагат само по отношение на последната сума. В такъв случай, надвишаващата сума се облага съобразно законодателството на всяка договаряща държава, като съответно се имат предвид останалите разпоредби на тази Спогодба.

## Лихви – чл. 11 от СИДДО

---

**Общо правило** – чл. 11, ал. 1 от Модела

**Ограничаване облагането в държавата на източника** – чл. 11, ал. 2 от Модела

**Изключения от правилото на ал. 2** – освобождаване, когато:

- получателят на дохода е държавата или притежавана от държавата институция;
- получателят на дохода е банкова институция;
- изплащането на лихвите е свързано с доставка на стоки на изплащане.

**Определение за лихви** – чл. 11, ал. 3 – изчерпателно, няма препратка към вътрешното законодателство

Неустойките за закъснели плащания – изрично изключени

**Правило за МСД** – чл. 11, ал. 4 от Модела – отпада облагането с данък при източника -> прилагане на чл. 7

**Източник на дохода** – чл. 11, ал. 5

**Хипотеза на специални отношения** /свързани лица/ между кредитора и длъжника – чл. 11, ал. 6

## Дивиденди – чл. 10 от СИДДО

---

**Общо правило** – облагане в държавата на местното лице – чл. 10, ал. 1

**Ограничаване облагането в държавата на източника** – чл. 10, ал. 2

чрез определянето на максимален размер на данъчната ставка

диференциране на ставките в зависимост от участието на платеща в дивидентите

често спогодбите съдържат специална алинея с изключения и пълно освобождаване

**Определение за дивидент** – чл. 10, ал. 3 от Модела – неизчерпателно, препратка към вътрешното законодателство

скрито разпределение на печалбите

ликвидационни дялове

**Правило за МСД** – чл. 10, ал. 4 от Модела – отпада облагането с данък при източника – прилагане на чл. 7

**Ограничения в облагането на държавата на източника** – чл. 10, ал. 5 от Модела

## Авторски и лицензионни възнаграждения – чл. 12 от СИДДО

Общо правило по Модела на ОИСП – чл. 12, ал. 1 от Модела.

**Правило за облагане в държавата на източника** на дохода съгласно българската договорна практика (СИДДО с Германия, Франция, Чехия, Унгария, Полша, Словакия и др.) – чл. 12, ал. 2 от СИДДО

**Определение** за авторски и лицензионни възнаграждения – изчерпателно – чл. 12, ал. 2 от Модела.

Плащания от всякакъв вид за използването или правото на използване на:

1. Всяко авторско право върху научно, художествено или литературно произведение;
2. Всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес;
3. Информация относно промишлен, търговски или научен опит – ноу хау.
4. Плащания във връзка с предоставяне правото на ползване на промишлено, търговско или научно оборудване (наем на оборудване) – СИДДО с Германия – до 31.12.2014г., Чехия, Полша, Португалия и др. – Коментара от 1977г.

**Правило за МСД** – чл. 12, ал. 3 от Модела – отпада облагането с данък при източника -> прилагане на чл. 7

**Хипотеза на специални отношения /свързани лица/ между кредитора и длъжника** – чл. 12, ал. 4

## Печалби от прехвърляне на имущество – член 13 от СИДДО

**Общо правило на облагане** – чл. 13, ал. 5 от Модела на СИДДО на ОИСП

**Разпореждане с недвижимо имущество** – неограничено облагане в държавата, където е разположено имуществото – чл. 13, ал. 1 от Модела на СИДДО на ОИСП.

**Прехвърляне на движимо имущество, част от МСД** – неограничено облагане в държавата, където е разположено МСД

**Прехвърляне на кораби и самолети** – изключително облагане само в държавата, където е мястото на действително управление на предприятието

**Прехвърляне на дялове/акции, получаващи повече от 50% от своята стойност от недвижимо имущество** – неограничено облагане в държавата, където е разположено имуществото

**Изключения** – Случаи на неограничено облагане в държавата на източника – в някои български СИДДО – всички акции и дялове, които не се търгуват на регулиран пазар на ценни книжа /напр. Германия, Кипър/;

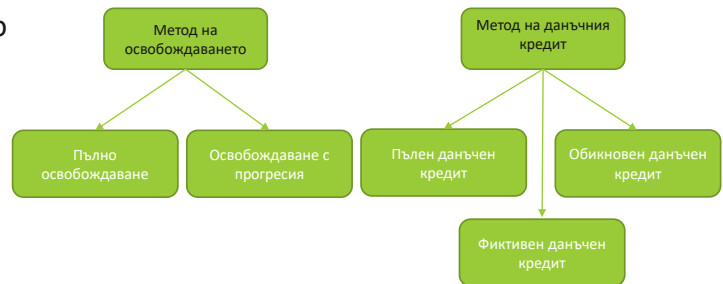


## Методи за избягване на двойното данъчно облагане

Методите за избягване на двойното данъчно облагане се прилагат от държавата на местното лице, за да предостави възможност на своите лица да елиминират двойното юридическо облагане

- Видове методи за избягване на двойното данъчно облагане:

- Метод на освобождаването
- Метод на данъчния кредит



## Метод на освобождаването

Метод на освобождаването – този метод е фокусиран върху дохода, реализиран в чужбина.

Разновидности:

Пълно освобождаване – освобождава се от облагане доходът, подлежащ на облагане в чужбина, без този доход да се взема предвид при облагането на останалите доходи на лицето

Освобождаване с прогресия – освобождава се от облагане доходът, подлежащ на облагане в чужбина, но този доход може да се взема предвид при облагането на останалите доходи на лицето. Този метод не създава различен данъчен ефект от метода на пълно освобождаване, когато се прилага данъчна система, базирана на плосък данък

## Метод на освобождаването

---

### Формулировка на метода:

„Когато местно лице на България получава доходи или притежава имущество, които в съответствие с разпоредбите на тази Спогодба могат да се облагат с данък в ....., България, [спазвайки разпоредбите на .....], ще освободи такива доходи или имущество от облагане с данък.“

и [в случаите на освобождаване с прогресия]

„Когато, в съответствие с която и да е от разпоредбите на тази Спогодба, получени доходи от местно лице на България, са освободени от облагане с данък в България, България може въпреки това, при определяне размера на данъка върху останалите доходи на това местно лице, да вземе предвид освободените доходи.“

## Метод на данъчния кредит

---

Метод на данъчния кредит – този метод отчита размера на данъка, платен в чужбина.

### Разновидности:

- Пълен данъчен кредит – приспада се пълният размер на данъка, платен в чужбина
- Обикновен данъчен кредит – приспада се само онази част на данъка, платен в чужбина, която съответства на българския данък върху този доход
- Фиктивен данъчен кредит – приспада се данък, който не е платен в чужбина, но би бил платим, ако не се прилага система за насърчаване на инвестициите

## Метод на данъчния кредит

---

### Формулировка на метода:

„Когато местно лице на България получава доходи, които, в съответствие с разпоредбите на тази Спогодба, могат да се облагат с данък в ....., България ще допусне като приспадане от данъка върху доходите на това местно лице сума, равна на данъка върху доходите, платен в .....,“;

и [в случаите на обикновен данъчен кредит]

„Такова приспадане, обаче, няма да надвишава тази част от данъка върху доходите, изчислен преди приспадането, която е причислима към доходите, които могат да бъдат обложени с данък в .....,“

## Процедура за прилагане на СИДДО

---

### Нормативна уредба – чл. 135–142 от ДОПК

Сключените от Република България СИДДО не се прилагат автоматично, а само след удостоверяване на основанията за това, по реда предвиден в чл. 135 и сл. от ДОПК.

### Условия за стартиране на процедурата:

- реализиране на облагаем в България доход от чуждестранно лице – възникване на данъчно задължение;
- съвкупният облагаем доход на чуждестранното лице, начислен от същия платец в рамките на годината, надхвърля 500 000 лв.;
- данъкът върху дохода да не е внесен;
- да няма производство по ревизия.

## Процедура за прилагане на СИДДО

### Основания за прилагане на СИДДО – чл. 136 от ДОПК:

- чуждестранното лице да е местно лице на другата държава по смисъла на СИДДО;
- чуждестранното лице да е притежател на дохода (бенефициент);
- чуждестранното лице да не разполага с място на стопанска дейност в страната, с което доходът да е действително свързан;
- да са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО, ако има такива.

**Стартиране на процедурата** – с подаване на Искане по образец в ТД на НАП по регистрация на платеца на дохода или в ТД-София в зависимост от случая (чл. 139 от ДОПК).

**Срок за произнасяне** – 60 дни, липсата на произнасяне = мълчаливо съгласие

Обжалване на становищата

Законосъобразното прилагане на СИДДО подлежи на последващ контрол при извършване на ревизия, ако не е обжалвано самостоятелно.

Прилагане на СИДДО пред платеца на дохода – за доходи под 500 000 лв. годишно

Деклариране на предоставените данъчни облекчения

## Административно сътрудничество в областта на прякото данъчно облагане в България

Директиви на ЕС

СИДДО

Многостранна конвенция

Двустранни споразумения за обмен на информация

Директива 2011/16  
Директива 2014/107  
Директива 2015/2376  
Директива 2016/881  
Директива 2016/2258  
Директива 2018/822

+

71 спогодби за избягване на двойното данъчно облагане със 72 държави

Многостранната конвенция за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси обхваща 117 юрисдикции

Споразумение за обмен на информация с Гърнси



### Административно сътрудничество в ЕС

<p style="text-align: center;"><b>DAC1</b> /Dir. 2011/16 /</p> <p>Автоматичен обмен на информация за 5 категории доходи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доходи от трудови правоотношения</li> <li>• Възнаграждения по договори за управление и контрол</li> <li>• Животозастрахователни продукти</li> <li>• Пенсии</li> <li>• Доходи от и собственост на недвижимо имущество</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>DAC2</b> /Dir. 2014/107/</p> <p>Автоматичен обмен на информация за финансови сметки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доходи, генерирани от финансовата сметка – дивиденди, лихви, брутни постъпления</li> <li>• Наличност/стойност на сметката</li> <li>• Действителните собственици на пасивните нефинансови образувания</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>DAC3</b> /Dir. 2015/2376/</p> <p>Автоматичен обмен на информация (чрез централен регистър) на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Предварителни данъчни становища</li> <li>• Предварителни споразумения за трансферно ценообразуване</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>DAC4</b> /Dir. 2016/881/</p> <p>Автоматичен обмен на информация на отчети по държави за МГП (Country-by-Country Reporting):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Приходи/Печалби</li> <li>• Платени/начислени данъци</li> <li>• Брой наети лица</li> <li>• Активи</li> <li>• Функции на членовете на МГП</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>DAC5</b> /Dir. 2016/2258/</p> <p>Достъп на данъчните органи до информация за борбата с изпирането на пари:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Информация за действителните собственици</li> <li>• Достъп до регистрите</li> <li>• Контрол над AML задължените лица</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>DAC6</b> /Dir. 2018/822/</p> <p>Задължително разкриване на потенциално агресивни схеми за данъчно планиране от:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Данъчните консултанти</li> <li>• Данъкоплатците</li> </ul> <p>Когато са налице определени „характерни белези“.</p>

## Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси

Конвенцията е разработена съвместно от 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 отклонение от данъчното облагане и данъчните измами.

Подписана от Република България на 26.10.2015 г., ратифицирана със закон (ДВ. бр. 14 от 19.02.2016 г.).

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 спогодба за избягване на двойното данъчно облагане или друго споразумение за обмен на информация.



## Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси

---

**Текст на Конвенцията:**

<http://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp;jsessionid=FE9D34A76D108CBF8AEB63CC141032D4?idMat=105043>

**Страни по Конвенцията:**

[http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

**Резерви по Конвенцията:**

<https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations>

**Повече информация:**

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>

## Автоматичен обмен на информация за финансови сметки – FATCA, CRS, DAC2

---

**Правна рамка**

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) на САЩ

Common Reporting Standard (CRS) на ОИСР

Директива 2014/107/ЕС (DAC2) на Европейския съюз

**Common Reporting Standard (CRS)** е новият глобален стандарт за автоматичен обмен на финансова информация

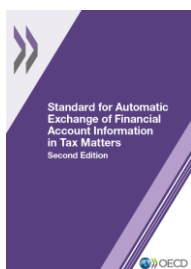
Разработен е в отговор на искане на G20 и одобрен от Съвета на ОИСР на 15 юли 2014 г.

Базиран е на Модел 1 FATCA споразумението

Призовава юрисдикциите да съберат информация от своите финансови институции и да я обменят ежегодно на автоматична база с останалите юрисдикции

# Стандартът за автоматичен обмен на информация за финансови сметки

Този нов Стандарт се състои от 4 основни елемента:



Модел на споразумение, което предвижда обмен на информация изключително между ЮО (непък обмен) и което може да е в няколко форми: двустранно или многостранно реципрочно и нерципрочно споразумение

CRS определя процедурите за комплексна проверка на финансовите институции за идентифициране на сметките, които трябва да се докладват, и задълженията на юрисдикциите

Коментар, поясняващ разпоредбите на Модела на споразумение и CRS

Схема на XML език за обмен на информация



**Handbook (2nd Ed.)** предоставя практически насоки за прилагането на CRS.



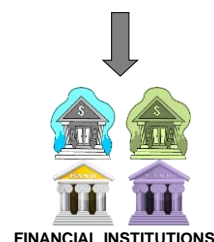
**Terms of Reference** of the framework for the full AEOI reviews (December 2018)



CRS-related Frequently Asked Questions (April 2017)

Могат да бъдат открити на адрес:

[www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard](http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard)



## Обхват на обменната информация

За титуляра на сметката и контролиращите лица	Име, адрес, данъчен номер, дата на раждане
За финансовата институция и сметката	Име на финансовата институция, номер на сметката
За доходността по сметката	Наличност по сметката Доходност по сметка (лихви, дивиденди, брутни постъпления)



**Юрисдикции,  
участващи в  
автоматичния  
обмен на  
информация за  
финансови  
сметки**

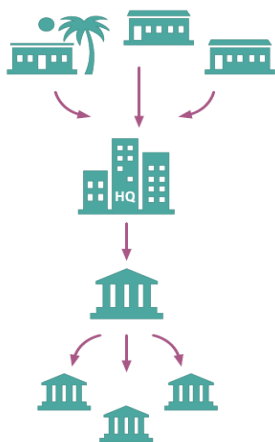
As at January 2020

**AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION (AEOI): STATUS OF COMMITMENTS<sup>1</sup>**

JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES IN 2017 (49)
Anguilla, Argentina, Belgium, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgaria, Cayman Islands, Colombia, Croatia, Cyprus <sup>2</sup> , Czech Republic, Denmark, Estonia, Faroe Islands, Finland, France, Germany, Gibraltar, Greece, Guernsey, Hungary, Iceland, India, Ireland, Isle of Man, Italy, Jersey, Korea, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Mexico, Montserrat, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Romania, San Marino, Seychelles, Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Turks and Caicos Islands, United Kingdom
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2018 (51)
Andorra, Antigua and Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Azerbaijan <sup>3</sup> , The Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Brazil, Brunei Darussalam, Canada, Chile, China, Cook Islands, Costa Rica, Curacao, Dominica, Greenland, Grenada, Hong Kong (China), Indonesia, Israel, Japan, Lebanon, Macau (China), Malaysia, Marshall Islands, Mauritius, Monaco, Nauru, New Zealand, Niue, Pakistan <sup>3</sup> , Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Samoa, Saudi Arabia, Singapore, Sint Maarten, Switzerland, Trinidad and Tobago, Turkey, United Arab Emirates, Uruguay, Vanuatu
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2019 (2)
Ghana <sup>3</sup> , Kuwait <sup>4</sup>
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2020 (6)
Kazakhstan <sup>5</sup> , Ecuador <sup>3</sup> , Maldives <sup>3</sup> , Nigeria <sup>3</sup> , Oman <sup>4</sup> , Peru <sup>3</sup>
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2021 (1)
Albania <sup>3</sup>
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2023 (3)
Jordan <sup>5</sup> , Montenegro <sup>5</sup> , Thailand <sup>5</sup>
DEVELOPING COUNTRIES HAVING NOT YET SET THE DATE FOR FIRST AUTOMATIC EXCHANGE (45)
Armenia, Benin, Bosnia and Herzegovina, Botswana, Burkina Faso, Cape Verde, Cambodia, Cameroon, Chad, Côte d'Ivoire, Djibouti, Dominican Republic, Egypt, El Salvador, Eswatini, Gabon, Georgia, Guatemala, Guinea, Guyana, Haiti, Honduras, Jamaica, Kenya, Lesotho, Liberia, Madagascar, Mauritania, Moldova, Mongolia, Morocco, Namibia, Niger, North Macedonia, Papua New Guinea, Paraguay, Philippines, Rwanda, Senegal, Serbia, Tanzania, Togo, Tunisia, Uganda, Ukraine



## Автоматичен обмен на отчети по държави COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING



1. Дружеството-майка на мултинационална група събира данъчна информация от всички свои дъщерни дружества

2. Дружеството-майка изготвя окончателния отчет и го изпраща на държавата, където е местно лице за данъчни цели

3. Окончателният отчет е споделен между всички държави, където мултинационалната група извършва дейност и трябва да заплаща данъци, като по този начин данъчните администрации имат поглед върху цялостната дейност и бизнеса на групата.

## Автоматичен обмен на отчети по държави COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING

### Кой ще бъде засегнат?

Мултинационални групи предприятия с общ размер на консолидираните приходи равни или по-големи от 750,000,000 евро

### Къде ще се осъществи предоставянето на информацията?

В държавата, където крайното дружество майка е местно лице за данъчни цели; или където е:

Заместващо дружество майка

Съставно образувание по чл. 143ц от ДОПК (local filing)

## СВС – обхват на информацията

Таблица 1. Обобщение на разпределението на приходите, данъците и стопанските дейности по данъчни юрисдикции

Наименование на „МГП“: „Данъчна година“, за която се отнася отчетът: Използвана валута:										
Данъчна юрисдикция	Приходи			Печалба (загуба) преди данъка върху доходите	Платени данъци върху доходите (на касова основа)	Начислен данък върху дохода — текуща година	Регистриран капитал	Нагрупувана печалба	Брой на наетите лица	Материални активи, различни от парични средства и парични еквиваленти
	Несвързано лице	Свързано лице	Общо							

Таблица 2 Списък на всички „съставни образувания“ на „МГП“, включени във всяко от обобщенията по данъчни юрисдикции

Наименование на „МГП“: „Данъчна година“, за която се отнася отчетът:		Основна стопанска дейност/дейности													
Данъчна юрисдикция	Съставни образувания, които са местни лица на данъчната юрисдикция	Данъчна юрисдикция на организация или учреждение, ако е различна от данъчната юрисдикция, на която са местни лица за данъчни цели	Натурален вид правна личност	Представителство на непълнолетно лице	Дружество или обединение	Приватно	Публично, корпоративно или асоциирано	Домашна стопанска дейност, правителствена дейност или дейност по поддръжка	Представителство на стопанска дейност на международна основа	Финансово дружество	Регистриран финансов агент	Управление	Представителство или друго класово учреждение	Наличие	Други (*)

## Задължително оповестяване на трансгранични данъчни схеми (MDR / DAC 6)

### Правна рамка:

**Директива (ЕС) 2018/822** на Съвета от 25 май 2018 година 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**)

Мярка 12 от проекта BEPS на ОИСР

Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures на ОИСР

Глава шестнадесета, раздел VII „**Особени правила за автоматичния обмен на информация за трансгранични данъчни схеми**“ – чл. 143ю–143я<sup>4</sup> от ДОПК + § 1, т. 48–52 от ДР на ДОПК

MDR режими на други държави членки – Ирландия, Португалия и Обединеното кралство

## Цел на правилата за задължително оповестяване

Подобряване на прозрачността и предотвратяване на агресивното данъчно планиране  
Задължение за т. нар. **консултанти** (intermediaries или посредници) да разкриват предлаганите от тях потенциално агресивни данъчни схеми, които имат трансграничен елемент

Автоматичен обмен на информация между компетентните органи на държавите членки на ЕС

Предприемане на превантивни и коригиращи действия от страна на законодателя и данъчните администрации преди да са настъпили отрицателните данъчни последици за националните бюджети

Как функционира  
автоматичният обмен на  
информация?



## Автоматичен обмен на информация от онлайн платформите за споделена икономика

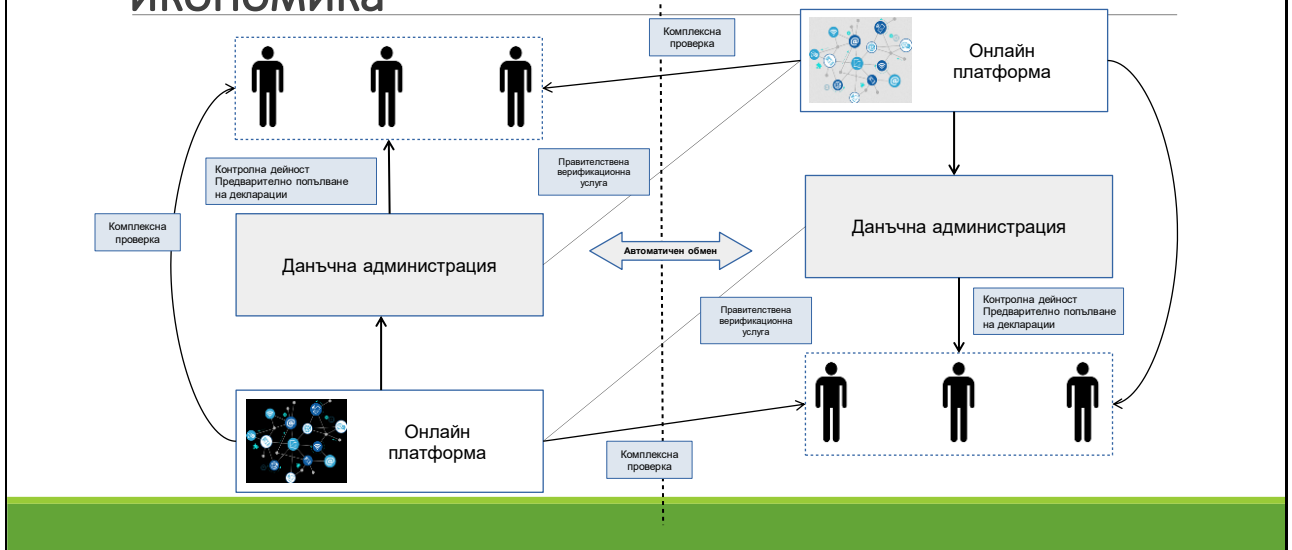
**Оператори на онлайн платформи за споделена икономика (sharing and gig economy)** – наем на недвижимо имущество (AirBNB, Booking, TripAdvisor...), лични услуги (Uber, Lyft, TaskRabbit...) и потенциално продажба на стоки (Amazon, AliExpress, Olx...) и други.

Операторите на платформи извършат комплексна проверка по отношение на регистрираните продавачи/търговци, за да определят юрисдикцията, на която те са местни за данъчни цели, след което следва да предоставят на данъчната администрация информация за извършените през платформата трансакции в срок до 31 януари на следващата година.

Информация се събира както за местните, така и за чуждестранните продавачи/търговци. Информацията за чуждестранните продавачи/търговци може да бъде обменяна със заинтересованите юрисдикции по линия на автоматичния обмен.

Информацията за местните продавачи/търговци, както и тази, получена от чужбина, може да бъде използвана за предварително попълване на данъчните декларации на продавачите/търговците, аналитична и контролна дейност и т.н.

## Автоматичен обмен на информация от онлайн платформите за споделена икономика



Благодаря за  
вниманието!

## Глава седма




# Косвени данъци в ЕС.

Адв. Милен Райков

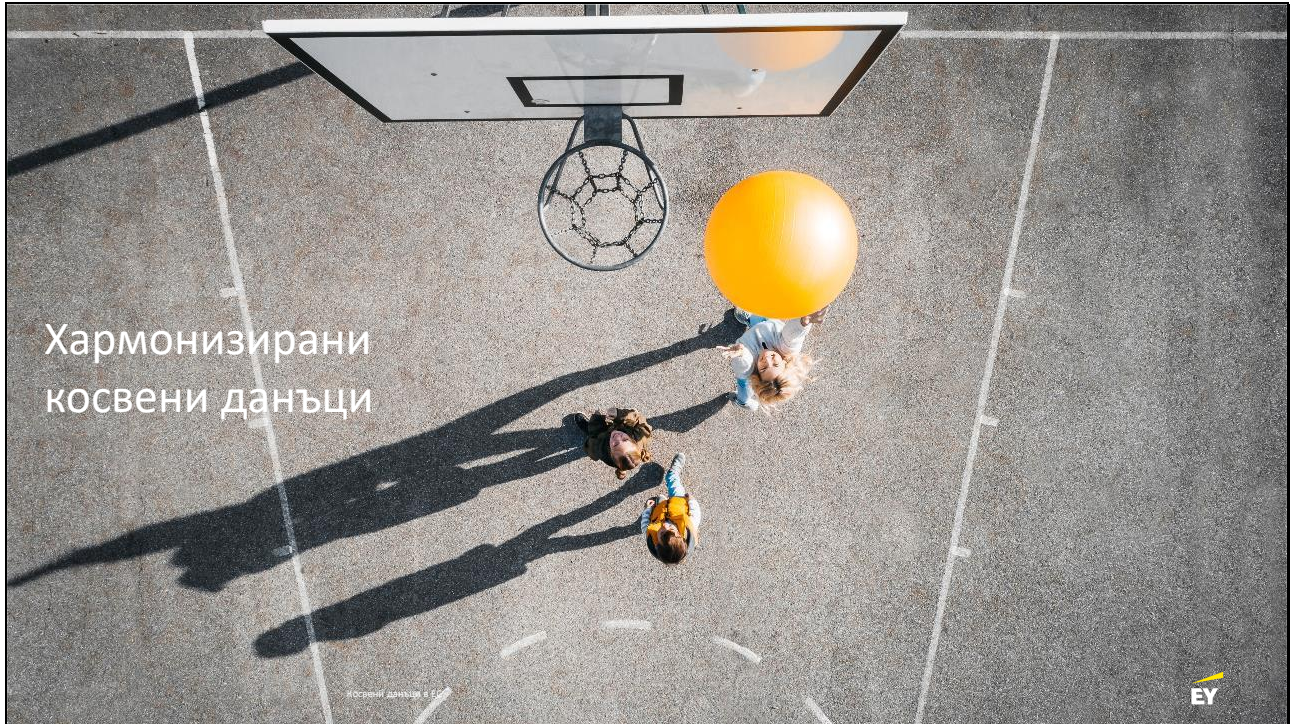


## Косвени данъци

- Облагат потреблението, т.е. облагат дохода **при неговото изразходване** за покупка на стоки / услуги, в цената на които е включен съответният косвен данък
- Данъчно задължените лица (носители на задължения за начисляване, внасяне) са различни от носителите на данъчната „тежест“

-  Общи / специфични
-  Многофазни / еднофазни
-  Хармонизирани / нехармонизирани





## Harmonization of taxes the Single Market Removal of Tax Barriers

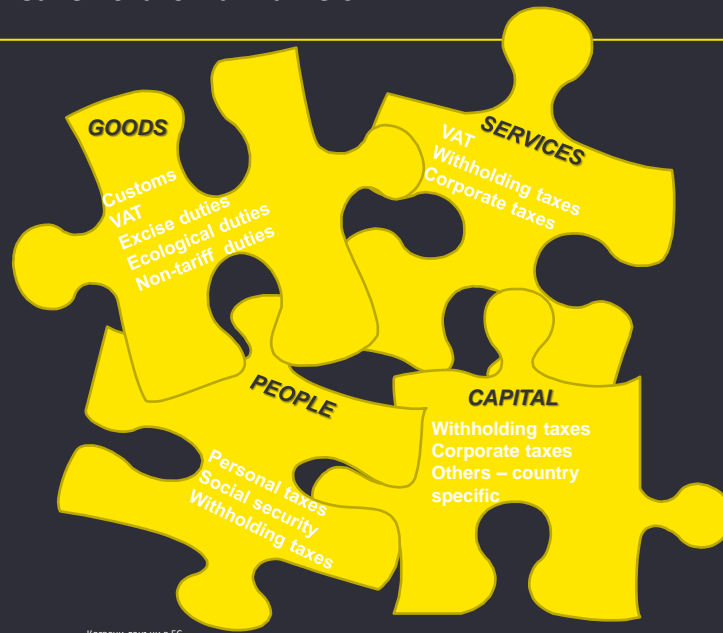
One territory without any internal borders or other regulatory obstacles to the free movement of goods, services, people and capital.



Косвени данъци в ЕС

EY

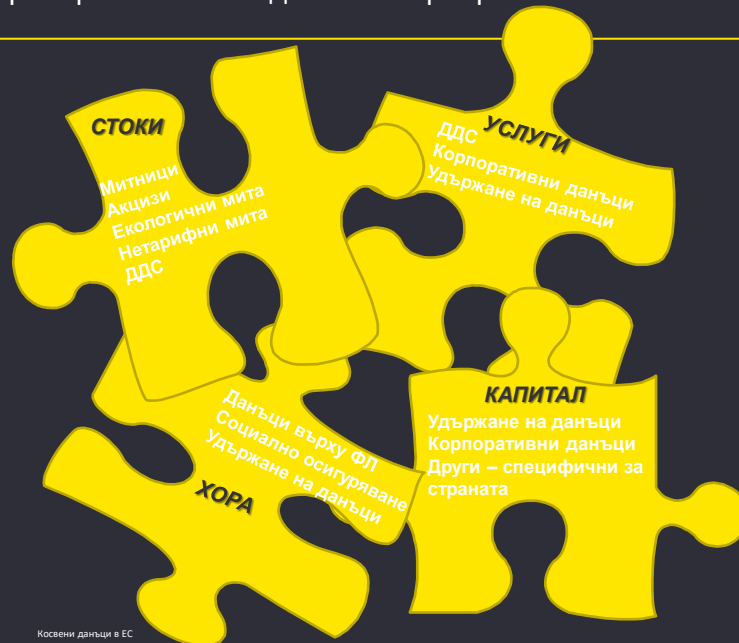
## The Single Market Removal of Tax Barriers



Косвени данъци в ЕС



## Единният пазар – Премахване на данъчни бариери



Косвени данъци в ЕС





## Article 110 (ex Article 90 TEC)

---

No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products. Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products.

Косвени данъци в ЕС



## Член 110 (предишен член 90 от ДЕО)

---

Нито една държава членка не може да налага, пряко или косвено, каквито и да било вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените пряко или косвено върху подобните местни стоки.

Освен това никоя държава членка не може да налага върху стоките от други държави членки вътрешни данъци от такъв характер, че да дава косвена закрила на други стоки.

Косвени данъци в ЕС



## Article 113 (ex Article 93 TEC)

---

The Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms 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.

## Член 113 (предишен член 93 от ДЕО)

---

Съветът, с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема разпоредби за хармонизиране на законодателството относно данъците върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане, в степента, в която такава хармонизация е необходима за осигуряване създаването и функционирането на вътрешния пазар и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията.





## Акцизи и мита

---

- ▶ Акцизите и митата са косвени данъци, с които **се облагат стоки**

 Облагане с акциз – специфичен кръг стоки, дефинирани като акцизни по акцизното законодателство

 На облагане с мита подлежат стоки, пренасяни през границата на Република България / границите на Европейския съюз (ЕС) от трети страни (извън ЕС)

 „Индивидуализиране“ на стоки за целите на митническото и акцизното облагане – тарифно класиране (Комбинирана номенклатура на ЕС)

## Мита

---

- Мита – стоки от страни извън ЕС
- Статус на стоките като „съюзни“ или „несъюзни“ – мита се дължат за несъюзни стоки

(!) Освобождаване за свободно движение (release for free circulation)



Косвени данъци в ЕС



## Видове мита

---

1. Според начина на изчисляване:

- Стойности (адвалорни) – % спрямо митническата стойност
- Специфични – на база количество (брой, тона, литри, килограми, метри)
- Смесени – комбинация между стойности и специфични мита

2. Според направлението на стоките:

- Вносни (износни не се прилагат в ЕС)

3. Според произхода на стоките (икономическа националност на стоките):

- Общи (стандартни)
- Преференциални – за стоки, произхождащи от страни, на които ЕС предоставя преференции


Косвени данъци в ЕС




## Митническа стойност

---

Обективен + субективен подход

 „**Митническата стойност**“ в общия случай договорна стойност на базата на продажбата, осъществена непосредствено преди стоките да са въведени на територията на ЕС, т.е. **продажна цена**

 Изключения – вторични методи

- В митническата стойност влизат и допълнителни разходи (транспорт, товаро-разтоварни и обработващи операции, роялти / лицензионни такси)

Косвени данъци в ЕС





## Акцизи – Предмет на облагане

---

 Предмет на облагане:

- алкохол и алкохолни напитки – бира, вино, етилов алкохол и др.
- тютюневи изделия – пури, пурети, цигари, тютюн за пушене и др.
- енергийни продукти – бензин, газьол / дизел, керосин, смазочни масла, кокс, въглища и др.
- електрическа енергия и природен газ

 • В някои случаи от значение за целите на акцизното облагане е употребата на даден продукт (напр. енергийни продукти за моторно гориво или гориво за отопление)

 • По-често се прилага т.нар. специфичен акциз (брой единици, килограми, късове и т.н.) и по-рядко т.нар. пропорционален акциз като част от продажната цена (за цигарите)

Косвени данъци в ЕС



## Акцизи – ДЗЛ и задължение

- ▶ Акцизното законодателство предвижда различни категории ДЗЛ и регистрации – не е налице една „обща“ регистрация по ЗАДС


- ▶ Понякога освен самото лице, на регистрация подлежи и съответен обект, в който се получават, изпращат, произвеждат акцизни стоки (напр. данъчен склад)

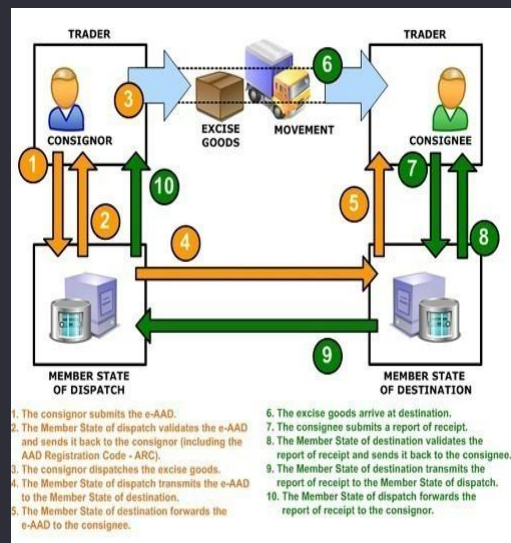
Задължението за заплащане на акциз възниква при **освобождение на акцизни стоки за потребление** (release for consumption)

- ▶ По принцип освобождението не е обвързано с прехвърляне на собственост (изключение: електрическа енергия и природен газ)

## Режим отложено плащане на акциз (РОПА)

- РОПА – съвкупност от правила, приложими за производството, складирането и движението на стоки при отложено плащане на акциз

 Логиката на РОПА е да отложи момента на заплащане на акциз от производителя / вносителя на акцизни стоки до по-късен момент (до „потреблението“)





## Дефиниция на ДДС

Косвени данъци в ЕС

EY

### Art. 1 of Directive 2006/112/EC

---

1. This Directive establishes the common system of value added tax (VAT).
2. The principle of the common system of VAT entails the application to goods and services of a *general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, however many transactions take place in the production and distribution process before the stage at which the tax is charged.*

*On each transaction, VAT, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of VAT borne directly by the various cost components.*

The common system of VAT shall be applied up to and including the retail trade stage.

Косвени данъци в ЕС

EY

## Чл. 1 на Директива 2006/112/ЕО

1. Настоящата директива въвежда общата система на данък върху добавената стойност (ДДС).
2. Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на *общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението* преди фазата, на която се начислява данъка.

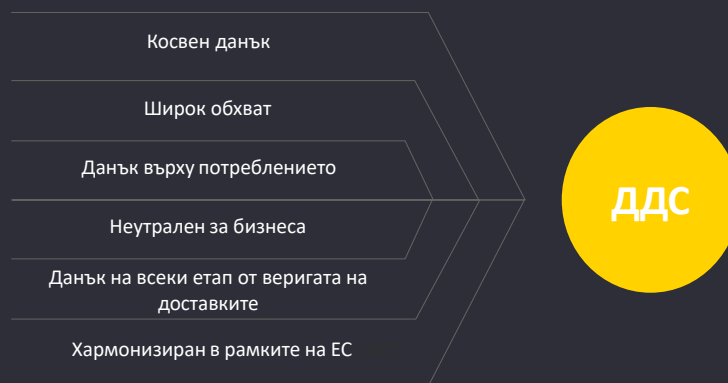
За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността.

Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно.

Косвени данъци в ЕС



## Същност, характеристики и основи на ДДС



Косвени данъци в ЕС





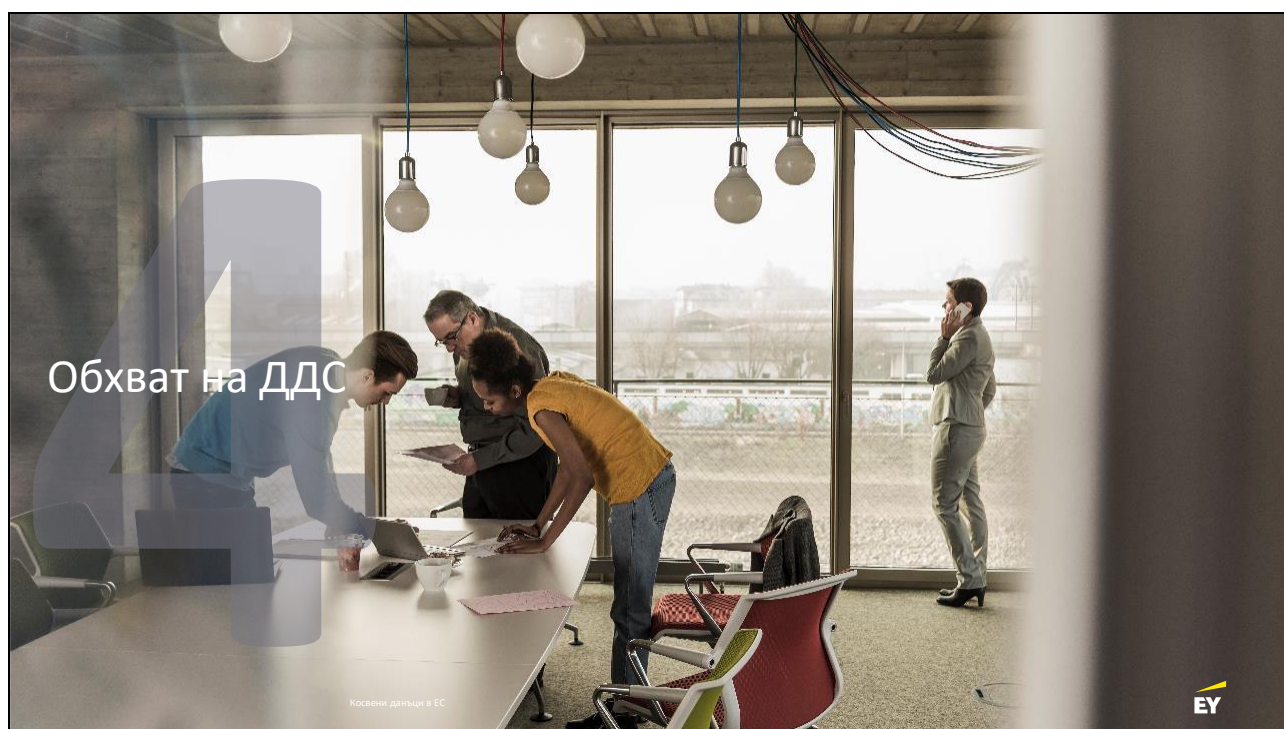
## Данък добавена стойност

---

- Методът на данъчния кредит
- Фискални предимства
- Психологически предимства
- Икономически предимства

16 August 2021

Косвени данъци в ЕС



## Данък добавена стойност

---

- ‘Supply of goods’ shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner. – art. 14 RVD
- Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. – чл. 6 ЗДДС
- Дело 320/88 – SAFE

Косвени данъци в ЕС



## Доставка на услуги

---

- ‘Supply of services’ shall mean **any transaction** which does not constitute a supply of goods – art. 24 RVD
- Услуга по смисъла на този закон е **всичко**, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство – чл. 8 ЗДДС
- „Доставка на услуги“ означава **всяка сделка**, която не представлява доставка на стоки
- Дело C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S

Косвени данъци в ЕС



## Въздържане от действие

---

- A supply of services may consist, inter alia, in one of the following transactions:  
(b) the obligation to refrain from an act, or to tolerate an act or situation – art. 25(b) RVD
- За доставка на услуга се смята и:  
2. поемането на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права – чл. 9, ал. 2, т. 2 ЗДДС

Косвени данъци в ЕС



## Лично ползване

---

За възмездна доставка на стока се смята и:

1. Отделянето или предоставянето на стока/услуга за лично ползване или употреба на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на неговите работници и служители или на трети лица или безвъзмездното прехвърляне на собственост или друго вещно право върху стоката на трети лица
2. Ако при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит;
  - C-371/07 Danfos A/S AstraZeneca A/S
  - C-124/12 AES

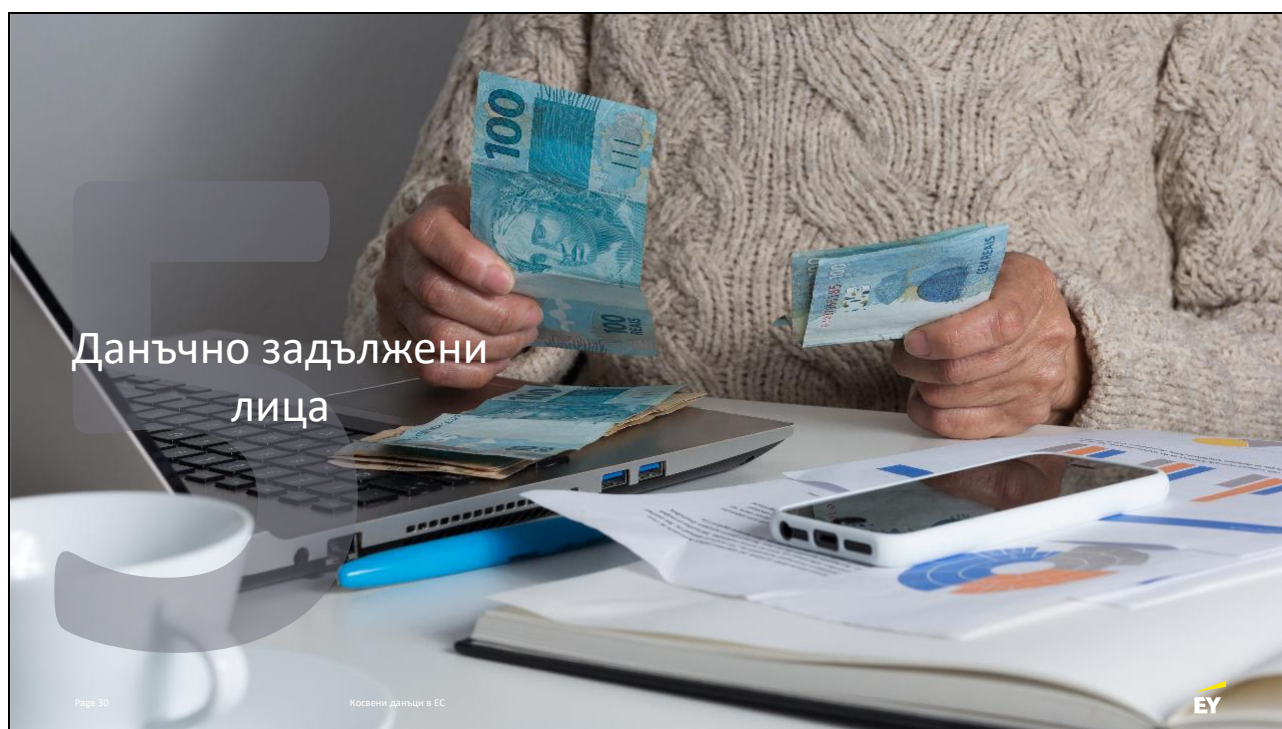
Косвени данъци в ЕС



## Извън обхвата?

- Незаконни трансакции
- Трансакции без възнаграждение
- Плащане без сделка
- Плащане без възнаграждение/директна връзка
- Правни взаимоотношения

Косвени данъци в ЕС



Page 30

Косвени данъци в ЕС



## Art. 9(1) RVD

---

- 'Taxable person' shall mean **any person** who, independently, carries out in **any place any economic activity**, whatever the purpose or results of that activity.
- Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as 'economic activity'.
- The exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity.

## Чл. 3 ЗДДС

---

- (1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.
- (2) Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус.

Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

## Икономическа дейност

---

- Регулярност?  
*C-369/04 Hutchison 3G*
- Начало  
*C-268/83 Rompelman; C-385/09 Nidera*
- Край  
*C-32/03*
- Не е нужно да е осъществена печалба  
*C-110/94 INZO; C-37/95 Ghent Coal Terminal*
- Без икономическа дейност  
*C-249/17 Ryanair*

Косвени данъци в ЕС



## Art. 10 RVD

---

The condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and employer's liability.

Косвени данъци в ЕС



## Чл. 3, ал. 3 ЗДДС

---

Не е независима икономическа дейност:

1. Дейността, осъществявана от физически лица по трудово правоотношение или по правоотношение, приравнено на трудово;
2. Дейността на физическите лица, които не са еднолични търговци, за осъществяваната от тях дейност, уредена в закон, по управление и контрол на юридически лица.

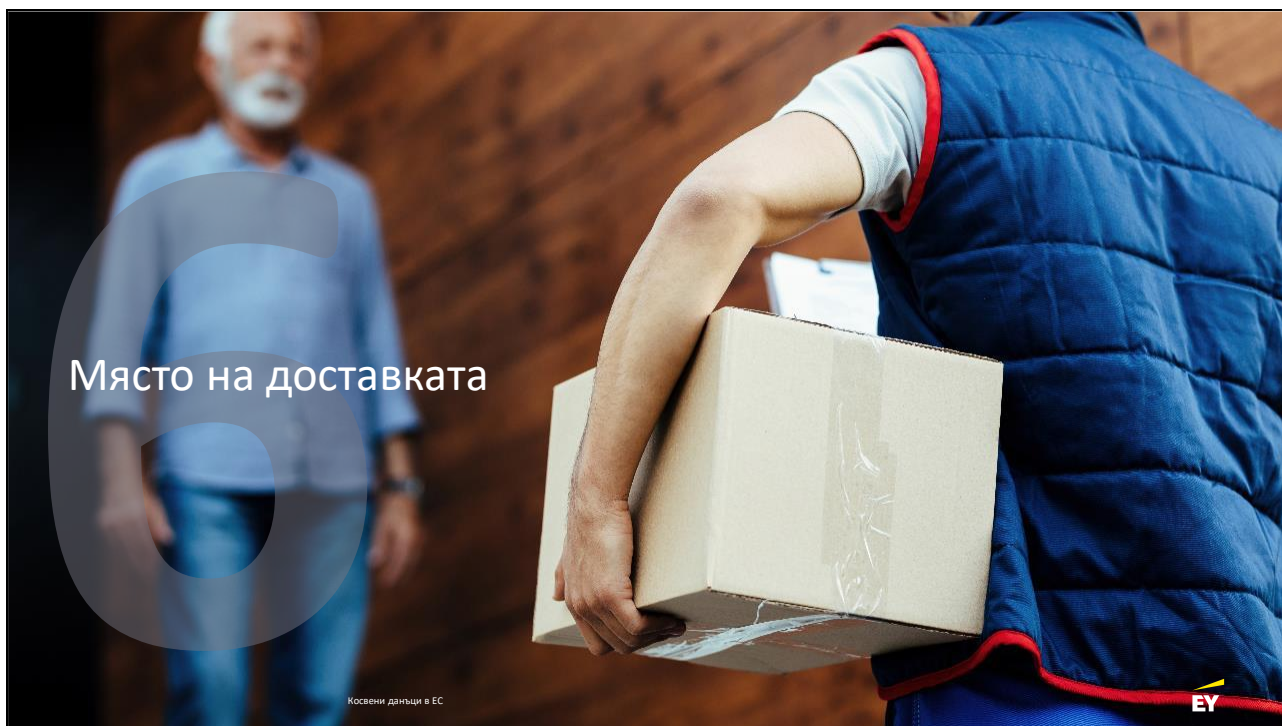
## Чл. 3, ал. 5 ЗДДС

---

Не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности или доставки в качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки.

Изключение от горното е предвидено за:

- доставките, посочени в чл. 3, ал. 5 т. 1 от ЗДДС, както и
- за всички доставки, които биха довели до значително нарушаване на правилата за конкуренцията



## Място на доставката

Косвени данъци в ЕС

EY

### Място на доставката на стоки без транспорт

---

- Where goods are not dispatched or transported, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when the supply takes place – art. 31 RVD
- Място на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва, е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността или при фактическото предоставяне на стоката – чл. 17, ал. 1 ЗДДС

Косвени данъци в ЕС

EY



## Място на доставката на стоки без транспорт

---

- Where goods are dispatched or transported by the supplier, or by the customer, or by a third person, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when dispatch or transport of the goods to the customer begins – art. 32 RVD
- Място на изпълнение при доставка на стока, която се изпраща или превозва от доставчика, получателя или от трето лице, е местонахождението на стоката към момента, в който се изпраща пратката или започва превозът ѝ към получателя – чл. 17, ал. 2 ЗДДС

## Доставка на услуги до данъчно задължени лица

---

Мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получател е данъчно незадължено лице, е мястото, **където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност**. Когато тези услуги се предоставят от **постоянен обект**, който се намира на място, различно от мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, то мястото на изпълнение е **мястото, където се намира този обект**. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на **постояния адрес или обичайното пребиваване на доставчика** – чл. 21, ал. 1 ЗДДС

## Доставка на услуги до данъчно задължени лица

---

Мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е **установил независимата си икономическа дейност**. Когато тези услуги се предоставят на **постоянен обект**, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е **мястото, където се намира този обект**. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на **постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя** – чл. 21, ал. 2 ЗДДС

Косвени данъци в ЕС



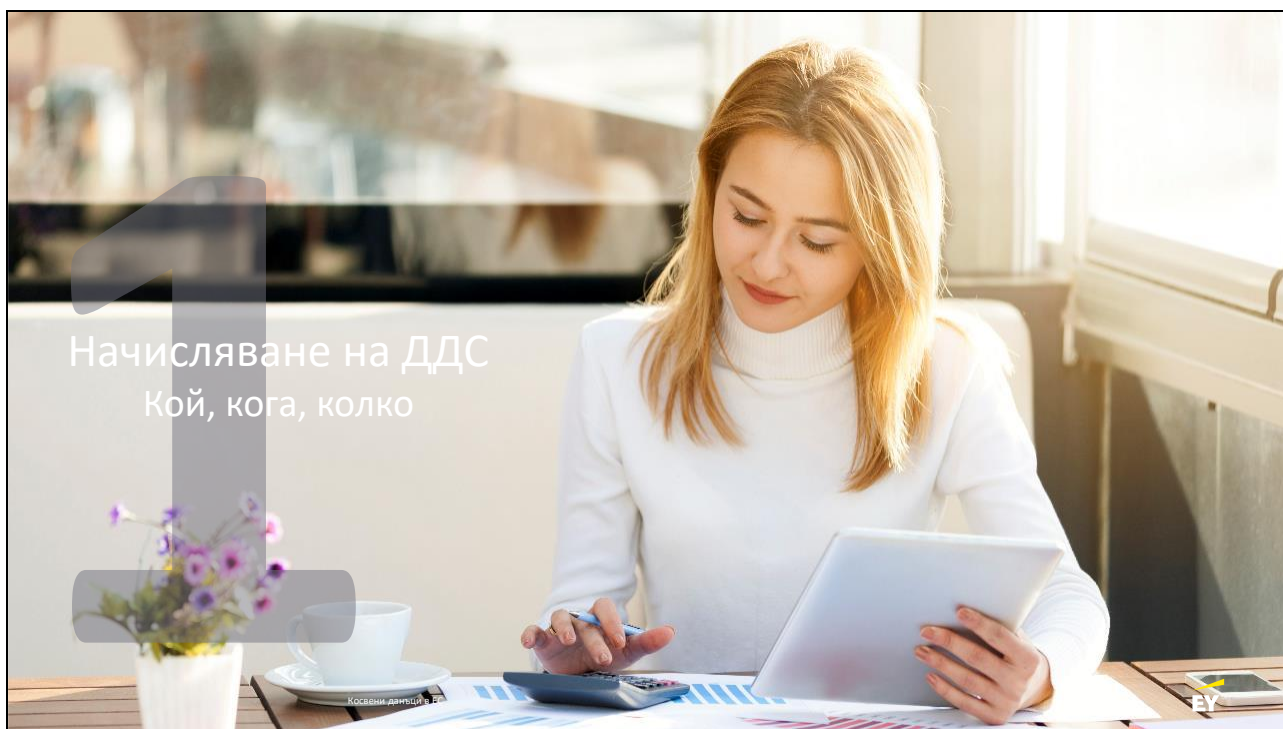
## Услуги, свързани с недвижими имоти

---

- Мястото на изпълнение при доставка на услуга е:
  1. мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот, включително при:
    - а) предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот;
    - б) услуги по подготовка и координация на строителните работи, свързани с недвижимия имот, като архитектурни, инженерни, надзорни и други;
    - в) настаняване в хотели, къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери и други подобни – чл. 21, ал. 4 ЗДДС
- Дело C-166/05 Rudi Heger

Косвени данъци в ЕС





## Кой? Платци на ДДС

---

- ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги – чл. 193 от Директивата
- Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице – доставчик по облагаема доставка – чл. 82, ал. 1 ЗДДС

## Изключения

---

- Когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС, държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е лицето, на което са доставени стоките или услугите – чл. 194 от Директивата
- Когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при доставка на услуги – когато получателят е данъчно задължено лице – чл. 82, ал. 2, т. 3 ЗДДС
- Данъкът при вътреобщностни придобивания е изискуем от лицето, което извършва придобиването – чл. 84 ЗДДС

## Кога?

---

- Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени – чл. 63 от Директивата
- Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена – чл. 25, ал. 2 от ЗДДС

## Изключения

---

- При доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо – чл. 25, ал. 4 ЗДДС
- При доставка с поетапно изпълнение, завършването на всеки етап се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата на изпълнение на съответния етап.
- Алинея 4 не се прилага при доставки с непрекъснато изпълнение с продължителност за период, по-дълъг от една година, за които не е налице дължимост за плащане за период, по-дълъг от една година. За такива доставки се счита, че данъчното събитие настъпва в края на всяка календарна година, като за календарната година на прекратяване на доставките данъчното събитие настъпва на датата на прекратяване на доставките – чл. 25, ал. 5 ЗДДС

## Колко? (1) Ставки

---

- Основна ставка
  - 15 – 27%
- Намалени ставки
  - 0%
  - 5, 7, 9 ...%
- Обичайните заподозрени:
  - Туризъм, храни, детски стоки
  - (!) Дефинициите

Косвени данъци в ЕС – част II



## Колко? (2) Данъчна основа

---

- Субективна стойност
- Данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката – чл. 73 от Директивата
- Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. – чл. 26, ал. 2 от ЗДДС

Косвени данъци в ЕС – част II



## Търговски отстъпки

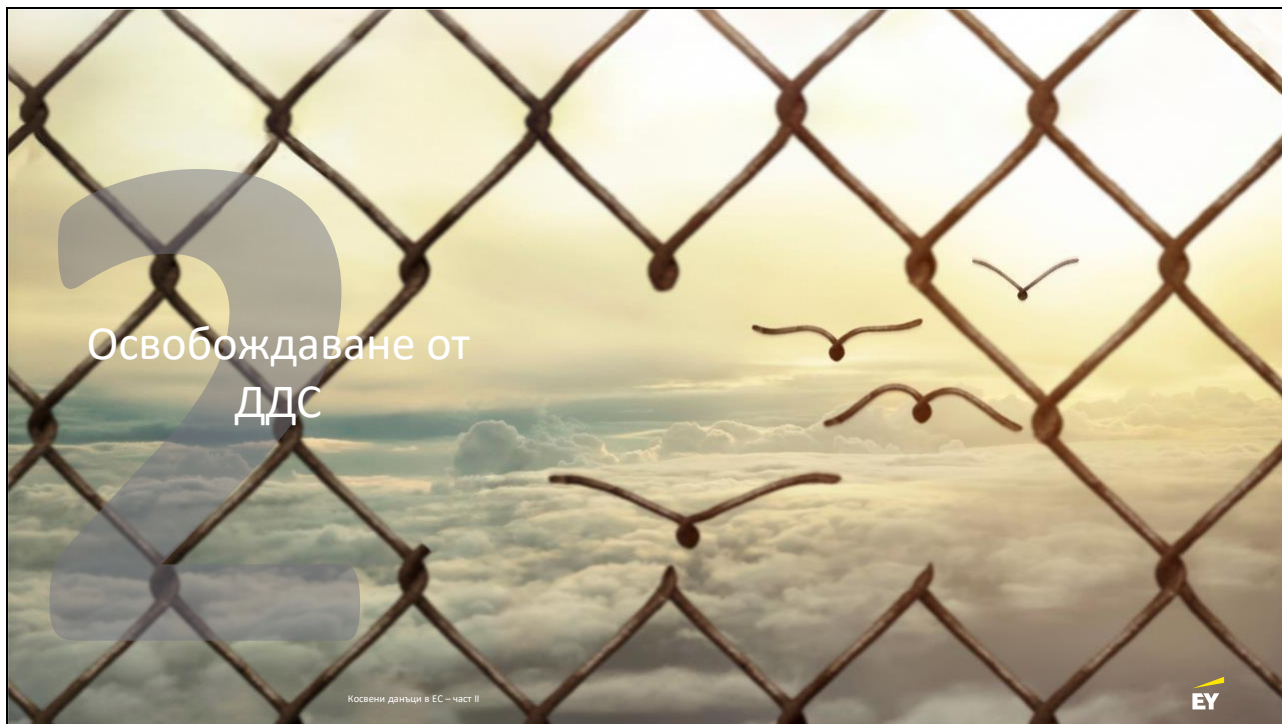
---

- Данъчната основа не включва сумата на търговската отстъпка или намаление, ако те се предоставят на получателя на датата на възникване на данъчното събитие; ако се предоставят на получателя след датата на възникване на данъчното събитие, данъчната основа се намалява при предоставянето им – чл. 26 (5) т. 1. ЗДДС
- Последващи отстъпки
  - Отстъпка в цената
  - Натурален рабат

## Маржови схеми

---

- Стоки втора ръка, произведения на изкуството, антики
  - Данъчната основа е маржът на печалбата, направен от дилъра
  - Дилърът **няма** право да приспадне ДДС
- Tour Operator's Margin Scheme (TOMS) – Маржови схеми за туроператори
  - Данъчната основа е маржът на печалбата, осъществена от туристическия агент при доставката на туристическия пакет
  - Туристическият агент **няма** право да приспадне ДДС



## Освобождавания

---

- Освободени с право на данъчен кредит
  - 0%
  - 9%
- Освободени доставки без право на данъчен кредит
  - Освободени са определени дейности от обществен интерес
  - Други освободени доставки
- Изключения от изключенията
- Дерогации от общата система на ДДС и трябва да се интерпретират стриктно
- Опции за облагане



## Пощенски услуги

---

- The supply by the public postal services of services other than passenger transport and telecommunications services, and the supply of goods incidental thereto
  - Доставка на обществени пощенски служби, различни от пътнически транспорт и далекосъобщителни услуги, и съпътстващата ги доставка на стоки

Косвени данъци в ЕС – част II



## Болнична и медицинска помощ

---

- Hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law or, under social conditions comparable with those applicable to bodies governed by public law, by hospitals, centres for medical treatment or diagnosis and other duly recognised establishments of a similar nature
  - Болничната и медицинската помощ, и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти, или при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобен характер

Косвени данъци в ЕС – част II



## Медицинска помощ

---

- The provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned
  - Предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка

Косвени данъци в ЕС – част II



## Образование

---

- The provision of children's or young people's education, school or university education, vocational training or retraining, including the supply of services and of goods closely related thereto, by bodies governed by public law having such as their aim or by other organisations recognised by the Member State concerned as having similar objects
  - Предоставянето на детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност

Косвени данъци в ЕС – част II



## Културни услуги

---

- The supply of certain cultural services, and the supply of goods closely linked thereto, by bodies governed by public law or by other cultural bodies recognised by the Member State concerned
  - Доставката на някои културни услуги и стоки, тясно свързани с тях, доставяни от публичноправни субекти или от други културни организации, признати от съответната държава членка

## Обществени радио и телевизия

---

- The activities, other than those of a commercial nature, carried out by public radio and television bodies
  - Дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен когато дейностите са с търговски характер.

## Доставки свързани със земя и сгради

---

- (1) Освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда
- (2) Учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж
- (3) Освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях
- (4) Освободена доставка е и отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец

Косвени данъци в ЕС – част II



## Застрахователни услуги

---

- Insurance and reinsurance transactions, including related services performed by insurance brokers and insurance agents
  - Застрахователните и презастрахователните сделки, включително свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти
- Освободена доставка е извършването на услуги при условията и по реда на Кодекса на застраховането от:
  - застрахователи и презастрахователи
  - застрахователни брокери и застрахователни агенти

Косвени данъци в ЕС – част II



## Финансови услуги

---

- The granting and the negotiation of credit and the management of credit by the person granting it
- Договарянето, отпускането и управлението на кредит срещу насрещна престация (лихва) от лицето, което го отпуска, включително отпускането, договарянето и управлението на кредит при доставка на стоки при условията на договор за лизинг
- The negotiation of or any dealings in credit guarantees or any other security for money and the management of credit guarantees by the person who is granting the credit
- Договарянето на гаранции и сделки с гаранции или ценни книжа, установяващи права върху парични вземания, както и управлението на гаранции от кредитора

Косвени данъци в ЕС – част II



## Финансови услуги

---

- Transactions, including negotiation, concerning deposit and current accounts, payments, transfers, debts, cheques and other negotiable instruments, but excluding debt collection
- Сделката, включително договарянето, свързана с платежни сметки, платежни услуги, електронни пари, плащания, дългове, вземания, чекове и други подобни договорни инструменти, без сделката по събиране на дългове и факторинг и отдаване под наем на сейфове
- Transactions, including negotiation, concerning currency, bank notes and coins used as legal tender, with the exception of collectors' items, that is to say, gold, silver or other metal coins or bank notes which are not normally used as legal tender or coins of numismatic interest
- Сделката, включително договарянето, свързана с валута, банкноти, монети, използвани като законно платежно средство, с изключение на банкноти и монети, които обикновено не се използват като законно платежно средство или са с нумизматична стойност

Косвени данъци в ЕС – част II



## Финансови услуги

---

- Transactions, including negotiation but not management or safekeeping, in shares, interests in companies or associations, debentures and other securities, but excluding documents establishing title to goods, and the rights or securities
- Сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги извън посочените в този член
- Управлението на специалните инвестиционни фондове съгласно определенията, дадени от държавите членки
- Управлението на дейността на колективни инвестиционни схеми, инвестиционни дружества от затворен тип и пенсионни фондове и предоставянето на инвестиционни консултации по реда на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране и Закона за пазарите на финансови инструменти

Косвени данъци в ЕС – част II



## Освободени доставки

---

- Освободена е доставката на стоки или услуги:
  1. които са използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък при тяхното производство, придобиване или внос;
  2. при производството, придобиването или вноса на които не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70

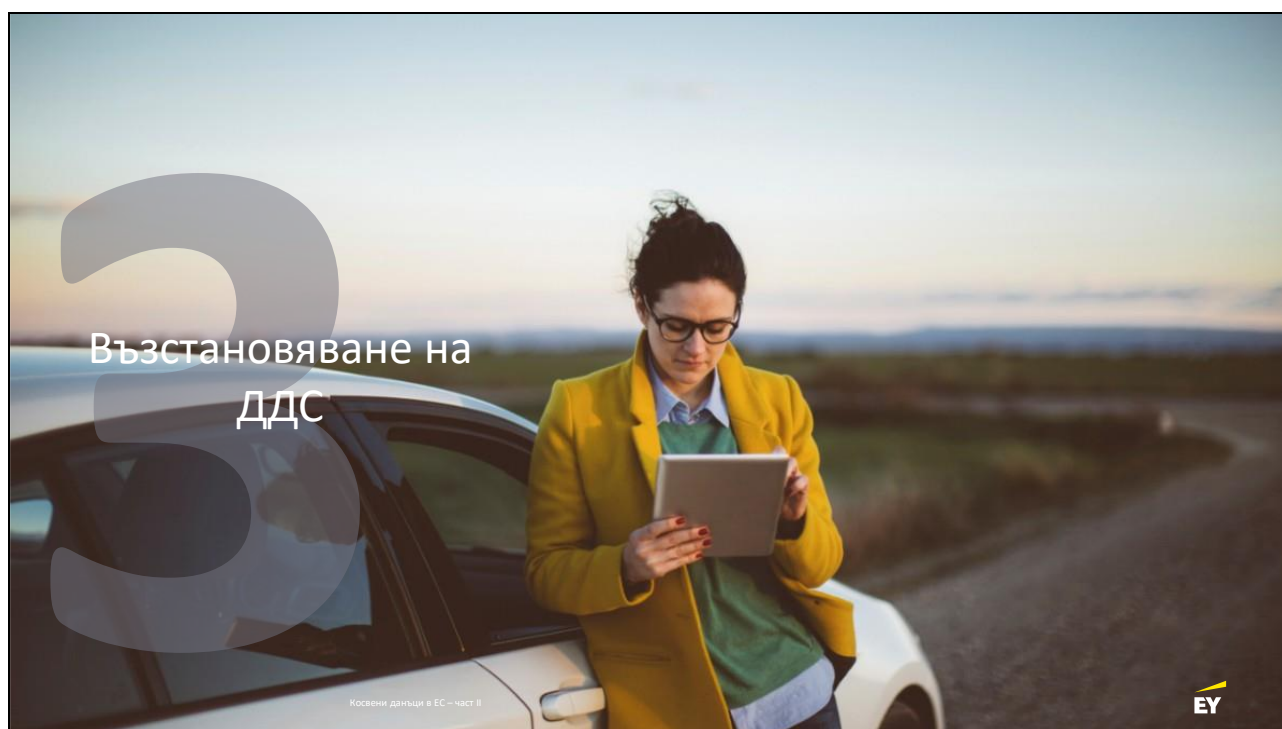
Косвени данъци в ЕС – част II



## Облагаеми доставки с нулева ставка на ДДС

- Доставка на стоки, изпращани или превозвани извън територията на Европейския съюз
- Международен транспорт на пътници
- Международен транспорт на стоки
- Доставка, свързана с международен транспорт
- Доставка, свързана с международния стоков трафик
- Доставка по обработка на стоки
- Доставка на злато за централни банки

Косвени данъци в ЕС – част II



## Приспадане на ДДС – чл. 168 от Директивата

---

- Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице

б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третиран като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27

## Приспадане на ДДС – чл. 168 от Директивата

---

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), i)

г) дължимия ДДС върху сделки, третиран като вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с членове 21 и 22

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка



## Данъчен кредит – чл. 68 ЗДДС

---

Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:

1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка
2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка
3. осъществен от него внос
4. изискуемия от него данък като платец по глава осма

## Право на данъчен кредит – чл. 69 ЗДДС

---

Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави
2. начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и чл. 57
3. изискуемия от него данък като платец по глава осма

## Право на данъчен кредит – чл. 69 ЗДДС

---

За целите на ал. 1 за облагаеми доставки се смятат и:

1. доставките в рамките на икономическата дейност на регистрираното лице, които са с място на изпълнение извън територията на страната, но които биха били облагаеми, ако са извършени на територията на страната
2. доставките на финансови услуги по чл. 46 и на застрахователни услуги по чл. 47, когато получателят на услугите е установен извън Европейския съюз или когато доставките на тези услуги са пряко свързани със стоки, за които са изпълнени условията на чл. 28

## Възникване на правото на приспадане

---

- Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем – чл. 167 от Директивата
- Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем – чл. 68, ал. 2 ЗДДС

## Пропорционален данъчен кредит / Pro-rata

---

- Подлежащата на приспадане част представлява дробна величина, състояща се от следните суми:
  - а) с числител общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане съгласно членове 168 и 169;
  - б) със знаменател общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделките, включени в числителя и на сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане

## Пропорционален данъчен кредит / Pro-rata

---

- Размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности

## Пропорционален данъчен кредит / Pro-rata

---

- Direct attribution
  - облагаема покупка към облагаема доставка
- Incidental transactions
  - Инцидентни сделки свързани с основната доставка

## Ограничения

---

- Съветът единодушно, по предложение на Комисията, определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.
- До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа алинея, държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите членки, които са се присъединили след тази дата — към датата на тяхното присъединяване

## Процедура по приспадане

---

- Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178 – чл. 179 от Директивата
- Резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период, и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане през този данъчен период – чл. 88 ЗДДС

## Данъчен кредит

---

- Лихва – чл. 175 ДОПК
- ОЛП + 10 пункта
- Регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода
- Съединени дела C-95/07 and C-96/07 Ecotrade

## Данъчен кредит – същност

### Пример

- Данъчният кредит (ДК) представлява сумата на данъка, който регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС

	Продажби	Данъчна ставка	Данък върху продажбите	Данък върху покупките	За внасяне в бюджета
Жито	1000	20%	200		200
Брашно	1500	20%	300	200	100
Хляб	2000	20%	400	300	100
Търговец на едро	3000	20%	600	400	200
Търговец на дребно	3500	20%	700	600	100
Потребители					700

Presentation title



## Данъчен кредит – условия

- Възникване на право на данъчен кредит  
Тогава, когато ДДС стане изискуем (данъчно събитие или авансово плащане)
- Срок за упражняване  
В периода, в който правото е възникнало, или в един от следващите 12 данъчни периода
- Условия за упражняване



1

Употреба на покупка

2

Документи

3

Спазена процедура

Косвени данъци в ЕС – част II





## Ефекти на ДДС парични потоци

- Инвестиция = 10 млн.
- Цена на финансиране = 5%
- Среден срок за възстановяване = 6 месеца



Колко пари ни трябва? Ще стигне ли кредитът от 10 млн.?

- $\text{Инвестиция} * \text{ДДС ставка} * \text{цена/финансиране} * \text{срок/възстановяване}$
- Разлики финансиране – кредити, кредитни линии, овъдрафти
- Цена срещу временен ефект  $\leq$  сравни със законна лихва
- Екстра срок. Компенсации.
- Наистина ли ДДС е неутрален?

## Усложнения

---

- Частичен кредит. Pro-rata принцип
- Схема за корекции за дълготрайни активи
- Трансгранично възстановяване на ДДС
  - Тринадесета Директива 86/560/ЕЕС
  - Осма Директива – сега Директива 2008/9/ЕС

## Пропорционален данъчен кредит / Pro-rata

---

- Подлежащата на приспадане част представлява дробна величина, състояща се от следните суми:
  - а) с числител общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане съгласно членове 168 и 169;
  - б) със знаменател общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделките, включени в числителя и на сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане
- Direct attribution
- Incidental transactions



## Дълготрайни активи (1)

- Дълготрайни активи – стопански активи на ДЗЛ под формата на:



- Недвижими имоти
- Превозни средства
- Стоки и услуги, които биха били ДА по ЗКПО, но с данъчна основа поне 5,000 лв.



Корекции и промени в ползвания ДК според употребата на ДА (Capital Goods Scheme) напр. дейности извън икономическата на лицето, освободени доставки

- Измененията се извършват в рамките на 20 г. (за недвижими имоти) и 5 г. (други ДА)

Косвени данъци в ЕС – част II



## Дълготрайни активи – корекции (2)



- ▶ **Заб.** Ако не се прилага пропорционален ДК: месечно начисляване по чл. 6 и чл. 9 ЗДДС (лични нужди) + ЧДК

Косвени данъци в ЕС – част II



## Корекции на данъчен кредит

---

- Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право – чл. 185 от Директивата
- Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведения, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва за извършване на освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, дължи данък в размер на ползания данъчен кредит – чл. 79 ЗДДС

## Capital goods scheme

---

- Независимо от ал. 1 и 3, за стоките или услугите, които са дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО, лицето дължи данък в размер, определен по следната формула:
1. за недвижимите вещи:  $ДД = ПДК \times 1/20 \times БГ$
  2. за всички останали стоки или услуги:  $ДД = ПДК \times 1/5 \times БГ$

## Транс-гранично възстановяване

---

- Данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната, но са установени и регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка – за закупени от тях стоки и получени услуги на територията на страната;
- Лица, които не са установени на територията на Европейския съюз, но са регистрирани за целите на ДДС в друга държава – на реципрочен принцип;
- Данъчно незадължени физически лица, които не са установени на територията на Европейския съюз, извършили са покупки на стоки за лично потребление с начислен данък – след напускане на територията на страната, при условие че стоките се изнасят в непроменен вид.

Косвени данъци в ЕС – част II



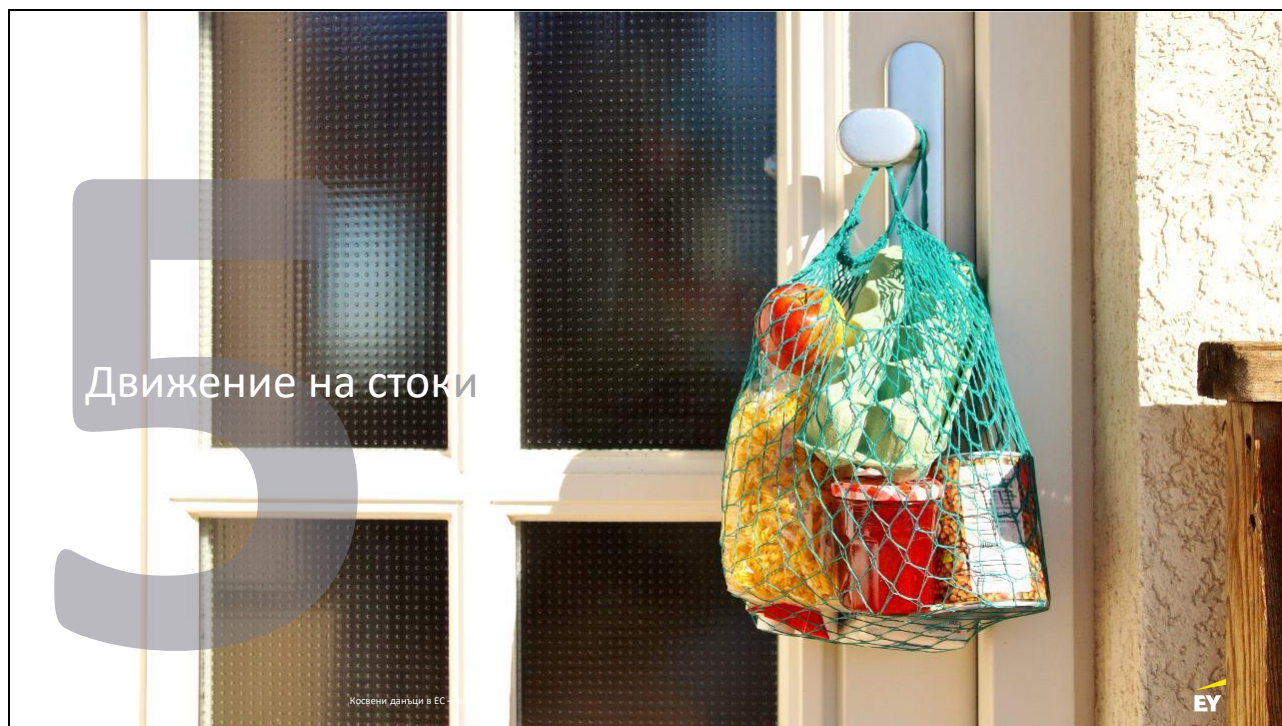
## Транс-гранично възстановяване

---

- В ЕС – задължително  
*„Осма“ Директива 2008/9/ЕС*
- Равни условия
- Извън – реципрочност / по собствена инициатива – защо бих искал  
*„Тринадесета“ Директива 86/560/ЕЕС*

Косвени данъци в ЕС – част II





## Вътреобщностни доставки

---

Доставка на стоки от държава членка А до държава членка Б:

- Продажба между две компании
- В случаи на трансфериране на собствени запаси от една държава членка в друга

Последствие:

Компанията в държава членка А извършва:

- Вътреобщностна доставка (ВОД)

Компанията в държава членка Б извършва:

- Вътреобщностно придобиване (ВОП)

## Вътреобщностни доставки

Нулева ставка / освобождение на доставката са приложими

Две главни условия

- Идентификационен номер по ДДС
  - доставчик
  - клиент (получател)
- Транспорт до другата държава членка на ЕС (да бъде доказан)

Косвени данъци в ЕС – част II



## Валидиране на ДДС

**VIES VAT number validation**

You can verify the validity of a VAT number issued by any Member State by selecting that Member State from the drop-down menu provided, and entering the number to be validated.

**Member State**

**VAT Number**

**Requester Member State:**

**VAT number**

Косвени данъци в ЕС – част II



## Потвърждение на ДДС номер

---

VIES VAT number validation	
<b>Yes, valid VAT number</b>	
<b>Member State</b>	GB
<b>VAT Number</b>	GB 773831408
<b>Date when request received</b>	2019/11/17 14:51:30
<b>Name</b>	ERNST & YOUNG LLP YIN LI 6MLP
<b>Address</b>	1 MORE LONDON PLACE LONDON SE1 2AF
<b>Consultation Number</b>	WAPIAAAAW55oF7qE

Косвени данъци в ЕС – част II



## Доказателства за транспорт

---

Транспорт от или от името на доставчика:

- Транспортни документи според ППЗДДС, **и / или**
- Документи според член 45а на Регламента на ЕС

Транспорт от или от името на получателя :

- Транспортни документи според ППЗДДС или писмено потвърждение за пристигане от получателя, **и / или**
- Документи според член 45а на Регламента на ЕС

Косвени данъци в ЕС – част II



## Ново правило за доказване на транспорт при вътреобщностни доставки

### Презумпция

Презумпция, че стоките са транспортирани до друга държава членка, ако продавачът притежава доказателства, които не си противоречат



Издадени от 2 различни участника, които са независими един от друг; от продавача и от получателя.



Писмена декларация от получателя, ако стоките са транспортирани от получателя или от негово име



Данъчните власти могат да оспорят презумпцията!

### Доказателства

**a** Доказателства, свързани с транспорта на стоките, като:  
Подписан CMR документ или consignment note, bill of lading, фактура от носителя на стоката.

**b** Следните документи:

- Застрахователна полица за транспорта на стоката или банкови документи, доказващи плащането за транспорта;
- Официални документи, издадени от обществена позиция (напр. нотариус), които потвърждават пристигането на стоките в държавата членка, която е крайна дестинация;
- Разписка, издадена от складодържател в ДЧ на крайна дестинация, която потвърждава складирането на стоките в тази държава членка.

**x** Ако транспортът е организиран от получателя или от негово име:

Писмена декларация от получателя, която е предоставена в установения от закона срок.\*

\* До десето число от месеца, следващ доставката

Косвени данъци в ЕС – част II

EY

## Ново правило за доказване на транспорт при ВО доставки – правила от български законопроект

- CMR (когато транспортът е извършен от доставчика или от трета страна за сметка на доставчика)
  - CMR или писмено потвърждение (когато транспортът е извършен от получателя или от трета страна за сметка на получателя)

и/или

**2** Документи, изисквани според член 45а на Регламент 2018/1912



Издадени от 2 различни участника, които са независими един от друг; от продавача и от получателя



Писмена декларация от получателя, ако стоките са транспортирани от получателя или от негово име



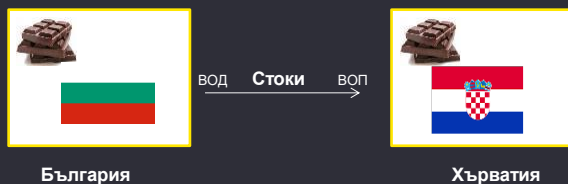
Данъчните власти могат да обортат тази презумпция!

\*Прекомерни изисквания

Косвени данъци в ЕС – част II

EY

## ВОД / ВОП

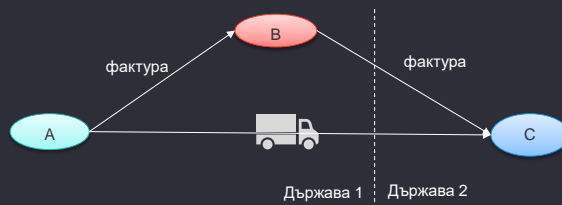


Косвени данъци в ЕС – част II



## Верижни трансакции

- Верижната трансакция включва:
  - Поне 3 участника
  - Последователна продажба на същите стоки
  - Транспорт на стоките директно от първия до последния участник



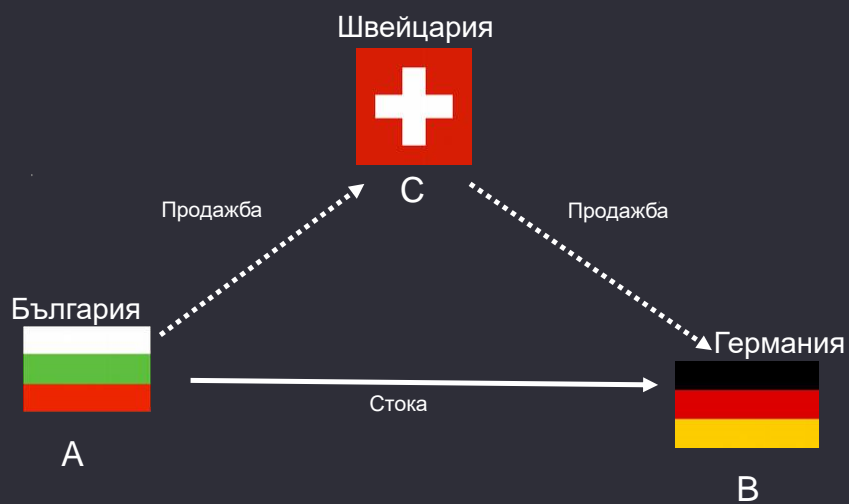
- В момента няма специфични правила за третирането на верижни трансакции за целите на ДДС

Косвени данъци в ЕС – част II





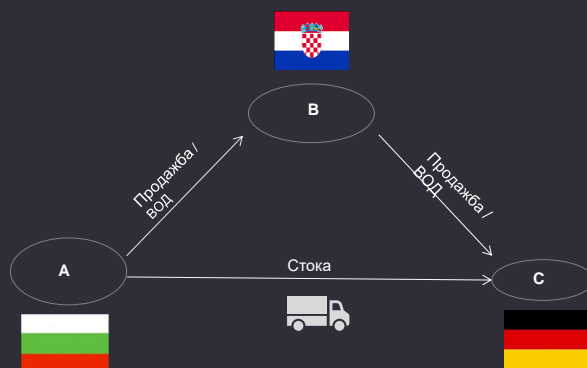
## Верижни трансакции (продължение)



Косвени данъци в ЕС – част II



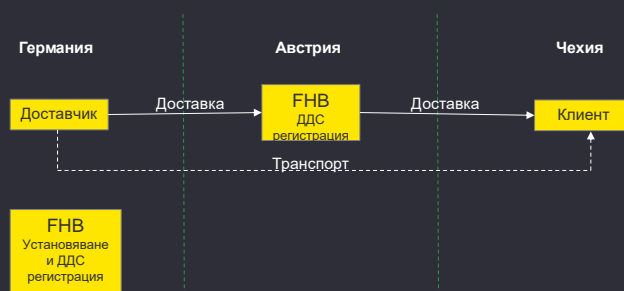
## Опростяване чрез триангулация



Косвени данъци в ЕС – част II



## Firma Hans Bühler (C-580/16)



FNB използва своя австрийски ДДС номер при покупката на стоките.  
FNB представя своя австрийски ДДС номер на фактурите до чешкия клиент, което също се позовава на процедурите за опростяване чрез триангулация.  
Обаче в оригиналната VIES декларация на FNB няма препратка към триангулацията

Косвени данъци в ЕС – част II



## Други косвени данъци – нехармонизирани

Косвени данъци в ЕС – част II



## Дискусионни

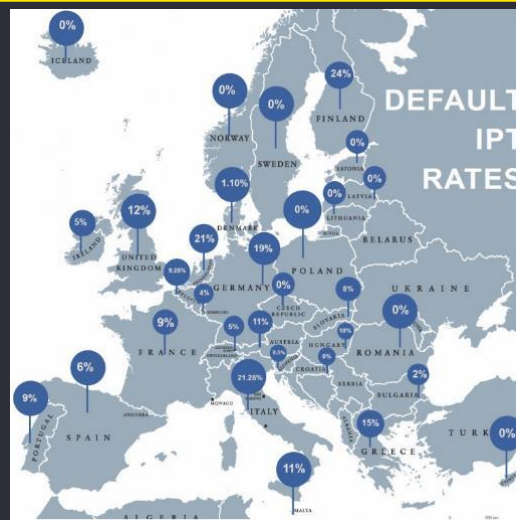
- Закон за управление на отпадъците (ЗУО) , наредби със специфичен фокус (такси и/или изисквания):
  - Опаковки, батерии и акумулатори, моторни масла, гуми , стари коли, ЕЕО
  - Не следва да функционира като данък (behavioural taxation)
- Данък при продажба на недвижим имот
  - Придобиване на право на собственост и други вещни права върху недвижим имот

Косвени данъци в ЕС – част II



## Закон върху застрахователните премии

- Облагат се застрахователните премии
- Облагаеми застрахователни договори
- Данъчната ставка в България е 2%
- В Европейска икономическа зона такъв данък се прилага от 22 държави.



Изображение от: <https://www.airmic.com/news/guest-stories/overview-insurance-premium-taxation-across-europe>

Косвени данъци в ЕС – част II



## Данък върху дигитални услуги

- На 21 март 2018 г. Европейската комисия предлага правила за облагането на дигитални бизнес дейности.
  - В отговор на дигиталното развитие на световната икономика и
  - Нови възможности за компаниите да реализират печалби чрез дигитални услуги, без да имат физическо представителство.
- Предложение за данък върху приходи от дейности, където голяма част от стойността е създадена от потребителите (Digital Services Tax). Приходи от:
  - Продажба на онлайн рекламно пространство
  - Дигитални посреднически услуги, подпомагащи търговия между потребители на онлайн платформата
  - Продажбата на данни, събрани от предоставена от потребителя информация.
- Приходите ще се събират в държавите, където са потребителите. Важи за големи компании с годишни приходи в ЕС над €50 милиона и световни приходи от €750 милиона

Косвени данъци в ЕС – част II



## Данък върху дигитални услуги



**Австрия:** На 31 октомври 2019 г. е приет пакет с данъци върху дигитални услуги, сред които и **данък за дигитални услуги**, със ставка 5%. Обхваща се върху оборот от онлайн рекламни услуги на дигитален интерфейс или всякакъв вид софтуер или уебсайтове извършвани от доставчици на услуги



**Франция:** Данък от 3% върху brutния доход, получен от целенасочена онлайн реклама (включително и продажба на потребителски данни) и онлайн посреднически услуги (т.е. платформи и пазари).



**Италия:** Ставка на данък от 3% ще се прилага върху brutните приходи по трите точки от предложените от Комисията правила.



**Испания:** На 28 февруари 2020 г. е предложен законопроект за данък от 3% по препоръките на ЕК.

Косвени данъци в ЕС – част II



## Данък върху вредни храни и напитки

- Данъци, които покриват захар, сол и мазнини над определена норма.
- Други държави в ЕС и по света са приели собствени законови мерки с цел подобряването на общественото здраве и насърчаването на добри хранителни навици.
- През 2015 г. в България има предложение за закон за вредни храни и напитки, което не е прието.
  - Предложението покрива храни с високо съдържание на сол, растително масло, храни и безалкохолни напитки с високо съдържание на захар както и енергийни напитки.

Косвени данъци в ЕС – част II



## Данък върху вредни храни и напитки



Във Великобритания е въведен данък върху захарта в безалкохолните напитки на 6 април 2018 г. Определени са две нива:

- За напитки с повече от 5 гр. захар на 100 мл.
- За повече от 8 гр. захар на 100 мл.



Ирландия – от 1 май 2018 г. приема същата двойна система; цената на литър за безалкохолни, съдържащи повече от 8 гр. захар на 100 мл. се увеличава с 30 цента



Във Франция има фиксиран данък за всички безалкохолни напитки от €7.5 на хектолитър. През 2018 г. са приети нива на данъка спрямо нивото на захар, стигащи до €20 на хектолитър за напитки с повече от 11 гр. захар на 100 мл.






В Унгария такъв данък има от 2011 г. Той покрива високи нива на захар и сол в безалкохолни и енергийни напитки, както и в храни като тестени изделия и мармалади.

Косвени данъци в ЕС – част II

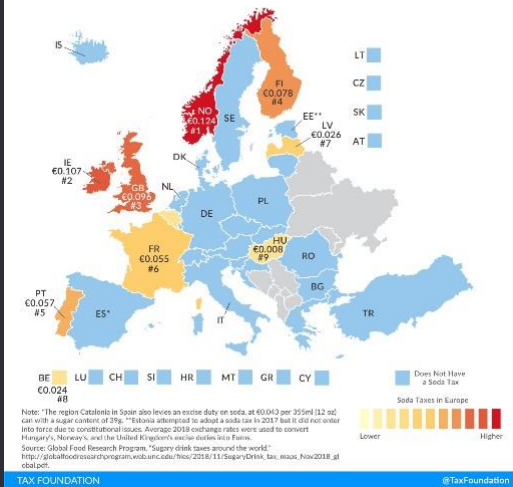


## Данък върху вредни храни и напитки

-  През 2019 г. в Румъния обявява планове за данък върху безалкохолни напитки
-  Португалия има данък върху напитки с високи нива на захар и върху храни с високо съдържание на сол (чипс, бисквити, и др.). Приходите от тези данъци отиват в здравната система.
-  В Норвегия има данък върху захарта от 1922 г. През 2018 г. върху шоколадови и сладкарски изделия има значително повишение на данъка.

### Soda Taxes in Europe

Excise Duty on a 355ml (12 oz) Can of Soda with a Sugar Content of 39g or Sweeteners, as of November 2018



Изображение от: <https://taxfoundation.org/soda-taxes-europe-2019/>

Косвени данъци в ЕС – част II



Благодаря за вниманието!



Милен Райков,  
Съдружник Данъци / Право  
Ърнсٹ и Янг България  
[Milen.Raikov@bg.ey.com](mailto:Milen.Raikov@bg.ey.com)



## Глава осма

# Практика на Върховния административен съд по преки и косвени данъци.

*Съдия Мадлен Петрова, ВАС*

## ПРАКТИКА НА ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД ПО ПРЕКИ И КОСВЕНИ ДАНЪЦИ

**съдия Мадлен Петрова**

*Върховен административен съд*

*19 юли 2020 г.  
София*



### Съдържание:

- Увод
- Данъчен процес.
  - Съдебна практика
- Преки данъци
  - Съдебна практика на ВАС по ЗДДФЛ
  - Съдебна практика на ВАС по ЗКПО
  - Съдебна практика на ВАС по ЗМДТ
- Косвени данъци
  - Съдебна практика по ЗДДС
  - Съдебна практика по ЗАДС



## Увод

- Съдебната практика на националния съд по данъчни дела не е източник на право. Цитираната в настоящата презентация съдебна практика е публично достъпна на интернет страницата на Върховния административен съд [www.sac.government.bg](http://www.sac.government.bg). Цитираните съдебни решения на Съда на Европейския съюз са публикувани на [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).
- Административният съд разглежда делото като първа инстанция в състав от един съдия
- Върховният административен съд разглежда делото като касационна инстанция в състав от трима съдии
- Съдебните производства по данъчни дела са двуинстанционни.
- Компетентни органи – органите по приходите при Националната агенция за приходите, служители от общинската администрация, митническите органи

Преки данъци

Постъпващи в държавния бюджет

- ✓ данъци върху доходите на физическите лица

Закон за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/

- ✓ корпоративен данък

Закон за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/



Местни данъци, постъпващи в общинския бюджет

- ✓ данък върху недвижимите имоти,
- ✓ данък върху наследствата,
- ✓ данък върху даренията,
- ✓ данък при възмездно придобиване на имущество /на недвижими имоти, ограничени вещни права върху недвижими имоти и моторни превозни средства/,
- ✓ данък върху превозните средства,
- ✓ патентен данък;
- ✓ туристически данък
- ✓ данък върху таксиметров превоз на пътници

Закон за местните данъци и такси /ЗМДТ/





#### Косвени данъци

✓ Данък върху добавената стойност

Закон за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/

Правилник за приложение на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/

#### Акциз

Закон за акцизите и данъчните складове /ЗАДС/

чл. 61 от Конституцията на РБ

Гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон.




#### Данъчен процес. Съдебна практика.

- Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК) обн. ДВ бр. 105/29.12.2005 г., в сила от 01.01.2006 г.
- Административнопроцесуален кодекс (АПК) обн. ДВ бр. 30/11.04.2006 г., в сила от 12.07.2006 г., а дял Трети „Производства пред съд“ – в сила от 01.03.2007 г.;
- Граждански процесуален кодекс (ГПК), обн. ДВ бр. 59/20.07.2007 г., в сила от 01.03.2008 г.

§ 2 от ДР на ДОПК – за неуредените в този кодекс случаи се прилагат АПК и ГПК.

ДОПК – специален закон.

АПК и ГПК – субсидиарно приложение, за неуредените случаи.



Дял трети от ДОПК „Обжалване“  
чл. 144 – чл. 161 ДОПК

Урежда оспорването на ревизионни актове.

По силата на чл. 144, ал. 1 ДОПК, по реда за обжалване на ревизионните актове се обжалват и другите актове, издавани от органите по приходите, доколкото в този кодекс не е предвидено друго.

чл. 110, ал. 1 ДОПК

Данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по чл. 118, ал. 1 ДОПК. С ревизионния акт се:

1. установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски;
2. възстановяват резултати за данъчен период, подлежащи на възстановяване, когато това е предвидено в закон;
3. възстановяват недължимо платени или събрани суми.



### Предмет на оспорване.

#### Страни в съдебното производство

Съществена особеност на данъчния процес, която го отличава от общите правила на административния процес е, че на оспорване по съдебен ред подлежи **първоначално издаденият административен акт** /ревизионният акт, актът за установяване на задължение, актът за прихващане и възстановяване/.

Страна в съдебното производство не е административният орган – издател на оспорения административен акт, а решаващият орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК – директорът на съответната дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП. В структурата на НАП са обособени пет дирекции – София, В. Търново, Пловдив, Варна и Бургас.

Страни в съдебното производство по ДОПК са:

Жалбоподателят и решаващият орган – чл. 159, ал. 2 ДОПК.

Страни в съдебното производство по АПК са:

Оспорващият, органът, издал оспорения акт и всички заинтересовани лица – чл. 153, ал. 1 АПК.



### **Процесуални предпоставки за допустимост на оспорването**

Обжалването на ревизионни актове по отношение на тяхната законосъобразност директно пред съда е недопустимо.

чл. 156 ДОПК Ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която не е обжалван по административен ред. Ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която жалбата е изцяло уважена с решението.

чл. 145 АПК Административните актове могат да се оспорват пред съда по отношение на тяхната законосъобразност.

Абсолютна процесуална предпоставка за обжалването на ревизионния акт пред съда е обжалването му по административен ред. За изпълнението на тази предпоставка съдът следи служебно по всяко време на процеса.

Съдебна практика:

Определение по адм. дело № 1257/20 г. ВАС, първо отд.

Определение по адм. дело № 5469/2018 г. ВАС, първо отд.

Определение по адм. дело № 10374/2019 г. ВАС, осмо отд.

Решение по адм. дело № 9694/2015 г. на ВАС, седмо отд.

Решение по адм. дело № 4546/2013 на ВАС, първо отд.

Тълкувателно решение № 7 от 11.12.2008 г. на ВАС по т. д. № 3/2008 г., докладчик съдията Йордан Константинов



### **Доказателствена тежест**

ДОПК не съдържа специални правила за разпределението на доказателствената тежест в процеса.

На основание § 2 от ДР на ДОПК субсидиарно приложение – чл. 170 АПК и чл. 154 ГПК.

Принцип:

Фактическите констатации в ревизионния акт не се ползват с презумпция за вярност.

Изключение: чл. 124, ал. 2 ДОПК – оборима презумпция за вярност на фактическите констатации в ревизионния акт в производството по неговото обжалване в случаите на ревизия по реда на чл. 122 – 124а ДОПК.




## Доказателства и доказателствени средства.

ДОПК съдържа подробно уредба на доказателствата и доказателствените средства в административното производство – чл. 37 и сл. ДОПК.

Принцип на служебно начало.

Органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения.




За съдебното обжалване ДОПК предвижда ограничение за допустимост на свидетелските показания.

чл. 158, ал. 1 ДОПК – свидетелските показания са допустими само в случаите на чл. 57, ал. 2 ДОПК, при които се допускат писмени обяснения от трети лица в ревизионното производство.

Други доказателствени средства в съдебното производство не са уредени в ДОПК, поради което субсидирано се прилагат процесуалните правила на АПК и ГПК.

Доказателствата, събрани редовно в производството пред административния орган, имат сила и пред съда – чл. 171, ал. 1 АПК.

По искане на страните съдът може да събира и нови доказателства, допустими по ГПК. Вещи лица, оглед или освидетелстване той може да назначава и служебно – чл. 171, ал. 2 АПК.



Приложими са общите правила за доказване, допускане и събиране на доказателствата по чл. 153 и сл. ГПК.

За доказателствените искания – чл. 156 ГПК.

Неподлежащи на доказване факти – чл. 155 ГПК.

Свидетелски показания, при ограничението на чл. 158, ал. 1 ДОПК;

Писмени доказателства – основно доказателствено средство в данъчния процес.

чл. 178 – чл. 194 ГПК

чл. 179 ГПК – официални документи

чл. 180 ГПК – частни документи

Правила за представянето и събирането им пред съда

чл. 183 и сл. ГПК.

чл. 184 ГПК – представяне на електронен документ

чл. 193 ГПК – оспорване истинността на документ.

Вещи лица

чл. 195 – чл. 203 ГПК

Назначаване, изслушване и преценка на заключението

чл. 171, ал. 1 АПК – съдът може и служебно да назначи вещи лица

чл. 171, ал. 4 АПК – указания за събиране на доказателства.



## Обхват на съдебния контрол по ДОПК

Контролът е за законосъобразност.

чл. 160, ал. 2 ДОПК

Съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

- Компетентни органи – органите по приходите по чл. 119, ал. 2 ДОПК; органите по приходите – служители на общинската администрация по чл. 4, ал. 3 ЗМДТ и митническите служители по чл. 104, ал. 1, изр. 2 от ЗАДС
- Форма на ревизионния акт – писмена форма, изисквания за съдържание – чл. 120, ал. 1 ДОПК. Ревизионен доклад – чл. 120, ал. 2 ДОПК;
- Процесуалния закон
- ✓ Срок за образуване на ревизията – чл. 109, ал. 1 ДОПК
- ✓ Връчване на актове за образуване и провеждане на ревизионното производство. Обхват на ревизията – период и видове задължения
- ✓ Процесуални нарушения при събирането на доказателствата.



- Материален закон

Закон за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/,

Закон за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/,

Закон за местните данъци и такси /ЗМДТ/,

Закон за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/,

Закон за акцизите и данъчните складове /ЗАДС/

Съдебната практика на Върховния административен съд като касационна инстанция по данъчни дела е формирана основно по материалната законосъобразност на ревизионните актове, с които се установяват задължения за преки и косвени данъци и е изключително разнообразна.



#### Правомощия на съда

чл. 160, ал. 1 ДОПК

да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени или да отхвърли жалбата.

чл. 160, ал. 4 ДОПК

Забрана за връщане преписката на органа по приходите

При оспорване на ревизионни актове, съдът дължи произнасяне по същество на данъчния спор – отговаря на въпроса съществува ли данъчното задължение, определя задълженото лице и размера на данъчната основа и данъка, според приложимия материален закон.

## Промените в ДОПК със ЗИДАПК ДВ бр. 77/18.09.2018 г.

### 1/ Местната подсъдност на споровете

чл. 156, ал. 2 ДОПК, в сила от 18.09.2018 г.

- До изменението на посочена разпоредба – ревизионните актове подлежат на обжалване пред административния съд /АС/ по местонахождението на решаващия орган.

По този начин само пет административни съдилища в страна – Административен съд – София град, Пловдив, Велико Търново, Варна и Бургас разглеждаха данъчни спорове като първа инстанция.

- От 18.09.2018 г. – ревизионните актове 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. По този начин се определи местна подсъдност на данъчните спорове пред всички 28 административни съдилища.

### 2/ Промени в касационното обжалване, в сила от 01.01.2019 г.

По силата на чл. 160, ал. 6 ДОПК решенията на административния съд подлежат на касационно обжалване пред Върховния административен съд, по реда на АПК.

#### 2.1 Условия за редовност на касационната жалба

- ✓ заплащане на държавна такса върху определяем материален интерес в размер на установеното с ревизионния акт публично вземане.

в размер 0,8 на сто от материалния интерес, но не повече от 1700 лева при материален интерес над 10 000 000 лв. – в размер на 4500 лв.

- ✓ заплащане на държавна такса и от административния орган;
- ✓ подписване на касационната жалба от подател с юридическа правоспособност или приподписването ѝ от адвокат – чл. 212, ал. 2 АПК.

2.2 Необжалваемост на съдебните решения на административния съд по оспорване на ревизионни актове – чл. 160, ал. 6 ДОПК. В този случай касационната жалба е процесуално недопустима на основание чл. 215, т. 4 АПК – решението не подлежи на касационно оспорване.

Адм. дело № 6018/2020 ВАС, петчленен състав

Разпоредбата на чл. 160, ал. 6 ДОПК определя едноинстанционност на съдебното производство като изключение от общата двуинстанционност само в точно определените случаи.



## Съдебна практика по материалния закон

### **Закон за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/**

Субект на облагане – физически лица;

Обект на облагане – облагаеми доходи, получени през данъчната година

Изискуемост на данъка – чл. 11 ЗДДФЛ

Данъчна основа – чл. 17 ЗДДФЛ и чл. 28 ЗДДФЛ

Данъчни ставки

- по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ – 10 % върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ.
- По чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ – 15 % върху годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 2 ЗДДФЛ за доходите от стопанска дейност като ЕТ и за доходите от стопанска дейност по чл. 29а – доходи на физически лица, регистрирани като земеделски стопани, когато са избрали формиране на данъчната основа по този начин



## ЗДДФЛ

### **1. Задължени лица – местни физически лица – чл. 4 ЗДДФЛ**

- адм. дело 4984/2019 г., ВАС, първо отд.

По чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ местно физическо лице, без оглед на гражданството, е лице, което има постоянен адрес в България, или което пребивава на територията на България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период, или лице, чийто център на жизнени интереси се намира в България. Съответно, в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДФЛ е изрично указано, че местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина. Съгласно чл. 75, ал. 1 ЗДДФЛ, когато в данъчна спогодба или в друг международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, се прилага съответната данъчна спогодба или международен договор. В конкретния случай е приложена Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО), ратифицирана със закон, приет от 37-о Народно събрание на 21.09.1995 г., ДВ, бр. 89 от 6.10.1995 г., изд. от Министерството на финансите, обн., ДВ, бр. 123 от 22.12.1997 г., в сила от 17.09.1997 г. сключена между Р България и Р Турция.





## ЗДДФЛ

- адм. д. № 8629/2017 г., ВАС, VIII о.

Предмет на оспорване – акт за прихващане и възстановяване /АПВ/ по искане на физическо лице за възстановяване на удържан данък върху доходите на физическите лица /ДДФЛ/ по трудово правоотношение в РБ.

На основание даденото в чл. 4 от ЗДДФЛ определение за местно лице, Административен съд – София град е обосновал извод, че В. Д. не е местно лице за България през 2007 г., независимо, че има постоянен адрес в страната, тъй като същата не е пребивавала в страната повече от 183 дни, а центърът на жизнените ѝ интереси през годината е свързан с работата ѝ в САЩ и Швеция. Решението е потвърдено от касационната инстанция.

2. Установяване на задължения за данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ в ревизия при особени случаи на основание чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК – несъответствие на имущественото състояние на ревизираното лице с декларираните и/или получените приходи, доходи.

- Доказателствена тежест – презумпция по чл. 124, ал. 2 ДОПК.
- Облагаем доход – чл. 123 ДОПК



## ЗДДФЛ

- Съдебна практика:

- адм. д. № 9829/2019 г., I о.,
- адм. д. № 909/2019 г., VIII о.,
- адм. д. № 2144/2019, I о.,
- по адм. д. № 12167/2017 г., VIII о.
- по адм. д. № 2822/2015 г., I о.

3. Облагане на доходи от други източници по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ

- Незаконосъобразност на ревизионен акт поради нарушение на процесуалния закон, което опорочава прилагането на данъка по материалния закон.
- по адм. д. № 1724/2020 г., VIII о.,
- адм. д. № 1945/2020 г. VIII о.,
- по адм. д. № 9363/2019 г., I о.,
- по адм. д. № 7203/2019 г., VIII о.,
- по адм. д. № 9861/2019 г., I о.,



## ЗДДФЛ

- Установяване на задължения за данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за доходи от стопанска дейност като ЕТ в ревизия при особени случаи на основание чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК – данни за укрити приходи от продажби на стоки по неотчетени фактури за доставки.

Решение на Съда на ЕС по дело C-576/15 „Мая Маринова“

- адм. д. № 2528/2018 г. , ВАС, I о.,
- адм.д. № 12641/2019 г., ВАС VIII о.

\*\*\* В тези случаи обикновено се установяват и задължения за ДДС.

- Установяване на задължения за данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ в ревизия при особени случаи на основание чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК – данни за укрити приходи/доходи от получени наложени платежи от продажби на стоки чрез куриер, за които не са издавани фискални бонове.

адм. д. № 13355/2019 г., ВАС, I о.,

по адм. д. № 2536/2020 г., ВАС, I о.,

\*адм. д. № 9327/2019 г. ВАС, I о. – облагане с ДДС.

\*адм. д. № 13306/2018 ВАС VIII о. – облагане с корпоративен данък



## Закон за местните данъци и такси

Компетентни органи – чл. 4, ал. 1 и чл. 96 ЗМДТ

Служителите от общинската администрация, определени със заповед на кмета – правомощия на органи по приходите;

Кметът на общината – правомощия на решаващ орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК;

Ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община – правомощия на териториален директор на НАП

- Данък върху недвижимите имоти

Субект на облагане – собствениците и ползвателят – при учредено ограничено вещно право на ползване

чл. 11 ЗМДТ (физически лица или юридически лица)

Обект на облагане – чл. 10, ал. 1 ЗМДТ

разположените на територията на страната сгради и самостоятелни обекти в сгради, както и поземлените имоти, разположени в строителните граници на населените места и селищните образувания, и поземлените имоти извън тях, които според подробен устройствен план имат предназначението по чл. 8, ал. 1 ЗУТ и след промяна на предназначението на земята, когато това се изисква по реда на специален закон.



## Закон за местните данъци и такси

Данъчна основа – данъчната оценка на недвижимите имоти по чл. 10, ал. 1 към 1 януари на годината, за която се дължи;

Размерът на данъка се определя от общинския съвет

В съдебната практика на Върховния административен съд е налице произнасяне по всички елементи на правоотношението – по отношение на задълженото лице, на облагаемите обекти – чл. 10, ал. 1 ЗМДТ, данъчната основа – отчетната стойност/ данъчна оценка и размера на задълженията.

Акт за установяване на задължение по чл. 107, ал. 3 ДОПК.

по адм. д. № 7897/2019 г., I о.,

по адм. д. № 3637/2019 г., VIII о.,

адм. д. № 1115/2020 г., I о.

по адм. д. № 2967/2020 г., I о.



## Закон за местните данъци и такси

### ■ Такса битови отпадъци

В съдебната практика много често предмет на съдебния спор са установените едновременно ДНИ и такси битови отпадъци.

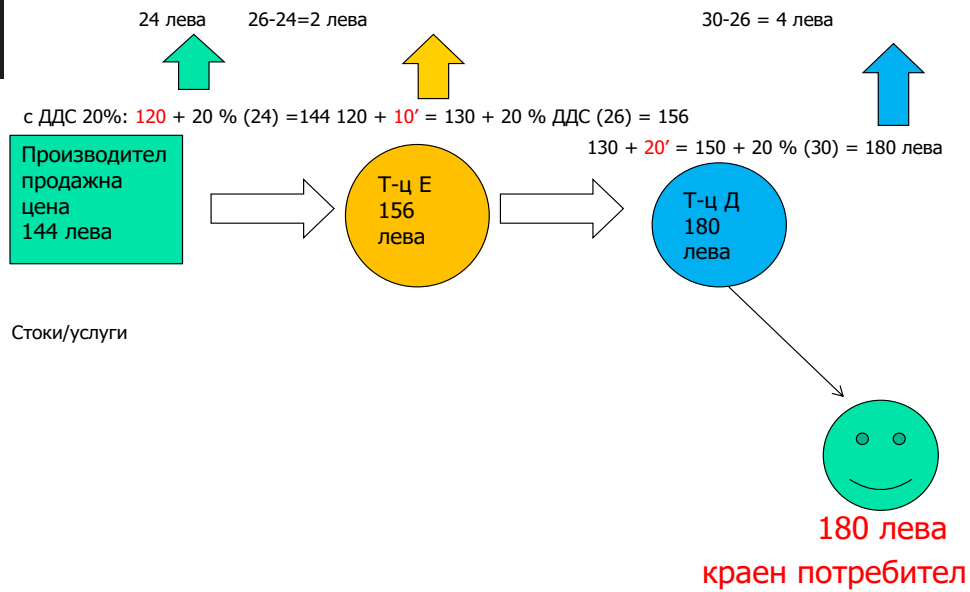
За разлика от данъците, при таксите държавата или общината престира услуга/действие и въз основа на нея се определя дължимостта им. По този начин е определена правната природа на таксите и от Конституционния съд на РБ в решение № 4/04.07.2013 г. по к. дело № 11/2013 г., в което се посочва, че таксата представлява финансово плащане, дължимо на държавата или общините по повод на предоставяни от тях дейности и услуги на юридически лица и граждани. В този смисъл е и решение № 13/31.07.2014 г. по к. дело № 1/2014 г., според което основанието за плащане на таксата е ползване на услугата или предизвикване на действието на държавен орган в полза на платеща на таксата. Същото схващане за правната природа на таксата е изразено и в решение № 10/26.06.2003 г. по к. дело № 12/2003 г., в което Конституционният съд отново обвързва заплащането на таксата с извършена услуга.

Поради това и установяването на задължението за такса изисква от органа по приходите при съответната община да доказва извършването на услугите по чл. 62 ЗМДТ.

➤ по адм. д. № 2053/2020 г., I о.,

➤ по адм. д. № 8721/2017 г., VII о. относно услугата по почистване на обществените територии.

## ДДС- същност

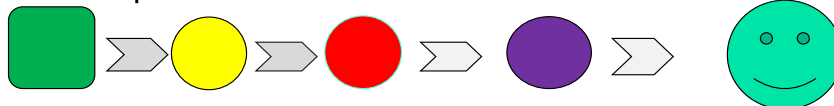


- Косвен


Облага се потреблението на стоките и услугите. Заплаща се от крайния клиент



- Многофазен



Облага се всяка доставка на всеки етап от реализацията на стоките и услугите от производството до крайния потребител



- некумулятивен

Включва се еднократно в крайната цена на стоката или услугата. Облагането само на добавената (принадената) стойност се осигурява чрез механизма за приспадане на данъчен кредит

Производител:

$120 + 20\% (24) = 144$  с ДДС – 24 лева

Търговец на едро (Т-ц Е)

$120 + 10' = 130 + 20\% \text{ ДДС } (26) = 156$  с ДДС – 2 лева

Търговец на дребно (Т-ц Д)

$130 + 20' = 150 + 20\% (30) = 180$  лева с ДДС – 4 лева

Крайният потребител плаща 180 лева с ДДС – 30 лева



- некумулятивен

Включва се еднократно в крайната цена на стоката или услугата. Облагането само на добавената (принадената) стойност се осигурява чрез механизма за приспадане на данъчен кредит

Производител:

$120 + 20\% (24) = 144$  с ДДС – 24 лева

Търговец на едро (Т-ц Е)

$120 + 10' = 130 + 20\% \text{ ДДС } (26) = 156$  с ДДС – 2 лева

Търговец на дребно (Т-ц Д)

$130 + 20' = 150 + 20\% (30) = 180$  лева с ДДС – 4 лева

Крайният потребител плаща 180 лева с ДДС – 30 лева



## ЗДДС – Данъчен кредит

- По силата на чл. 68, ал. 1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3. осъществен от него внос; 4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.
- Основно практиката е формирана по законосъобразността на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки на стоки и услуги – чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 69 ЗДДС.

Основна предпоставка за възникване и признаване на правото на приспадане – действителното осъществяване на доставките на стоки и услуги.

По силата на чл. 68, ал. 2 ЗДДС правото на данъчен кредит възниква, когато ДДС стане изискуем. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът става изискуем към момента на настъпване на данъчно събитие. В общата хипотеза на чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие по доставки на услуги настъпва към момента на извършването им. Поради това и основната предпоставка, която следва да бъде установена за възникване и признаване на правото на данъчен кредит е действителното /реалното/ осъществяване на доставките на услуги и по-конкретно извършването на услугите. По общото правило на чл. 154, ал. 1 ГПК, приложимо на основание § 2 от ДР на ДОПК, доказателствената тежест е на ревизираното дружество, което претендира правото на приспадане.



## ЗДДС

- по адм. д. № 12920/2019 г., I о.
- адм. д. № 2498/2016 г., I о, решения на Съда на ЕС.
- по адм. д. № 9703/2019 г., VIII о.
- по адм. д. № 4341/2020 г., I о.
- по адм. д. № 13871/2019 г., I о.
- Съдебна практика по отношение на начисляване на ДДС – в хипотезата на чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС и съответно преобразуване на финансовия резултат по ЗКПО на основание чл. 26, т. 1 ЗКПО и установяване на корпоративен данък.

От решението на Съда на ЕС по С-153/11 – въпросът в какво качество е придобит активът и в частност автомобил, за който е налице право на данъчен кредит, е фактически и подлежи на установяване във всеки конкретен случай

- по адм. д. № 2785/2019 г., I о.
- по адм. д. № 11580/2019 г., I о
- по адм. д. № 2269/2019 г., I о.
- по адм. д. № 3825/2019 г., VIII о.



## Закон за акцизите и данъчните складове

чл. 104 ЗАДС – установяване, обезпечаване и събиране на задълженията за акциз по реда на ДОПК, доколкото не е предвидено друго в ЗАДС.

Компетентни органи – митническите органи с правомощия на органите по приходите;

Митническите учреждения имат компетентност на териториални дирекции на НАП

Директорът на Агенция „Митници“ има правомощията на изпълнителен директор на Националната агенция за приходите;

Директорите на териториалните дирекции на Агенция „Митници“ имат правомощията на директори на териториални дирекции в Националната агенция за приходите.

Решаващ орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК – директорът на Агенция Митници



## Закон за акцизите и данъчните складове

- по адм. д. № 9792/2018 г., I о. с предмет на оспорване – ревизионен акт

Въз основа на допустими по ДОПК в ревизионното производство и допустими съгласно чл. 104, ал. 1 ЗАДС доказателства /фактури, заявки, протоколи, извлечения от счетоводни сметки и писмени обяснения/, представени от трети лица при извършените насрещни проверки, митническите органи са обосנוвали верен извод за това, че от данъчния склад на ревизираното дружество е извеждан втечен нефтен газ без да е начисляван и заплащан акциз. Съгласно чл. 20, ал. 2, т. 1 ЗАДС извеждането на акцизни стоки от данъчен склад, освен когато при условията и по реда на този закон от момента на извеждането стоките се движат под режим отложено плащане на акциз, представлява освобождаване за потребление, а според ал. 1 на чл. 20 от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление възниква задължението за заплащане на акциз. На основание чл. 43, ал. 1, т. 1 ЗАДС акцизът се начислява от лицензирания складодържател с издаването на документ по чл. 84, ал. 1. При доказано използване на втечения нефтен газ като моторно гориво, законосъобразно е начислен акциз със ставка по чл. 32, ал. 1, т. 5 ЗАДС – 340 лв. за 1 000 кг.



## Закон за акцизите и данъчните складове

- Съдебна практика по чл. 27 ЗАДС – по оспорване на решения на митническите органи за отказ на недължимо платен акциз. Различен процесуален ред за защита по АПК.
  - по адм. д. № 4869/2019 г., I о. – използване на етилов алкохол в хода на производствения процес, което неминуемо включва и почистване/дезинфекция
  - Решение на Съда на ЕС по дело C-306/14
  - по адм. д. № 8682/2019 г., VIII о. – възстановяване на недължимо платен акциз поради незаконосъобразен отказ за издаване на удостоверение за освободен от акциз краен потребител /УОАКП/, отменен с влязло в сила решение;
  - по адм. д. № 5781/2018 г., I о. – действието по време на чл. 24б, ал. 8 ЗАДС.
  - по адм. д. № 14451/2019 г., VIII о.
  - адм. д. № 7066/2019 г., I о. – по спор за лихви върху недължимо платен акциз.
- Съдебна практика по чл. 24б ЗАДС – Отказ за издаване на Удостоверение за освободен от акциз краен потребител (УОАКП). Процесуален ред за защита по АПК.
  - адм. д. № 11979/2019 г., VIII о.
- Съдебна практика по чл. 24е ЗАДС – прекратяване действието на УОАКП по реда на АПК.
  - по адм. д. № 7650/2019 г., I о., докладчик председателят Мариника Чернева



*БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО*



## Глава девета

# Отговорност на държавата за вреди. Отговорност на държавата за вреди за нарушаване на правото на ЕС.

*Съдия Искра Александрова, ВАС*

Отговорност на държавата за вреди, причинени от  
незаконносъобразна административна дейност.  
Извъндоговорна отговорност на държавата за вреди от  
нарушение на норми от правото на ЕС

Искра Александрова, съдия във  
Върховния административен съд

## Правна рамка

- **чл. 7 от Конституцията на Република България** провъзгласява принципа за отговорност на държавата за вреди, причинени от незаконни актове или действия на нейни органи и длъжностни лица.
- **Закон за отговорността на държавата и общините за вреди в сила от 01.01.1989 г.** Приет при действието на чл. 56 от Конституцията на НРБ от 1971 г.
- **Административнопроцесуален кодекс, глава единадесета**
- **Закон за задълженията и договорите**
- **Специални закони:**
- **чл. 19 от Закона за Националната агенция за приходите;**
- **чл. 100, ал. 4 от Закона за държавния служител;**
- **и др.**

## Тълкувателни решения

- Тълкувателно решение № 3 от 22.04.2005 г. на ОСГК на ВКС по т. гр. д. № 3/2004 г.;
- Тълкувателно постановление № 2/19.05.2015 г. на ВАС и ВКС по т. д. № 2/2014 г.;
- Тълкувателно дело № 1 /15.03.2017 г. на ВАС по т. д. № 2 /2016 г.
- Тълкувателно решение № 2/27.06.2016 г. на ОСС на ВАС по т. д. № 2/15 г.

чл. 204.(1) Иск може да се предяви след отмяната на административния акт по съответния ред

1. Отмяната на акта по съответния ред е условие за допустимост на иска;
2. Съответния ред – оспорване на акта и отмяната му или от по-горестоящия административен орган, или от съда

чл. 204(2) Искът може да се предяви и заедно с оспорването на административния акт до приключване на първото заседание по делото. Всички недостатъци на исковата молба трябва да бъдат отстранени най-късно в същото заседание.

- **Налице е съединяване на контролно-отменително съдебно производство с исково производство, основано на връзката между тях.** Това съединяване може да се направи единствено по волята на жалбоподателя.
- **Двама ответника.** Органът, издал акта, е ответникът по жалбата, с която е направено оспорването му.
- **ЮЛ към структурата, на която принадлежи този орган, е ответникът по иска.**

### Правомощия на съда в хипотезата на чл. 204, ал. 2 АПК

1. Да разгледа едновременно оспорването и осъдителния иск, и да се произнесе по тях с едно решение;
2. Съдът може да отдели иска за обезщетение в друго производство и да спре производството до приключване на съдебното производство по оспорването – чл. 206 АПК

чл. 204.(3) Когато вредите са причинени от нищожен или оттеглен административен акт, незаконосъобразността на акта се установява от съда, пред който е предявен искът за обезщетение.

**Нищожен акт**

- Искът може да се предяви, когато административният акт не е бил предмет на самостоятелно оспорване, приключило с влязло в сила съдебно решение.
- решение № 65/5.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 14544/14 г.
  - Когато административният акт е бил оспорен по съдебен ред, но производството е прекратено с определение, исковото производство не е недопустимо.
- определение № 10249/4.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 9449/16 г.
  - когато искът е предявен при условията на чл. 204, ал. 3 АПК, предмет на производството е само исковата претенция, а нищожността на акта се преценява в мотивите на решението като елемент от фактическия състав на отговорността по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ.
- Р. № 8329/19.06.14 г. по адм. д. № 16486/13 г. на ВАС, р.№ 195/8.01.14 г. на ВАС по адм. д. № 6350/13 г.

• **Оттеглен административен акт:**

Административният акт може да се оттегли в случаите на чл. 91, ал. 1 АПК и на чл. 156 АПК

чл. 204.(4) Незаконосъобразността на действието или бездействието се установява от съда, пред който е предявен искът за обезщетението.

- Когато твърдените вреди произтичат от незаконосъобразно действие/бездействие на администрацията, не се изисква провеждането на предходно спрямо исковото съдебно производство, което да е предпоставка за разглеждането на иска по чл. 1 ЗОДОВ по същество. В тези случаи административният съд установява в мотивите на съдебния акт незаконосъобразността на действието/бездействието и в зависимост от направената преценка, уважава или отхвърля иска (определение № 10501/10.08.2018 г. на ВАС по адм. д. № 5689/18 г.).
- В този случай не се поставя като условие за допустимостта на иска предявяване на самостоятелно искане за установяване незаконосъобразността на действията на администрацията. Наличието или не на твърдените незаконосъобразни действия, респективно бездействия, е въпрос по съществува на спора, а не по допустимостта на иска.
- Когато са водени отделни производства по чл. 250 или чл. 256 АПК, и се е стигнало до осъдително решение, последното е доказателство за наличието на първата предпоставка – незаконосъобразна административна дейност от фактическия състав на чл. 1 ЗОДОВ, ако лицето, което е претърпяло вреди за периода преди съдебното решение по тези производства, е предявило такъв иск за обезвреда.

- искове, касаещи незаконосъобразни действия или бездействия на органа на НАП, които вече са разглеждани в съдебната практика:
  - искане на орган по приходите за налагане на обезпечителни мерки във връзка с ревизионно производство;
  - бездействие на длъжностно лице от НАП за точно изпълнение на възложените му задължения за извършване на проверка и удостоверяване на икономическата ангажираност на ищеца (има ли, няма ли регистрирани фирми);
  - изпращане на уведомление от длъжностно лице на НАП до съответната прокуратура по чл. 205 НПК във връзка с констатации, направени в хода на ревизионно производство – р. № 8014/29.05.19 г. на ВАС по адм. д. № 12102/17 г., в което се приема, че не е налице извършване на незаконно действие на длъжностно лице от състава на НАП, тъй като изпращането на уведомление съответства и на предвижданията на чл. 34, ал. 2 ДОПК;

- изпращане на писмо от орган на НАП до служба „Български документи за самоличност“ при МВР за налагане на ПАМ по чл. 75, т. 5 ЗБДС – решение № 8764/03.07.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8757/19, в което съдът приема, че действието е законосъобразно, тъй като е съответно на чл. 145, ал. 8, т. 2, б. „а“ от ДПК(отм.)

чл. 205.(1) Искът за обезщетение се предявява срещу юридическото лице, представлявано от органа, от чийто незаконосъобразен акт, действие или бездействие са причинени вредите.

1. Ответникът трябва да е правосубектен
2. Липсата на правосубектност води до недопустимост на иска, съответно на производството.
  - ТД на НАП не може да е ответник по иск, тъй като не разполага с правосубектност. Те са териториални подразделения на НАП (р. № 7006/11.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9734/14 г.; определение № 373/10.01.2018 г. на ВАС по адм. д. № 13182/17 г.; р. № 491/13.01.2020 на ВАС по адм. д. № 3646/19)
3. Съдебна практика относно последиците от предявяване на иска срещу неправосубектен ответник:
  - в случая на постановено решение по иска, касационната инстанция обезсилва решението и прекратява производството; в случай на прекратяване на производството по иска, потвърждаване на определението, с което първоинстанционният съд е прекратил производството;
  - Съображения на съда: съдът е длъжен служебно да следи за процесуалната легитимация на страните, при все това обаче, съдът няма задължение да напътства ищеца и да му указва срещу кого да насочи иска и кого да посочи като ответник

- отмяна на определението за прекратяване на производството и връщане на делото на административния съд за оказване на процесуално съдействие на страните с даване на указание за посочване на надлежния ответник, според правилата на чл. 205 АПК.
- Съображенията са, че материалноправната легитимация по иска за вреди от незаконосъобразна административна дейност е на държавата, а не на юридическото лице – ответник в процеса, който е процесуален субституент на държавата.

### чл. 205, ал. 2 АПК (нова разпоредба)

- Когато посоченият в исковата молба ответник не отговаря на изискванията на ал. 1, съдът указва на ищеца срещу кого следва да насочи иска, като му дава възможност в 7-дневен срок от съобщението да отстрани нередовността или да заяви дали поддържа иска срещу първоначално посочения ответник. Ако в този срок ищецът не изпълни указанията, исковата молба заедно с приложенията се връща. Разпоредването за връщане може да се обжалва с частна жалба.

### **Следва ли съдът да дава указания относно това кой е материалноправно легитимираният ответник?**

- Принципът е, че предметът на спора се индивидуализира от ищеца в т.ч. и с кого се спори, кой е ответникът.
- ТР № 1/2013 г. на ВКС по т. д. № 1/13 на ОСГТК, в т. 5 от диспозитива на което е прието:
- „Когато касационната инстанция констатира, че исковата молба е нередовна поради противоречие между обстоятелствената част, в която се излагат твърдения, сочещи на правен интерес да се търси защита срещу определено лице, и петитума, насочен срещу друго лице, въззивното решение е недопустимо и подлежи на обезсилване, като делото следва да се върне за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд...”
- Решение на ЕСПЧ от 6.10.16 г. по делото „Чакалова-Илиева срещу България” е във връзка с надлежния ответник
- ЕСПЧ приема, че в случая, жалбоподателката не е могла да получи ефективен достъп до съд и съдебно разглеждане на второто ѝ уволнение не по нейна вина и е преценено като нарушение на чл. 6 §1 ЕКПЧ

### **Разглеждане на исковете по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ**

1. Двуйнстанционност на производството:
  - административен съд – първа съдебна инстанция;
  - Върховен административен съд – касационна инстанция.
2. Кой е компетентният административен съд – изборна местна подсъдност, предоставена на ищеца – чл. 7, ал. 1 ЗОДОВ
  - мястото на увреждането или
  - настоящ адрес или седалище на увредения



## чл. 7, ал. 2 ЗОДОВ – нова разпоредба

1. Когато ответник по иска е съдът, пред който той е предявен,
2. сезираният съд изпраща делото на най-близкия по степен съд.

## Искова молба

- чл. 204, ал. 5 АПК (нова разпоредба) съдържа препращаща разпоредба, която казва, че за изискванията към съдържанието на исковата молба и приложенията към нея се прилагат правилата на ГПК

## **Държавна такса по иска**

1. Съгласно чл. 9а, ал. 1 ЗОДОВ, таксата е проста, а размерът ѝ е съобразно Тарифата за държавните такси, които се събират от съдилищата по ГПК
2. Разноски по делата, както и разноски по изпълнението не се внасят предварително – чл. 9а, ал. 2 ЗОДОВ във вр. с чл. 10, ал. 2 и ал. 3 ЗОДОВ
  - Съществено процесуално нарушение, допуснато от съда, е заличаване на допуснатата експертиза поради невнасяне на депозит за вещо лице от ищеца, в някои случаи – р. № 8061 от 14.06.18 г. на ВАС по адм. д. № 4388/2017 г.

## **Участието на прокурор в делата по чл. 1 ЗОДОВ е задължително – чл. 10, ал. 1 ЗОДОВ**

- Неучастието на прокурора в производството е преценявано като допуснато от съда съществено процесуално нарушение.
  - р. № 8851/03.07.2009 г. на ВАС по адм. д. № 15396/2008 г.;
  - р. № 9992/23.07.2009 г. на ВАС по адм. д. № 15617/2008 г.;
  - р. № 7779/27.06.16 г. на ВАС по адм. д. № 7793/15 г.

**Хипотези, в които може да се стигне до  
връщане на исковата молба и прекратяване  
на производството по делото**

1. Неотстранени недостатъци по исковата молба, въпреки дадените указания за това от съда;
2. Недопустимост на иска:
  - а. проблем в процесуалната легитимация на страните;
  - б. актът, от който се твърди, че са настъпили вредите, не е отменен;
  - в. в хипотезите на чл. 207, ал. 1 и ал. 2 АПК;
  - г. налице е хипотезата на чл. 8, ал. 3 ЗОДОВ, предвиждаща, че когато закон или указ е предвидил специален начин на обезщетение, ЗОДОВ не се прилага – противоречива практика по приложението на тази разпоредба – някои съдебни състави приемат, че това е въпрос по допустимост на иска, а други, че този въпрос касае основателността му.

**Материалноправни предпоставки за възникване на  
отговорността по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ**

1. Наличието на незаконосъобразна административна дейност – незаконосъобразни актове, действия или бездействия на административни органи при и по повод изпълнение на административна дейност;
2. вреда за ищеца;
3. причинна връзка между незаконосъобразната административна дейност и вредата.

## Незаконосъобразна административна дейност и субекти на отговорността

- Тя е налице тогава, когато административните органи не изпълняват или незаконосъобразно изпълняват служебните си задължения, в резултат на което издават недействителни актове – нищожни или унищожяеми, извършват незаконни действия или бездействат незаконно.
- В мотивите на Тълкувателно постановление № 2/19.05.15 г. на ВАС и ВКС по т. д. № 2/2014 г., по т. 1, се прие, че „За квалификацията на иска като такъв по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ определяща е не правната природа на отменения акт, а основният характер на дейността на органа, негов издател.“
- В практиката се употребява и термина – „административен деликт“
  - р. № 1950/9.02.12 г. на ВАС по адм. д. № 1290/11;
  - р. № 8048/8.06.11 г. на ВАС по адм. д. № 3256/11;
  - р. № 7801/29.06.15 на ВАС по адм. д. № 12583/14 г.

- Държавата отговаря вместо длъжностните лица, а не наред с тях – чл. 7, ал. 1 ЗОДОВ
- Държавата може да предяви регресен иск срещу виновните длъжностни лица – чл. 9 ЗОДОВ
- Отговорността е безвиновна, обективна и независима от вината на длъжностните лица, извършили конкретните незаконосъобразни действия или бездействия, или издали незаконосъобразния акт – чл. 4, ал. 1 ЗОДОВ
- Пасивно процесуалноправно легитимирани субекти на отговорността – чл. 205, ал. 1 АПК, юридическото лице, представлявано от органа, от чийто незаконосъобразен акт, действие или бездействие са причинени вредите.

## ВРЕДА

### чл. 4 ал. 1 ЗОДОВ

#### 1. Имуществени:

А) загуба;

Б) пропуснатата полза.

- За тях правото на обезщетение се наследява – чл. 6 ЗОДОВ

#### 2. Неимуществени

- Правото на обезщетение се наследява само ако е било упражнено пред съд приживе от наследодателя – чл. 6 ЗОДОВ

## Имуществена вреда

- **Загуба** – вид имуществена вреда, изразяваща се в намаляване на имотното състояние в резултат на противоправното поведение. Реални ефективни вреди, изразяващи се в намаляване на актива на имуществото. Размерът на претърпяната загуба се формира от разликата между имущественото състояние на лицето, ако поведението на органа бе законосъобразно и от имущественото състояние на лицето при неправоправното поведение на органа – решение № 8739/02.07.20 г. на ВАС по адм. д. № 8900/19 г.

## Имуществена вреда

- **Пропуснатата полза** – неосъществено увеличаване на имуществото на засегнатото лице. Пропуснатата полза трябва да е реална, а не хипотетична вреда. Трябва да е доказана възможността за сигурно увеличаване на имуществото и не може да почива на логическо предположение.
- Решение № 5181/29.04.20 г. на ВАС по адм. д. № 7534/19 г.

## Неимуществени вреди

- Няма легално определение.
- Това са емоционални преживявания, свързани с претърпени физически и психически болки, страдания, неудобства. Подлежат на доказване. Обезщетението за тях се преценява по справедливост, при съобразяване на чл. 52 ЗЗД.
- С р. № 2621/19.02.20 г. на ВАС по адм. д. № 10255/18 г., съдът е оставил в сила решение на административен съд, в което е прието, че в резултат на незаконосъобразен АПВ, с който е отказано да бъде зачетено заявеното от ищеца право, ищецът е имал негативни психически изживявания, сприхавост, нисък праг на толерантност, прояви на гняв, униние.

## Неимуществени вреди

- Не всяко неприятно изживяване следва да се идентифицира с неимуществена вреда;
- Трябва да е достигнат праг на значимост на преживяванията;
- Р. № 526/14.01.20 г. на ВАС по адм. д. № 2782/18 г.
- „Неприемливо е каквото и да е неприятно изживяване, причинено от незаконосъобразна административна дейност, да подлежи на обезщетяване.“

## Неимуществени вреди

- ЮЛ не би могло да понесе неимуществени вреди, тъй като няма психически преживявания – решение № 16962/11.12.19 г. на ВАС по адм. д. № 6826/18 г.
- Дружеството не търпи неимуществени вреди, поради което не му се следва обезщетение за такива. Всичките права на търговците са имуществени, вкл. и тези, свързани с маркетинговия имидж, търговски марки и др. Вредите, които търговецът търпи, се отразяват в имуществената му сфера, състояща се от права и задължения с имуществен еквивалент. Юридическите лица формират воля чрез органите си, нямат психика, физическа сетивност и здраве, и не могат да търпят морални вреди.
- решение № 6382/15.05.18 г. на ВАС по адм. д. № 3691/17 г.

## Причинна връзка

- Причинната връзка не се предполага, тя трябва да се докаже.
- За да е налице причинна връзка, увреждането следва да произтича пряко и непосредствено от незаконосъобразния акт, действие или бездействие. Връзката между тях трябва да е в съотношение на причина и следствие.
- Тя е пряка, когато следва закономерно от неизпълнението на определени задължения
- И е непосредствена, когато противоправният резултат директно предпоставя вредата, без намесата на други фактори на въздействие
- Р. № 7165/14.06.16 г. на ВАС по адм. д. № 9485/15 г.;
- Р. № 14105/21.12.16 г. на ВАС по адм. д. № 12352/15 г.

## Освобождаване от отговорност чл. 5 ЗОДОВ

- Обезщетение не се дължи, ако вредата е причинена по изключителна вина на пострадалия – ал. 1
- Ако е налице съпричиняване, обезщетението се намалява – ал. 2



## Давностен срок за предявяването на иска

- В ЗОДОВ няма изрична разпоредба, но е налице препращаща разпоредба в § 1от ЗР, която препраща за неуредените въпроси към гражданските и трудовите закони.
- Приложима разпоредба по силата на това препращане е чл. 110 ЗЗД, предвиждаща 5 години.
- По отношение на началния момент на давностния срок за предявяване на иска се прилага правилото, предвидено в т. 4 от ТР № 3 от 22.04.2005 г. по т. гр. д. № 3/2004 г. на ОСГК на ВКС, което е задължително за органите на съдебната власт съобразно чл. 130, ал. 2 от Закона за съдебната власт. Според приетото в посоченото ТР, давностният срок започва да тече от:
  - момента на влизане в сила на решението, с което се отменя незаконосъобразния акт;
  - ако вредите са от нищожен акт – от момента на неговото издаване;
  - при незаконни действия или бездействия – от момента на преустановяването им.

## Давностен срок за предявяване на иска

- давността не може да се приложи служебно от съда;
- трябва да е налице възражение за изтекла давност от ответника;
- съдът обсъжда възражението на ответника за изтекла давност, след като прецени налице ли е или не право на обезщетение за вреди – р. № 27/3.02.2009 г. на ВКС по гр. д. № 5585/07 г.; р. № 10784/10.09.18 г. на ВАС по адм. д. № 11132/17 г.

## Лихви върху присъденото обезщетение, начален момент

- Тълкувателно решение № 3 от 22.04.2005 г. на ВКС по т. гр. д. № 3/2004 г., ОСГК, т. 4, определя началния момент на забавата и съответно на дължимостта на законната лихва върху обезщетението по начина, определен за погасителната давност за предявяване на иска.

## Отговорност за разноски

1. Отговорност за разноските по производството – чл. 10, ал. 2 и ал. 3 ЗОДОВ;
2. Отговорност за адвокатското, съответно юрисконсултското възнаграждение – противоречива практика, станала повод за образуване на тълкувателно дело № 1/2019 г. на ВАС и ВКС, приключило с определение № 2/20.04.2021 г.
  - Новата разпоредба на чл. 10, ал. 4 ЗОДОВ, действаща занапред, станала повод за отклоняване на искането на главния прокурор на РБългария, по повод на което е образувано горепосоченото тълкувателно дело.
  - За заварените висящи съдебни производства, в мотивите на определението по тълкувателното дело се посочи, че разрешението, дадено с новата разпоредба, следва да се приложи и към заварените висящи производства с оглед вече ясната воля на законодателя и за да се избегне занапред различно третиране на сходни положения, различаващи се единствено по време.

## Трета част

- **Съдебна практика по иски за обезщетяване на вреди от незаконосъобразна административна дейност на органи на НАП и митническите органи**

Обезщетяване на вреди от разноси за адвокатска защита при обжалване на НП

1. Противоречива съдебна практика;
2. Тълкувателно решение № 1/17 г. на ОСС на ВАС по т. д. № 2/16 г.;
3. Изменение на чл. 63 ЗАНН

## Разноски за адвокатска защита, направени при обжалване по административен ред

- **Изцяло отменен ревизионен акт от директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“**
- **Съображения на съда за допустимост на иска:**
  - директорът на дирекция „ОДОП“ е административен орган, извършващ административна дейност във фазата на административното обжалване;
  - в глава осемнадесета на ДОПК „Обжалване на ревизионния акт по административен ред“ няма норма, която да урежда въпроса с разпределението на разноските, направени от страните;
  - в АПК, към който препраща §2 от ДР на ДОПК, въпросът с разноските в административното производство също не е уреден, поради което е налице празнота в закона по този въпрос;
  - единствената възможност на спечелилата страна при обжалването по административен ред е да претендира обезщетение за претърпени вреди от направените разноски по реда на чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ, към който препраща чл. 19, ал. 1 от Закона за НАП

## Разноски за адвокатска защита, направени при обжалване по административен ред

- **Съображения на съда по материалноправните предпоставки за уважаване на иска:**
  - наличието на незаконосъобразен акт, отменен от горестоящия орган;
  - наличието на вреда, изразяваща се в платеното адвокатско възнаграждение във връзка с оспорването на акта;
  - макар и да липсва нормативно задължение за процесуално представителство, адвокатската защита при атакуване законосъобразността на административния акт се явява нормален и присъщ разход за обезпечаване на успешния изход на спора. Вредата е пряка, тъй като е обусловена последица от вредоносния резултат, явява се следствие от увреждането, а е непосредствена поради настъпването ѝ по време и място, следващо противоправния резултат и е обусловено свързана с него.

## Разноски за адвокатска защита, направени при обжалване по административен ред

- **Съдебна практика:**

- решение № 14299/21.11.2018 г. на ВАС по адм. д. № 4329/2018 г.;
- решение № 4398/25.03.2019 г. на ВАС по адм. д. № 13821/18 г.;
- решение № 6241/24.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 11361/17 г.;
- решение № 13179/07.10.2019 г. на ВАС по адм. д. № 3060/19 г.;
- решение № 14133/22.10.2019 г. на ВАС по адм. д. № 1563/19 г.;
- решение № 15363/13.11.2019 г. на ВАС по адм. д. № 2932/19 г.;
- решение № 17527/19.12.2019 г. на ВАС по адм. д. № 273/19 г.

## Разноски за адвокатска защита, направени при обжалване по административен ред

**Други въпроси, поставени в съдебната практика по тези дела:**

- **Начисленият и платен от клиента ДДС върху уговорения и платен размер на адвокатското възнаграждение вреда ли е за платеща или не? Налице е противоречива практика:**
  - ***първата група съображения, според които начисленият ДДС върху размера на адвокатското възнаграждение не следва да се присъжда като обезщетение:***
    - Начисленият ДДС е задължение към Държавата по ЗДДС;
    - регистрирането по ЗДДС лице разполага с възможност да го приспадне
- Решение № 11013/15.07.2019 г. на ВАС по адм. д. № 15098/18 г.

## Разноски за адвокатска защита, направени при обжалване по административен ред

- **Втората група съображения:**
  - клиентът е платил на адвоката възнаграждение, в което е включен и ДДС;
  - ползването на данъчен кредит е извършено в правоотношение, установено между държавата и дружеството-платец;
  - възстановяването на данъчния кредит не е елемент от правоотношението за търсене на извъндоговорна отговорност, и поради това не се обхваща от преценката на съда по повдигнатия правен спор;
  - намаляването на размера на обезщетението за вреди по съображения, че ищецът е спестил разход по друго правоотношение с държавата, би представлявало случай на правоприлагане в противоречие със закона;
  - ако данъчната администрация счита, че ищецът е получил без основание данъчен кредит, тя би могла да направи съответната корекция в рамките на правоотношението по облагане с данък върху добавената стойност.
- Решение № 10780/10.07.2019 г. на ВАС по адм. д. № 14629/17 г.

## Разноски за адвокатска защита, направени при обжалване по административен ред

- **Когато при обжалването по административен ред спорът не е решен по същество, а преписката е върната на административния орган за произнасяне?**
  - искано е възстановяване на недължимо платени суми за данък върху превозно средство, по което искане органът е следвало да се произнесе с Акт за прихващане и възстановяване.
  - Съдът е казал, че ако съществува субективното материално право на възстановяване, то тогава би била налице причинно-следствена връзка между незаконосъобразния отказ на администрацията и направените разноски по оспорването му.
- решение № 6538/02.06.2020 г. на ВАС, постановено по адм. д. № 12435/19 г.

Иск за обезщетяване на вреди от пропуснати ползи, изразяващи се в законната лихва върху предоставена като обезпечение парична сума

• **Фактическа обстановка:**

- фактически действия на органите по приходите по обезпечаване на доказателства, изразяващи се в задържане на стоки;
- дадено парично обезпечение от засегнатото лице по реда на чл. 121а, ал. 3 ДОПК;
- отмяна като незаконосъобразни на действията по обезпечаване на доказателства;
- несвоевременно връщане на сумата, дадена като обезпечение.

Иск за обезщетяване на вреди от пропуснати ползи, изразяващи се в законната лихва върху предоставена като обезпечение парична сума

- - задължението за връщане на дадената като обезпечение сума произтича от чл. 129, ал. 6 ДОПК и внеслото я лице не е било длъжно да подава искане за връщането ѝ;
  - - поради наложеното обезпечение и забавеното връщане, дружеството е пропуснало да реализира ползи в размер на законната лихва за периода;
  - - причинната връзка е налице, тъй като ако не е било предприето незаконосъобразното действие от органа, ищецът не би се лишил от правото да ползва собствените си парични средства през исковия период.
  - - в първоинстанционното производство не е изяснено дали възстановяването на сумата е станало с лихвата или не, тъй като не е представен актът на административния орган за възстановяване на сумата;
  - - пропуснатата полза представлява неосъществено увеличаване на имуществото, сигурна облага, която не е хипотетична, а подлежи на доказване.
- **Съдебни решения:**

Иск за обезщетяване на вреди от пропуснати ползи, изразяващи се в законната лихва върху предоставена като обезпечение парична сума

- решение № 9530/20.06.2019 на ВАС по адм. д. № 9323/19 г.;
- решение № 15234/12.11.2019 г. на ВАС по адм. д. № 8592/18 г.;
- решение № 707/16.01.2020 г. на ВАС по адм. д. № 9148/18 г.
- решение № 6998/10.05.2019 г. на ВАС по адм. д. № 8393/18 г.;
- решение № 4048/13.04.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8677/18

Решение № 5181/29.04.2020 г. на ВАС  
по адм. д. № 7534/19 г.

- **искова претенция:**
  - претендира се обезщетяване на вреди от такси за издаване и обслужване на банкова гаранция, както и лихва върху блокираната сума от влизане в сила на банковата гаранция до освобождаването ѝ.
- **съображения на съда:**
  - Законодателят е дал възможност за избор при обезпечаване на вземането – пари или безусловна и неотменяема банкова гаранция;
  - Ищецът и банката са се съгласили да се учреди залог на парични средства, като залогодателят се е съгласил да не залага или прехвърля на трети лица паричните средства, предмет на залога, за срока на договора;
  - Сумата, предмет на залога, практически не е преминала в патримониума на трето лице, а е била по сметка на дружеството към датата на сключване на договора и не са представени доказателства тези банкови сметки да са придобили по-специален режим и да са притежавали друг режим на олихвяване, различен от предходното правно положение на заложените суми. Единствената правна промяна е относно режима на разпореждане с тях;
  - Не са ангажирани доказателства, че през исковия период ищецът е имал необходимост от тези суми и е претърпял пропуснатата полза. Пропуснатата полза трябва да се докаже.



Искове за обезщетяване на вреди от  
незаконосъобразни РА, във връзка с които са  
наложени предварителни обезпечителни мерки

- **Искова претенция в общия случай:**

- претендира се обезщетяване на вреда от пропуснатата полза – нереализирана законна лихва върху запорирана сума по сметка за периода от налагането на запора до вдигането му

Искове за обезщетяване на вреди от наложени  
предварителни обезпечителни мерки

- **Фактическа обстановка в общия случай:**

- възложена ревизия;
- наложени предварителни обезпечителни мерки от публичен изпълнител на осн. чл. 121, ал. 1 ДОПК, по искане на ревизиращ орган;
- издаден РА, с който са установени публични задължения;
- с решение на директора на дирекция „ОДОП“ РА е обявен за нищожен;
- с последващо (след решението на директора на дирекция ОДОП, прогласяващо нищожността на РА) постановление публичният изпълнител отменя всички наложени запори

## Искове за обезщетяване на вреди от наложени предварителни обезпечителни мерки

- **съображения на съда:**
  - твърдените от ищеца вреди не са пряка и непосредствена последица от РА, а от наложената предварителна обезпечителна мярка;
  - ревизионният акт е последващо издаден и сам по себе си не води до невъзможност за ищеца да разполага с паричните си средства;
  - макар и обявен за нищожен, РА не е предпоставка за ангажиране отговорността по чл. 1 ЗОДОВ на НАП във връзка с наложеното обезпечение;
  - съгласно чл. 121, ал. 2 ДОПК, предварителните обезпечителни мерки се налагат по реда на чл. 195 с постановление на публичния изпълнител и се обжалват по реда на чл. 197 ДОПК;
  - мерките не са били обжалвани и актовете, с които са наложени, не са били отменени;
  - основанието за обезщетяване е незаконна административна дейност, каквато в случая не е била установена по предвидения в закона ред;
  - законността на мерките не се контролира с обжалването на крайния административен акт, а те подлежат на самостоятелно обжалване и само ако бъдат отменени, може да се търси отговорност от юридическото лице, чийто орган е причинил вредите при извършването на административна дейност в противоречие с нормативните изисквания.
- **Решения в този смисъл:**
  - решение № 681/17.01.2018 г. на ВАС по адм. д. № 2634/17 г.;
  - решение № 14842/03.12.2018 г. на ВАС по адм. д. № 7991/17 г.

## Искове за обезщетяване на вреди от наложени предварителни обезпечителни мерки

- По спорния въпрос от предходния слайд си позволявам да споделя следните мои разсъждения: Считаю, че когато се претендира обезщетение за вреди от наложено предварително обезпечение без постановлението за налагането му да е обжалвано, респективно отменено, но след това РА е прогласен за нищожен, следва да се държи сметка защо РА е прогласен за нищожен. В случай, че порокът се състои в липсата на компетентност на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, то този порок води до нищожност и на РА (виж решение № 2019/23.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2258/2015). Тъй като общото между постановлението за налагане на предварителни обезпечителни мерки (ПНПОМ) и РА е необходимостта от наличието на редовно висящо ревизионно производство, то според мен в посочената хипотеза, дори да не е обжалвано и отменено по съдебен ред, ПНПОМ би било нищожно, която нищожност съдът, сезиран с иска по чл. 1 ЗОДОВ, би могъл да констатира.

Решение № 9153/30.07.2015 г. на ВАС по  
адм. д. № 11649/14 г.

- **искова претенция:**

- Заплащане на обезщетение за неимуществени вреди, представляващо ледова равностойност на погинала стока, върху която е наложен запор, причинени от действия и бездействия на публичен изпълнител, както и на органите на приходите, които не са предприели необходимото за опазването ѝ.

Решение № 9153/30.07.2015 г. на ВАС по  
адм. д. № 11649/14 г.

- **Фактическа обстановка:**

- започнало ревизионно производство.
- наложени предварителни обезпечителни мерки – запор върху стока в оборот;
- стоката е предадена за пазене на едноличния собственик на ревизираното дружество;
- постановлението за налагане на обезпечителните мерки не е обжалвано и е влязло в сила;
- поискана е отмяна на постановлението от трето лице, което е твърдяло, че е собственик на стоката;
- постановлението е отменено от съда с мотива, че стоката е собственост на жалбоподателя;
- след това с постановление на публичен изпълнител запорът е вдигнат;
- установено е, че част от стоката е изчезнала;

Решение № 9153/30.07.2015 г. на ВАС по  
адм. д. № 11649/14 г.

• **Съображения на съда:**

- постановлението, с което е наложена обезпечителната мярка, не е обжалвано от ревизираното лице, а публичният изпълнител не е имал данни, че стоката не е на ревизираното лице;
- запорът на стоката, както и отказът на публичния изпълнител да го отмени, нямат отношение към вредата;
- действията на публичния изпълнител са били съответни на чл. 207 ДОПК

Решение № 5914/21.05.2020 г. на ВАС по  
адм. д. № 3110/19 г.

- Наред с други, е предявен и иск за заплащане на обезщетение за пропуснати ползи от изтекли лихви върху запорирано месечно трудово възнаграждение, което е станало с постановление на публичен изпълнител **след** издаден РА, с който за ревизираното лице са установени задължения.
- Установено е от съда, сезиран с иска за обезвреда:
  - РА е отменен;
  - с постановление на публичния изпълнител е отменен и запорът
  - първоинстанционният съд е отхвърлил иска, изтъквайки, че постановлението не е било обжалвано и е влязло в сила;
  - ВАС е казал „Независимо от това обаче административният съд е следвало да отчете, че макар да се оспорват отделно, обезпечителните мерки се налагат по повод ревизионно производство за установяване на публични задължения, което обуславя връзката между евентуално възникналите вреди и отменения ревизионен акт.“

Недопустимост на производството по чл. 1 ЗОДОВ във връзка с недължимо или неправилно събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване от НАП

- определение № 1798/18.02.2015 г. на ВАС по адм. д. № 1810/15 г.;
- решение № 11312/26.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 10438/15 г.;
- решение № 636/15.01.2020 г. на ВАС по адм. д. № 2931/18 г.;

Искове за обезщетяване на вреди  
от актове, действия или  
бездействия на митническите  
органи

## Ответник по исковете

- **Пасивно легитимиран ответник по тези искове** е Агенция „Митници“ – чл. 7, ал. 1 ЗМ
- „Нормите на чл. 203 и сл. АПК правят изрично разграничение между административната процесуална правосубектност и гражданско-правната процесуална правосубектност в исковото производство по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ.“
- Р. № 4982/21.04.2017 г. на ВАС по адм. д. № 494/16 г.

## Разглеждани случаи в съдебната практика

- Претендиране на обезщетение за вреди от **отнемане на лиценз за управление на данъчен склад за производство и складиране на акцизни стоки**
- решение № 4894/02.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 12245/17 г.;
- решение № 7433/03.04.2014 г. на ВАС по адм. д. № 14619/13 г.

- Решения за установяване на допълнително антидъмпингово мито и ДДС или само за допълнителни задължения за ДДС, във връзка с внос на стоки, и учредяване във връзка с това на митническо обезпечение във вид на парични депозити или банкови гаранции:

- р. № 7481/20.05.2019 г. на ВАС по адм. д. № 14245/18;
- р. № 4859/24.04.20 г. на ВАС по адм. д. № 13129/18 г.;
- р. № 2401.20 г. на ВАС по адм. д. № 2928/18 г.

Претендирани обезщетения във връзка с вреди, причинени от иззети или отнети стоки от митническите органи

- Съдебна практика на ВАС:
  - решение № 14743/04.12.2017 г. по адм. д. № 6261/2016 г.; решение № 9640/15.07.2020 г. по адм. д. № 12243/2018 г.
- Практика на ЕСПЧ по жалби срещу България:
  - решение от 4.03.2014 г. на ЕСПЧ по делото „Микроинтелект“ ООД; решение от 7.12.2017 г. на ЕСПЧ по делото Атанасов срещу България

## Четвърта част

- Извъндоговорна отговорност на държавата за вреди, причинени от нарушение на правото на Европейския съюз

Отговорност на държавата за вреди, причинени на физически и юридически лица от нарушаване от нейните органи и длъжностни лица на разпоредби от правото на Европейския съюз

- ЗОДОВ вече регламентира реда за разглеждане на иски, чрез които може да се реализира тази отговорност – чл. 2в ЗОДОВ
- Освен реда, в разпоредбата на чл. 2в, в своята ал. 1 ЗОДОВ съдържа и материалноправните предпоставки за възникване на отговорността:
  - достатъчно съществено нарушение на правото на Европейския съюз;
  - вреда;
  - причинна връзка между тях.



## Ред за разглеждане на исковете

- **По реда на АПК:**
  - за вреди по чл. 1, ал. 1 ЗОДОВ,
  - за вреди от правораздавателна дейност на административните съдилища и Върховния административен съд;
  - когато искът е предявен срещу няколко ответника, ако страна по делото е АС, ВАС или ЮЛ за вреди, причинени при или по повод административна дейност
- определение № 2417/14.02.20 г. на ВАС по адм. д. №1338/20 г.

Принципни положения относно реализирането на извъндоговорната отговорност на държава членка за вреди, причинени на частноправен субект от извършени от органите ѝ нарушения на правото на ЕС, изведени в практиката на СЕС

- Принципът за отговорността на държавата за вреди, причинени на частноправните субекти вследствие на нарушения на правото на ЕС, за които държавата носи отговорност, е присъщ на системата на Договора.
- Държавата има задължение да поправи вредите, независимо кой от органите ѝ ги е причинил.
- Държавите членки имат процесуална автономия да изберат реда, по който да се реализира тази отговорност, при ограничението този ред да спазва едновременно **принципите на равностойност и принципа на ефективност**.
- Материалноправните предпоставки за възникване на тази отговорност са изведени в практиката на СЕС.

## Принципите на равностойност и на ефективност

- **Принцип на равностойност** – така както е изведен в практиката на СЕС, означава условията да са едни и същи. Тоест, обезщетението за вредите от нарушаване на правото на ЕС да могат да се претендират по същия ред, по какъвто се претендират и обезщетенията за вредите от нарушаване на националното ни право от публичните органи
- Решение от 19.09.2006 г. по дело i-21 Germany и Arcor, C-392/04 и C-422/04;
- Решение от 26.01.2010 г. по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL, C-118/08

## Принципите на равностойност и на ефективност

- **Принцип на ефективност** – националната правна уредба не трябва да прави прекалено трудно или невъзможно упражняването на правата, които произтичат от правния ред на Съюза

## Предпоставки за допустимост на иска

- При спазването на принципите за равностойност и ефективност, процесуалните предпоставки за предявяването на иска с пр. осн. чл. 4, пар. 3, ал. 2 ДЕС следва да са същите, каквито са те за предявяване на иска с пр. осн. чл. 1 ЗОДОВ

## Следва ли да се изисква предварителна отмяна на увреждащия акт

- **решение по делото Николай Кантарев, С-571/16:**
  - задължението за предварителна отмяна на административния акт, от който е настъпила вредата, само по себе си не противоречи на принципа на ефективност;
  - такова задължение може да затрудни прекомерно получаването на обезщетение за вредите, причинени от нарушение на правото на Съюза, ако на практика няма възможност за такава отмяна;
  - националната юрисдикция следва да провери доколко такава възможност реално съществува, дали не липсва практически или е силно ограничена.

Съдебна практика на ВАС по въпроса за предварителната отмяна на увреждащия акт

- Р. № 7120/27.05.13 г. по адм. д. № 8712/12;
- Р. № 7776/06.06.13 г. по адм. д. № 8814/12;
- Р. № 3592/13.03.14 г. по адм. д. № 10152/13 г.
- определение № 2417/14.02.2020 по адм. д. № 1338/20 г.

Материалноправните предпоставки за възникване на правото на обезщетение за частноправните субекти за вредата, която те са претърпели поради нарушаване от държавата членка на правото на Съюза, изведени в практиката на СЕС

- нарушената правна норма от правото на ЕС има за предмет предоставянето на права на частноправните субекти;
- нарушението да е достатъчно съществено;
- да съществува пряка причинно-следствена връзка между нарушението и претърпяната вреда.

## Основополагащи решения на СЕС

- Решението по делото Франкович и Бонифаци – C-60/90 и C 6-9/90 – нарушението на държавата членка е нетранспониране на директива за уеднаквяване на разпоредбите на държавите членки за защита на работниците при неплатежоспособност на работодателя;
- Решение по делото Brasserie du Pêcheur – C-46/93 – нарушение, допуснато от националния законодател
- Решение по дело Deutschland and Factortame – C-48/93
- Решение по делото Gerhard Koebler – C-224/01 – нарушение извършено на Върховен съд

### Нарушената правна норма от правото на ЕС да предоставя права на частноправните субекти

- може да е норма както от първичното право на ЕС, така и от вторичното право на ЕС;
- тази норма трябва да предоставя права на частноправните субекти;

## Естество на нарушенията на право на ЕС, разглеждани в практиката на СЕС

### **1. Нетранспониране на директива:**

- Делото Francovich и Bonifaci, C-6/90 C-9/90
- Делото Dillenkofer, C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94, C-190/94

### **2. Неточно транспониране на директива:**

- Делото British Telecommunications, C-392/93
- Делото Stockholm Lindopark, C-150/99
- Делото Fub, C-429/09

### **3. Нарушения на норма от правото на ЕС, извършено с актове на държавни органи:**

#### **- законодателен акт:**

- Делото Brasserie du pecheur и Factortame, C-46/93, C-48/93

#### **- индивидуален акт:**

- Делото Larys, C-118/00]
- Национална съдебна практика:
  - Р. № 7120/27.05.2013 г. на ВАС по адм. д. № 8712/12 г.;
  - Р. № 7776/06.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 8814/12 г.;
  - Р. № 3592/13.03.204г. на ВАС по адм. д. № 10152/13

#### **- бездействие на държавен орган:**

- Р. № 71 от 6.04.2020 г. на ВКС по гр. д. № 3804/2019 г.

#### **4. Твърдяно нарушение на норма от правото на ЕС, извършено от национален съд:**

- делото Kobler, C-224/01
- делото Traghetti del Mediterraneo, C-173/03
- делото Tomaso, C-168/15
- Решение № 17 от 5.03.2021 г. на ВКС по гр. д. № 1457/2020 г.

#### **Критерии за достатъчна същественост на нарушението, изведени в практиката на СЕС**

- Нетранспонирането на директива в срока за това се преценява като достатъчно съществено нарушение и поражда право на обезщетение, стига да са налице останалите предпоставки за това.
- При неправилно транспониране на директива от значение са границите на преценка, с които разполага държавата членка, както и степента на яснота и прецизност на нарушената норма.

- При неприлагане или неточно прилагане на правото на ЕС, критерият за същественост също включва яснотата на правната норма от общностния правен ред, както и наличието или не на съдебна практика, която я тълкува, но могат да бъдат взети предвид и други обстоятелства.

### **Достатъчно съществено нарушение, допуснато от съда**

- Отговорността на държавата за вреди, причинени от решение на съд, произнесъл се като последна инстанция, което нарушава правна норма на Съюза, би могла да се ангажира само в изключителния случай, когато от този съд е допуснато очевидно нарушение на приложимото право.
- **Кой съд – този, който разглежда делото като последна инстанция.**
  - Може ли да се счита за такъв съдът, чиито решения подлежат на обжалване, в случаите, когато подадена касационна жалба срещу подобно решение е оттеглена?
- решение по дело *Lucio Cesare Aquino*, C-3/16



- Може ли да се прецени като такъв съд, чието решение не е окончателно, но касационното обжалване на което не спира изпълнението му, както и са предвидени правни основания за допустимост на касационното обжалване?
- Решение по дело *Cartesio Oktato es Szolgaltato*, C-210/06

Елементите, изведени в практиката на СЕС, които могат да се съобразят при преценката – очевидно ли е нарушението, допуснато от съда

1. доколко приложимата норма от правото на ЕС може да се прецени като ясна и прецизна;
2. извинимият или неизвинимият характер на евентуална грешка при прилагане на правото;
3. изпълнено ли е или не задължението за отправяне на преюдициално запитване и др.

Нарушението на правото на Съюза е достатъчно съществено, когато е извършено при явно несъобразяване с практиката на Съда в съответната област

- Решение по делото Kobler, C-224/01]
- Решение по делото Fub, C- 429/09
- Решение по делото Milena Tomasova, C-168/15

## Преюдициално запитване

- Неотправянето на преюдициално запитване от съд, действащ като последна съдебна инстанция, когато е съществувало задължение за това, и неяснотата на приложимата общностна норма могат да обосноват наличието на достатъчно съществено нарушение.
- Решение по делото Joao Filipe Ferreira da Silva e Brito, C-160/14

## Погасителна давност при иска за ангажиране на извъндоговорната отговорност на държавата

- прилагат се националните правила в светлината на принципите на ефективност и равностойност;
- начален момент, от който започва да тече давностният срок;
- решение по дело *Danske Slagterier*, C-445/06

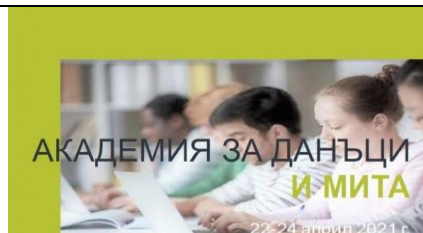
## Благодаря за вниманието!

- При подготовката на презентацията съм използвала цитираните в нея решения от национална съдебна практика и на СЕС, както и книгата „Извъндоговорната отговорност на ЕС и на държавите членки“, Станислав Костов, Сиби, 2017

Глава десета

## Информацията в данъчното право

*Проф. д-р Ганета Минкова*



# Информация, събирана за данъчни цели Information for Tax Purposes

МАЙ 2021 Г.

ГР. СОФИЯ

ПРОФ. Д-Р ГАНЕТА МИНКОВА

СУ „КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ“

Целта на изложението е да се проследи предоставянето на информация между компетентните органи на държавите членки на Европейския съюз

Изложението е съобразено с правната уредба към 31 май 2021 г.

---

## Съдържание

---

1. Правна уредба
2. Основни начини на обмен на информация
3. Неприложимост на обмена на информация
4. Данъци, за които се събира информация
5. Ограничения при предоставяне на информация
6. Компетентен орган
7. Звено за обмен на информация
8. Специални режими на обмен на информация
9. Предоставяне на информация от задължени лица

- 
10. Финансови институции
  11. Консултанти
  12. Данни, изпращани при автоматичен обмен на информация
  13. Данни, изпращани при обмен при поискване и при спонтанен обмен
  14. Проблеми при предоставянето на информация
  15. Административно-наказателни разпоредби
  16. Реализиране на административно-наказателната отговорност

# 1. Правна уредба

---

**Забележка:**

Вниманието ни е насочено към Директива 2011/16/ЕС и нейните изменения.

Доколкото се цитират други правни актове, това е само за да бъдат илюстрирани някои тези.

---

1.1. Директива 77/799/ЕИО /отменена/, чийто текстове бяха транспонирани в Раздели V и VI от глава 16 „Особени производства“ на ДОПК;

1.2. Директива 2011/16/ЕС, позната още като DAC 1, относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и отмяна на Директива 77/799/ЕИО, транспонира чрез изменението на Раздели V и VI от Глава 16 „Особени производства“ на ДОПК, в сила от 1 януари 2013 г.

1.3. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2014/107/ЕС от 9 декември 2014 за автоматичен обмен на финансова информация, позната още като DAC 2, транспонирана в новия Раздел IIIa от Глава 16 на ДОПК, в сила от 1 януари 2016 г.;

---

1.4. Директива 2011/16/ЕС е изменена с *Директива 2015/2376/ЕС* от 8 декември 2015, позната още като DAC 3, която въвежда правила от Action 5 of the BEPS Action Plan;

1.5. Директива 2011/16/ЕС е изменена с *Директива 2016/881/ЕС* от 25 май 2016 г., позната още като DAC 4, относно автоматичния обмен на отчети по държави, транспонирана в Раздел VI на Глава 16 от ДОПК, в сила от 4 август 2017 г.;

1.6. Директива 2011/16/ЕС е изменена с *Директива 2016/2258* от 6 декември 2016, позната още като DAC 5, която предвижда достъп на данъчните власти до информацията, събрана във връзка с прането на пари;

---

1.7. Директива 2011/16/ЕС е изменена с *Директива 2018/822* от 25 май 2018 г. относно задължителното оповестяване на информация за трансгранични данъчни схеми, позната още като DAC 6, транспонирана в новия Раздел VII на Глава 16 от ДОПК, в сила от 1 юли 2020 г.

1.8. Директива 2011/16/ЕС е изменена и във връзка с епидемиологичната обстановка, като е предвидено удължаване на срокове за предоставяне на информация.



## 2. Основни начини за обмен на информация

---

### *Автоматичен обмен на информация*

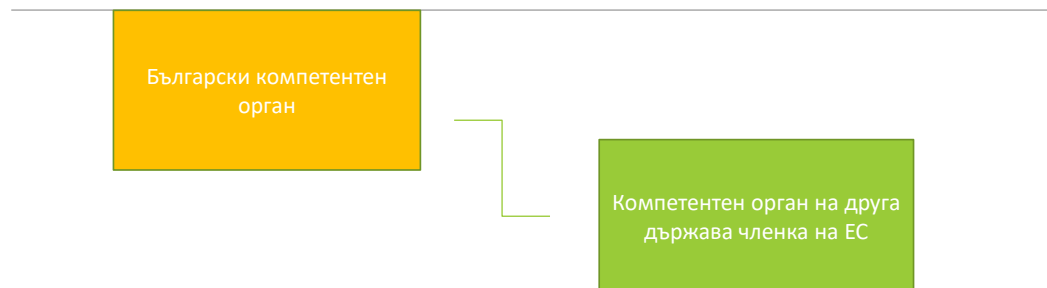
---

Автоматичният обмен на информация изисква предоставяне на информация на **предварително определен интервал от време**.

Такава е например информацията, обменяна между компетентните органи на държавите членки във връзка с отчетите по държави, предоставяни от многонационална група предприятия

## Спонтанен обмен на информация

Спонтанен обмен е налице, когато информацията се предоставя **по собствена инициатива на българската приходна администрация** на компетентните органи на други държави членки



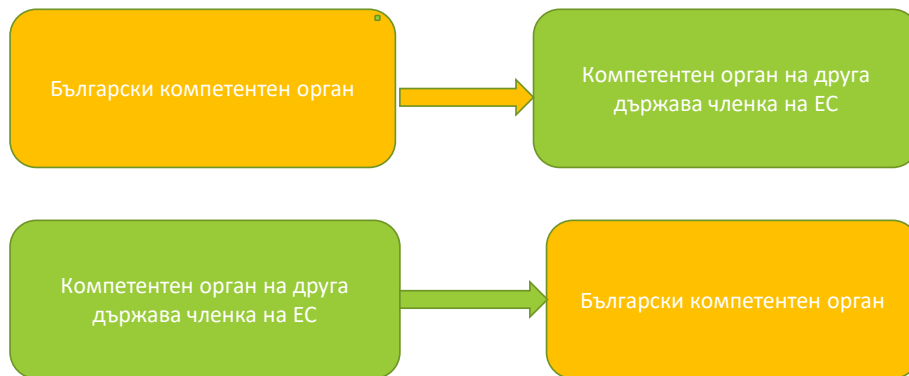
## Обмен на информация при поискване

Информация може да се предостави:

- от българската приходна администрация, когато е поискана от компетентните органи на други държави членки,

или

- българската приходна администрация може да поиска от компетентните органи на други държави членки да ѝ предоставят информация.



Обмен на информация при поискване

## 3. Неприложимост на обмена на информация

---

Директива 2011/16/ЕС на Съвета и чл. 143б, ал. 1 ДОПК  
изключват от обмена на информация следните задължения:

- данък върху добавената стойност, мита и акцизи;
- задължителни осигурителни вноски;
- такси за издаване на удостоверения и на други документи, издавани от държавни и местни органи;
- вземания с договорен характер, включително възнаграждения по договори за услуги от обществен интерес.

## 4. Данъци, за които се събира информация

---

*По принцип административно сътрудничество, и в частност обменът на информация, се осъществяват във връзка с **преките държавни и местни данъци**, установявани в държавите членки на Европейския съюз.*

---

У нас разграничението на данъците на държавни и местни е направено на **КОНСТИТУЦИОННО НИВО**.

---

**Чл. 84, ал. 3 от Конституцията на Република България**

---

Народното събрание установява данъците и определя размера на държавните данъци.

## Чл. 141, ал. 3 от Конституцията на Република България

---

Общинският съвет определя размера на местните данъци при условия, по ред и в границите, установени със закон.

## 5. Ограничения при предоставяне на информация

---

---

## Дори когато става дума за преки държавни и местни данъци,

*информация може да не се предостави*, когато:

- 
- има данни, че компетентният орган на другата държава членка не е изчерпал обичайните средства за получаване на исканата информация в собствената си държава;
  - информацията разкрива търговска, производствена или професионална тайна, или търговски процес или разкриването ѝ би противоречало на обществения ред;
  - разкриването или събирането ѝ противоречи на българското законодателство;
  - компетентният орган на другата държава членка не може да предостави при условия на взаимност подобна информация.



## 6. Компетентен орган

---

В Република България компетентен орган при обмена на информация в повечето случаи е *изпълнителният директор на Националната агенция по приходите или оправомощени от него длъжностни лица* /чл. 142б, ал. 1 и чл. 143в, ал. 1 от ДОПК/, т.е. налице е възможност за делегиране на компетентност.

При обмена на информация по реда на Раздел VI и VII *не е предвидено изпълнителният директор на НАП да делегира своята компетентност.*

---

Във връзка с прилагането на  
*международните договори, компетентен е  
министърът на финансите или  
упълномощено от него лице*

Съгласно чл. 143, ал. 1 ДОПК, Министърът на финансите или упълномощено от него лице може да обменя информация с други държави, необходима за прилагане на законодателството във връзка с данъчното облагане, съгласно сключените международни договори, по които Република България е страна.

Алинея втора на същия текст сочи и други случаи, при които министърът на финансите или упълномощено от него лице обменя информация.

---

## 7. Звено за обмен на информация

---

## Място на звеното в администрацията

---

*Оперативни функции по събиране и обработка на информация осъществява отделно звено.*

*Къде да се позиционира звеното: в системата на МФ или в системата на данъчната администрация?*

Възможни са и двата подхода. Законодателят у нас е предпочел звеното да бъде в Централното управление /ЦУ/ на НАП. То е отдел в дирекция „Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане“ /СИДДО/. Такъв подход е избран в повечето държави – напр. в Австралия, Гърция, Индия, Малта, Швейцария, Великобритания и др.

## Предимство на избрания подход:

---

Ситуирането на звеното в ЦУ на приходната администрация позволява то да е във връзка както с другите национални данъчни органи и да получава информация от тях, така и със съответните звена на други държави, от които също получава информация или на които предоставя такава. Това в най-голяма степен способства за изпълнение на неговите функции.

## Състав на звеното

---

Обикновено численият състав на звеното в различните държави варира от няколко до десетина служители, като има началник, а в някои държави и заместник-началници.

## Компетентности на звеното

---

*Звеното има компетентности в три насоки:*

- 1. Формиране на политики*
- 2. Осъществяване на комуникация със заинтересованите страни*
- 3. Събиране и обработка на информацията, която ще бъде предоставяна на администрациите на други държави членки*

## *Формиране на политики*

---

Звеното трябва да:

- участва в подготовката на проекти за нормативни актове /НА/ в тази област;
- разяснява приетите нормативни актове – например да съставя ръководства за прилагане на заинтересова;
- прави предложения за изменения и допълнения на заинтересова.

## *Осъществяване на комуникация*

---

Звеното трябва да:

- организира и се включва в организирани дискусии, които се провеждат между администрацията и различните заинтересовани страни – като например адвокати, брокери, нотариуси, съдебни изпълнители, – за които съществуват различни задължения за предоставяне на информация, както и академичната общност;
- отговаря на запитвания, отправяни от заинтересованите страни във връзка с прилагане на законодателството в тази област.

## 8. Специални режими на обмен на информация

---

Докато Раздели IV и V на Глава 16 от ДОПК могат да бъдат определени като съдържащи общи правила за обмен на информация за данъчни цели, Раздели IIIa, VI и VII от същата глава съдържат специални правила, приложими за следните случаи:

- 
1. Автоматичен обмен на финансова информация /Раздел IIIa от ДОПК, Директива 2014/107/ЕС – DAC 2, CRS – [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax... – Bing/](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax...-Bing/), FATCA;
  2. Автоматичен обмен на отчети по държави /Раздел VI от ДОПК, Директива 2016/881/ЕС, Action 13 of the BEPS Plan/;
  3. Автоматичен обмен на информация за трансгранични данъчни схеми /Раздел VII от ДОПК, Директива 2018/822, Action 12 of the BEPS Plan/.

---

*При специалните режими,  
информацията се предоставя  
автоматично.*

## 9. Предоставяне на информация от задължени лица

---

---

### В тези случаи може да се предвижда:

- използване на *формат*, одобрен със заповед, който *се подава по електронен път* при трансграничните данъчни схеми /чл. 143я от ДОПК/;
- получаване на *уникален номер за идентификация* при трансграничните данъчни схеми, който номер се посочва в данъчната декларация по чл. 92 от ЗКПО или чл. 50 от ЗДДФЛ /чл. 143я от ДОПК/;
- подаване на *отчет* по държави /чл. 143ч от ДОПК/;
- провеждане на *комплексна проверка* на финансови сметки.



## Субекти на задължението за предоставяне на информация

---

*Субектите, за които съществува задължение да предоставят информация, могат да бъдат разделени на:*

- 1. Лица, които предоставят информация за себе си или за групата, в която участват:*
- 2. Лица, които предоставят информация за други лица /Трети лица/:*

*Лица, които предоставят информация за себе си или за групата, в която участват*

---

- крайно предприятие майка, заместващо предприятие майка или друго съставно предприятие на многонационална група /МНГ/, когато се предоставят отчети по държави;
- данъчно задължено лице – участник в трансгранична данъчна схема, когато:
  - по схемата няма консултант, включително когато схемата е създадена от служител на данъчно задълженото лице;
  - консултантът по схемата е освободен от задължението за предоставяне на информация;
  - консултантът не може да бъде свързан с държава членка.

## *Трети лица*

---

- финансови институции /попечителска институция, депозитарна институция, инвестиционно образование или определено застрахователно дружество/, които предоставят информация за финансови сметки на други лица;
- консултанти при трансгранични данъчни схеми /данъчни консултанти, адвокати и правни съветници, одитори, счетоводители, нотариуси, брокери и други/, които схеми се използват от други лица.

# 10. Финансови ИНСТИТУЦИИ

---

---

**Финансовите институции са трети задължени лица.**

Финансовите институции трябва да идентифицират лицето и на коя държава то е местно за данъчни цели. За тази цел те провеждат комплексна проверка на съществуващи и нови сметки на физически лица и образувания. При комплексната проверка се събират следните данни:

---

За физически лица:

име; адрес по местоживеене; дата и място на раждане; всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; данъчен номер за всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; всяко гражданство, което лицето притежава; задължение за уведомяване при промяна в обстоятелствата; отговорност при деклариране на неверни данни; потвърждение за уведомяване, че информацията може да е обект на автоматичен обмен на финансова информация.

---

За образувания:

наименование; адрес; данъчен номер за всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; определяне дали образуванието не е определено американско лице; определяне дали образуванието е финансова институция и нейния статут; определяне дали образуванието е регулярно търгувано на място за търговия на ценни книжа, или е свързано образувание с такова образувание; определяне дали образуванието е държавно образувание, международна организация или централна банка; определяне дали образуванието е активно или пасивно нефинансово образувание; когато образуванието е пасивно нефинансово образувание, името, адреса, дата и място на раждане и данъчния номер на всяко контролиращо лице, както и неговите функции; задължение за уведомяване при промяна в обстоятелствата; отговорност при деклариране на неверни данни; потвърждение за уведомяване, че информацията може да е обект на автоматичен обмен на финансова информация; данни за лицето, подписващо декларацията от името на образуванието.

---

## 11. Консултанти

---

Консултантите предоставят:

1. идентификационни данни на консултанта/консултантите и данъчно задълженото лице/данъчно задължените лица, включително: име; дата и място на раждане (за физическите лица); държава или юрисдикция, в която е местно лице за данъчни цели; идентификационен номер за данъчни цели; лицата, които са свързани предприятия на данъчно задълженото лице, когато е необходимо;
2. описание на характеристиките на трансграничната данъчна схема поради които тя подлежи на предоставяне;
3. уникален номер на данъчната схема, когато предоставянето на информация по отношение на схемата не е първоначално;
4. обобщено съдържание на данъчната схема, включително посочване на наименованието, под което тя е позната, и общо описание на съответните стопански дейности или договорености, без да се разкрива търговска, промишлена или професионална тайна или търговски процес, или информация, чието разкриване би противоречало на обществения ред;

5. датата, на която е била извършена или предстои да бъде извършена първата стъпка по прилагането на данъчната схема;
6. националните разпоредби, на които се основава данъчната схема;
7. стойност на данъчната схема;
8. посочване на държавите членки, които има вероятност да бъдат засегнати от данъчната схема;
9. идентификационни данни на всяко друго лице в държава членка, за което има вероятност да бъде засегнато от данъчната схема, като се посочват държавите членки, с които това лице е свързано.

# 12. Данни, изпращани при автоматичен обмен на информация

---

Изпълнителният директор на Националната агенция за приходите изпраща на компетентния орган на държава членка на Европейския съюз наличната информация за следните доходи на местни лица на тази държава членка:

- доходи от трудови правоотношения;
- възнаграждения по договори за управление и контрол;
- застрахователни обезщетения/премии, изплатени при настъпило застрахователно събитие по договори за застраховки „Живот“, когато не попадат в обхвата на друг обмен на информация между държавите членки на Европейския съюз;
- пенсии;
- собственост и/или доходи от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително от ограничени вещни права върху такова имущество;
- доходи от наем или друго възмездно предоставяне за ползване на недвижимо имущество.

## 13. Данни, изпращани при обмен при поискване и при спонтанен обмен

---

### *Задължително съдържание*

---

Искането съдържа най-малко следната информация:

- името, съответно наименованието (фирмата) на проверяваното или ревизираното лице;
- целта, поради която се иска информацията.

## Факултативно съдържание

---

Искането може да съдържа и:

- името, съответно наименованието (фирмата) и адреса на всяко лице, за което се смята, че разполага с исканата информация;
- други данни, които могат да улеснят събирането на информация от запитания орган на друга държава членка на Европейския съюз;
- мотивирано искане за провеждане на определено административно производство;
- искане за изпращане на оригинали на документи – при условие, че националното законодателство на запитаната държава членка на Европейския съюз позволява това.

## 14. Проблеми при предоставянето на информация

---



## *Защита на предоставените данни*

Въпреки че информацията, изпратена от компетентния орган на държава членка на Европейския съюз, която съдържа конкретни индивидуализиращи данни за лица и субекти, се смята за данъчна и осигурителна информация по смисъла на ДОПК, става дума за „чувствителна“ информация.

Поради това е създадена специална мрежа за пренос на информация – CCN, до която имат достъп само компетентните органи на държавите членки.

## *Предоставяне на едни и същи данни по няколко пъти*

Подобна информация се събира не само от приходната администрация, а и по реда на Закона за мерките срещу изпиране на пари /напр. извършването също на комплексна проверка/.

Поради това е възможно една и съща информация да се предостави няколко пъти, а това води до излишни разходи и отделено време за задължените лица, като по този начин затруднява дейността им.

Необходим е баланс между разходите за задължените лица и ползите за администрацията (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12>).

## *Запознаване с информацията от лицето, за което тя се отнася*

---

На практика не съществува възможност субектът, за когото се отнася информацията, да поиска тя да му бъде предоставена за запознаване и евентуално предоставяне на възражения, тъй като производствата са едностранни, без елемент на контрадикторност.

## *Субектите, които по закон са задължени да не предоставят данни за свои клиенти*

---

Определение № 1 на Конституционния съд по к.д. № 2 от 2021 г. във връзка с подадено искане от 01.02.2021 г. от ВАДС.

В чл. 143я, ал. 10, т. 3 от ДОПК е предвидено, че консултантът се освобождава от задължението да предоставя информация за трансгранични данъчни схеми, ако по закон е длъжен да пази информацията като професионална тайна.

## 15. Административно-наказателни разпоредби

---

### Във връзка с трансгранични данъчни схеми

Лице, задължено да предостави информация за трансгранична данъчна схема, което не изпълни задължението си, се наказва с глоба в размер от 2000 до 5000 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 5000 до 10 000 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.

---

Лице, задължено да подаде информация за трансгранична данъчна схема, което предостави непълна или невярна информация, се наказва с глоба в размер от 1000 до 3000 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 2000 до 8000 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.

---

Консултант, който не изпълни задължението си по чл. 143я, ал. 12, се наказва с глоба в размер от 2000 до 5000 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 5000 до 10 000 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.

---

Консултант, който не изпълни задължението си по чл. 143я<sup>1</sup>, ал. 13, се наказва с глоба в размер от 200 до 800 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 500 до 1500 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.

---

Консултант или данъчно задължено лице, извършили първоначалното предоставяне на информация за трансгранична данъчна схема, което не уведоми в срок друг консултант или данъчно задължено лице по схемата за издаден уникален номер, се наказва с глоба в размер от 200 до 800 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 500 до 1500 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.

---

При повторно нарушение се налага глоба или имуществена санкция в двоен размер.

### *Във връзка с информация за финансови сметки*

Предоставяща информация финансова институция, която не предостави информация в срока или предостави невярна информация, се наказва с имуществена санкция в размер до 250 лв. за всяка финансова сметка. При повторно нарушение наказанието е имуществена санкция в размер до 500 лв. за всяка финансова сметка.

Предоставяща информация финансова институция, която открие нова сметка, без да е събрала необходимите декларации и документални доказателства, предвидени в процедурите за комплексна проверка, се наказва с имуществена санкция в размер до 1000 лв. за всяка финансова сметка.

---

Предоставяща информация финансова институция, която не съхранява информацията, се наказва с имуществена санкция в размер до 2000 лв.

Титуляр на сметка, който посочи неверни данни и обстоятелства в декларация, предвидена по ДОПК, с цел да не се установи статутът му на лице, за което се предоставя информация, се наказва с глоба или имуществена санкция в размер до 1000 лв., ако не подлежи на по-тежко наказание. В този случай предоставящата информация финансова институция не носи отговорност.

---

Предоставящата информация финансова институция, която наруши правилата на чл. 142ш, ал. 3, се наказва с имуществена санкция в размер до 2000 лв.

### *Във връзка с предоставяне на отчети по държави*

---

Предоставящо информация предприятие, което не предостави отчет по държави в срок, се наказва с имуществена санкция в размер от 100 000 до 200 000 лв., а при повторно нарушение – от 200 000 до 300 000 лв.

Предоставящо информация предприятие, което не посочи или посочи неверни или непълни данни или обстоятелства в отчета по държави, се наказва с имуществена санкция в размер от 50 000 до 150 000 лв., а при повторно нарушение – от 100 000 до 250 000 лв. Това наказание се налага и в случаите, когато непълните или неверни данни се дължат на отказ по чл. 143ц, ал. 2 или по чл. 143ч, ал. 5 на крайното предприятие майка да предостави информация.

---

Съставно предприятие, което не изпълни задължението си за уведомяване по чл. 143ц, ал. 2 или чл. 143ч, ал. 5, се наказва с имуществена санкция в размер 10 000 лв., а при повторно нарушение – 15 000 лв.

Съставно предприятие, което не изпълни задължението си за уведомяване по чл. 143ш, се наказва с имуществена санкция в размер от 50 000 до 150 000 лв., а при повторно нарушение – от 100 000 до 200 000 лв.



---

Лице, което не изготви местно досие по глава осма „а“, се наказва с имуществена санкция до 0,5 на сто от общата стойност на сделките, за които е трябвало да бъде изготвена документацията. За целите на изречение първо при предоставяне или получаване на заем общата стойност на сделката е неговият размер. Счита се, че местното досие не е изготвено, когато същото не е представено при поискване от орган по приходите в определения от него срок.

Лице, което не разполага с обобщено досие по чл. 71г, когато е задължено за това, се наказва с имуществена санкция в размер от 5000 до 10 000 лв.

Лице, което посочи неверни или непълни данни в документацията за трансферно ценообразуване по глава осма „а“, се наказва с имуществена санкция в размер от 1500 лв. до 5000 лв.

## 16. Реализиране на административно-наказателната отговорност

---

---

Актовете за установяване на административните нарушения се съставят от органите по приходите, а наказателните постановления се издават от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощено от него длъжностно лице.

В случаите, когато нарушението е извършено от орган или служител на Националната агенция за приходите, актът за установяване на административно нарушение се съставя и наказателното постановление се издава от длъжностни лица, определени от министъра на финансите.

Установяването на нарушенията, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършва по реда на Закона за административните нарушения и наказания.

---

## Благодаря за вниманието!

**Ganeta Minkova, Ph.D.**

**Professor at Sofia University "St. Kliment Ohridsky"**  
e-mail: [minkova@gea.uni-sofia.bg](mailto:minkova@gea.uni-sofia.bg)

**Attorney-at-law**

e-mail: [ganminkova@abv.bg](mailto:ganminkova@abv.bg)  
mob.phone: +359 888 836 048

## СЪБИРАНЕ НА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ<sup>262</sup>

Ганета Минкова<sup>263</sup>

### 1. Постановка на проблема

С появата на нови технологии в края на ХХ и началото на ХХІ, като масовата употреба на компютри, появата на интернет и електронното банкиране, стана изключително лесно значителни по обем парични потоци да се насочват към дестинации, където данъкоплатците не са местни лица за данъчни цели. Същевременно в държавите, където лицата са местни, данни за тези активи не съществуват и съответните компетентни администрации, дори когато извършват проверки и ревизии, нямат основание да начислят данъци. Проблемите със заобикалянето на данъчния закон и с избягването на данъчното облагане<sup>264</sup>, които винаги са съществували при данъчните правоотношения, придобиха съвършено нови измерения. Затова Организацията за икономическо сътрудничество и развитие<sup>265</sup> (ОИСР) фокусира своето внимание върху събирането на информация за данъчни цели като основен инструмент за противодействие на случаите на избягване на данъчно облагане.

Налице е многостепенна правна уредба, приемана през различни периоди,<sup>266</sup> която има за цел за обхване възможните случаи на заобикаляне на данъчния закон или избягване на плащането на данъци, като създаде съответните механизми<sup>267</sup> за противодействие чрез събиране на информация.

### 2. Правна уредба

Въпреки че правната уредба се съдържа в ДОПК, тя се предшества от актове на ОИСР и на институциите на ЕС.

2.1. С приемането на ДОПК, в сила от 1 януари 2006 г., в глава 16 „Особени производства“, са транспонирани правни актове на ЕС в областта на обмена на информация.

Директива 77/799/ЕИО, отменена с Директива 2011/16/ЕС, урежда взаимопомощта на компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и косвеното данъчно облагане чрез обмен на информация за данъчни цели относно доходите. Директива 77/799/ЕИО е транспонирана в първоначалната редакция на Раздел V от Глава 16 от ДОПК, озаглавен „Процедура по взаимна помощ и обмен на информация с държавите членки на Европейския съюз, в областта на данъците върху доходите, имуществото и застрахователните премии“. Тази редакция е изменена изцяло, считано от 1 януари 2013 г.

---

<sup>262</sup> Изложението е съобразено с правната уредба, действаща към 31 май 2021 г.

<sup>263</sup> **Ганета Минкова** е професор в СУ „Св. Климент Охридски“, в Института за държавата и правото при БАН и в Бургаския свободен университет, Юридически факултет.

<sup>264</sup> „Tax avoidance“ или „заобикаляне на данъчния закон“ е използването на пропуските в законодателството, за да бъдат намалени или избегнати данъчните задължения, като това се постига с правни средства, докато „tax evasion“ или „избягване на данъчното облагане“ е постигане на такава цел чрез незаконни средства – вж. [Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion \(with Comparison Chart\) – Key Differences](#) – сайтът е посетен на 2 май 2021 г.

<sup>265</sup> Въпреки че работата на организацията е популярна у нас най-вече с Модела на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, дейността ѝ засяга много повече сфери.

<sup>266</sup> **Mihaylova-Goleminova, S.** Bulgarian Financial Law and the European Legal and Financial System. // Financial Law Review, 2018, № 4

<sup>267</sup> **Mihaylova-Goleminova, S.** Accession Negotiation Challenges Facing Candidate Countries in the Field of Taxation. – In: Collection of papers Faculty of Law, Nis, 2018

Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания, отменена с Директива 2015/2060/ЕС на Съвета от 10 ноември 2015 г.,<sup>268</sup> продължава тази тенденция. Директива 2003/48/ЕО е транспонирана в първоначалната редакция на Раздел VI от Глава 16 на ДОПК, озаглавена „Процедура за обмен на информация с държавите членки на Европейския съюз, относно доходите от спестявания“. Редакцията е променена изцяло, считано от 1 януари 2017 г.

- 2.2. Директива 2011/16/ЕС относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане създава нова уредба и отменя Директива 77/799/ЕИО. Транспонирането на директивата води до цялостно изменение на Раздели V от Глава 16 на ДОПК, като промяната е в сила от 1 януари 2013 г.
- 2.3. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2014/107/ЕС от 9 декември 2014 г. за автоматичен обмен на финансова информация<sup>269</sup>, позната още като DAC 2. Директивата възпроизвежда Common Reporting Standard (CRS) на ОИСП<sup>270</sup> и Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)<sup>271</sup>. Директивата е транспонирана в новия Раздел IIIа от Глава 16 на ДОПК, който е в сила от 1 януари 2016 г.;
- 2.4. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2015/2376/ЕС от 8 декември 2015 г., позната още като DAC 3. Директивата урежда предварителните трансгранични данъчни становища и предварителни споразумения за ценообразуване. Тя е въведена с изменения на Раздели V от Глава 16 на ДОПК, които са в сила от 4 август 2017 г.;
- 2.5. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2016/881/ЕС от 25 май 2016 г., позната още като DAC 4, относно автоматичния обмен на отчети по държави. Директивата възпроизвежда правила от Action 13 of the BEPS Plan. Тя е транспонирана в Раздел VI на Глава 16 от ДОПК, в сила от 4 август 2017 г.
- 2.6. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2016/2258 от 6 декември 2016 г., позната още като DAC 5, която предвижда достъп на данъчните власти до информацията, събрана във връзка с прането на пари.
- 2.7. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2018/822 от 25 май 2018 г. относно задължителното оповестяване на информация за трансгранични данъчни схеми, позната още като DAC 6, транспонирана в новия Раздел VII на Глава 16 от ДОПК, в сила от 1 юли 2020 г. Директивата възпроизвежда правила на Action 12 of the BEPS Action Plan, разработен от ОИСП;
- 2.8. Директива 2011/16/ЕС е изменена с Директива 2020/876 от 24 юни 2020 г., като във връзка с епидемиологичната обстановка е предвидено удължаване на срокове за предоставяне на информация.

### 3. Основни начини на обмен на информация

---

<sup>268</sup> 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

<sup>269</sup> На 3 юли 2020 Европейската комисия прекрати процедурата, образувана срещу Република България за неправилно транспониране на Директива 2011/16/ЕС – [European Commission Closes Infringement Procedure Against Bulgaria Regarding Incorrect Implementation of DAC2 – Diacron \(diacrongroup.com\)](#). Процедурата беше образувана на основание, че в българското национално законодателство са предвидено повече изключения, при които не се предоставя информация.

<sup>270</sup> Pross, Achim. How tax transparency went global – the new automatic exchange standard: from concept to reality. International Tax Review. 25/3, 2015. [How tax transparency went global – the new automatic exchange standard: from concept to reality | International Tax Review](#)

<sup>271</sup> Stephen, Elias. Susan Levinkind. Legal Research: How to Find & Understand The Law, 14th ed. (Berkeley: Nolo, 2005), p. 22

Основните начини за обмен на информация са: автоматичен обмен, спонтанен обмен и обмен при поискване.

При автоматичния обмен се изисква предоставяне на информация на предварително определен интервал от време. Такава е например информацията, обменяна между компетентните органи на държавите членки във връзка с отчетите по държави, предоставяни от многонационална група предприятия.

При спонтанния обмен българската приходна администрация по собствена инициатива предоставя информацията на компетентните органи на други държави членки.

При обмена при поискване информацията се предоставя от или по искане на българската приходна администрация и се отправя или получава от компетентен орган на друга държава членка на ЕС. Производството може да започне по инициатива или на българската администрация, или на администрацията на друга държава членка. Българската администрация е местен запитан орган, когато информацията е поискана от орган на друга държава членка. Когато искането е изпратено от българската администрация до администрацията на друга държава членка, българската администрация е местен запитващ орган.

#### 4. Неприложимост на обмена на информация

Директива 2011/16/ЕС на Съвета и чл. 143б, ал. 1 ДОПК изключват от обмена на информация следните задължения:

- косвени задължения – данък върху добавената стойност, мита и акцизи;
- задължителни пенсионно- и здравноосигурителни вноски;
- държавни и местни такси за издаване на документи;
- вземания с договорен характер, включително вознаграждения по договори за услуги от обществен интерес.

#### 5. Ограничения в обмена на информация

*Дори когато става дума за преки държавни и местни данъци, информация може да не се предостави, когато:*

- има данни, че компетентният орган на другата държава членка не е изчерпал обичайните средства за получаване на исканата информация в собствената си държава;
- информацията разкрива търговска, производствена или професионална тайна, или търговски процес или разкриването ѝ би противоречало на обществения ред;
- разкриването или събирането ѝ противоречи на българското законодателство;
- компетентният орган на другата държава членка не може да предостави при условия на взаимност подобна информация.

#### 6. Орган, компетентен при предоставяне на информация на други държави

Най-често органът, който предоставя информацията в различните държави, е или министърът на финансите, или органът, който ръководи данъчната администрация в съответната държава.

У нас са възприети и двете възможности, като *принципното положение е, че информацията се предоставя от изпълнителния директор на Националната агенция по приходите (НАП).*

Само във връзка с прилагането на международните договори компетентен е министърът на финансите (чл. 143, ал. 1 ДОПК), като той може да делегира тази компетентност.

Изпълнителният директор на НАП също може да делегира компетентност в случаите на чл. 142б, ал. 1 и чл. 143в, ал. 1 от ДОПК.

Но при обмена на информация по реда на Раздел VI и VII от Глава 16 ДОПК не е предвидено да се делегира компетентност.

#### 7. Звено, което събира и обработва информацията

Освен органът, който обменя информация, в администрацията се създава звено, което изпълнява оперативни функции по събиране и обработване на информация в съответния стандартизиран вид, в който се изисква тя да бъде оформена, за да се използват съответните канали.

Законодателят у нас е предпочел звеното да бъде в Централното управление (ЦУ) на НАП. То е отдел в дирекция „Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане“. Такъв подход е избран в повечето държави – напр. в Австралия, Гърция, Индия, Малта, Швейцария, Великобритания и др.

Обикновено численият състав на звеното в различните държави варира от няколко до десетина служители.

Звеното има задачи в областта на формирането на политики, на осъществяване на комуникация с други органи, както и оперативни функции.

#### 8. Специални режими на обмен на информация

Докато Раздели IV и V на Глава 16 от ДОПК могат да бъдат определени като съдържащи общи правила за обмен на информация за данъчни цели, Раздели IIIa, VI и VII от същата глава съдържат специални правила, приложими за следните случаи:

*A/ Автоматичен обмен на финансова информация* (Раздел IIIa от ДОПК, Директива 2014/107/ЕС – DAC 2, CRS<sup>272</sup>);

*B/ Автоматичен обмен на отчети по държави* (Раздел VI от ДОПК, Директива 2016/881/ЕС, Action 13 of the BEPS Plan<sup>273</sup>);

*B/ Автоматичен обмен на информация за трансгранични данъчни схеми* (Раздел VII от ДОПК, Директива 2018/822, Action 12 of the BEPS Plan<sup>274</sup>).

Както посочихме, при специалните режими информацията се предоставя автоматично.

#### 9. Лица, задължени да предоставят информация

Тук могат да бъдат очертани две групи задължени лица, а именно:

*A/ предоставящите информация за себе си или за групата, в която участват.* Такива са:

- крайно предприятие майка, заместващо предприятие майка или друго съставно предприятие на многонационална група (МНГ), когато се предоставят отчети по държави;
- данъчно задължено лице – участник в трансгранична данъчна схема, когато по схемата няма консултант, включително когато схемата е създадена от служител на данъчно задълженото лице или консултантът по схемата е освободен от задължението за предоставяне на информация, или консултантът не може да бъде свързан с държава членка.

*B/ предоставящите информация за други лица (трети лица).*

Такива са:

<sup>272</sup> <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax...> – Bing – сайтът е посетен на 3 май 2021 г.

<sup>273</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13> – сайтът е посетен на 3 май 2021 г.

<sup>274</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12> – сайтът е посетен на 3 май 2021 г.

- финансови институции (попечителска институция, депозитарна институция, инвестиционно образование или определено застрахователно дружество), които предоставят информация за финансови сметки на други лица;
- консултанти при трансгранични данъчни схеми (данъчни консултанти, адвокати и правни съветници, одитори, счетоводители, нотариуси, брокери и други), които схеми се използват от други лица.

## 10. Финансови институции

Финансовите институции трябва да идентифицират лицето и на коя държава то е местно за данъчно цели. Затова те провеждат комплексна проверка на съществуващи и нови сметки на физически лица и образувания. При комплексната проверка се събират следните данни:

- За физически лица: име; адрес по местоживеене; дата и място на раждане; всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; данъчен номер за всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; всяко гражданство, което лицето притежава; задължение за уведомяване при промяна в обстоятелствата.

Горните данни се събират чрез попълване на декларация от физическото лице при откриване на нови сметки. На лицето трябва да се укаже и това трябва да фигурира в декларацията, че носи отговорност при деклариране на неверни данни. Също така лицето трябва да е уведомено, че информацията може да е обект на автоматичен обмен.

- За образувания:<sup>275</sup> наименование; адрес; данъчен номер за всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели; всяка юрисдикция, на която лицето е местно лице за данъчни цели.

Финансовата институция трябва да определи дали образуването:

- не е американско лице;
- е финансова институция и какъв е нейният статут;
- е регулярно търгувано на място за търговия на ценни книжа, или е свързано образуване с такова образуване, тъй като в този случай събраната информация няма да бъде предоставяна за целите на автоматичния обмен;
- е държавно образуване, международна организация или централна банка, тъй като в този случай информацията също не се предоставя;
- е активно или пасивно нефинансово образуване. Информация не се предоставя, ако образуването е активно, т.е. то извършва стопанска дейност в държавата, в която е открита сметката.

Необходимо е да се предоставят данни за лицето, подписващо декларацията от името на образуването.

## 11. Консултанти по трансгранични данъчни схеми

Консултантите предоставят:

- идентификационни данни на консултанта/консултантите и данъчно задълженото лице/данъчно задължените лица, включително: име; дата и място на раждане (за физическите лица); държава или юрисдикция, в която е местно лице за данъчни цели; идентификационен номер за данъчни цели; лицата, които са свързани предприятия на данъчно задълженото лице, когато е необходимо;
- описание на характеристиките на трансграничната данъчна схема, поради които тя подлежи на предоставяне;

<sup>275</sup> Образованията са както юридически лица, така и други форми на сдружаване, които не са персонифицирани по смисъла на гражданското право.

- уникален номер на данъчната схема, когато предоставянето на информация по отношение на схемата не е първоначално;
- обобщено съдържание на данъчната схема, включително посочване на наименованието, под което тя е позната, и общо описание на съответните стопански дейности или договорености, без да се разкрива търговска, промишлена или професионална тайна или търговски процес, или информация, чието разкриване би противоречало на обществения ред;
- датата, на която е била извършена или предстои да бъде извършена първата стъпка по прилагането на данъчната схема;
- националните разпоредби, на които се основава данъчната схема;
- стойност на данъчната схема;
- посочване на държавите членки, които има вероятност да бъдат засегнати от данъчната схема;
- идентификационни данни на всяко друго лице в държава членка, за което има вероятност да бъде засегнато от данъчната схема, като се посочват държавите членки, с които това лице е свързано.

## 12. Използвани средства при предоставяне на информация

При предоставяне на информация от задължено лице може да се предвижда:

- провеждане на *комплексна проверка* (както е при финансовите сметки).  
Проверка се извършва както на съществуващи финансови сметки, така и на нови сметки. По отношение на съществуващи сметки се прилагат определени прагове, като стойността на всички сметки, налични при финансовата институция, трябва да превишава съответния праг, за да бъде извършена комплексна проверка.
- използване на *формат*, одобрен със заповед, който *се подава по електронен път* при трансграничните данъчни схеми (чл. 143я от ДОПК);
- получаване на *уникален номер за идентификация* при трансграничните данъчни схеми, който номер се посочва в данъчната декларация по чл. 92 от ЗКПО или чл. 50 от ЗДДФЛ (чл. 143 я от ДОПК);
- подаване на *отчет* по държави (чл. 143ч от ДОПК).

## 13. Данни, предоставяни при автоматичен обмен на информация

Изпълнителният директор на Националната агенция за приходите изпраща на компетентния орган на държава членка на Европейския съюз наличната информация за следните доходи на местни лица на тази държава членка:

- доходи от трудови правоотношения;
- възнаграждения по договори за управление и контрол;
- застрахователни обезщетения/премии, изплатени при настъпило застрахователно събитие по договори за застраховки „Живот“, когато не попадат в обхвата на друг обмен на информация между държавите членки на Европейския съюз;
- пенсии;
- собственост и/или доходи от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително от ограничени вещни права върху такова имущество;
- доходи от наем или друго възмездно предоставяне за ползване на недвижимо имущество.

## 14. Проблеми при предоставянето на информация

- *Проблеми във връзка със защитата на предоставените данни*

Въпреки че информацията, изпратена от компетентния орган на държава членка на Европейския съюз, която съдържа конкретни индивидуализиращи данни за лица и



субекти,<sup>276</sup> се смята за данъчна и осигурителна информация по смисъла на ДОПК, става дума за „чувствителна“ информация.<sup>277</sup> В рамките на ЕС е създадена специална мрежа за пренос на информация – CCN, която се използва само компетентните органи на държавите членки.

- *Проблеми във връзка с предоставяне на едни и същи данни по няколко пъти*

Информация, подобна на събираната, в някои случаи се събира не само от приходната администрация, а и по реда на Закона за мерките срещу изпиране на пари, където също е предвидено извършването на комплексна проверка. Поради това е възможно една и съща информация да се предостави няколко пъти.

- *Проблеми във връзка със запознаване с информацията от лицето, за което тя се отнася*

Въпреки че субектът бива предупреден, че събираната за него информация може да се използва за целите на автоматичния обмен, на практика не съществува възможност лицето да поиска информацията да му бъде предоставена за запознаване и евентуално за предоставяне на възражения.

- *Проблеми във връзка със субекти, които по закон са задължени да не предоставят данни за свои клиенти*

В чл. 143я, ал. 10, т. 3 от ДОПК е предвидено, че консултантът се освобождава от задължението да предоставя информация за трансгранични данъчни схеми, ако по закон е длъжен да пази информацията като професионална тайна.

## 15. Административно-наказателна отговорност

Законодателят е предвидил административнонаказателни състави при специалните режими за предоставяне на информация по раздели IIIа, VI и VII от Глава 16 на ДОПК.

### 15.1. Административни наказания при непредоставяне на информация за трансгранична данъчна схема

- Лице, задължено да предостави информация за трансгранична данъчна схема, което не изпълни задължението си, се наказва с глоба в размер от 2000 до 5000 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 5000 до 10 000 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.
- Лице, задължено да подаде информация за трансгранична данъчна схема, което предостави непълна или невярна информация, се наказва с глоба в размер от 1000 до 3000 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 2000 до 8000 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.
- Консултант, който не изпълни задължението си по чл. 143я, ал. 12, се наказва с глоба в размер от 2000 до 5000 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 5000 до 10 000 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.
- Консултант, който не изпълни задължението си по чл. 143я, ал. 13, се наказва с глоба в размер от 200 до 800 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 500 до 1500 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.
- Консултант или данъчно задължено лице, извършили първоначалното предоставяне на информация за трансгранична данъчна схема, което не уведоми

<sup>276</sup> **Mezzana, Daniele and Krlic, Marija**, The current context of surveillance: An overview of some emerging phenomena and policies. In *European Journal of Law and Technology*, Vol. 4, No. 2, 2013, p. 5–7

<sup>277</sup> **Tzanou, Maria**. Data protection as a fundamental right next to privacy? ‘Reconstructing’ a not so new right. In *International Data Privacy Law (IDPL)*, Vol. 3, No. 3, 2013, pp. 88–99

в срок друг консултант или данъчно задължено лице по схемата за издаден уникален номер, се наказва с глоба в размер от 200 до 800 лв. – за физическите лица, или с имуществена санкция в размер от 500 до 1500 лв. – за юридическите лица или едноличните търговци.

- При повторно нарушение се налага глоба или имуществена санкция в двоен размер.

#### 15.2. Административни наказания при непредоставяне на информация за финансови сметки

- Предоставяща информация финансова институция, която не предостави информация в срока или предостави невярна информация, се наказва с имуществена санкция в размер до 250 лв. за всяка финансова сметка. При повторно нарушение наказанието е имуществена санкция в размер до 500 лв. за всяка финансова сметка.
- Предоставяща информация финансова институция, която открие нова сметка, без да е събрала необходимите декларации и документални доказателства, предвидени в процедурите за комплексна проверка, се наказва с имуществена санкция в размер до 1000 лв. за всяка финансова сметка.
- Предоставяща информация финансова институция, която не съхранява информацията, се наказва с имуществена санкция в размер до 2000 лв.
- Титуляр на сметка, който посочи неверни данни и обстоятелства в декларация, предвидена по ДОПК, с цел да не се установи статутът му на лице, за което се предоставя информация, се наказва с глоба или имуществена санкция в размер до 1000 лв., ако не подлежи на по-тежко наказание. В този случай предоставящата информация финансова институция не носи отговорност.
- Предоставящата информация финансова институция, която наруши правилата на чл. 142ш, ал. 3, се наказва с имуществена санкция в размер до 2000 лв.

#### 12.3. Административни наказания при непредоставяне на отчети по държави

- Предоставящо информация предприятие, което не предостави отчет по държави в срок, се наказва с имуществена санкция в размер от 100 000 до 200 000 лв., а при повторно нарушение – от 200 000 до 300 000 лв.
- Предоставящо информация предприятие, което не посочи или посочи неверни или непълни данни или обстоятелства в отчета по държави, се наказва с имуществена санкция в размер от 50 000 до 150 000 лв., а при повторно нарушение – от 100 000 до 250 000 лв. Това наказание се налага и в случаите, когато непълните или неверни данни се дължат на отказ по чл. 143ц, ал. 2 или по чл. 143ч, ал. 5 на крайното предприятие майка да предостави информация.
- Съставно предприятие, което не изпълни задължението си за уведомяване по чл. 143ц, ал. 2 или чл. 143ч, ал. 5, се наказва с имуществена санкция в размер 10 000 лв., а при повторно нарушение – 15 000 лв.
- Съставно предприятие, което не изпълни задължението си за уведомяване по чл. 143ш, се наказва с имуществена санкция в размер от 50 000 до 150 000 лв., а при повторно нарушение – от 100 000 до 200 000 лв.
- Лице, което не изготви местно досие по глава осма „а“, се наказва с имуществена санкция до 0,5 на сто от общата стойност на сделките, за които е трябвало да бъде изготвена документацията. За целите на изречение първо при предоставяне или получаване на заем общата стойност на сделката е неговият размер. Счита се, че местното досие не е изготвено, когато същото не е представено при поискване от орган по приходите в определения от него срок.

- Лице, което не разполага с обобщено досие по чл. 71г, когато е задължено за това, се наказва с имуществена санкция в размер от 5000 до 10 000 лв.
- Лице, което посочи неверни или непълни данни в документацията за трансферно ценообразуване по глава осма „а“, се наказва с имуществена санкция в размер от 1500 лв. до 5000 лв.
- При повторно нарушение в някои случаи се налага имуществена санкция в двоен размер.

#### 15.4. Производство за реализиране на административно-наказателната отговорност

Актовете за установяване на административните нарушения се съставят от органите по приходите, а наказателните постановления се издават от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощено от него длъжностно лице.

В случаите, когато нарушението е извършено от орган или служител на Националната агенция за приходите, актът за установяване на административно нарушение се съставя и наказателното постановление се издава от длъжностни лица, определени от министъра на финансите.

Установяването на нарушенията, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършва по реда на Закона за административните нарушения и наказания.

## Глава единадесета

**Данъчно-осигурителен контрол; възлагане и провеждане на ревизионното производство; издаване и изпълнение на ревизионния акт; доказателства и доказателствени средства в ревизионното производство; ревизии при особени случаи. Административно обжалване на ревизионните актове и АПВ, издаване на решение на директора на дирекция ОДОП; правомощия на решаващия орган; спиране изпълнението на ревизионните актове**

*Ирина Кирова, Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП*

# ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛЕН КОНТРОЛ

*Ирина Кирова, главен юрисконсулт НАП*

## ДАНЪЧЕН ПРОЦЕС

- **Данъчният процес** е съвкупността от правила, на чиято основа се извършва данъчната дейност.
- **Административен процес**, но като вид изпълнителна дейност има специфики, които изискват кодифицирането на процесуалните правила в самостоятелен нормативен акт – ДОПК.

## ДАНЪЧЕН ПРОЦЕС

- Обхваща различни производства –
  - данъчна регистрация;
  - извършването на ревизии и проверки;
  - издаването и обжалването на ревизионни актове;
  - производството по налагане на обезпечителни мерки;
  - производството по установяване на данъчни нарушения и налагане на санкции

## ПРИНЦИПИ НА ДАНЪЧНИЯ ПРОЦЕС

- Законност – чл. 2 от ДОПК;
- Обективност – чл. 3 от ДОПК;
- Самостоятелност при независимост на органите на приходната администрация – чл. 4 от ДОПК.
- Служебно начало – чл. 5 от ДОПК;
- Принцип на правото на защита и равни процесуални възможности за страните – чл. 6;
- Принцип на служебната тайна за данъчната и осигурителната информация – чл. 72 и сл. от ДОПК – разгласяването на данъчна информация осъществява състава на административно нарушение по чл. 270 от ДОПК.

## СТРАНИ И УЧАСТНИЦИ В ПРОИЗВОДСТВОТО ЧЛ. 9

### □ Страна (субект) в административния процес е:

- административният орган;
- всяко физическо или юридическо лице, от чието име или срещу което е образувано административно производство по реда на ДОПК;
- В производствата по ДОПК неперсонифицираните дружества и осигурителните каси се приравняват на юридически лица.

Участници в административното производство са субектите и всички други лица, които участват в извършването на процесуални действия.

## СТРАНИ И УЧАСТНИЦИ В ПРОИЗВОДСТВОТО ЧЛ. 9

### ■ чл. 9 от ДОПК:

1. Административният орган – встъпва в правоотношения с данъчните субекти посредством своята компетентност
2. Всяко физическо или юридическо лице, от чието име или срещу което е образувано административно производство по този кодекс
  - физическите лица – правоспособност /да могат да бъдат носители на права и задължения/ и дееспособност /способност сами да упражняват правата и да изпълняват задълженията си/;
  - юридическите лица – да бъдат персонифицирани /чрез данните, подлежащи на вписване в ТР – наименование, седалище, представител/

## КОМПЕТЕНТНОСТ НА АДМИНИСТРАТИВНИЯ ОРГАН

- **Компетентност на административния орган:**
  - териториална компетентност – произтича от закона – чл. 8 от ДОПК – не важи за териториалната компетентност на Изпълнителния директор на НАП;
  - материална, персонална и времева компетентност – произтичат от закона и от съответното упълномощаване
  - за възложителя на ревизията – произтича от закона – чл. 112, ал. 2 от ДОПК и от Заповедта за упълномощаване;
  - за издателя на акта – произтича от закона – чл. 119, ал. 1 от ДОПК и от съответната ЗВР;
  - за ревизиращия екип – от конкретната ЗВР

## КОМПЕТЕНТНОСТ НА АДМИНИСТРАТИВНИЯ ОРГАН

- чл. 7 от ДОПК сочи като компетентен да издава актове по този кодекс притежателя на качеството „орган по приходите“, съотв. „публичен изпълнител“ от компетентната териториална дирекция – качество, което възниква въз основа на назначаване от компетентен орган на държавна власт /чл. 6, ал. 1 от ЗДСл., чл. 13 от ЗНАП/.
- Заповедта, с която възниква служебното правоотношение, също е източник на компетентност на административния орган.

## ДОКАЗВАНЕ НА КОМПЕТЕНТНОСТТА НА АДМИНИСТРАТИВНИЯ ОРГАН

- Компетентността на административния орган обосновава:
  - валидността на процесуалните действия;
  - валидността на крайния акт
- Доказателствата, въз основа на които възниква компетентността на административния орган, следва да са част от ревизионната преписка

## ПРЕДСТАВИТЕЛСТВО НА ЮРИДИЧЕСКИТЕ ЛИЦА /ЮЛ/

- чл. 10, ал. 3 от ДОПК – ЮЛ се представляват от лицата, които ги представляват по закон.
- чл. 10, ал. 4 от ДОПК – ЮЛ могат да се представляват и от пълномощници въз основа на писмено пълномощно.
- чл. 10, ал. 5 от ДОПК – органът по приходите или съответният служител следи за наличието на дееспособност и представителна власт за извършване на съответните действия и при установяване на липсата им определя срок за отстраняване на нередовността.
- ЮЛ не притежават собствена дееспособност. Те изразяват правно-валидна воля чрез законовия си представител – физическо лице.



## НАЗНАЧАВАНЕ НА ВРЕМЕНЕН ИЛИ ОСОБЕН ПРЕДСТАВИТЕЛ

чл. 11, ал. 1 от ДОПК:

- Когато органът по приходите или публичният изпълнител следва да извърши нетърпящи отлагане процесуални действия спрямо лице, което е недееспособно и/или няма законен представител [...] той може да поиска от районния съд по местонахождението му да назначи негов временен, съответно особен представител.

- За процесуалните действия спрямо малолетни и непълнолетни се прилагат и разпоредбите на Закона за закрила на детето.

Съдът се произнася с мотивирано определение, което не подлежи на обжалване /чл. 11, ал. 3 от ДОПК/

## ПРАВОМОЩИЯ НА ОРГАНА ПО ПРИХОДИТЕ ПО ЧЛ. 12, АЛ. 1

- Право на достъп в подлежащи на контрол обекти /т. 4/;

- Проверяване отчетността на контролираните обекти /т. 5/;

- Проверява счетоводни, търговски или други книжа, документи, носители на информация с оглед установяване на задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски, както и нарушения на данъчното законодателство /т. 6/;

## ПРАВОМОЩИЯ НА ОРГАНА ПО ПРИХОДИТЕ ПО ЧЛ. 12 ОТ ДОПК

- изисква и събира оригинални документи, данни сведения, книжа, вещи, извлечения от сметки и други носители на информация /т. 7/;
- изисква от контролираните лица да декларират банковите си сметки в страната и в чужбина /т. 8/;
- извършва предвидените от този кодекс действия по обезпечаване на доказателства, включително запечатва каси, складове, работилници, офиси, магазини и други подлежащи на контрол обекти /т. 10/

## ПРАВОМОЩИЯ НА ОРГАНА ПО ПРИХОДИТЕ ПО ЧЛ. 12 ОТ ДОПК

- чл. 12, ал. 1, т. 11 от ДОПК: Органът по приходите при спазване на разпоредбите на този кодекс изисква от всички лица, държавни и общински органи данни, сведения, документи, книжа, материали, вещи, извлечения по сметки, справки и други носители на информация, необходими за осъществяване на контролна дейност;
- чл. 37, ал. 5 от ДОПК – урежда задълженията на посочените органи да предоставят информация

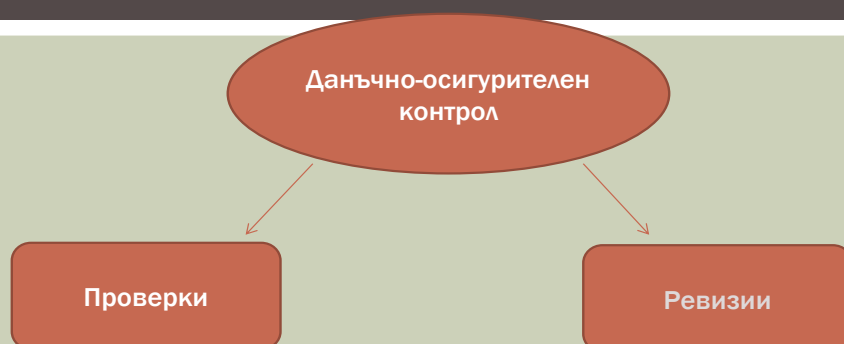
## ЗАДЪЛЖЕНИ ЛИЦА – ЧЛ. 14

- **Физическите и юридическите лица, които:**
  - 1. са носители на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски;
  - 2. са задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски;
  - 3. отговарят за задължението на лицата по т. 1 и 2.

## ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛЕН КОНТРОЛ

- **специализиран административен контрол, възложен на органите по приходите;**
- **контрол за законосъобразност** – следи за точното спазване на данъчното законодателство;
- **дейност по съпоставка на фактическото развитие и приключване на данъчните правоотношения с предписанията на ДПН;**
- **правнорегламентирана дейност;**
- **основните права и задължения на приходните органи, свързани с извършването му, както и формите за реализирането им са установени с разпоредбите на ДОПК – чл. 110 и сл.**

## ДОК



И двете форми на данъчен контрол предполат извършването на фактически действия по установяване на факти, свързани с изпълнение на задълженията от страна на данъчните субекти.

## ПРЕКЛУЗИВЕН СРОК ПО ЧЛ. 109 ОТ ДОПК

- **Не се образува** производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли **5 години** от:
  - изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация,
  - или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по закон не е предвидено подаването на декларация.
- **Срокът не тече**, когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването на данъчните задължения.
- **Срокът не се прилага**, когато има влязло в сила решение по чл. 134е или 134р, което подлежи на изпълнение. В този случай производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс може да се образува до една година от влизането в сила на решението. /по процедура за разрешаване на спорове между ДЧ по СИДДО/

## НАЧАЛО НА СРОКА ПО ЧЛ. 109 ОТ ДОПК

- от кой момент започва да тече срокът по чл. 109 – датата на издаване на ЗВР или на връчване на ЗВР
- **Разлики** в практиката:
  - НАП** – от момента на издаване на ЗВР
  - Съдебна практика** – от момента на връчване на ЗВР
- **Съдебна практика** – решение № 9005/13.06.2019 Г. по адм. д. № 3700/2019 Г., I отд. на ВАС; решения на ВАС по адм. дела № 4742/2017 г. № 6013/2018 г., № 14432/2017 г., № 3146/2017 г.; решение № 6548/03.05.2019 г. по адм. д. № 24/2019 Г., VIII отд. на ВАС
- „Срокът по чл. 109, ал. 1 ДОПК е преклузивен, и след неговото изтичане не може да се образува ревизионно производство за установяване на данъчни задължения... съдът следи служебно за неговото спазване, за разлика от давностния срок. Актуалната и преобладаваща практика на ВАС категорично приема, че **ревизионното производство се смята за образувано с връчването на ЗВР на данъчно задълженото лице, а не с издаването ѝ /вж. решения по адм. дела № 9906/2014 г., адм. д. № 392/2015 г., адм. д. № 9301/2016 г. и мн. др./**. Образуването на ревизия след изтичане на срока по чл. 109, ал. 1 ДОПК е съществено нарушение на административнопроизводствените правила – води до отмяна на ревизионния акт, без да е необходимо разглеждане на правния спор по същество.“

## РАЗЛИКИ МЕЖДУ ПРОВЕРКА И РЕВИЗИЯ

### **Проверката**

- съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство;
- могат да се установяват определени факти и обстоятелства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски;
- не се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице

**Ревизията** – съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски

- 1. установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски;
- 2. възстановяват резултати за данъчен период, подлежащи на възстановяване, когато това е предвидено в закон;
- 3. възстановяват недължимо платени или събрани суми.

- **Разлики** – **обема** на тези действия
  - ревизията – последващ финансов контрол
  - проверката – текущ финансов контрол
  - **процедурата** за извършването им
  - **актовете**, с които завършват

## ВИДОВЕ РЕВИЗИОННИ ПРОИЗВОДСТВА

- на физически или юридически лица;
- по материалните закони – ЗДДС, ЗКПО, ЗДДФЛ, ЗЗО и т.н.;
- по чл. 19 от ДОПК – отговорност на управителя за задължения на дружеството;
- по чл. 177 от ЗДДС – за невнесени задължения от друго лице;

## ОБРАЗУВАНЕ НА РЕВИЗИОННОТО ПРОИЗВОДСТВО

- Ревизионното производство се образува с издаването на заповед за възлагане на ревизия
- Ревизията може да се възлага от:
  - 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция;
  - 2. изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

## ЗАПОВЕД ЗА ВЪЗЛАГАНЕ НА РЕВИЗИЯ – ЧЛ. 113

- ❑ Със заповедта за възлагане се определят:
  - 1. данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2 – 5;
  - 2. ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията;
  - 3. срокът за извършване на ревизията;
  - 4. ревизираният период;
  - 5. видовете ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски;
  - 6. други обстоятелства, имащи значение за ревизията.
  
- ❑ Задължение за връчване на ревизираното лице на ЗВР.

## ИС КОНТРОЛ

- Информационна система „Контрол“
  - специализиран софтуер за целите на данъчната администрация с информация за ДЗЛ;
  - възможност за извършване на данъчно осигурителен контрол;
  - ползва се от всички служители с предоставен различен достъп до различните продукти
  
- Всички документи се връчват по електронен път на деклариращия електронен адрес за кореспонденция на лицето
  
- всички документи, изискани от лицето, се представят на органите по приходите в хода на ревизията по електронен път чрез ИС „Контрол“

## ИС КОНТРОЛ

- **Връчване на съобщения:**

- чл. 29, ал. (4) (Изм. – ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г., изм. – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Съобщенията могат да се връчват чрез изпращане по телефакс, по електронен път при използване на квалифициран електронен подпис на лицата по ал. 2, електронен печат по смисъла на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги или по реда на чл. 26 от Закона за електронното управление.

## УДОСТОВЕРЯВАНЕ НА ВРЪЧВАНЕТО

- **УДОСТОВЕРЯВАНЕ НА ВРЪЧВАНЕТО**

чл. 30, ал. (6) (Доп. – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система или чрез електронен документ, подписан с квалифициран електронен подпис.



# ОБРАЗЕЦ НА ЗВР

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ  
Адрес: \_\_\_\_\_ КВМ № ВЪЗЛ/ДЗК \_\_\_\_\_

**ЗАПОВЕД  
ЗА ВЪЗЛАГАНЕ НА РЕВИЗИЯ**  
№ \_\_\_\_\_  
На основание чл. 112 и чл. 113 от ДЗПК

**ВЪЗЛАГАМ:**

Да бъде извършена ревизия на \_\_\_\_\_

ЕКИП (ФНЧ) Свързани № от ревизиите на МНС: \_\_\_\_\_

ЕКИП на ЗТР/ВЪЗСТАТ \_\_\_\_\_

Адрес на корпоративния ДЗПК № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Ревизиите да бъдат извършени от: \_\_\_\_\_

№	Вид възлагане	от	за периода	до
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
6.				
7.				
8.				
9.				
10.				
11.				
12.				
13.				
14.				

При извършването на ревизиите да участват и: \_\_\_\_\_

Орган по приходите: \_\_\_\_\_

**РАЗПИСА**

Дата: \_\_\_\_\_

ЕКИП на ЗТР/ВЪЗСТАТ \_\_\_\_\_

СВЪЗНИЦИ

1. \_\_\_\_\_

2. \_\_\_\_\_

## ЗАПОВЕД ЗА ВЪЗЛАГАНЕ НА РЕВИЗИЯ – ЧЛ. 113

- Може да бъде изменяна от органа, възложил ревизията, с нова заповед за възлагане. Изменението се смята за извършено от датата на издаване на новата заповед.
- Заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт.
- Заповедта за прекратяване на ревизионното производство подлежи на обжалване по реда за обжалване на ревизионни актове.

## СРОК ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА РЕВИЗИЯТА – ЧЛ. 114

■ **Срок** – до 3 месеца

– започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. Когато заповедта за възлагане на ревизията е връчена по реда на чл. 143м, ал. 1 или чл. 269щ, ал. 3, срокът за извършване на ревизията започва да тече от датата на получаване на уведомлението за извършено връчване от компетентния орган на другата държава.

– може да бъде продължен до 2 месеца с нова ЗВР, издадена от органа възложил ревизията;

– при особена фактическа сложност на случая, срокът може да бъде продължен общо до не повече от 3 години със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор.

## МЯСТО НА ПРОВЕЖДАНЕ НА РЕВИЗИЯТА ЧЛ. 115

✓ Ревизираното лице осигурява подходящо **място** и условия за провеждане на ревизията и **определя лица** за контакт с органа по приходите и за оказване на съдействие при извършването ѝ.

✓ Ревизиращите органи са длъжни да се запознаят **на място** с намиращи се при ревизираното лице документи и други доказателства, както и да установят фактите и обстоятелствата от значение за определяне на резултатите от ревизията.

## ЗНАЧЕНИЕ НА МЯСТОТО НА РЕВИЗИЯТА

- ✓ за навременно събиране на доказателства и предотвратяване на създаването на такива за целите на ревизията;
- ✓ за защита срещу евентуални възражения за бездействие на органите по приходите при последващо оспорване /доказателствата са съществували и са били на разположение на органите по приходите, но същите не са се запознали с тях/;
- ✓ за противопоставяне на събраните по време на ревизията доказателства с представените такива при последващо оспорване

## МЯСТО НА ПРОВЕЖДАНЕ НА РЕВИЗИЯТА ЧЛ. 115

- При невъзможност за извършване на ревизията при ревизираното лице тя се извършва **в териториалната дирекция**. В този случай се съставят протокол и опис на документите, които се предават на органа по приходите. Екземпляр от протокола и описа се предоставя на лицето.

## МЯСТО НА ПРОВЕЖДАНЕ НА РЕВИЗИЯТА ЧЛ. 115

- Органът по приходите отговаря за опазване на предадените му по опис документи и ги връща на лицето по реда и в сроковете, предвидени в чл. 44.
- При необходимост да се установят факти и обстоятелства, свързани с дейността на лицето, негово поделение, обект, дейност или имущество извън населеното място на извършване на ревизията, включително и на територията на друга териториална дирекция, ревизиращите органи могат да бъдат командирвани за установяването на тези обстоятелства.

## МЯСТО НА СЧЕТОВОДСТВОТО НА РА И НА НЕГОВИТЕ ДОСТАВЧИЦИ

- значение във връзка с последващо оспорване на РА и назначаване на съдебно-счетоводни експертизи;
- запознаване на място със счетоводния софтуер /как е организиран в случаите на множество клиенти/;
- приобщаване на извлечения от счетоводни документи към доказателствения материал;
- приобщаване на договора за счетоводно обслужване;
- Трябва да е изначално ясно къде и от кого се води счетоводството. Ако това обстоятелство не може да се изясни, се описват процесуалните действия за изясняването му.

## СПИРАНЕ, ВЪЗОБНОВЯВАНЕ И ПРЕКРАТЯВАНЕ НА ПРОИЗВОДСТВОТО

- ❑ **Спиране на производството** – чл. 34 от ДОПК – по молба на РЛ или на органа по приходите
- ❑ Производството се **спира** при:
  - 1. заболяване на лице, чието участие е наложително – след удостоверяване с надлежен медицински документ;
  - 2. образувано административно, наказателно или друго съдебно производство, което е от значение за изхода му;
  - 3. смърт или липса на законен представител на физическото лице – до учредяване на настойничество или попечителство или до назначаването на представител по чл. 11;
  - 4. смърт на единствения представляващ или липса на представляващ на юридическото лице – до вписване на нов представляващ или до назначаването на представител по чл. 11;
  - 5. подадена молба на субекта – еднократно, за определен срок, но не повече от три месеца;
  - 6. други обстоятелства, предвидени със закон.
- ❑ Когато в хода на производството се установят данни за извършено престъпление от значение за изхода на производството, то се спира, а материалите се изпращат на съответния прокурор. След приключване на наказателното производство материалите от него се изпращат на органите по приходите за продължаване на спряното производство.

## СПИРАНЕ НА РЕВИЗИОННОТО ПРОИЗВОДСТВО

- При **наличие на основание**, преценката се прави от:
  - органа, възложил производството,
  - от решаващия орган при административно обжалване
- Спира се със **заповед**, която се връчва на заинтересованите лица.
- **Мълчалив отказ** – непроизнасянето в 7-дневен срок от постъпването на искане за спиране от лицето, страна в производството, се смята за мълчалив отказ.

## СПИРАНЕ НА РЕВИЗИОННОТО ПРОИЗВОДСТВО

- **Обжалване** – заповедта и отказът за спирането на производството подлежат на обжалване в 14-дневен срок от връчване на заповедта, съответно от изтичане на 7-дневния срок за произнасяне, чрез органа, чийто акт се обжалва, до административния съд по постоянния адрес или седалището на жалбоподателя.
- **Съдът** – в 14-дневен срок от постъпването на жалбата съдът се произнася с определение, с което я отхвърля или отменя заповедта или отказа за спиране на производството, като определението на съда е окончателно.
- Когато производството е спряно във връзка с висящо производство по обмен на информация с друга държава, срокът на спирането не може да е по-дълъг от 8 месеца.

## ВЪЗОБНОВЯВАНЕ НА ПРОИЗВОДСТВОТО

- Производството се **възобновява**:
  - когато отпадне основанието за неговото спиране, непосредствено след узнаване на обстоятелството;
    - заповед за възобновяване на производството;
    - заповедта се връчва на заинтересованите лица;
    - заповедта не подлежи на обжалване.

## ПРЕКРАТЯВАНЕ НА ПРОИЗВОДСТВОТО

### □ Производство се прекратява:

- когато преди издаване на административния акт, физическо лице, страна в производството, почине, или юридическо лице, страна в производството, престане да съществува
- актовете за прекратяване на производството се връчват на наследниците и правоприменниците, като се поставя и съобщение по реда на чл. 32, ал. 4 – 6 от ДОПК, и се смятат за отказ за издаване на акт, като не се засягат правата на наследниците и правоприменниците да искат от свое име издаването на съответния акт.

## ДОКАЗВАНЕ

- С изключение на презумпцията за истинност на констатациите в ревизионния акт по чл. 124, ал. 2 от ДОПК, във всички други случаи принципът за установяване на обективната истина, въведен като основен принцип на данъчния процес с разпоредбата на чл. 3 от ДОПК, изисква от приходните органи да доказват всички възникнали правопораждащи или правопогасяващи ЮФ.

## ДОКАЗВАНЕ

- **Доказването в ДП** – съвкупност от процесуални действия, насочени към издирването и установяването с помощта на доказателствени средства на правнорелевантни факти от значение за предмета на съответното производство.
- В ДП от значение са преди всичко **преките доказателства** (косвените в хипотезата на чл. 122 от ДОПК). Допустими са тези доказателства, събрани по реда на ДОПК, недопустимо е доказателствено средство, събрано след края на ревизията.
- Предмет на доказване е **основанието** за възникване на задължение за внасяне, възстановяване или прихващане на данъка.

## УСТАНОВЯВАНЕ НА ПРАВНОРЕЛЕВАНТНИ ФАКТИ

- В хода на ревизията, респ. в констатациите на РА/РД следва да се установи има ли съответствие между обстоятелствата, които субектът декларира и действителното фактическо положение.
- Предприемане на целенасочени процесуални действия – фактическо посещение на фигуриращите в публичните регистри и в декларираните пред НАП обекти.
- Изясняване на факти и обстоятелства, характеризиращи независимата икономическа дейност.



## СЪБИРАНЕ НА ДОКАЗАТЕЛСТВА, СВЪРЗАНИ С ДЕЙНОСТТА

- Основни клиенти на дружеството – фактури, договори и съпътстващи документи – могат да послужат за преценка на дължимата грижа, която търговецът проявява при извършваните от него доставки, както и за съпоставка с грижата, която проявява при получените доставки;
- Притежавани обекти, ДМА, наети лица, разходи за възнаграждения, за осигуровки – способстват при изследване и анализиране на икономическия ефект от получените доставки, респ. – счетоводените разходи

## ЕКСПЕРТЕН АНАЛИЗ НА СЧЕТОВОДСТВОТО

- Ревизиращите органи като носители на специални правомощия и знания следва да направят експертен анализ на конкретния материално-правен спор
- изявленията на органите по приходите, подкрепени с доказателства и закрепени в официални документи, се ползват с материална доказателствена сила

## ДОКАЗАТЕЛСТВА В КОНТРОЛНОТО ПРОИЗВОДСТВО

- Информационните масиви на НАП;
- Писмени доказателства – от РЛ, контрагенти, банки, институции, държавни органи и т.н.;
- Писмени обяснения – от РЛ и/или от трети лица;
- Данни от технически носители и автоматични устройства;
- Насрещни проверки;
- Проверки по делегация;
- Обмен на информация с други администрации;
- Изготвянето на експертизи от ВЛ;
- Оглед, посещения на адреси и др.

## ЗА ОЧЕРТАВАНЕ НА ПРЕДМЕТА НА ДОКАЗВАНЕ СЛУЖАТ

- Правилното очертаване на предмета на доказване обуславя предприемане на съответните процесуални действия за събиране на относимите доказателства.
- 1. Подадените декларации и приложенията към тях чл. 125 от ЗДАС, чл. 92 от ЗКПО, чл. 50 от ЗДФЛ/;
- 2. Счетоводната и търговска документация:
  - – фактурата – определя предмета на доказване на конкретното спорно материално право – вида на доставката /вкл. аванс/, начина на плащане, количествените измерения;
  - – договорът – сочи условията на доставката – обекти, срокове, отчитане на изпълнението, съпътстващи документи;

## ОЧЕРТАВАНЕ ПРЕДМЕТА НА ДОКАЗВАНЕ

- - товарителницата – носи информация за точките на транспорта и за превозвача и другите участници в превозния договор. Посочените места в тях подлежат на проверка /насрещна проверка на превозвача/;
- - кантарна бележка – предполага наличие на обект, оборудван с кантар, количество;
- - протоколи за приемане на строителни обекти – проверка на обектите, изискване на строителна документация, обосноваваща площи, размери;

## ОЧЕРТАВАНЕ ПРЕДМЕТА НА ДОКАЗВАНЕ

- - фискален бон – предприемане на действия за проверка на място на фискалното устройство, изискване за представяне на дневни отчети;
- - банкови извлечения – да се предприемат действия по цялостното движение на паричните средства;
- - обясненията на страните – да се предприемат действия за проверка на твърдяни относими факти

## ДОКАЗВАНЕ НА СУБЕКТИВНИЯ МОМЕНТ

- ❑ анализ на данъчноправните последици – какви данъци се декларират и внасят ефективно от ревизираното лице и неговите доставчици;
- ❑ изследване на условията на плащане: кой получава плащането, кой се разпорежда с банковите сметки;
- ❑ наличие на правна свързаност /§1, т. 3 от ДР на ДОПК/;
- ❑ наличие на фактическа свързаност /общи обекти, общо счетоводство/

## ➤ ПИСМЕНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

- **Писмени доказателства:**
  - ✓ събират се служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта;
  - ✓ всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ.
- Лицето е **дължно** да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива.
- В случай, че лицето **не представи** изискани доказателства, ОП може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства – чл. 37, ал. 4 от ДОПК
- Особени правила за доказване – чл. 116 от ДОПК, когато за установяване на задълженията на РЛ е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната – задължение на ревизирания е да представи доказателства за изясняването им.

## ➤ ПИСМЕНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

- **Представяне на доказателства** – определя се 14 дневен срок от ОП
- **Непредставянето на доказателства** – приема се, че те не съществуват и се преценяват само събраните в производството доказателства.
- **Късно представени доказателства** – ако поисканите доказателства бъдат представени до издаването на акта или документа, а в ревизионното производство – до изтичането на срока по чл. 117, ал. 5, органът по приходите е длъжен да ги обсъди.

## ➤ ПИСМЕНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

- **Задължение за лицата, държавни или общински органи в 14-дневен срок** от получаването на искането да предоставят данните, сведенията, документите, книгата, носителите на информация и другите доказателства относно посочените в искането факти и обстоятелства – чл. 37, ал. 5
- **Разкриване на банкова или застрахователна тайна** – по искане от органа по приходите лицата са длъжни да разкрият съответната служебна, банкова или застрахователна тайна, по установения за това ред.
- **Оглед** – служебно или по искане на лицето може да се извърши оглед на движими или недвижими вещи
- **Документиране на извършените действия** – изготвят се протоколи за извършените действия и събраните доказателства

## ДОКАЗАТЕЛСТВА ОТ ДРУГИ КОНТРОЛНИ ОРГАНИ

- чл. 47 от ДОПК – При извършването на ревизия или проверка органът по приходите, който я извършва, може да поиска писмено от други контролни органи извършването на действия с оглед събиране на доказателства за установяване на задължения или административно-наказателна отговорност.
- Значението на това правомощие е съществено за процеса на доказване, тъй като събраните доказателства са официални документи и имат материална доказателствена сила, същите са трудно съпоставими и по принцип не могат да бъдат оспорени от частни документи.

## СЪБИРАНЕ НА ДОКАЗАТЕЛСТВА, СВЪРЗАНИ С ДЕЙНОСТТА

- финансиране на дружеството и проследяване на плащанията по банков и касов път – правомощия на органите по приходите съгласно чл. 12, т.3, т.4, т.6 от ДОПК
- лицата, упълномощени да се разпореждат с банковите сметки. Това обстоятелство не е банкова тайна по смисъла на чл. 62, ал. 2 от ЗКИ, съгласно която банкова тайна са фактите и обстоятелствата, засягащи наличностите и операциите по сметките и влоговете на клиентите на банката.
- Относно финансирането, констатациите следва да са въз основа на направени проверки, а не единствено въз основа на дадени обяснения.

## ДОКАЗАТЕЛСТВА ОТ ДРУГИ ИНСТИТУЦИИ

- ❑ Събирането на доказателствата се обуславя от конкретния материално-правен спор.
  
- ❑ Разнородни хипотези за изискване на информация от:
  - ❑ - органа, възложил обществена поръчка по ЗОП – офертите, сключените договори – изясняват участието на подизпълнителите, действителните количествените параметри;
  
  - ❑ - Агенция Митници – ЕАД и приложенията към тях изясняват обстоятелствата, свързани с доставки на гориво на територията на страната/внос

## ДОКАЗАТЕЛСТВА ОТ ДРУГИ ИНСТИТУЦИИ

- ❑ - от Регионалните дирекции за строителен надзор /РДНСК/ или общините – проверка на строителните книжа за обекта, разрешение за строеж, протокол за откриване на строителна площадка, датата на заверка на заповедната книга за обекта;
  
- ❑ - От Инспекцията по труда – за спазване на трудовото законодателство /помага за изясняване на въпроси с фактически наетите лица, въпроси, свързани с осигуряването, работно време/;

## ДОКАЗАТЕЛСТВА ОТ ДРУГИ ИНСТИТУЦИИ

- - от Дирекция „Столичен ветеринарно-санитарен контрол“ – протоколи за осъществени ветеринарно-медицински проверки – за произход и индивидуализация при доставки с храни;
- - от Българска агенция по безопасност на храните – за вписани в публичния регистър обекти за производство, съхранение и търговия с храни;
- - от СДВР КАТ/ИА Морска администрация/ГД гражданска въздухоплавателна администрация – за реалност на доставки с предмет превозни средства, относно собствеността на превозните средства, относно факта на притежаване на специални превозни средства и т.н.

## ➤ НАСРЕЩНИ ПРОВЕРКИ И ПО ДЕЛЕГАЦИЯ

- **насрещна проверка** – за установяване на отделни факти и обстоятелства, свързани с лице, което не е страна в съответното производство. При насрещната проверка не се установяват задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице



## ➤ НАСРЕЩНИ ПРОВЕРКИ И ПО ДЕЛЕГАЦИЯ

- **проверка по делегация** – извършва се при необходимост да се установят факти и обстоятелства, свързани с дейността на субекта, на негово поделение, обект, дейност или имущество на територията на друга териториална дирекция, по писмено искане от органа по приходите до съответната териториална дирекция
- Съставя се протокол – екземпляр от протокола се връчва на ревизираното лице заедно с ревизионния доклад

## ОПЕЗПЕЧАВАНЕ НА ДОКАЗАТЕЛСТВАТА

- ✓ **задължение за пазене** – лицата имат задължение за пазене на счетоводната и търговската информация, както и всички други сведения и документи от значение за данъчното облагане и задължителните осигурителни вноски в посочените в ДОПК срокове
- ✓ **осигуряване на достъп** – ревизираните или проверяваните лица са длъжни да осигурят достъп до автоматизираните си информационни системи, продукти или архиви;
- ✓ **опис или изземване** – ОП може да предприеме действия за обезпечаване на доказателства чрез опис или чрез изземване с опис на ценни книжа, вещи, документи, книжа и други носители на информация, както и чрез копиране на информация от и на технически носители;
- ✓ **запечатване на обекта** – при невъзможност за обезпечаване на доказателствата може да се запечата обекта или част от него, където се намират подлежащите на обезпечаване доказателства, за срок до 48 часа;
- ✓ **съдействие от МВР** – при отказ на органа по приходите или на публичния изпълнител за осигуряване на достъп до подлежащ на контрол обект или отказ за представяне на книжа или други носители на информация може да се поиска съдействие от органите на Министерството на вътрешните работи;

## ПРОТОКОЛ – ЧЛ. 50

- **Протоколът**, съставен по установения ред и форма от орган по приходите или служител при изпълнение на правомощията му, е доказателство за извършените от и пред него действия и изявления и установените факти и обстоятелства.
- Протоколът се съставя в писмена форма и **съдържа**:
  1. номера и датата на съставянето му;
  2. името и длъжността на органа, който го е съставил, и на органите, които са извършили действията;
  3. имената, адресите и качеството на лицата, които не са органи по приходите и са участвали или присъствали при извършване на действията;
  4. индивидуализиращите данни за проверяваното лице;
  5. датата и мястото на действията;
  6. времето, когато са започнали и завършили действията;
  7. извършените действия;
  8. установените факти и обстоятелства;
  9. събраните доказателства;
  10. направените искания, бележки и възражения, ако има такива;
  11. пред кой орган и в какъв срок могат да се обжалват действията, ако това е допустимо.

## ПРОТОКОЛ – ЧЛ. 50

- Протоколът се **подписва** от органа, който го е съставил, и от проверяваното лице, съответно от неговия представител или пълномощник, член на орган на управление, работник или служител, като се отбелязва в какво качество го подписва и му се предоставя незабавно екземпляр от протокола.
- Протоколът **не се подписва** от проверяваното лице, в случай че с него се установяват факти и обстоятелства единствено въз основа на документи, които се намират при органа по приходите.
- В случаите, когато лицата по ал. 3 **откажат** да подпишат протокола, той се подписва от поне един незаинтересован свидетел, присъствал на отказа, като се отбелязват името и адресът му. Екземпляр от протокола се предоставя на проверяваното лице.

## ➤ ПИСМЕНИ ОБЯСНЕНИЯ

- **ПО** – по искане на органа по приходите, ревизираното, съответно проверяваното лице, както и лицата, които го представляват, са длъжни да дадат писмени обяснения относно фактите и обстоятелствата от значение за съответното производство. Органът по приходите предупреждава писмено лицето за последиците по ал. 2 от неизпълнението на това задължение, както и че може да бъде призовано пред съда при условията на чл. 176 от ГПК
- В случай, че изисканите по реда на ДОПК писмени обяснения **не бъдат** представени в определения срок, органът по приходите може да приеме за доказани, съответно недоказани, фактите и обстоятелствата, за които не са дадени писмени обяснения.
- Осигурителен доход **не се доказва** само с писмени обяснения.

## ➤ ПИСМЕНИ ОБЯСНЕНИЯ НА ТРЕТИ ЛИЦА

- С **ПО могат** да се установяват факти от значение за ревизията, които са възприети от трето лице.
- Писмени обяснения от трети лица се допускат **само** за установяване на:
  1. достоверността или авторството на данни от технически носител и неподписани документи;
  2. обстоятелствата, за доказването на които законът изисква писмен документ, ако документът е загубен или унищожен не по вина на ревизираното лице или третото лице, както и за установяването на факти и обстоятелства, за доказването на които законът не изисква писмен документ;
  3. фактите и обстоятелствата, за които не са съставени документи, когато е имало задължение за това, или са съставени документи, които не отразяват действителни факти и обстоятелства;

## ➤ ПИСМЕНИ ОБЯСНЕНИЯ НА ТРЕТИ ЛИЦА

- Органът по приходите уведомява писмено лицето за правото му да **откаже** да даде писмени обяснения при условията на чл. 58, както и че може да бъде призован да даде свидетелски показания пред съда при условията на ал. 2;
- Обясненията на третите лица **се преценяват** с оглед на всички други данни и като се взема предвид тяхната заинтересованост от резултата на ревизията, съответно качеството им на свързани лица с ревизирувания субект
- Писмените обяснения **се подписват** от лицата, които са ги дали, и от органа, който ги е поискал
- **Не се допускат** писмени обяснения от лица, които поради физически или психически недостатъци не са способни да възприемат правилно фактите, имащи значение за случая, или да дават достоверни обяснения за тях.

## ➤ ОТКАЗ ОТ ОБЯСНЕНИЯ – ЧЛ. 58

- Никой няма право да отказва да даде ПО **освен**:
  1. роднините на ревизирувания субект по права линия без ограничения, съпругът, братята и сестрите и роднините по сватовство от първа степен;
  2. лицата, които със своите обяснения биха предизвикали наказателно преследване на себе си или на свои роднини по т. 1.
- Лицата могат да откажат ПО относно факти и обстоятелства, които по закон са длъжни да пазят като професионална тайна.

## ➤ ЕКСПЕРТИЗА

- когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси **са нужни** специални знания, каквито органът по приходите няма;
- възлага се – **по** инициатива на ОП или по искане на субекта;
- възлага се – **на** специалисти с необходимото образование и практически опит в съответната област, вписани в списъка на експертите, утвърден от изпълнителния директор на НАП.
- възлага се – писмено **от органа по приходите**, възложил производството, във връзка с което е възникнала необходимостта от извършването ѝ, а при обжалване – **от решаващия орган**.
- Експертизата, възложена в хода на едно административно производство, **може** да бъде използвана за целите и на друго производство, ако се изследва същият обект при **пълна идентичност на предмета и задачата на изследването**. В другото производство експертизата следва да е приобщена по реда на ДОПК.
- Органът по приходите **преценява** заключението на експерта **заедно** с другите доказателства, събрани в хода на производството.
- Когато **не е** съгласен със заключението на експерта, органът по приходите е длъжен **да се мотивира**.

## РЕВИЗИОНЕН ДОКЛАД ЧЛ. 117

- **Ревизионният доклад** – съставя се от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията.
- Ревизионният доклад трябва да **съдържа**:
  1. имената и длъжността на органите, които го съставят;
  2. номера и датата на доклада;
  3. данни за ревизираното лице;
  4. обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;
  5. извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства и доказателствата за тях;
  6. направените фактически и правни изводи и основанията за тях;
  7. предприетите действия за обезпечаване на публичните вземания;
  8. предложение за установяване на задълженията;
  9. опис на приложените доказателства;
  10. подписи на органите по приходите, съставили доклада.



## РЕВИЗИОНЕН ДОКЛАД ЧЛ. 117

- Приложените към ревизионния доклад доказателства са неразделна част от него.
- Ревизионният доклад заедно с приложенията се връчва на ревизираното лице в тридневен срок от съставянето му.
- Ревизираното лице може да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията. Когато срокът е недостатъчен, той се удължава по искане на лицето, но с не повече от един месец.

## РЕВИЗИОНЕН ДОКЛАД ЧЛ. 117

- **ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 5 от 22.06.2015 г. по тълк. д. № 4/2014 г., ОСС на ВАС, I и II колегия**

„Не е налице нищожност на РА, ако в РД, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили. Ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на РА, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на чл. 160, ал. 2 ДОПК, но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА.“

## РЕВИЗИОНЕН ДОКЛАД ЧЛ. 117

### ■ СЪДЕБНА ПРАКТИКА –

решение № 2084/20.02.2017 г. по адм. д. № 10743/2016 г.,  
VIII отд. на ВАС;

решение № 12879/01.12.2015 г. по адм. д. № 668/2014 г.,  
I отд. на ВАС;

решение № 4663/19.04.2016 г. по адм. д. № 6850/2015 г.,  
I отд. на ВАС;

решение № 7524/14.06.2017 г. по адм. д. № 12071/2016 г.,  
I отд. на ВАС

## ИЗДАВАНЕ НА РЕВИЗИОНЕН АКТ ЧЛ. 119

- ❑ В тридневен срок от изготвянето на ревизионния доклад органите, извършили ревизията, уведомяват писмено органа, който я е възложил.
- ❑ Ревизионният акт – издава се от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо, производството се прекратява със заповед.
- ❑ Когато органите не могат да постигнат съгласие, ревизионният акт, съответно заповедта за прекратяване, се издава от друг орган по приходите, определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията.
- ❑ Ревизионният акт или заповедта за прекратяване се връчват на ревизираното лице в 7-дневен срок от издаването.

❖ Тези срокове са инструктивни



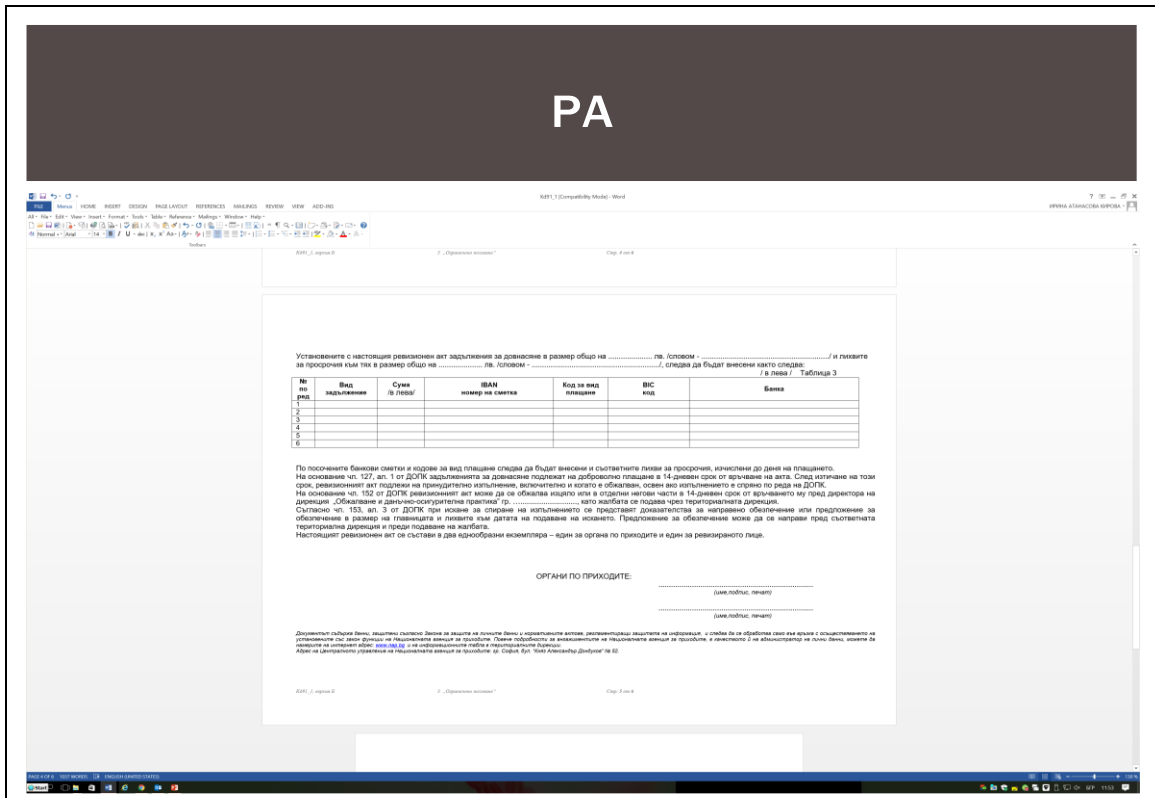
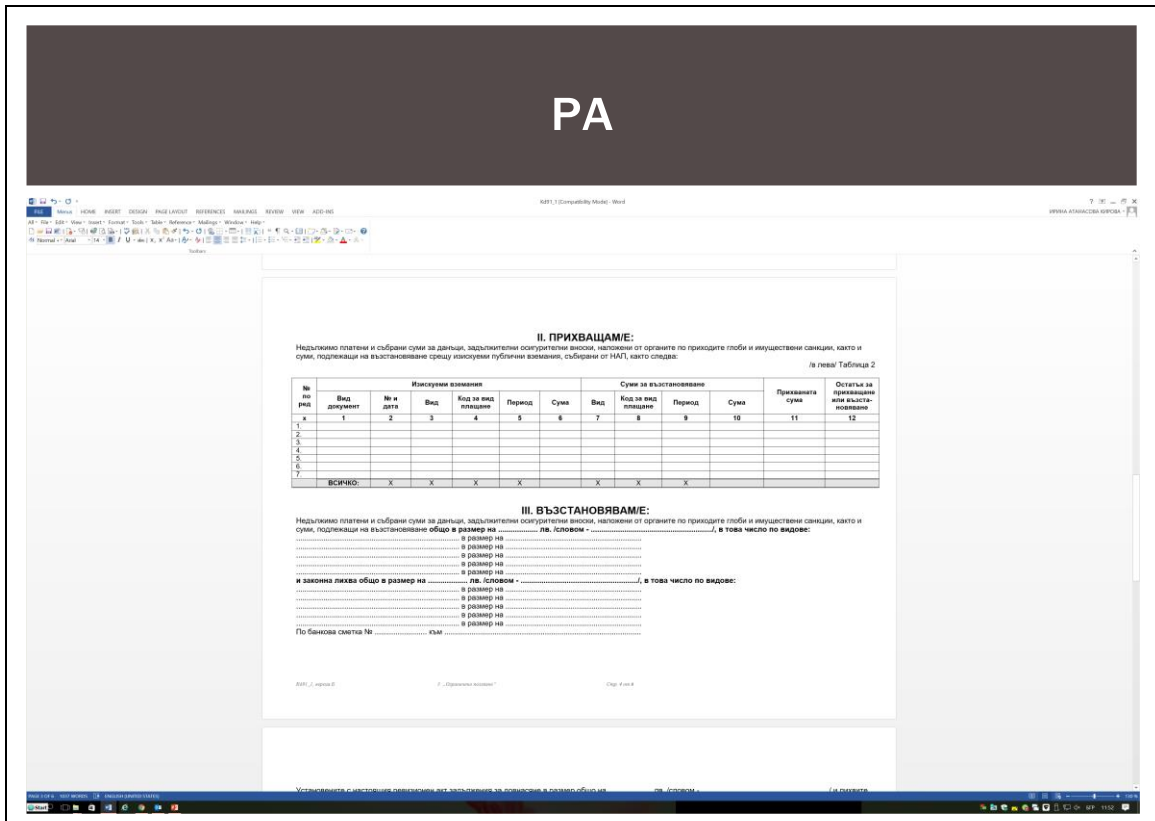
## СЪДЪРЖАНИЕ НА РЕВИЗИОННИЯ АКТ ЧЛ. 120

- ✓ Ревизионният акт се издава в писмена форма и съдържа:
1. името и длъжността на органите, които го издават;
  2. номера и датата на акта;
  3. данни за ревизираното лице;
  4. обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;
  5. мотиви за издаване на акта;
  6. разпоредителна част, с която се определят правата, задълженията или отговорностите и начинът и срокът за изпълнението им;
  7. пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва актът;
  8. подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт.

## СЪДЪРЖАНИЕ НА РЕВИЗИОННИЯ АКТ ЧЛ. 120

- Ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Органът по приходите е длъжен да обсъди направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства.
- Ревизионният акт се издава по образец, утвърден от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите.





# РА

РАЗПИСКА

Днес, \_\_\_\_\_ г., \_\_\_\_\_ в БГН, \_\_\_\_\_ на дължимост \_\_\_\_\_

в количество от № \_\_\_\_\_

БЕЛЕЖКА НА ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ: \_\_\_\_\_

БЕЛЕЖКА НА ВЪЗЛОЖИТЕЛЯ: \_\_\_\_\_

ВЪЗЛОЖИТЕЛ: \_\_\_\_\_

ПОДПИС: \_\_\_\_\_

СВИДЕТЕЛИ:

1. \_\_\_\_\_

2. \_\_\_\_\_

ПОДПИС: \_\_\_\_\_

## ПОДПИСВАНЕ НА РА

- РА се подписва с квалифициран електронен подпис от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията;
- РА се връчва по електронен път чрез ИС „Контрол“;
- от връчването на РА тече 14 дневен срок за обжалване пред административния орган – директора на дирекция ОДОП чрез ТД на НАП
- установеното с РА задължение подлежи на доброволно плащане в 14-дневен срок от връчването на акта, независимо от обжалването на акта, освен ако изпълнението бъде спряно при представено обезпечение

## ПОПРАВКА НА ОЧЕВИДНА ФАКТИЧЕСКА ГРЕШКА В РА

- **По инициатива** – на органа по приходите  
– или по молба на заинтересованото лице
- **Процедура** – не е необходимо издаване на заповед за възлагане на ревизия и ревизионен доклад
- **Акт** – издава се Ревизионен акт за поправката /РАПРА/
- **Обжалване** – обжалва се едновременно с поправения ревизионен акт или самостоятелно

## ПРЕДВАРИТЕЛНО ОБЕЗПЕЧАВАНЕ НА ВЗЕМАНИЯТА ЧЛ. 121

- **ПОМ** – в хода на ревизията или при издаване на РА органът по приходите може да поиска мотивирано от публичния изпълнител налагането на предварителни обезпечителни мерки /ПОМ/  
– с цел предотвратяване извършването на сделки и действия с имуществото на лицето, вследствие на които събирането на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски ще бъде невъзможно или значително ще се затрудни.
- **Ред** – налагат се по реда на чл. 195 с постановление на публичния изпълнител и се обжалват по реда на чл. 197.
- **Обект** – налагат се върху активи, обезпечаването върху които не води до сериозно възпрепятстване на дейността на лицето. Ако това не е възможно, наложените обезпечителни мерки следва да не спират извършването от ревизираното лице дейност.

## ПРЕДВАРИТЕЛНО ОБЕЗПЕЧАВАНЕ НА ВЗЕМАНИЯТА ЧЛ. 121

- **Действие** – когато в срок до 4 месеца от налагането на първата ПОМ не е издаден РА, наложените обезпечителни мерки се смятат за прекратени, освен ако е направено искане за продължаването им пред административния съд по местонахождението на органа, наложил обезпечителната мярка. Искането може да бъде направено от публичния изпълнител или ревизираното лице.
- **Съдът** – проверява наличието на условията за налагане на ПОМ и изпълнението на изискванията и се произнася с определение в 14-дневен срок от постъпването на искането. Ако уважи искането, съдът определя срок за продължаване на мерките, не по-дълъг от срока за приключване на ревизионното производство. Определението не подлежи на обжалване.
- **Действието** на наложените ПОМ се продължава с ОМ от същия вид и върху същото имущество, наложени в едномесечен срок от издаването на РА, когато актът е издаден в 4-месечния срок или в срока, определен от съда

ВЪПРОСИ?

БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!

# ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛЕН КОНТРОЛ

*Ирина Кирова, главен юрисконсулт НАП*

## РЕВИЗИЯ ПРИ ОСОБЕНИ СЛУЧАИ ЧЛ. 122 ОТ ДОПК

Органът по приходите **може** да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства:

- 1. до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация;
- 2. налице са данни за укрити приходи или доходи;
- 3. когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи;
- 4. липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред;
- 5. документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване;
- 6. данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28;
- 7. декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период;
- 8. когато ревизираното или проверяваното лице не осигури достъп до подлежащ на контрол обект или до счетоводни и/или търговски данни от значение за производството, съхранявани на електронен носител.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 1 ОТ ДОПК

- **1. До започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация – чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК**
- Всички данъци, администрирани от НАП, са такива, при които задължението се определя чрез подаване на декларация.
- Моментът на започване на ревизията не е законово дефиниран от чл. 122 от ДОПК, но кореспондира с чл. 112, ал. 1 от ДОПК, съгласно който ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР. Следователно подаването на данъчна декларация след образуване на ревизионното производство не води до отпадане на основанието. Същевременно не е налице пречка, когато лицето въобще не е подало декларация, да подаде такава след изтичане на законоустановения срок, като се има предвид и евентуалната административно наказателна отговорност.
- Това основание може да се приложи само когато лицето е било длъжно да подаде декларация и не го е сторило, заради това във всеки конкретен случай следва да се прецени. Липсата на задължение за подаване на декларация не може да доведе до възникване на основанието по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК.
- Когато се установят такива приходи и доходи, които лицето е следвало да декларира, но не го е направило, едва тогава ще е налице това основание за прилагането на особения ред на чл. 122 от ДОПК. Трябва обаче да е установена с точност правната характеристика на тези доходи/ приходи, за да се твърди, че лицето е било длъжно да подаде декларация. В случай, че това не може да се извърши, могат да се приложат основанията по т. 2 или т. 7 на чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 2 ОТ ДОПК

- **2. Налице са данни за укрити приходи или доходи – чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК**
- Такъв е случаят, при който лицето е подало декларация за определяне на данъка, но ОП е открил данни за укрити приходи или доходи. Достатъчно е да се открият данни за укрити такива и не е необходимо с абсолютна точност да бъде определен общият размер и източникът на укрития приход и доход – това е задача на ревизията, – а следва да има само достатъчно сведения, че е налице укрит приход или доход.
- Сведения могат да се получат от различни източници – в най-честия случай ще се касае за данни от трети лица, включително и получени сигнали. Те следва да са достоверни, като по преценка на ОП може да се извършат допълнителни действия за потвърждаването им.
- Особено внимание заслужава хипотезата на установени нарушения на изискванията за отчетане на извършваните продажби на стоки или услуги чрез използване на ФУ по реда на Наредба № Н-18/2006 г. на министъра на финансите. При извършване на преценка относно преминаване към особения ред на облагане може да се вземе предвид видът и тежестта на нарушението, значението на продажбите в брой за цялостната дейност на лицето, а оттам и вероятното влияние на неотчетени продажби върху точното установяване на данъчната основа, възможният случаен и единичен характер на извършеното нарушение, както и всички други относими към отчетността обстоятелства.
- Така например решение на ВАС № 4845 от 28.05.2004 – дружество като собственик на обект „Газостанция“ е извършвало продажби на гориво без да издава касова бележа от ЕСФП. Ревизиращите органи са установили, че десният пистолет на газоколонката не е бил свързан към системата за отчетане с фискална памет, поради което извършените продажби представляват укрити приходи. За установяването на тези обстоятелства могат да бъдат използвани протоколи за проверки на фискалните устройства в търговските обекти на ревизираното лице.
- По отношение на физическите лица следва да се има предвид, че не всички доходи подлежат на деклариране. В този смисъл, недеklarирането на един доход не го превръща автоматично в укрит, когато декларирането не се изисква от закона. Затова изводите относно наличието на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК следва да се правят след като внимателно са анализирани източниците на доход, включително необлагаеми доходи и/или доходи, подлежащи на облагане с окончателни данъци, които не подлежат на деклариране.



## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 3 ОТ ДОПК

- **3. Когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи – чл. 122, ал. 1, т. 3 от ДОПК.**
- В ДОПК липсват легаани дефиниции на използваните понятия. Такава дефиниция е налице в чл. 93, т. 6 от Наказателния кодекс. Съгласно тази норма, **„неистински документ“** е този, на който е придаден вид, че представлява конкретно писмено изявление на друго лице, а не на това, което действително го е съставило.
- **„Документът с невярно съдържание“** е този документ, в който лицето-издател е отразило неверни обстоятелства от обективната действителност – напр. относно количеството, качеството, вида или размера на извършената работа или броя на работниците и служителите и т.н. Документ, който по начало е с вярно съдържание, не може впоследствие в резултат на новонастъпили след съставянето му обстоятелства да се превърне в документ с невярно съдържание
- За разлика от Наказателния кодекс, ДОПК не борави с понятието **„преправен“** документ – като това е документ, в който чрез различни технически средства са внесени изменения, които променят изявлението на издателя на документа. Това по същността си представлява документ с невярно съдържание, защото той не отразява обективно направеното от лицето изявление. Поради това, използването на преправен документ в счетоводството се явява предпоставка за прилагане на процесуалния ред на чл. 122 от ДОПК.
- Документът, използван в счетоводството, може да бъде не само официален, но и частен документ, който е с невярно съдържание или неистински. За административния процес е без всякакво значение дали лицето умишлено е използвало документа или без да е знаело, че документът е неистински или с невярно съдържание. Важен е фактът, че такъв документ е използван в счетоводството на лицето.
- Предвид оперативната самостоятелност на органа по приходите относно прилагане на особения ред на чл. 122 отново следва да се извършва конкретна преценка, като може да се вземе предвид цялостното отражение на наличието на неистински документ или такъв с невярно съдържание върху отчетността на задълженото лице и възможността за коректното установяване на данъчните задължения по общия ред.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 4 ОТ ДОПК

- **4. Липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството, или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред – чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК**
- В този случай следва да се обърне внимание, че непредставянето на счетоводна отчетност е факт, който се е осъществил по повод извършените от ревизиращите органи в хода на самата ревизия действия. Установяването на тези обстоятелства трябва да е безспорно – т.е. счетоводните документи, за които се твърди, че не са представени, следва да са били изискани по реда на ДОПК. Така случилният се факт не може впоследствие да бъде променен, т.е. след като пред ревизиращите органи не е представена счетоводна отчетност и ревизията е преминала по чл. 122 от ДОПК, то представената от лицето счетоводна отчетност не е основание да се приеме, че не е налице предпоставката на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Следва да се направи конкретна и задълбочена преценка дали представените документи са достатъчни за установяване на задължението, като ревизията приключи по общия ред.
- Воденото счетоводство не дава възможност за установяването на данъчните задължения, когато при съставянето на счетоводната отчетност са нарушени основни принципи на счетоводството или допуснатите неточности в счетоводството са толкова многобройни, че дават съществено и силно отражение върху възможността за аналитично проследяване на стопанските операции, като се поставя под съмнение доколко счетоводната отчетност представя като цяло вярно и честно имущественото състояние на предприятието.
- **Например:**
- - установено е, че ревизираното лице няма заведена счетоводна отчетност или в заведените книги за приходи и разходи не са отразени всички извършени от него разходи и получени приходи.
- - ревизираното лице е регистрирано като едноличен търговец. От събраните доказателства се установява, че лицето преди регистрацията си като търговец е осъществявало по занятие сделки за покупко-продажба на дървесина. Съгласно чл. 26, ал. 5 от ЗДФЛ (чл. 21, ал. 1 от ЗДФЛ отг.) физическите лица, извършващи дейност като еднолични търговци, независимо дали са регистрирани по Търговския закон, формират данъчната основа по реда на ЗКПО, което означава, че тези лица са длъжни да водят счетоводство съгласно изискванията на Закона за счетоводството.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 5 ОТ ДОПК

- **5. Документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване – чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК**
- Както и при предходното основание, без всякакво значение е дали лицето има вина за повреждането или липсата на документите.
- Важен е обективният факт – документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. Документите са повредени до степен негодни за ползване, когато поради увреждането на материалния носител не може да се извлече информацията, която е съдържал документът. Липсата на документ, за разлика от предходната предпоставка, означава, че документът не е наличен, независимо каква е причината, но няма данни той да е унищожен.
- Отново може да се вземе предвид влиянието на липсващата документация върху възможността за установяването на данъчните задължения по общия ред.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 6 ОТ ДОПК

- **6. Данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28 от ДОПК – чл. 122, ал. 1, т. 6 от ДОПК**
- Необходимо е действията по намиране на адреса да са свързани именно с получаване на данни и сведения за установяване на основата за облагане с данъци. Това ще са случаите, в които лицето е търсено, за да му се връчи ИПДПО като част от извършвано ревизионно производство. Ненамирането на адреса, когато посещенията на адреса за кореспонденция са осъществени по други поводи, особено извън ревизионното производство (например за връчване на ЗВР, ИПДПО по повод извършвана насрещна проверка и т.н.), не създава предпоставка за облагане по специалния ред на чл. 122 от ДОПК по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 6 от ДОПК.
- Следва да е налице и причинно-следствена връзка между ненамирането на адреса и неполучаването на данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. Това означава, че ако се касае за ИПДПО за конкретното ревизионно производство, следва искането да се връчи на лицето по реда на чл. 32 и след като в законоустановения срок лицето не представи исканите документи и писмени обяснения, то ще е налице причинно-следствена връзка между неоткриването на адреса за кореспонденция по реда на чл. 28 от ДОПК и неполучаването на данни и сведения за установяване на основата за облагане с данъци.
- В случай, че РЛ представи по-късно данните и сведенията, ревизията се извършва по общия ред, ако не е налице някое от другите основания на чл. 122, ал. 1 от ДОПК. Ако данните и сведенията се представят след издаване на РА, решаващият орган при обжалването извършва конкретна преценка дали е възможно произнасяне по съществува на спора. Много често това няма да е възможно, в който случай преписката следва да бъде върната за нова ревизия.
- При представяне на необходимите данни и сведения от трети лица или администрации, ОП в рамките на своята оперативна самостоятелност извършва конкретна преценка относно възможността задълженията да се установят по общия ред.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 7 ОТ ДОПК

- **7. Декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период – чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК**
- ОП следва да е направил съпоставка между декларираните и/или получените приходи, доходи ... на РЛ и имущественото и финансовото състояние на лицето за ревизирания период.
- Под имуществено и финансово състояние следва да се има предвид само придобитото от лицето имущество – движимо и недвижимо за ревизирания период. Имуществото се остойностява по направените за неговото придобиване разходи, като това са действително направените разходи. Съответно тази сума се съпоставя със сумата на декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице. Това са две категории доходи, за които органът по приходите получава информация или от вече наличната в НАП, или от самото задълженото лице. Тези две категории са:
  - декларираните от лицето доходи – когато лицето е подало декларация;
  - получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице – това ще са случаите, при които данъчна декларация не е подадена или, макар и да е подадена, в нея тези източници на парични средства не се декларират – като например това важи за източниците на формиране на собствения капитал или безвъзмездното финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице. Не е изчерпателно изброяване – тук могат да се включат и всякакви други сделки, които увеличават потока на парични средства към лицето.
- Съпоставката се прави не към края на ревизирания период, а текущо за целия период, като обаче се имат предвид данъчните периоди по отношение на съответните данъци.
- При сравнението следва да се получи несъответствие, като това несъответствие не трябва да е малозначително, а да насочва ясно и недвусмислено към извода, че наличното имуществено и финансово състояние не е възможно да бъдат налице, ако лицето верно и честно е представило своите доходи, приходи и т.н.

## ЧЛ. 122, АЛ. 1, Т. 8 ОТ ДОПК

- **8. когато ревизираното или проверяваното лице не осигури достъп до подлежащ на контрол обект или до счетоводни и/или търговски данни от значение за производството, съхранявани на електронен носител. – чл. 122, ал. 1, т. 8 от ДОПК**
- важат правилата по т. 6 – данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28 от ДОПК – чл. 122, ал. 1, т. 6 от ДОПК

## ЧЛ. 122

- Основания за прилагане на чл. 122 от ДОПК – тяхното наличие се установява винаги след образуване на ревизионното производство
- Не е допустимо ревизионното производство да започне като такова по реда на чл. 122 от ДОПК
- Установяването на наличие на основание винаги се следва от извършване на преценка доколко основанието е повлияло или би могло да повлияе върху възможността за установяване на данъчните задължения по общия ред, като тази преценка е в рамките на оперативната самостоятелност на органа по приходите.
- Следва да се държи сметка, че прилагането на особения ред е изключение от общите правила, че същото води до установяване на данъчната основа само с някаква степен на вероятност и поради това приложното му поле следва да е сравнително ограничено.
- Отново следва да се подчертае, че чл. 122 съдържа в себе си особени доказателствени правила, а не представлява материално правна регламентация на данъчни задължения.
- Разпоредбата не е и санкционна и няма за цел да наказва задължените лица за неправомерно поведение.
- Действително е почти неизбежно обаче разминаването между действителното положение и само вероятния размер на данъчната основа. Това се дължи на самата същност на особения ред по чл. 122.

## РЕД ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ ПО РЕДА НА ЧЛ. 122, АЛ. 2

- За определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите **взема предвид всяко** от следните относими към съответното лице обстоятелства:
  - 1. вида и характера на фактически осъществяваната дейност;
  - 2. платените данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания;
  - 3. движението и остатъците по банковите сметки;
  - 4. официалните документи и документите с достоверни данни;
  - 5. наемната цена за недвижимите имоти, в които се упражнява цялостно или частично дейността;
  - 6. търговското значение на мястото, където се извършва дейността;
  - 7. капитала и пазарната цена на придобитите имущества към момента на придобиването;
  - 8. brutните приходи/доходи (оборот);
  - 9. броя на заетите за осъществяване на дейността лица;
  - 10. сключените договори от лицето във връзка с осъществяване на дейността му;
  - 11. разликата между доставените и вложените в производството суровини и материали;
  - 12. обобщените данни за реализираната печалба, съответно приходите или доходите от други лица, упражняващи същата или подобна дейност при същите или подобни условия;
  - 13. ценовите и другите условия на сделките, сключени с цел отклонение от данъчно облагане, включително данните за такива сделки между свързани с ревизирания лица;
  - 14. обичайния размер на разходите за живот, издръжка, обучение и лечение, както и на транспортните, дневните и квартирните разходи при пътувания в страната и в чужбина;
  - 15. получените и извършените доставки и упражненото право на данъчен кредит;
  - 16. други доказателства, които могат да послужат за определяне на основата.
- Ревизионният доклад се обосновава с обстоятелствата по чл.122, ал. 1 и 2.
- В случаите по ал. 1, органът по приходите определя основата за облагане с данъци за съответния период, за който са установени обстоятелствата.

## ОБОРИМА ПРЕЗУМЦИЯ ЗА ВЯРНОСТ НА ФАКТИЧЕСКИТЕ КОНСТАТАЦИИ ЧЛ. 123 ОТ ДОПК

- В случаите по чл. 122, ал. 1 при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята **до доказване на противното**, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато:
  1. стойността на имуществото на лицето **явно съществено превишава** размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него;
  2. направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а“ от допълнителните разпоредби **явно и съществено превишават** размера на декларираните получени средства.
- Смятат се за част от имуществото по ал. 1 имуществата на други лица, ако с влязъл в сила съдебен акт бъде установено, че са придобити със средства на лицето, по отношение на което са установени обстоятелствата по ал. 1.
- Трябва да са събрани доказателства в подкрепа на фактическите констатации

## ОСНОВАНИЯ ЗА ПРИЛАГАНЕ РЕДА НА ЧЛ. 122 ОТ ДОПК

- За да се приложи чл. 122 от ДОПК, при установяването на дължимия данък следва да е налице особен случай, който да препяства извършването на ревизия по общия ред.
- Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и се установяват обективно от ОП в условията на пълно доказване, за да премине ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК.
- Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за ОП и не е допустимо прилагането на разпоредбата при само предполагаемо наличие на основание.
- Причината да се вложи особено старание в установяването на обстоятелствата е, че ако не е налице някое от основанията по чл. 122, ал.1 от ДОПК, то цялото производство ще бъде опорочено, тъй като не е допустимо издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това.
- Основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК са от категорията на абсолютните положителни процесуални предпоставки за протичането на производството по реда на чл. 122 от ДОПК. Достатъчно е да е налице едно от основанията.

## ОСНОВАНИЯ ЗА ПРИЛАГАНЕ РЕДА НА ЧЛ. 122 ОТ ДОПК

- Следва изрично да се посочи, че прилагането на особения ред на чл. 122 от ДОПК е оставено на преценката на органа по приходите. Това значи, че дори да е налице някое от основанията на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, ОП може, при условията на оперативна самостоятелност, да установи данъчната основа не по особения ред на чл. 122 от ДОПК, а съобразно общите правила за извършване на ревизии.
- При вземане на решение за преминаване към особения ред за облагане може да се вземе предвид най-вече влиянието на наличното основание върху възможността за точното установяване на данъчната основа и всички други относими към отчетността обстоятелства.
- Например неподаването на данъчна декларация е напълно възможно да не препятства установяването на данъчната основа, ако е налице пълна и аналитична счетоводна отчетност. Също така използването на единичен неистински документ, отразяващ несъществена за предприятието като цяло стопанска операция, който не оказва съществено влияние върху цялостната отчетност, не прави невъзможно установяването на данъчната основа по общия ред. При сериозни пропуски в отчетността или при пълна липса на такава, на практика ОП няма да има друг избор, освен да премине към особения ред.

## ОСОБЕНИ ПРАВИЛА ЗА РЕВИЗИИ ПО ЧЛ. 122

- **Уведомяване на РЛ** – при установяване на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, ОП уведомява РЛ, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по предвидения в чл. 122 ред, и му определя срок за представяне на доказателства и за вземане на становище, който не може да бъде по-кратък от 14 дни.
- **Задължение за деклариране** – РЛ е длъжно да декларира имуществото си, вида и размера на направените разходи, както и всички източници на доходи, приходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране и техния размер
- **ПОМ** – може да се наложат ПОМ за обезпечаване на вземанията по реда на чл. 121.
- Разпоредбите на чл. 122 – 124 се прилагат съответно и за установяване на задължителни осигурителни вноски.

## РЕВИЗИЯ ПО ЧЛ. 19

- Който в **качеството си на управител**, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 **укрие факти и обстоятелства**, които по закон **е бил длъжен да обяви пред** органа по приходите или публичния изпълнител и **вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения** за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, **отговаря за непогасеното задължение**.
- Управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски:
  1. извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните;
  2. извърши действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.
- Отговорност по ал. 2 носят и мажоритарни съдружници или акционери, когато действията са извършени по тяхно решение, с изключение на негласувалите и гласувалите против.
- Отговорността за непогасените задължения по ал. 2 и 3 е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

## РЕВИЗИЯ ПО ЧЛ. 19

- Мажоритарните собственици на капитала, включително мажоритарните съдружници или акционери, имащи това качество към деня на възникване на задълженията, които недобросъвестно прехвърлят притежавани от тях дялове или акции, така че да престанат да бъдат мажоритарни съдружници или акционери, отговарят за непогасените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Отговорността е пропорционална на участието им в отчуждената част от капитала. Недобросъвестност е налице, когато съдружникът или акционерът е знаел, че дружеството е свърхзадължено или неплатежоспособно, и разпоредването е извършено преди по-ранната от двете дати:
- 1. обявяване в търговския регистър на молбата на длъжника за откриване на производство по несъстоятелност;
- 2. вписване на решение на съда по несъстоятелността за откриване на производство по несъстоятелност на длъжника.
- Отговорността по ал. 5 носят и лицата, съдружници или акционери, които притежават миноритарни дялове от капитала, когато едновременно или последователно за период не по-дълъг от три месеца, недобросъвестно прехвърлят дружествени дялове или акции, чиито обща сума представлява мажоритарен дял от капитала. Изречение първо не се прилага за дружества, чиито акции са предмет на публично предлагане.
- Отговорността по ал. 5 и 6 отпада, когато съдът по несъстоятелността прекрати производството по несъстоятелност поради утвърждаване на план за оздравяване или въз основа на договор за уреждане на плащането на паричните задължения по чл. 740 от Търговския закон.
- Лицата, които са действали в скрито съучастие, дължат солидарно с неплатежоспособното юридическо лице неплатените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски така, както биха възникнали за неплатежоспособното юридическо лице.
- Собствениците на капитала, включително съдружниците или акционерите, които са получили скрито разпределение на печалбата, отговарят за неплатените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на юридическото лице за периода, в който са притежавали това качество, до размера на полученото, освен ако скритото разпределение е декларирано.
- Смята се, че е налице **недобросъвестност по смисъла на ал. 2 и 3**, когато **действието е извършено след деклариране и/или установяване на задълженията до една година от декларирането и/или издаването на акта за установяване на задължението**.
- Смята се, че е налице **недобросъвестност по смисъла на ал. 2, 3 и 5**, когато действието е извършено **след като е образувано производство по реда на този кодекс за контрол по спазване на данъчното и/или осигурителното законодателство до 6 месеца от приключване на производството**. Когато се извършва проверка, **сроктъ тече** от получаване на искане или протокол съгласно чл. 110, ал. 5.
- За прокурист се смята и всяко лице, което е упълномощено да изпълнява правомощия на управителя. За търговски пълномощник се смята и всяко лице, което изпълнява условията на чл. 26 от Търговския закон, с изключение на изискването да получава възнаграждение, както и всяко лице, действало при условията на чл. 301 от Търговския закон.

#### Ревизия при несъстоятелност

- **Чл. 125.** Когато ревизионният акт е връчен на синдика от органа по приходите в срока по чл. 685 или 688 от Търговския закон, вземанията за данъци и задължителни осигурителни вноски се смятат за предявени в срок, независимо дали актът е обжалван.

#### Ревизия при правоприемство

- **Чл. 126.** В случаите на правоприемство или прекратяване, когато са налице множество правоприемници или отговарящи за задълженията лица и техните задължения или отговорност се установяват в общо производство, преди да предприеме съответните процесуални действия органът по приходите уведомява писмено за това лицата, като ги поканва в определен от него срок, но не по-малко от 14 дни, да посочат писмено представител в производството до приключването му с влязъл в сила акт.

## ИЗПЪЛНЕНИЕ НА РЕВИЗИОННИЯ АКТ

- Установеното с РА задължение подлежи на доброволно плащане в 14-дневен срок от връчването на акта
- След изтичането на 14-дневния срок РА подлежи на принудително изпълнение, освен ако изпълнението е спряно по реда на ДОПК



## ИЗМЕНЕНИЕ НА УСТАНОВЕНИ С РА ЗАДЪЛЖЕНИЯ – ЧЛ. 133

- **Инициатива:** – органа по приходите  
– или по молба на ревизираното лице.
  
- Задължението се изменя на следните основания:
  - 1. когато се открият **нови обстоятелства** или **нови писмени доказателства** от съществено значение за установяване на задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски, които **не** са могли да бъдат известни на лицето, съответно органа, издал ревизионния акт, до:
    - а) издаване на РА, когато актът не е бил обжалван;
    - б) влизането в сила на РА, когато актът е бил обжалван;
  - 2. когато по надлежния съдебен ред се установи **невярност на писмените обяснения** на трети лица, на заключението на експерти, на писмените декларации, въз основа на които е установено задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски, или се установи **престъпно действие** на ревизираното лице, на негов представител, на орган по приходите, участвал в установяването на данъците или задължителните осигурителни вноски или разглеждал жалбата срещу ревизионния акт;
  - 3. когато установяването на задължението е основано на документ, който е признат за **неистински**, с **невярно съдържание** или **подправен** по надлежния съдебен ред;
  - 4. когато установяването на задължението е **основано на акт** на съд или на друго държавно учреждение, който впоследствие е бил **отменен**;
  - 5. когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице е издаден друг влязъл в сила ревизионен акт, който му **противоречи**;
  - 6. когато за установените с РА задължения **има влязло в сила решение** по чл. 134е или 134р.

## ПРОЦЕДУРА ЗА ИЗМЕНЕНИЕ НА РА

- **Инициатива**
  - с мотивирано искане от орган по приходите, който установи основание за изменение до териториалния директор;
  - от заинтересованото лице с писмено искане до териториалния директор, към което се прилагат доказателствата, на които се позовава.
  
- **Процедура**
  - ✓ След преценка на основанията за изменение териториалният директор може да възложи ревизия или да разпорежи възлагането ѝ, с която могат да бъдат изменени вече определени задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.
  - ✓ Изменението е допустимо, ако ЗВР е издадена или искането за изменение е подадено в тримесечен срок от узнаване на основанието за изменение и до изтичането на срока по чл. 109.
  - ✓ В 30-дневен срок от постъпване на искането териториалният директор **разпорежда** или **отказва** мотивирано възлагането на ревизия. Препис от отказа се изпраща на лицето, подало искането, в 7-дневен срок от постановяването му, но не по-късно от 14 дни след изтичането на срока по изречение първо.

## ПРОЦЕДУРА ЗА ИЗМЕНЕНИЕ НА РА

### ■ Обжалване

- в 14-дневен срок от получаването на решението за отказ,
- мълчаливия отказ – в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне,
- пред административния съд по компетентност, чрез териториалния директор.
- съдът се произнася по жалбата с определение, което не подлежи на обжалване.

### ■ Основателност

Когато се установи, че задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски е било установено в по-висок или по-нисък размер от дължимото, за разликата се издава РА. Ако е налице надвнесена сума, тя се прихваща или възстановява с ревизионния акт.

## ПОГАСИТЕЛНА ДАВНОСТ – ЧЛ. 171

- Публичните вземания се погасяват с изтичането на **5-годишен давностен срок**, 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
- С изтичането на **10-годишен давностен срок**, 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:
  1. задължението е отсрочено или разсрочено;
  2. вземането е предявено в производство по несъстоятелност;
  3. е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното задължение;
  4. изпълнението е спряно по искане на длъжника;
  5. е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел IIа.

## СПИРАНЕ И ПРЕКЪСВАНЕ НА ДАВНОСТТА – ЧЛ. 172

### ■ Давността **спира**:

1. когато е започнало производство по установяване на публичното вземане – до издаването на акта, но за не повече от една година;
2. когато изпълнението на акта, с който е установено вземането, бъде спряно – за срока на спирането;
3. когато е дадено разрешение за разсрочване или отсрочване на плащането – за срока на разсрочването или отсрочването;
4. когато актът, с който е определено задължението, се обжалва;
5. с налагането на обезпечителни мерки;
6. когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното задължение.

## СПИРАНЕ И ПРЕКЪСВАНЕ НА ДАВНОСТТА – ЧЛ. 172

### ■ Давността се **прекъсва**:

- - с издаването на акта за установяване на публичното вземане или с предприемането на действия по принудително изпълнение
  - - ако актът за установяване бъде отменен, давността не се смята прекъсната
  - - от прекъсването на давността започва да тече нова давност
- Вземанията се **отписват**, когато са погасени по давност, както и в случаите, предвидени със закон.
- Вземанията се отписват **служебно** с изтичането на срока по чл. 171, ал. 2.

## ЧЛ. 160, АЛ. 4 ОТ ДОПК

- Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основаниято и размера на задължението, като изрично посочва, че РА не подлежи на принудително изпълнение – чл. 160, ал. 4 от ДОПК – (Доп. – ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 04.08.2017 г.)

## ЧЛ. 160, АЛ. 4 ОТ ДОПК

- **СЪДЕБНА ПРАКТИКА** – съдът приема буквално и решава делото по същество само ако е изтекла давността по време на ревизионно производство, но не и по време на съдебното производство
  - решение № 1996 от 16.02.2021 г. по адм. д. №8569/2020 Г., VIII отд. на ВАС;
  - решение № 15688 от 17.12.2020 г. по адм. д. № 9690/2020 Г., I отд. на ВАС;
  - решение № 14712 от 27.11.2020 г. по адм. д. № 6525/2020 Г., VIII отд. на ВАС и други

## ПРОВЕРКИ

- **Проверката**
  - съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство;
  - могат да се установяват определени факти и обстоятелства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски;
  - не се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице
- **Разлики** с ревизията:
  - обема на тези действия
    - ревизията – последващ финансов контрол
    - проверката – текущ финансов контрол
  - процедурата за извършването им
  - актовете, с които завършват
- **Правна регламентация** – чл. 128 и чл. 129 от ДОПК

## ПРОВЕРКИ ПО ПРИХВАЩАНЕ И ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ – ЧЛ. 128

### Проверка :

- Недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от НАП

- Може да се извърши прихващане с погасено по давност задължение, когато вземането на длъжника е станало изискуемо, преди задължението му да бъде погасено по давност.

- Всяко лице, което получи незаконосъобразно възстановяване на суми по ал. 1, е длъжно да възстанови сумите на бюджета. То става изискуемо в деня, следващ деня на получаване на акта за незаконосъобразното плащане.

## ВИДОВЕ ПРОВЕРКИ

- Проверки по прихващане и възстановяване – акт за прихващане или възстановяване /АПВ/;
- Проверки за установяване на факти и обстоятелства - протокол за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/

## ПРОЦЕДУРА

- ✓ **По инициатива на:** – органа по приходите;  
– по писмено искане на лицето.
- ✓ **Разглежда се** – ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.
- ✓ След постъпване на искането по ал. 1 може да се възложи извършването на:
  1. ревизия;
  2. проверка.
- ✓ **Срок** – АПВ се издава се в 30-дневен срок от постъпване на искането, ако в същия срок не е възложена ревизия
- ✓ **Процедура** – издава се резолюция за извършване на проверка, няма изрично законово изискване за упълномощаване на лицето възложило проверките;
- ✓ **Поправката** на АПВ става с **решение** за поправка на АПВ

## ПРОЦЕДУРА

- **Допустимост на ревизия** – Независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато АПВ е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Ако актът е обжалван по съдебен ред, издаването на ревизионен акт е допустимо до влизане в сила на съдебното решение.
- **Възстановяване на суми** – Остатъкът се връща на лицето по банкова или друга платежна сметка. Възстановяването на суми, свързани с прилагането на ЗМДТ, на физически лица, които не са търговци, може да се извършва и в брой.

## ПРОВЕРКИ

- ✓ **Съдебно решение** – в 30-дневен срок от предявяването на влязъл в сила съдебен или административен акт органът по приходите е длъжен да възстанови или прихване изцяло посочените в акта суми, заедно с дължимата лихва, когато с акта в полза на задълженото лице е признато правото на получаване на:
  1. суми за неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, такси, глоби, имуществени санкции, установени, събрани или наложени от органите по приходите, включително внесени по писмено указание или становище;
  2. незаконосъобразно отказани за възстановяване суми.

# ОБРАЗЕЦ НА АПВ

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ  
Адрес: ..... ЕИК по БУЛСТАТ 000000000000

**АКТ  
ЗА ПРИХВАЩАНЕ  
ИЛИ ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ**  
№ ..... Г.

Настоящият акт за прихващане или възстановяване се издава от ..... на основание чл. 129 от ДОПК, във връзка с ..... за извършена проверка на ..... на дължимост

ЕГН / ВНЧ / Служебен № от регистра на НАП: .....  
ЕИК по ЗТР / БУЛСТАТ: .....  
Адрес за кореспонденция: .....  
Адрес по чл. 8, ал.1 от ДОПК: .....  
Дигитален електронен адрес: .....  
Представено от: .....  
именно (име на фирмата/лицето/институцията)

от органе по приходите:  
1. .... на длъжност .....  
2. .... на длъжност .....

При проверката бяха направени следните

**КОНСТАТАЦИИ:**

Акт, стр. 1 2 „Примено копие“ Стр. 2 от 4

# ОБРАЗЕЦ НА АПВ

Неразделна част от настоящия акт за прихващане или възстановяване са приложените към него доказателства по следния опис:

В резултат на направените констатации:

**I. ПРИХВАЩАМ:**  
Надължило платени и събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване средно изискувани публични вземания, събрани от НАП, както следва:

№ по реда	Изискувани вземания					Суми за възстановяване					Приказната сума	Остатък за прихващане или възстановяване	
	Вид документ	№ и дата	Вид	Код за вид плащане	Период	Сума	Вид	Код за вид плащане	Период	Сума			
1.													
2.													
3.													
4.													
5.													
6.													
7.													
Всичко:	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		

**II. ВЪЗСТАНОВЯВАМ:**  
Надължило платени и събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване общо в размер на ..... лв. Бележи: ..... в това число по видове:

Акт, стр. 1 2 „Примено копие“ Стр. 2 от 4





## ОПРОСТЕНА ПРОЦЕДУРА

- По подадена декларация може да бъде възстановена сумата по банкова сметка на лицето за местни данъци и такси
- По подадена декларация с посочена в нея надвнесена сума, когато подателят е заявил, че желае надвнесената сума да служи за следващи погасявания по реда на чл. 169, ал. 4 и/или по сметката за принудително събиране на публични вземания, органът по приходите в 30-дневен срок от подаване на декларацията може да отрази в данъчно-осигурителната сметка претендираната сума съобразно заявения вид задължения, като това се смята за плащане, постъпило на датата на отразяването.
- С отразяването на цялата претендирана сума се смята, че искането на лицето е изцяло удовлетворено.

## МЪЛЧАЛИВ ОТКАЗ

- Непроизнасянето в срок – мълчалив отказ.
- Жалбата
  - 14-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне;
  - Обжалването се извършва по реда за обжалване на ревизионен акт;
- Когато не е обжалван мълчаливият отказ в 14-дневния срок, може да се подаде ново искане за прихващане или възстановяване
- Когато по административен или съдебен ред е отменен мълчалив отказ, смята се за отменен и изричният отказ, който е последвал преди решението за отменяне.
- право на жалба за бавност до териториалния директор, когато процедурата по Пив се забави неоснователно и извън законоустановените срокове, като той се произнася в 3 дневен срок от постъпването

**ВЪПРОСИ?**

**БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!**

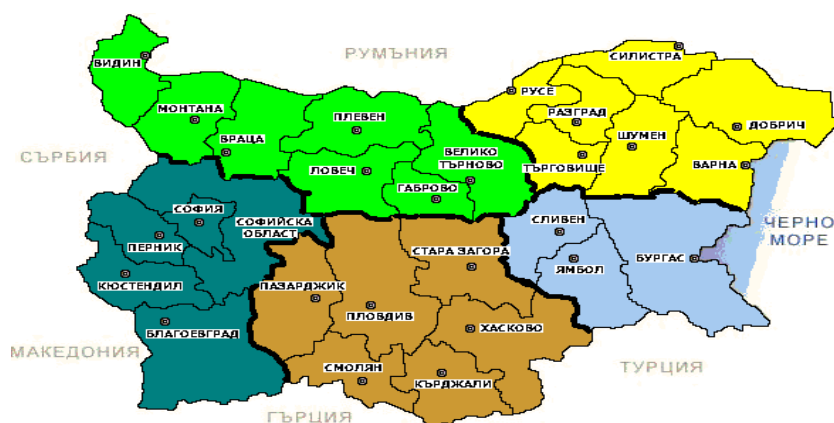
**АДМИНИСТРАТИВНО  
ОБЖАЛВАНЕ**

**Ирина Кирова – главен юрисконсулт в НАП**

## Обжалване по административен ред чл. 152 от ДОПК

- Ревизионният акт може да се обжалва изцяло или в отделни негови части в 14-дневен срок от връчването му.
- Решаващ орган е съответният директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при централното управление на Националната агенция за приходите.

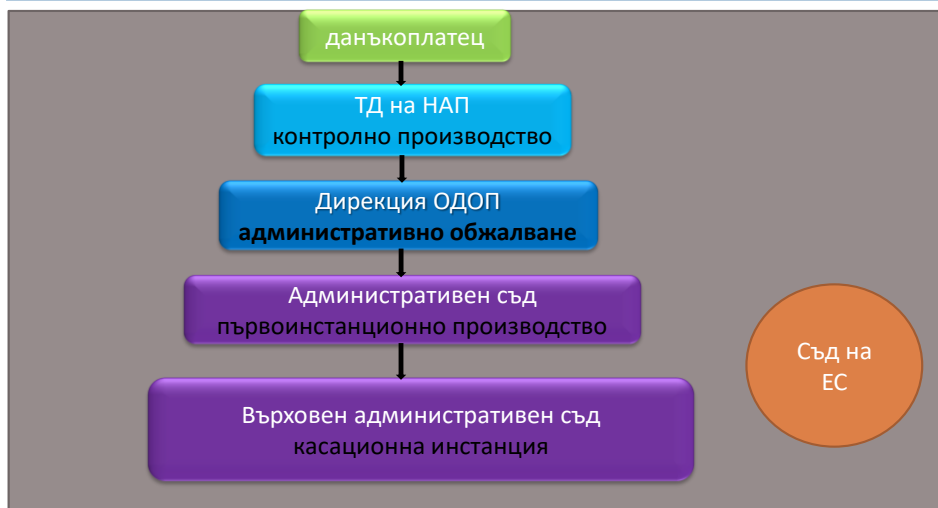
## СТРУКТУРА НА НАП – административно обжалване



## СТРУКТУРА НА НАП

- **5 Дирекции** „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – София, Варна, Пловдив, Бургас, Велико Търново
- **териториална структура:**
  1. София – Териториална дирекция София, Големи данъкоплатци и осигурители, Средни данъкоплатци и осигурители /СДО/ София
  2. Пловдив – ТД на НАП и СДО
  3. Варна – Териториална дирекция и СДО
  4. Бургас – Териториална дирекция и СДО
  5. Велико Търново – Териториална дирекция и СДО

## Обжалване на административните актове



## Основни принципи на АО

- **Ред** за обжалване – чл. 152 и следващите от ДОПК;
- Обжалването по административен ред е **задължителна процесуална предпоставка** за обжалването по съдебен ред;
- **предмет** на делото в съдебната фаза е самият акт, а не решението на директора;
- жалбата **не спира** изпълнението на акта, който подлежи на предварително изпълнение, като изпълнението може да се спре при представено обезпечение по правилата на чл. 153 от ДОПК;
- по реда за обжалване на РА се обжалват и АПВ;
- не се заплащат такси и разноски

## Актове, подлежащи на обжалване пред ДОДОП

- РА;
- АПВ;
- мълчалив отказ за издаване на АПВ;
- становище за наличие или липса на основание за прилагане на СИДДО;
- акт за регистрация по ЗДДС;
- акт за дерегистрация по ЗДДС;
- отказ за регистрация по ЗДДС;
- всички други актове, които не подлежат на обжалване пред ТД на НАП

## Обжалване по административен ред

- **Ревизионният акт** може да се обжалва **изцяло** или в **отделни негови части** в 14-дневен срок от връчването му.
- **Решаващ орган** е съответният директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при централното управление на НАП
- **Жалбата** се подава чрез териториалната дирекция
- В жалбата може да се посочат изрично доказателствата, за които се предлага постигане на споразумение по реда на ДОПК.
- В срока по чл. 146 **органът по приходите**, издал обжалвания акт, може да посочи писмено **пред решаващия орган** и жалбоподателя доказателствата, за които предлага постигане на споразумение, независимо дали с жалбата е направено предложение.

## Споразумение за доказателства

- В жалбата може да се посочат изрично доказателствата, за които се предлага постигане на споразумение по реда на ДОПК.
- В срока по чл. 146 **органът по приходите**, издал обжалвания акт, може да посочи писмено **пред решаващия орган** и жалбоподателя доказателствата, за които предлага постигане на споразумение, независимо дали с жалбата е направено предложение.

## Обжалване по административен ред

- Жалбата се подава **до директора на ДОДОП** чрез Териториалната дирекция
- В **7-дневен** срок от получаването на жалбата органът, чрез когото е подадена, е длъжен да комплектува преписката и да я изпрати на компетентния за решаването ѝ орган.
- Изпращането става по електронен път чрез информационната система „Контрол“ на НАП

## Съдържание на жалбата

- **Жалбата трябва да съдържа:**
  1. наименованието (фирмата или името) на **жалбоподателя**, съответно и на пълномощника, ако се подава от пълномощник, и адреса за кореспонденция;
  2. посочване на **акта или действието**, против които се подава;
  3. **всички доказателства**, които жалбоподателят иска да бъдат събрани;
  4. в какво се състои **искането**;
  5. **подпис** на подателя.
- **Към жалбата се прилагат:**
  1. пълномощно, когато се подава от пълномощник;
  2. писмените доказателства.



## ПРЕДСТАВИТЕЛСТВО НА ЮРИДИЧЕСКИТЕ ЛИЦА /ЮЛ/

- **чл. 10, ал. 3 от ДОПК** – ЮЛ се представляват от лицата, които ги представляват по закон.
- **чл. 10, ал. 4 от ДОПК** – ЮЛ могат да се представляват и от пълномощници въз основа на писмено пълномощно.
- **чл. 10, ал. 5 от ДОПК** – органът по приходите или съответният служител следи за наличието на дееспособност и представителна власт за извършване на съответните действия и при установяване на липсата им определя срок за отстраняване на нередовността.

## Нередовност на жалбата – чл. 147

- Когато жалбата е **просрочена**, тя се оставя без разглеждане от компетентния да я разгледа орган с решение.
- Ако подадената жалба **не е подписана, не е посочен актът или действието**, против които се подава, или **не е приложено пълномощно**, когато жалбата се подава от пълномощник, решаващият орган уведомява жалбоподателя за отстраняване на нередовностите в **7-дневен срок** от получаване на съобщението.

## Нередовност на жалбата – чл. 147

- Когато недостатъците на жалбата **не са отстранени** в срок, производството се **прекрътява** с решение на компетентния да я разгледа орган.
- Решението може да се обжалва в **7-дневен срок** от връчването му пред административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите.
- Съдът се произнася с **определение** в 30-дневен срок.

## Възстановяване на срока – чл. 89 от АПК

- В случаите по чл. 88, ал. 1, т. 2 от АПК жалбоподателят в 7-дневен срок от съобщаването на акта за прекрътяване на производството може да поиска възстановяване на срока, ако **пропускането му се дължи на особени непредвидени обстоятелства.**
- Към искането се прилага и върнатата жалба;
- представяне на доказателства за особените непредвидени обстоятелства, на които се дължи пропускането на срока;

## Възстановяване на срока – чл. 89 от АПК

- искането се разглежда от **административния орган**, компетентен да разгледа жалбата;
- административният орган се произнася с **решение**;
- с решение административният орган **възстановява** срока за обжалване по чл. 152 от ДОПК или **отказва** да възстанови срока;
- решение на АО, с което се отхвърля искането за възстановяване на срока за обжалване на РА, подлежи на обжалване пред АССГ в **7-дневен срок** от съобщаването му;

## Нищожност на РА

- във всеки един момент лицето може да се позове на нищожност;
- при изтичане на 14 дневния срок за обжалване на РА – единствената правна възможност за обжалване;
- административният орган следи служебно за нищожност на акта;
- произнася се с решение, което подлежи на обжалване пред съответния административен съд в 14-дневен срок

## Нищожност на РА

- хипотези:
  - не е издаден от компетентен орган – липса на упълномощаване;
  - не е подписан от издателите на акта;
  - липса на материална компетентност в ЗВР;
  - извън посочения в ЗВР срок, преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК;
  - други

## Спиране на изпълнението – чл. 153

- **Обжалването** на ревизионния акт по административен ред **не спира** неговото изпълнение;
- Изпълнението **може** да се спре по искане на жалбоподателя само за частта на ревизионния акт, която е обжалвана;
- **Искането** се подава до органа, компетентен да разгледа жалбата, като към него се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането;
- В случаите, когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа **предложение за обезпечение в същия размер**.

## Спиране на изпълнението

- Решаващият орган **спира** изпълнението, ако представеното обезпечение е:
  - в пари,
  - безусловна и неотменяема банкова гаранция,
  - държавни ценни книжа

## Спиране на изпълнението

- Решаващия орган **може** да спре изпълнението в останалите случаи като извършва преценка съобразно представеното, съответно предложеното обезпечение, и може да спре изпълнението, като задължи компетентния публичен изпълнител в определен срок да наложи обезпечителни мерки върху предложеното като обезпечение имущество.
- Спирането на изпълнението има действие **от датата на налагане на обезпечителните мерки** от публичния изпълнител **до окончателното влизане на акта в действие или отмяната му.**

## Спиране на изпълнението – бързо производство

- Решаващият орган се произнася по искането за спиране на изпълнението с решение в 7-дневен срок от подаването му.

## Спиране на изпълнението – бързо производство

- **Отказът** да се спре изпълнението може да се обжалва пред административния съд, компетентен да разгледа жалбата по същество, в 7-дневен срок от получаването на решението по ал. 6, съответно в 7-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне на решаващия орган по искането.
- Съдът се произнася по жалбата срещу отказа за спиране на изпълнението с **определение**.

## Споразумение относно доказателствата

- В срока за издаване на решение по жалбата срещу ревизионния акт може да се постигне писмено споразумение между **органа по приходите**, издал обжалвания акт, и **ревизирания субект** относно доказателствата, които ще се смятат за **безспорни**.
- Споразумението се одобрява **писмено с резолюция от решаващия орган** по жалбата. Той не може да се произнесе по нея преди изтичането на 14-дневен срок от началото на срока за произнасяне по жалбата, с която е направено предложението за постигане на споразумение.
- За доказателствата, за които е постигнато споразумение, не се допускат нови доказателства за опровергаването или потвърждаването им в производството по административното и съдебното обжалване.

## Правомощия на решаващия орган

- разглежда жалбата **по същество**;
- произнася се с **мотивирано решение** в 60-дневен срок от изтичане на срока по чл. 146, съответно от отстраняване на нередовностите по чл. 145 или от одобряване на споразумението по чл. 154;
- **Срокът** за произнасяне може да бъде продължен чрез споразумение между страните **до 3 месеца**;
- **Непроизнасянето в срок** – мълчаливо потвърждаване на акта в обжалваната част;
- При подаване на жалба чрез лицензиран пощенски оператор може да се издаде удостоверение за датата на постъпването ѝ в съответната дирекция по искане на лицето

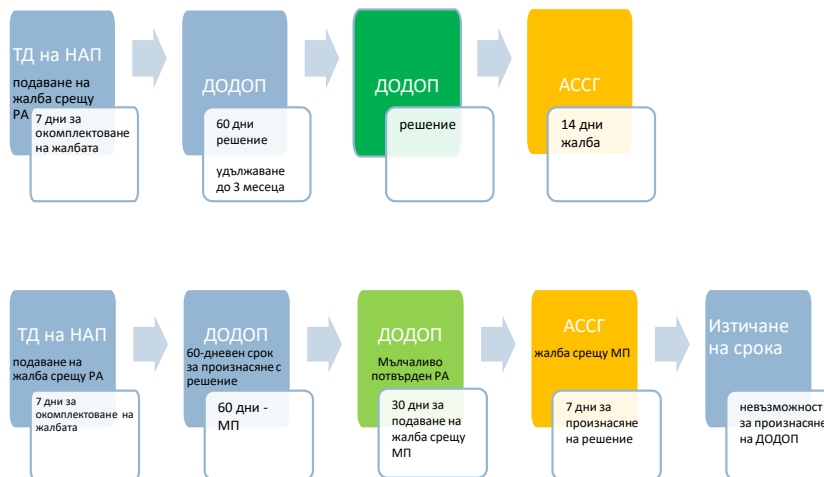
## Срок за произнасяне

- 67-дневен срок от подаване на жалбата;
- Може да бъде продължен чрез споразумение между страните за срок до 3 месеца;
- Непроизнасянето в срок – мълчаливо потвърждаване в обжалваната част;
- Жалбата срещу МП може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред окръжния съд по местонахождението му;
- При подадена жалба в срока за мълчаливото потвърждение решаващият орган може да се произнесе в 7-дневен срок;
- Решаващият орган не може да постанови решение след изтичането на срока за изпращане на преписката в съда

- Тълкувателно решение № 7 от 11.12.2008 г. на Върховния административен съд
- срокът на директора на ДОДОП – преклузивен срок;
- изтичането му – МП и актът влиза в сила;
- след изтичане на срока за МП – невъзможност за произнасяне;



## срокове за произнасяне на АО



## Правомощия на решаващия орган

- Може да **потвърди, измени** или **отмени изцяло** или **частично**, както и **да върне за нова ревизия** ревизионния акт в обжалваната част;
- Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основанията и размера на задължението като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение;
- може да събира нови доказателства, като в случай че новите доказателства не са представени от жалбоподателя, копия от тях му се връчват заедно с решението.

## Връщане за нова ревизия

- Ревизионният акт се **отменя изцяло или отчасти и преписката се връща на органа**, издал заповедта за възлагане на ревизията, със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт в случаите на:
  1. непълнота на доказателствата, когато решаващият орган не може да ги събере в хода на производството по обжалването, или
  2. допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията, които не могат да се отстранят в производството по обжалването.

## Връщане за нова ревизия

- **Не се допуска** повторно връщане на преписката за нова ревизия.
- Производството за издаване на новия акт започва от **незаконосъобразното действие**, което е послужило като основание за отмяна на акта.

- Когато до изтичането на срока за произнасяне по жалбата пред същия решаващ орган са подадени жалби и срещу ревизионни актове за отговорността на други лица за задължения, установени с обжалвания ревизионен акт, решаващият орган може да обедини преписките за общо разглеждане и решаване
- С решението ревизионният акт не може да се изменя във вреда на жалбоподателя
- Относно решението се прилага съответно чл. 133, ал. 3 за поправка на ОФГ в решението

## Решение за прекратяване на производството

- **хипотези:**
  - липса на правен интерес – когато няма корекции на декларираните резултати;
  - нередовна жалба – неизправена нередовност по чл. 147 от ДОПК;
  - оттегляне на жалба срещу РА /друг акт;
  - просрочена жалба – извън 14-дневния срок;

## Решение за прекратяване на производството

- произнасяне с решение за прекратяване на производството – оставя без разглеждане жалбата и прекратява производството;
- 7-дневен срок за обжалване пред административен съд

## Връчване на решението

- решението на директора на дирекция ОДОП се връчва по електронен път на декларирания електронен адрес
- важат правилата на чл. 30, ал. 6 от ДОПК
- **УДОСТОВЕРЯВАНЕ НА ВРЪЧВАНЕТО**  
чл. 30, ал. (6) (Доп. – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът **изпрати потвърждение за получаването му** чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система или чрез електронен документ, подписан с квалифициран електронен подпис.



БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО!


## Глава дванадесета

**Обжалване пред съд на данъчно ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на първата съдебна инстанция. Обжалване пред съд на данъчно ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на касационната инстанция. Практиката на Върховния административен съд по ДОПК.**

**Преюдициални запитвания по данъчни и митнически дела.**

**Преюдициални заключения на Съда на Европейския Съюз по български преюдициални запитвания по данъчни и митнически дела.**

*Съдия Маруся Димитрова*



Обжалване пред съд на ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на първата инстанция

*Маруся Димитрова*  
*23.04.2021 г.*  
*София*



Приложими процесуални норми:

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК) обн. ДВ бр. 105/29.12.2005 г., в сила от 01.01.2006 г.

Административнопроцесуален кодекс (АПК) обн. ДВ бр. 30/11.04.2006 г., в сила от 12.07.2006 г., а дял Трети „Производства пред съд“ – в сила от 01.03.2007 г.;

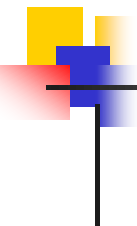
Граждански процесуален кодекс (ГПК), обн. ДВ бр. 59/20.07.2007 г., в сила от 01.03.2008 г.

§ 2 от ДР на ДОПК – за неуредените в този кодекс случаи се прилагат АПК и ГПК.

ДОПК – специален закон.

АПК и ГПК – субсидиарно приложение.

Цитираната в това изложение съдебна практика е публично достъпна на интернет страницата на Върховния административен съд [www.sac.government.bg](http://www.sac.government.bg). Цитираните решения на Съда на Европейския съюз са публикувани на [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).



Чл. 9, ал. 1 и 2 ДОПК.

Страни в производството пред съд са жалбоподателят - данъчен субект и административният орган. Изчерпателно изброяване. Не могат да участват заинтересувани страни

Чл. 159, ал. 2 ДОПК в производството пред съда се призовават жалбоподателят и решаващият орган.


Чл.152, ал.2 ДОПК: Решаващ орган е съответният директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при централно управление на НАП.

Административният съд разглежда делото като първа инстанция в състав от един съдия.

Върховният административен съд разглежда делото като касационна инстанция в състав от трима съдии.

Съдебните производства по данъчни дела са двуинстанционни.

Компетентни орган – органите по приходите при Националната агенция за приходите, служители от общинската администрация, митническите органи




Местна подсъдност на делото - чл. 156, ал. 1 ДОПК - делото се разглежда в административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол от органите по приходите.

В определение № 5049/04.04.2019 г. по адм. д. № 2994/2019 г. ВАС приема, че първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол е заповедта за възлагане на ревизията.

В определение № 6809/08.03.2019 г. по адм. д. № 4713/2019 г. ВАС приема, че при обжалване на ревизионен акт, постановен след втора ревизия на същия субект, проведена след отмяна на първия ревизионен акт, първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол е заповедта за възлагане на първата ревизия.

Чл.112, ал.1 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на първата заповед за възлагане на ревизията.



Задължително съдържание на жалбата до съда - чл.149, ал. 1 и чл. 145, ал. 1 ДОПК.

Приложения към жалбата - чл. 149, ал. 2 ДОПК.

Държавната такса се определя по чл. 227а, ал. 3 АПК: 0,8 на сто от материалния интерес, но не повече от 1700 лв., а когато материалният интерес е над 10 000 000 лв., таксата е 4500 лв.

Жалбата се подава до съда чрез директор на Дирекция „ОДОП“, който е разгледал жалбата против РА по административен ред, който я изпраща с преписката на съда.

Проверка за редовността на жалбата от съда. При нередовност на жалбата, неизпълнени изисквания за съдържанието ѝ и приложенията, съдът дава 7-дневен срок за отстраняване на нередовностите.


При неизпълнени указания делото се прекратява с определение, което може да се обжалва пред ВАС в 7-дневен срок от съобщението.

Практика: адм. д. № 5818/2000 г. на ВАС.

адм. д. № 6139/2001 г. на ВАС.

Просрочена жалба се оставя без разглеждане - чл. 151, ал. 1 ДОПК.





Чл. 156, ал. 4 ДОПК въвежда мълчаливо потвърждаване на РА от решаващия орган, ако не се произнесе по нея в срок.

Според чл. 156, ал. 5 ДОПК жалба против РА до съда се подава в 30-дневен срок от изтичане на срока за произнасяне на решаващия орган, чрез него, до местно компетентния административен съд.

По ал. 6 решаващият орган не може да постанови решение след изтичане на срока за изпращането на преписката в съда.

Съгласно ал. 7 срокът за произнасяне по жалбата по административен ред може да бъде продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган до 3 месеца.

Тълк. р. № 7/11.12.2008 г. по тълк. д. № 3/2008 г. на ВАС. В него се прие, че срокът за произнасяне на решаващия орган по жалбата по административен ред е преклузивен, включително когато е удължен по чл. 156, ал. 7.

Съдържание на решението на решаващия орган, постановено по жалбата по административен ред в срока по ал. 6, след формирано мълчаливо потвърждение на РА.



#### Практика:

В определение № 12618/1.10.2012 г. по адм. д. № 1039/2012 г. на ВАС приема, че по чл. 156, ал. 6 ДОПК няма ограничение относно съдържанието на решението на решаващия орган, постановено след формирано мълчаливо потвърждение.

Решение № 14282/31.10.2013 г. по адм. д. № 4183/2013 г. на ВАС.

Абсолютна процесуална предпоставка за обжалването на ревизионния акт пред съда е обжалването му по административен ред. За изпълнението на тази предпоставка съдът следи служебно по всяко време на процеса – чл. 156, ал. 1-3 ДОПК.

#### Съдебна практика:


Определение по адм. дело № 1257/20 г. на ВАС.

Определение по адм. дело № 5469/2018 г. на ВАС.

Определение по адм. дело № № 10374/2019 г. на ВАС.

Решение по адм. дело № 9694/2015 г. на ВАС.

Решение по адм. дело № 4546/2013 г. на ВАС.




Спиране на изпълнението на РА – чл. 157 ДОПК.  
ал. 1 – жалбата не спира изпълнението на РА,  
ал. 2 – съдът може да спре изпълнението, ако е предложено обезпечение на вземането по РА в размер на главницата и лихвите.

Приложими са изискванията на чл. 153, ал. 3 – 5 ДОПК за спиране на изпълнението от решаващия орган във фазата на административното обжалване на РА.

**Доказателствена тежест**  
ДОПК не съдържа специални правила за разпределението на доказателствената тежест в процеса.

§ 2 от ДР на ДОПК за неуредени въпроси се прилагат АПК и ГПК. Субсидиарно приложение на чл. 170 АПК и чл. 154 ГПК – всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения.

Фактическите констатации в ревизионния акт не се ползват с презумпция за вярност. Обратното – в чл. 124, ал. 2 ДОПК има оборима презумпция за вярност на фактическите констатации в ревизионния акт в производството по неговото обжалване, в случаите на ревизия по реда на чл. 122 – 124а ДОПК.



**Доказателства и доказателствени средства**


Чл. 158, ал. 1 ДОПК – свидетелските показания са допустими само в хипотезите на чл. 57, ал. 2 ДОПК, за които е допустимо по време на ревизията да се събират писмени обяснения от трети лица.

Би следвало лицата, дали писмени обяснения по време на ревизията, да бъдат разпитани от съда като свидетели.

За останалите доказателствени средства в съдебното производство субсидиарно се прилагат процесуалните правила на АПК и ГПК.

Според чл. 171, ал. 1 АПК доказателствата, събрани редовно в производството пред административния орган, имат сила и пред съда. Съдът може да разпита като свидетели лицата, дали сведения пред административния орган и вещите лица, само ако намери за необходимо да ги изслуша непосредствено.

Второто изречение на тази алинея не е приложимо в съдебно производство по ДОПК, поради наличието на изрична уредба в цитирания чл. 158, ал. 1 ДОПК.




По чл. 171, ал. 2 АПК съдът, по искане на страните, може да събира всички поискани от страните доказателства, допустими по ГПК, служебно съдът може да назначава вещи лица, да извършва оглед и освидетелстване.

С новата ал. 3 е предвидена възможност съдът да изслушва страните, да разпитва свидетели и вещи лица чрез видеоконференция.

С новата ал. 4 е въведено задължение за страните да съдействат за установяване на истината. В данъчния процес с тази норма е създадено задължение на страните да упражняват добросъвестно процесуалните си права.

С ал. 5 е утвърдено служебното начало в административния процес – съдът е длъжен да съдейства на страните за отстраняване на формални грешки и неясноти в изявленията им и да им указва, че за някои обстоятелства от значение за делото не сочат доказателства.

По чл. 159, ал. 1 ДОПК прокурорът може да участва в съдебното производство в защита на държавен или обществен интерес. По заповед на главния прокурор това са дела с материален интерес над 5000 лв.



#### Правомощия на съда при решаване на делото


Правомощията на съда при решаване на делото са уредени в чл. 160 ДОПК. Според ал. 1 съдът решава делото по същество, като може:

- да отмени изцяло или частично РА,
- да го измени в обжалваната част
- или да отхвърли жалбата.

Допустимостта на нови доказателства пред съда и решаването на спора по същество определят производството пред съда като въззивно, а не контролно-отменително, както многократно се е произнасял ВАС.

По чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Практика: адм. д. №1571/2001 г. на ВАС.




Преквалифициране на спорното право от съда – съдът може да отмени РА като незаконосъобразен на непосочено в жалбата основание в рамките на искането по размер, тъй като е длъжен да се произнесе служебно законосъобразен ли е РА, след като е сезиран с жалба.

Предвид служебното начало в ДОПК по чл. 155, ал. 2 и чл. 5 от кодекса, няма никакви пречки преквалификацията да се извърши от решаващия орган, който също е длъжен да установи законосъобразния действителен размер на данъчното задължение.

Служебна проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК започва с проверка дали РА е издаден от компетентен орган.

При липса на доказателства за компетентност на органа, възложил ревизията, на ревизиращите органи и на актосъставителите, съдът следва да остави делото без движение и да даде указания на ответника за представянето им. Ако съдът установи липса на доказателства за компетентност след като е обявил делото за решаване, следва да отмени определението за даване ход на делото по същество и да внесе делото в съдебно заседание за събиране на доказателства.

Практика: решението по дело № 6140/2001 г. на ВАС.

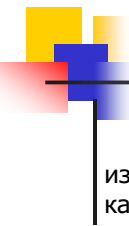


По чл. 160, ал. 3 ДОПК, когато естеството на акта не позволява решаване на делото по същество, съдът отменя РА и връща преписката на компетентния орган по приходите със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

Това са случаите на отказ за регистрация, служебна регистрация и дерегистрация на данъчни субекти. Регистрацията и дерегистрацията са свързани с процесуални действия на данъчните органи, които не могат да се извършат от съда.

Такъв случай е и отказ за пряко прилагане на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане. Може да бъде върната преписката при отказ за издаване на разпореждане за връщане на данък, събран по българския закон, когато са налице основания за прилагане на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане.

Съгласно чл. 160, ал. 4 ДОПК, ал. 3 не се прилага за ревизионните актове, от което следва, че при обжалването пред съда на РА, съдът не може да отмени ревизионния акт и да върне преписката за ново произнасяне на данъчните органи, а следва да реши спора по същество, като определи данъчните задължения по основание и размер в рамките на искането по жалбата. За допуснати съществени процесуални нарушения при издаване на РА е предвидено правомощие след отмяна на РА да върне преписката за нова ревизия само на решаващия орган в чл. 155, ал. 4 ДОПК, разглеждащ жалбата против РА по административен ред.




Съществени процесуални нарушения са тези, които опорочават крайния извод на съда, те са основание за връщане на делото за ново произнасяне и след като такава възможност при обжалването на РА пред съда по ДОПК липсва, следва да се приеме, че процесуалните нарушения не са отменително основание в съдебното производство.

Практика: решението по адм. д. № 3369/2001 г. на ВАС.

При нищожност на данъчния акт няма нужда в диспозитива на съдебното решение да се връща преписката. За данъчния период липсва валиден акт по определяне на данъчните задължения и производството ще продължи с издаване на заповед за възлагане на втора ревизия. В този смисъл е решение № 14966/21.12.2015 г. по адм. д. № 9123/2014 г. на ВАС и трайната практика на ВАС.

С изменение на чл. 160 ДОПК от ДВ, бр. 105/2020 г. е предвидено, че при обявяване на РА за нищожен е приложим чл. 173, ал. 2 АПК, според който, когато съдът обяви акта за нищожен или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на компетентния административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Разрешението е обратно на трайната практика на ВАС и вероятно е направено за хармонизиране на уредбата с тази по АПК.



Случаи на актове, чието естество не позволява решаване на спора по същество от съда:

Решението по адм. д. № 7120/2001 г. на ВАС – отказ за прихващане с надвнесен ДДС, а не приспадане по чл. 77 ЗДДС (отм.).


Решение № 3241/24.03.2015 г. по адм. д. №6131/2014 г. на ВАС – преценката за поредността на прихващане, приспадане или възстановяване не е предоставена на данъчните органи и се касае за акт, чието естество не позволява решаване на спора по същество от съда.

Решение № 8032/22.06.2017 г. по адм. д. № 2712/2017 г. ВАС – за актовете за установяване на задължения по декларация за местни данъци и такси, и за АПВ е приложим чл. 160, ал. 3 от ДОПК, ако естеството на акта не позволява решаване на спора по същество от съда.

С изменение на чл. 160 ДОПК от ДВ, бр. 105/2020 г. е допълнена ал. 4 на чл. 160 ДОПК с изречението: „Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основанието и размера на задължението, като изрично посочва, че РА не подлежи на принудително изпълнение“.

С това изменение се уеднакви съдебната практика относно диспозитива на съдебно решение, с което се отменя законосъобразен РА поради изтекла погасителна давност.


По чл. 160, ал. 6 ДОПК съдът не може да влошава положението на жалбоподателя.



В чл. 161 ДОПК е уредено присъждането на разноски в съдебното производство. В ал. 1 е предвидено присъждане на разноските на жалбоподателя съразмерно на уважената част от жалбата за всяка инстанция. За данъчната администрация е предвидено присъждане на разноски съразмерно на отхвърлената част от жалбата и присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното възнаграждение за един адвокат, което се определя по Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, издадена от Висшия адвокатски съвет.

В чл. 161, ал. 2 ДОПК, при прекомерност на адвокатското възнаграждение, съдът може да присъди по-нисък размер на адвокатското възнаграждение, но не по-малко от минималния размер по същата наредба.


Дали е прекомерно възнаграждението съдът преценява с оглед фактическата и правна сложност на делото. За разлика от уредбата в чл. 78, ал. 5 ГПК, текстът не изисква да е направено възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение от данъчната администрация.



Според чл. 160, ал. 3 ДОПК, когато пред съда се представят доказателства, които е могло да бъдат представени в административното производство, представилата ги страна заплаща изцяло разноските по делото независимо от неговия изход, освен в случаите на чл. 155, ал. 3 и 4. Последната част с изключенията по чл. 155 ДОПК е неприложима от съда. При отмяна на РА по чл. 155, ал. 4 и връщане на преписката за нова ревизия, жалба пред съда против РА е недопустима поради липса на интерес от обжалване на отменения РА.

Изисквания към диспозитива на съда: При отхвърляне на жалбата данъците остават в размера определен по РА, при отмяна изцяло или отчасти на РА в диспозитива на съдебното решение следва да се посочи кой РА се отменя, в коя част, за кои периоди.


Решение с диспозитив: отменя РА в частта по сделките с фирма Х... без посочване на периодите и сумите за тях е неясно решение, което ще се тълкува или допълва с друго решение. При такъв диспозитив, без посочване на резултата по делото – в какъв размер данък и лихви се дължат – не може да се изчисли и таксата за обжалване пред касационната инстанция.



---


РА са индивидуални административни актове, които се ползват със стабилитет относно установените с тях данъчни задължения по вид, период, размер и задължено лице, поради което съдът като изменя или отменя РА в диспозитива следва да посочи вида на данъка, периода, за който е определен, размера на задължението и за кое лице е определено задължението. Установените в мотивите на РА факти в друг процес съставляват доказателство наред с останалите доказателства, представени в другия процес.

Относно установеното данъчно задължение по вид, размер, задължено лице и период, РА се ползва със стабилитет и може да бъде изменян само по реда и условията на чл. 133 и 134 ДОПК.



---

*БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО*



Обжалване пред съд на ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на касационната инстанция

---

*Маруся Димитрова*  
23.04.2021 г.  
София



Приложими процесуални норми:

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК) обн. ДВ бр. 105/29.12.2005 г., в сила от 01.01.2006 г.

Административнопроцесуален кодекс (АПК) обн. ДВ бр. 30/11.04.2006 г., в сила от 12.07.2006 г., а дял Трети „Производства пред съд“ – в сила от 01.03.2007 г.;

Граждански процесуален кодекс (ГПК), обн. ДВ бр. 59/20.07.2007 г., в сила от 01.03.2008 г.


§ 2 от ДР на ДОПК – за неуредените в този кодекс случаи се прилагат АПК и ГПК.

ДОПК – специален закон.

АПК и ГПК – субсидиарно приложение.

Цитираната в това изложение съдебна практика е публично достъпна на интернет страницата на Върховния административен съд [www.sac.government.bg](http://www.sac.government.bg). Цитираните решения на Съда на Европейския съюз са публикувани на [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).





В чл. 160, ал. 7 ДОПК има лаконична уредба на касационното обжалване на решенията на административните съдилища, постановени по жалби срещу ревизионни актове.


Процедурата за касационно обжалване е по реда на АПК. Касационното обжалване на съдебни решения е уредено в глава 12 от АПК в чл. 208 – 228 АПК.

Обжалването на определения и разпореждания е уредено в глава 13 от АПК – чл. 229 – 236 АПК.

Касационна жалба може да се подаде против първоинстанционното решение изцяло или в отделни негови части.

Касационното обжалване в АПК е уредено като контролно-отменително производство. При него се проверява правилността, валидността и допустимостта на съдебното решение от касационната инстанция. Предмет на делото е спорът за законосъобразността на първоинстанционното съдебно решение. Не се събират нови доказателства, а се преценява съответствието на решението с материалния закон, въз основа на фактите, както са установени от първата инстанция.

По чл. 219 АПК допустими са писмени доказателства само за установяване на касационните основания. Съгласно чл. 220 АПК ВАС преценява прилагането на материалния закон въз основа на фактите, установени от първоинстанционния съд в обжалваното решение. В това производство се отстраняват грешките на първоинстанционния съд, допуснати при разглеждане и решаване на делото.



В чл. 209 са изброени касационните основания за отмяна на съдебното решение:


- нищожност,
- недопустимост, или

- неправилност поради нарушение на материалния закон, нарушение на процесуалните правила или необоснованост.

Касационна жалба може да подаде страната, за която първоинстанционното решение е неблагоприятно.

В чл. 210, ал. 2 АПК е позволено на страна, неучаствала в делото, да подаде жалба срещу съдебното решение, което има сила за нея. По чл. 159, ал. 1 ДОПК, в съдебното производство по обжалване на ревизионни актове участват само страните по чл. 9 ДОПК – административният орган и физическото или юридическото лице, от чието име или срещу което е образувано административното производство, и прокурорът, ако встъпи. Според чл. 159, ал. 2 ДОПК в съдебното производство по ДОПК се призовават решаващият орган по жалбата по административен ред и жалбоподателят, поради което чл. 210, ал. 2 АПК не е приложим в касационното производство по ДОПК.

Практика: определение № 4458/26.03.2019 г. по адм. д. № 5162/2018 г. на ВАС – нормата на чл. 159, ал. 2 ДОПК е специална и дерогира общото правило по чл. 153, ал. 1 АПК, позволяващо в административното производство да участват заинтересувани страни.



По чл. 210, ал. 3 АПК главният прокурор или негов заместник при ВАП може да подава касационен протест. Жалбата или протестът се подават чрез съда, постановил решението до ВАС. Страните могат да обжалват решението в 14-дневен срок от получаване на съобщението, а протест може да се подаде в едномесечен срок от постановяване на решението на административния съд.

Формата и съдържанието на жалбата и протеста са описани в чл. 212 АПК. Следва да съдържат:

- посочване на съда;
- име и точен адрес на жалбоподателя,
- ЕГН за физическите лица,
- име и точен адрес на пълномощника или законния представител,
- името и длъжността на прокурора;
- означение на обжалваното решение;
- точно и мотивирано посочване на конкретните пороци на решението, които съставляват касационни основания;
- в какво се състои искането;
- подпис на лицето, което подава жалбата.

Касационната жалба според чл. 212, ал. 2 АПК трябва да е приподписана от адвокат или от юрисконсулт. Искването е въведено с изменението на АПК от ДВ, бр. 94/2019 г.



Искването не се прилага в следните случаи:


- когато жалбоподателят или неговият представител има юридическа правоспособност,
- по дела по ЗАНН,
- дела за пенсионно, здравно и социално подпомагане, и
- по дела, по които жалбоподателят е освободен от заплащане на държавна такса с определение на съда.

Към жалбата се прилага пълномощно за приподписването от адвокат или удостоверение за юридическа правоспособност, когато е подадена от юрисконсулт на жалбоподателя.

Към жалбата следва да се приложи документ за платена държавна такса или молба по чл. 227а АПК за освобождаване от държавна такса.

Прилагат се и преписи от жалбата и писмените доказателства за ответника.

Съгласно чл. 227а, ал. 1 АПК по дела с определяем материален интерес, каквито са делата по жалба срещу ревизионен акт, се дължи такса, определена като процент от материалния интерес. За граждани, еднолични търговци, организациите, държавните и общински органи, и за други лица, осъществяващи публични функции и организации, предоставящи обществени услуги, таксата е пропорционална – 0,8 на сто от материалния интерес, но не повече от 1700 лв., а при интерес над 10 милиона лева – таксата е 4500 лв. Лица с публични функции са нотариусите и частните съдебни изпълнители.




Държавна такса не се внася от прокуратурата за подаване на протест.

Не се внася държавна такса и от гражданите, за които съдът е признал, че нямат достатъчно средства да я заплатят.

По данъчни дела нормата е приложима за физическите лица и едноличните търговци, които са и физически лица с разширена правосубектност.

В производството по АПК няма разпоредба като чл. 83, ал. 3 ГПК, която предвижда заплащането на таксата, от която е освободен ищецът, от бюджета на съда.




С изменението на АПК от ДВ, бр. 15/19.02.2021 г. е приет новият чл. 213а АПК, с който проверката за допустимост и редовност на касационната жалба или протеста е възложена на докладчика по делото в първоинстанционния съд.

Административният съдия дава указания за отстраняване нередовностите на жалбата и протеста и ако не бъдат изпълнени ги връща на подателя.

По чл. 213а, ал. 2 АПК административният съдия оставя жалбата или протеста без разглеждане на основанията по чл. 215 АПК. С тази норма е възложена проверката по допустимостта на касационната жалба или протест на административния съдия, разгледал делото.

С ал. 3 на него са възложени и възстановяването на срока за обжалване, произнасяне по исканията за освобождаване от държавна такса, предоставяне на правна помощ, спиране изпълнението на РА и допускане на предварително изпълнение на административния акт. Последната хипотеза в данъчното производство не е приложима поради предварителната изпълняемост на РА по чл. 157, ал. 1 ДОПК, който разпорежда, че жалбата до съда против РА не спира неговото изпълнение.

При редовна и допустима жалба съдът изпраща препис от жалбата с приложенията на другата страна с посочване, че в 14-дневен срок може да подаде отговор. Ако в срока постъпи отговор или не е подаден след изтичането му, делото се изпраща на ВАС.




По чл. 213а, ал. 6 председателят на касационния съд или неговите заместници, съответно председателят на отделението, осъществяват контрол върху извършената от първоинстанционния съд проверка на редовността и допустимостта на касационната жалба или протест, като:

1. дават указания за отстраняване на нередовностите и довършват процедурата по проверка редовността на жалбата;

2. ако указанията на административния съд не са изпълнени и жалбата не е върната от него или са налице основания за недопустимост на жалбата, а тя не е оставена без разглеждане от административния съд, председателят на отделението във ВАС оставя жалбата или протеста без разглеждане с разпореждане и прекратява производството по делото.

В т. 2 има добавка, че същите правомощия има и съдът при образувано касационно производство, което по чисто технически причини се прилага основно, с което този контрол е възложен на отделните състави на данъчните отделения във ВАС. С тази промяна се уеднаквяват правилата по АПК с тези по ГПК за преценка редовността и допустимостта на жалбата и протеста, и контролът върху действията на административния съд по движение на касационната жалба и протест се осъществява от тричленен състав на ВАС.

Разпорежданията и определенията на административния съд или на тричленния състав на ВАС по движение на жалбата и протеста се обжалват с частна жалба, за което държавна такса не се дължи. Определението по частната жалба е окончателно.




Според чл. 213а, ал. 9 АПК, когато разпореждането за връщане на жалбата или определението за оставянето ѝ без разглеждане и прекратяване на делото са постановени от ВАС, могат да се присъждат разноски, ако са поискани и са представени доказателства за заплащането им.

Няма разумна причина разноски да се присъждат само при обработка на жалбата или протеста от ВАС. Нормата нарушава принципа за равни процесуални възможности на лицата да участват в административния процес за защита на своите права и законни интереси по чл. 8, ал. 1 АПК.

Жалбоподателят може да оттегли или да се откаже от оспорването на РА до приключване на касационното производство. Не е допустимо оттегляне на отказ от оспорване на РА. Законодателят прогласява за недействителен предварителния отказ от право на оспорване.

Практика: определение № 1088/26.01.2017 г. по адм. д. № 12555/2015 г. на ВАС.




В чл. 215 АПК са изброени изчерпателно основанията за недопустимост на касационната жалба или протеста:

- подадена жалба от неучаствало в делото лице или организация;
- решението или обжалваната му част не съществуват;
- подаване на жалба или протест след изтичане на 14-дневния срок за обжалване на решението;
- жалбата или протестът са подадени против решение, което не подлежи на касационно оспорване; или
- бъдат оттеглени; или
- е направен писмен отказ от тях.

С изменението на чл. 160, ал. 7 ДОПК от ДВ., бр. 105/2020 г. е въведено ново основание за недопустимост на касационната жалба против решението на административния съд.


Когато предмет на обжалване пред съда е РА с установени публични задължения до 750 лв. без лихвите на физическо лице и до 4000 лв. без лихвите на юридическо лице, решението на административния съд е окончателно.

Нормата е отклонение от принципа на законност по чл. 2 ДОПК, който изисква точно и еднакво приложение на закона спрямо всички лица. Компромисът е направен, за да се намали броят на делата във Върховния административен съд и в приложение на принципа от Римското право „За дребното преторът не се намесва“.




ВАС се произнася в 3-членен състав по касационни жалби против решения на административните съдилища по обжалвани ревизионни актове. Делото се насрочва в 4-месечен срок от образуването му или отстраняване нередовностите на жалбата. В открито заседание участва прокурор, за разлика от данъчните дела, разглеждани от административните съдилища, в които прокурор участва при материален интерес над 5000 лв. Ако делото се отложи, следващо заседание се насрочва не по-късно от два месеца. Страните, които са били редовно призовани за първото съдебно заседание, сами следят за датата на следващото открито заседание, която следва да е обявена на Интернет страницата на ВАС в 14-дневен срок от отлагане на делото.

Според чл. 217, ал. 6 АПК сроковете спират да текат през съдебната ваканция и дните обявени за официални празници, освен когато този кодекс или специален закон предвижда по-кратки срокове. В областта на данъчното производство няма случай да са определени по-кратки срокове от приетите в кодекса срокове за насрочването на делата и едномесечния срок за постановяване на решение от съда. ВАС се произнася с решение в едномесечен срок от заседанието, в което е даден ход на делото по същество. Ако в срока за произнасяне съдът установи основания за недопустимост на жалбата, се отменя определението за даване ход на делото по същество и жалбата се оставя без разглеждане, а производството по делото се прекратява.



В чл. 218, ал. 1 АПК е посочен обхватът на съдебната проверка – касационният съд обсъжда само посочените в жалбата или протеста пороци на решението. Разпоредбата е почти напълно отречена от следващата ал. 2, според която за валидността, допустимостта и съответствието на решението с материалния закон съдът следи и служебно. В обхвата на ал. 1 остават само съществени процесуални нарушения, допуснати от административния съд при разглеждане и решаване на делото. Следва също, че касационният съд при описаната в жалбата фактическа обстановка и възприета от административния съд, трябва да провери за нарушения на закона, основания за недопустимост на решението и за нищожност дори да не са посочени от жалбоподателя.


Според чл. 220 АПК, ВАС преценява приложението на материалния закон въз основа на фактите, установени в решението на административния съд. Текстът не позволява, ако са представени писмени доказателства пред касационната инстанция, променящи фактическата обстановка по делото, ВАС да обсъди тези доказателства, да приеме друга фактическа обстановка и да се реши спорът за законосъобразността на РА по същество, предвид тези писмени доказателства. Ако причина за представянето им едва пред касационната инстанция е допуснато нарушение от съда на служебното начало по чл. 171, ал. 5 АПК, като не е указал на страните да представят доказателства в подкрепа на твърденията си, решението се отменя като неправилно поради допуснатото съществено процесуално нарушение, ако предвид чл. 218, ал. 1 АПК в касационната жалба или протеста е направен довод за касационно основание – неправилност на решението поради допуснати съществени процесуални нарушения.



В чл. 209 АПК са изброени касационните основания. На касационно обжалване подлежат нищожните, недопустими и неправилни съдебни решения. Неправилни са решенията, в които е нарушен материалният закон, при допуснати съществени процесуални нарушения и необоснованите съдебни решения. Съдържанието на понятията е както по ГПК.

Първото касационно основание е **НИЩОЖНОСТ** на съдебното решение. В практиката това са случаите на постановено съдебно решение от незаконен състав. Нищожност може да се поддържа при напълно неразбираемо решение. В теорията се приема, че нищожно е решение, постановено в противоречие на основите на правовия ред, решение, което е напълно неизпълнимо, решение постановено извън правораздавателната власт на съда.

**Нищожното** решение не поражда правни последици, но тъй като създава правна привидност на валидно съдебно решение нищожността следва да бъде обявена от касационната инстанция по жалба на страната или служебно предвид чл. 218, ал.2 АПК. Съгласно чл. 221, ал. 5 АПК, когато решението е нищожно, ВАС обявява нищожността изцяло и ако делото не подлежи на прекратяване, го изпраща на административния съд за постановяване на ново решение.




Нищожността по АПК може да бъде обявена не само в касационно производство, но и с иск по чл. 128, ал. 1, т. 8 АПК, предявен пред административните съдилища. В практиката случаите са рядко.

Практика: решение № 6482/03.06.2015 г. по адм. д. № 4673/2015 г. на ВАС е оставено в сила решение на АССГ, с което е отхвърлен иск за обявяване нищожност на съдебно решение на Върховния административен съд.

В определение № 2912/28.02.2014 г. по адм. д. № 494/2014 г. на ВАС е прието, че в производство, образувано във ВАС по частна жалба срещу определение на административния съд, не е допустимо да се предяви иск за обявяване нищожност на съдебно решение.

**Недопустимост** на съдебното решение е второто касационно основание.

Недопустими са съдебните решения, постановени при липса или ненадлежно упражнено право на съдебно производство – при отсъствие на процесуални предпоставки за разглеждане на жалба срещу ревизионния акт, както и при съществуване на процесуални пречки за разглеждане на жалбата – постановяване на съдебно решение по просрочена жалба или протест срещу ревизионен акт, при постановяване на решение по жалбата плюс петитум – отмяна на ревизионен акт в необжалвана част. Плюс петитум е налице, когато съдът в решението присъди повече от поисканото. В тези случаи съдебното решение е недопустимо в частта, надхвърляща поисканото в жалбата и следва да бъде обезсилено в тази част, а производството по делото се прекратява в тази част.



Според чл. 221, ал. 3 АПК при недопустимо съдебно решение ВАС го обезсилва в оспорената част, може да върне делото за ново разглеждане или го изпраща на компетентния съд или орган, според вида на порока, довел до недопустимост на решението.


С решение № 3715/26.04.2004 г. по адм. д. № 1413/2004 г. ВАС е приел, че съдебно решение, постановено по жалба на ненадлежна страна, която не е имала право да обжалва административния акт, е недопустимо и е прекратил производството.

В решение № 2504/05.03.2008 г. по адм. д. № 9436/2007 г. ВАС е приел, че решение, постановено в производство по жалба срещу административен акт без участие на всички надлежни страни е недопустимо, обезсилвил е решението и е върнал делото на същия съд за ново разглеждане от друг състав.

В съдебното производство по обжалване на РА поради недопустимост за участие на заинтересувани страни такава хипотеза не може да се случи. Практически пороците водещи до недопустимост на решение, постановено по жалба срещу РА, водят до обезсилване на решението и прекратяване на производството по делото.

Практика: решение №9067/02.10.2007 г. по адм. д. №2688/2007 г. на ВАС - постановено решение е недопустимо, тъй като е постановено по просрочена жалба.

Решение № 14897/04.12.2018 г. по адм. д. № 2688/2007 г. на ВАС.




**Неправилни** са необосновените, постановените в нарушение на материалния закон решения и решенията, постановени при съществено нарушение на процесуалните правила.

**Нарушение на материалния закон** е налице, когато съдът при правилно установени факти е направил изводи в отклонение от предписанията на материалноправната норма, уреждаща конкретните правоотношения. Това нарушение е налице и когато съдът не е намерил правната норма, уреждаща спорното право. Така в решението по дело № 4044/2018 г. на ВАС е отменено като неправилно решение на административния съд, в което е определена данъчна оценка на имота в нарушение на чл. 11, ал. 2 и 3 от Приложение № 2 към ЗМДТ относно площта на мазетата, която се включва в площта на имота, за която при данъчна ставка 2 промила се определя данъкът върху недвижимите имоти.

**Необоснованост на съдебното решение** е налице при отклонения в изводите на съда относно фактите и приложимата правна норма от логическите правила или от общоизвестните или общоприетите правила.

По чл. 221, ал. 2 АПК ВАС оставя в сила или отменя в оспорваната част неправилното решение. Нормата обхваща неправилните решения поради нарушения на материалния закон и необосновените решения. В тези случаи касационната инстанция може да приложи материалния закон правилно или да обоснове приложението на материалния закон, като реши спора по същество. Когато отмени решението, касационната инстанция решава спора по същество – чл.222, ал.1 АПК.



**Съществено нарушение на процесуалните правила** съставлява касационно основание, тъй като е довело до постановяване на неправилно съдебно решение. Това са случаите на постановяване на съдебно решение при неизяснена фактическа обстановка, до които се стига при нарушение от съда на задължението по чл. 9 ал. 3 и чл. 171 ал. 5 АПК да укаже на страните да представят доказателства в подкрепа на твърденията си. При такъв пропуск на съда страните са пасивни, не представят доказателства, установяващи фактическите им твърдения и в резултат съдът решава спора при наличните непълни доказателства.

Съществени процесуални нарушения са и тези, които лишават страните от право на защита. В тези случаи поради нарушения на правилата за призоваване или изслушване на вещо лице преди изтичане на срока за представяне на заключението в съда, е нарушено правото на участие на страната в процеса, нарушен е принципът за равенство на страните в процеса по чл. 8 АПК, поради което постановеното съдебно решение следва да бъде отменено, а делото следва да бъде върнато за ново разглеждане от друг състав на съда, като при новото разглеждане производството започва от опороченото процесуално действие, което следва да бъде повторено.





Съществено процесуално нарушение е налице и когато е нарушен чл. 171, ал. 2 АПК, според който съдът може да назначава вещи лица и служебно. Решаването на спора понякога изисква специални знания в различни области, които съдът няма.

При пасивност на страните да поискат назначаване на експертиза, пропусъкът на съда да назначи служебно експертиза представлява съществено процесуално нарушение на служебното начало, представляващо принцип по чл. 9 АПК на административното и съдебното производство по този кодекс. При служебно назначаване на експертиза, внасянето на депозит за вещото лице се възлага на страната, за проверка на чиито твърдения е назначена експертизата.

Когато на вещото лице са поставени въпроси, които няма да доведат до изясняване на делото от фактическа страна, съдът на основание чл. 171, ал. 2 АПК може да преформулира въпросите и да постави допълнителни въпроси на вещото лице.

Необсъждането на заключенията на вещите лица е съществено процесуално нарушение.

Практика: адм. д. № 8458/2018 г. ВАС е приел, че необсъждането на заключенията на вещите лица е съществено процесуално нарушение.




Решение № 3725/22.03.2018 г. по адм. д. № 8952/2017 г. на ВАС.

По чл. 193, ал. 3 ГПК тежестта за доказване неистинността на документа пада върху страната, която го оспорва. Когато се оспорва истинността на частен документ, който не носи подписа на страната, която го оспорва, пада върху страната, която го е представила. Фактурите са частни документи, носят подписа на управителя на жалбоподателя или на негови служители, поради което тежестта на доказване е върху жалбоподателя. ВАС приема, че погрешно дадените указания от съда по разпределение на доказателствената тежест са станали причина за непопълване на делото с доказателства по откритото производство по оспорване на фактурите.

Всички нарушения на чл. 172а, ал. 2 АПК и чл. 236, ал. 2 ГПК, в които са изписани изискванията към съдържанието на съдебното решение, представляват съществени процесуални нарушения, ако са довели до постановяване на необосновано съдебно решение. В тази група са липсата на мотиви в съдебното решение, необсъждане на събраните по делото доказателства, необсъждане на доводите на страните.

Процесуалните нарушения се определят като съществени, когато са довели до опорочаване на крайните изводи на съда или до ограничаване правото на защита на страните.




Правото на защита е ограничено, когато страната не е имала възможност, поради допуснато процесуално нарушение от съда, да изложи становището си по спора и приложението на материалния закон. В този случай довод за наличие на това касационно нарушение може да се прави само от страната, чието право на защита е нарушено.

Според чл.222, ал.2 АПК ВАС, след отмяна на решението, връща делото за ново разглеждане от друг състав на административния съд,

т. 1 когато са допуснати съществени процесуални нарушения при разглеждане и решаване на делото, и


т. 2 когато трябва да се установят факти, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно.

Не можах да намеря практика по т. 2. В данъчното производство това ще е хипотезата на необходимост да се назначи експертиза за изясняване на делото, в който случай предвид чл. 171, ал. 2 АПК съдът е допуснал съществено процесуално нарушение и е налице основание за връщане на делото по чл. 222, ал. 2, т. 1 АПК, а не по т. 2.



Когато касационната инстанция връща делото за ново разглеждане, дава указания на административния съд, които, на основание чл. 224 АПК са задължителни при новото разглеждане на делото. В практиката на ВАС има спор дали указанията на първия тричленен състав на ВАС са задължителни и за следващия касационен състав, който ще разглежда жалбата против второто решение на административния съд по спора.


Буквалният прочит на нормата води до този извод. Някои състави приемат, че указанията касаят само повторното разглеждане на делото от административния съд, предвид мястото на нормата. За правомощията на ВАС при отмяната на новото решение има отделна разпоредба – чл. 227 АПК. При жалба или протест срещу повторното решение по спора, делото се разглежда от друг състав на ВАС – чл. 225 АПК. В чл. 226 АПК са правилата за повторното разглеждане на делото от административния съд, като делото започва от незаконосъобразно извършеното процесуално действие, станало причина за отмяна на първото решение. Според чл. 226, ал. 2 АПК при новото разглеждане се допускат само писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначалното разглеждане на делото. Нормата при допуснато съществено процесуално нарушение поради недаване на указания на страните по чл. 171, ал. 4 АПК, който е най-честият случай за връщане на делото за ново разглеждане в данъчния процес, е неприложима.



Процесуалното нарушение на съда води до пасивност на страните да посочат относими към спора доказателства, които да бъдат събрани, поради което по данъчни дела чл. 226, ал. 2 не се прилага на практика. При новото разглеждане на делото страните представят доказателствата, които считат за относими към спора. При новото разглеждане на делото съдът се произнася и по разноските, направени в първата касационна инстанция.

Видно от кодекса, уредбата на действията и правомощията на първата и касационната инстанции в чл. 224 -227 АПК е разбъркана, поради което не може да се поддържа, че мястото на чл. 224 АПК определя приложимост на нормата само за действията на първата инстанция.

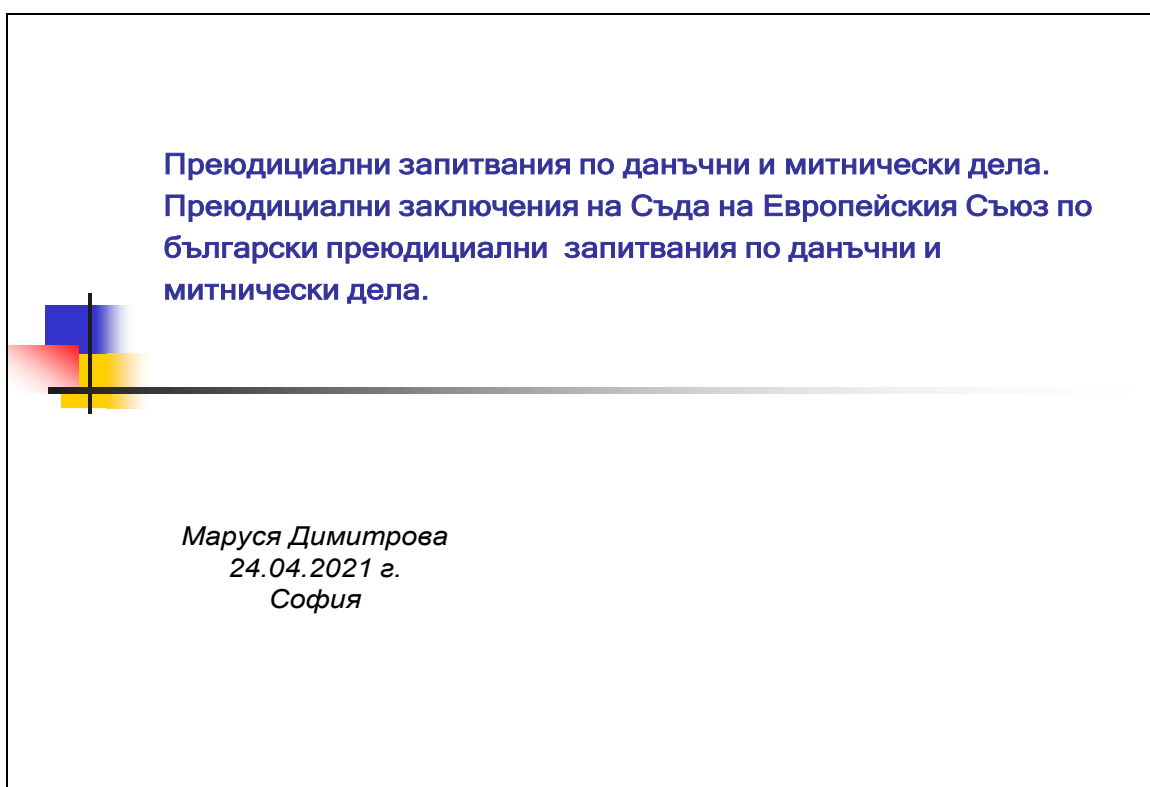
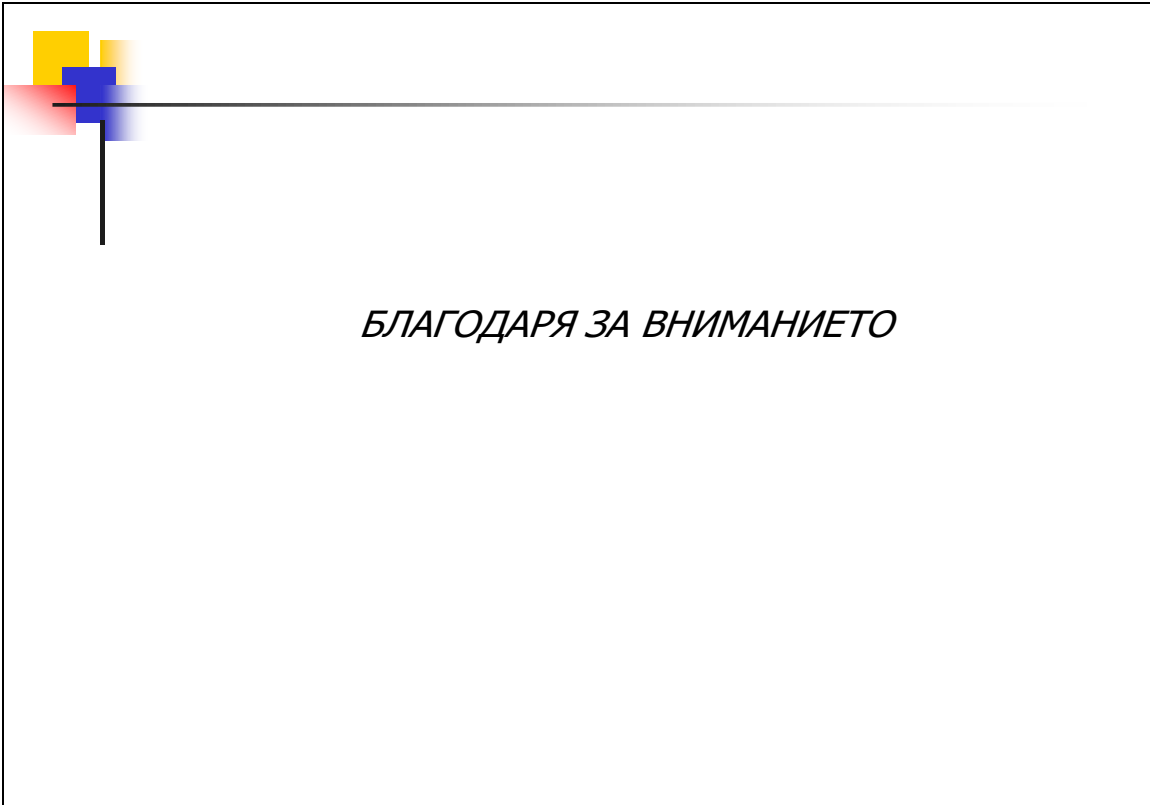
С решение от 5.10.2010 г. по дело С-173/09 СЕС приема в т. 22, 27 -32 от мотивите и в т. 1 от диспозитива, че правото на Съюза не допуска националният съд, който следва да се произнесе по дело, върнато от висшестоящия съд след касация, да бъде обвързан съгласно националното процесуално право от направените от висшестоящия съд правни изводи, когато въз основа на тълкуването, което е поискал от Съда, намира, че тези изводи не са в съответствие с правото на Съюза.



По чл. 227 АПК ВАС, ако отмени второто решение, няма право да върне делото на административния съд за втори път, а решава спора по същество. Когато делото е постановено при допуснати съществени процесуални нарушения от административния съд, ВАС насрочва делото в съдебно заседание, като може да събира нови доказателства. Най-често по данъчни дела се налага назначаване на експертизи за изясняване на спора от фактическа страна.

Практика: решение № 3725/22.03.2018 г. по адм. д. № 8952/2017 г. на ВАС.

Неспазването на процесуалните правила от административните съдии при двете разглеждания на делото доведе до прехвърляне на фактическите установявания върху втората касационна инстанция в отклонение от принципа, че касационната инстанция е съд по правото, а не по фактите.





## Добавка

Има доста дела на СЕС по български преюдициални запитвания, които не успях да коментирам в настоящото изложение, но ще изброя за сведение:

C-550/11 на СЕС - касае право на приспадане на данъчен кредит при открадната стока;

C-549/11 на СЕС - изискуемост на ДДС при бартер на право на строеж и строителна услуга;


C-642/11 на СЕС - значение на РА, съставен на доставчика за правото на приспадане на данъчен кредит на получателя;

C-234/11 на СЕС - корекция на данъчен кредит за приспадане при разрушена за реконструкция сграда, предмет на доставката;

C-107/13 на СЕС - корекция на данъчен кредит за приспадане по авансова фактура, доставката по която не е осъществена;

C-76/15 на СЕС - данъчната администрация може да презюмира, че доставени стоки, които не са осчетоводени от получателя, са продадени;

C-285/11 на СЕС - при неосъществена доставка, за да не се признае право на приспадане на данъчен кредит въз основа на обективни данни, трябва да е доказано, че получателят е знаел или е трябвало да знае, че доставката, по която иска да приспада данъчен кредит, е част от данъчна измама.




Трябва да се чете заедно със C-285/09 на СЕС, постановено по преюдициално запитване от Германия, в което в т. 48 СЕС приема, че представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС;

В т. 49 СЕС приема, че правото на Съюза не е пречка държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване;

C-78/12 на СЕС - съдът, в съответствие с националните правила за доказването, извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане. Предмет на доставките е едър рогат добитък;

C-18/13 на СЕС - може да не се признае право на приспадане на данъчен кредит, когато има данни за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама;


C-492/13 на СЕС - чл. 138, §1 от Директива 2006/112 има директен ефект, позволяващ на данъчнозадължените лица да се позовават на него срещу държавата пред националните юрисдикции във връзка с освобождаването от начисляване на данък върху добавената стойност при вътреобщностна доставка.



C-138/12 на СЕС - право на приспадане на данъчен кредит по сгрешена фактура, която не е коригирана;

C-111/14 на СЕС - право на възстановяване на внесен данък от доставчик, когато данъкът е внесен и от получателя, на който не е признато право на приспадане поради липса на данъчен документ;

C-242/18 на СЕС - намаляване на данъчната основа по данъка върху добавената стойност, изчислена общо с ревизионен акт при разваляне на договор за финансов лизинг;



### Добавка по митнически дела

Дело C-314/17 на СЕС - касае начислен ДДС от доставчика на слънчогледови люспи по общия ред като стока и начислен ДДС на получателя по механизма на самоначисляване в РА, в който е приет, че стоката е отпадък.

Подадено е преюдициално запитване, образувано в дело C-76/20 на СЕС за тарифно класиране на артикули от плочи от дървесни частици (vlakna) и на чаши, изработени от композитен материал.

Дело C-55/21 на СЕС - образувано по преюдициално запитване по тълкуване на чл. 11 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО и чл. 17, § 1, б. „б“ от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн пораждат ли задължения за държавите членки да създадат правна уредба за възстановяването на акциз, в това число на обработени тютюни, които са освободени за потребление и са унищожени под митнически надзор. Посочените норми имат ли пряко действие? Директният ефект на посочените норми дава ли право на възстановяване на платения акциз само въз основа на искането, без никакви други формалности?

Делата още не са решени.



## *БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО*



### ■ Такса битови отпадъци

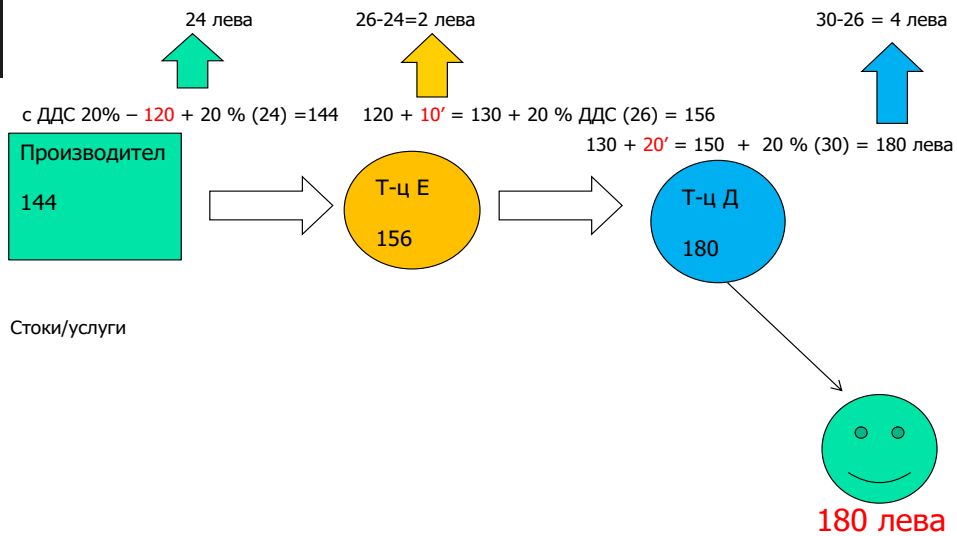
В съдебната практика много често предмет на съдебния спор са установените едновременно ДНИ и такси битови отпадъци.

За разлика от данъците, при таксите държавата или общината престира услуга/действие и въз основа на нея се определя дължимостта им. По този начин е определена правната природа на таксите и от Конституционния съд на РБ в решение № 4/04.07.2013 г. по конст. дело № 11/2013 г., в което се посочва, че таксата представлява финансово плащане, дължимо на държавата или общините по повод на предоставяни от тях дейности и услуги на юридически лица и граждани. В този смисъл е и решение № 13/31.07.2014 г. по конст. дело № 1/2014 г., според което основанието за плащане на таксата е ползване на услугата или предизвикване на действието на държавен орган в полза на платеща на таксата. Същото схващане за правната природа на таксата е изразено и в решение № 10/26.06.2003 г. по конст. дело № 12/2003 г., в което Конституционният съд отново обвързва заплащането на таксата с извършена услуга.

Поради това и установяването на задължението за такса изисква от органа по приходите при съответната община да доказва извършването на услугите по чл. 62 ЗМДТ.

- по адм. д. № 2053/2020 г., I о.,
- по адм. д. № 8721/2017 г., VII о. относно услугата по почистване на обществените територии.

## ДДС – същност

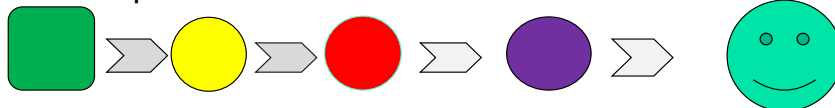


### ■ Косвен

Облага се потреблението на стоките и услугите. Заплаща се от крайния клиент




### ■ Многофазен



Облага се всяка доставка на всеки етап от реализацията на стоките и услугите от производството до крайния потребител





- некумулятивен

Включва се еднократно в крайната цена на стоката или услугата. Облагането само на добавената (принадената) стойност се осигурява чрез механизма за приспадане на данъчен кредит

Производител:

$$120 + 20 \% (24) = 144 \quad \text{с} \quad \text{ДДС} - 24 \text{ лева}$$


Търговец на едро (Т-ц Е)

$$120 + 10' = 130 + 20 \% \text{ ДДС} (26) = 156 \text{ с} \quad \text{ДДС} - 2 \text{ лева}$$

Търговец на дребно (Т-ц Д)

$$130 + 20' = 150 + 20 \% (30) = 180 \text{ лева с} \quad \text{ДДС} - 4 \text{ лева}$$

$$\text{Крайният потребител плаща } 180 \text{ лева с} \quad \text{ДДС} - 30 \text{ лева}$$



- некумулятивен

Включва се еднократно в крайната цена на стоката или услугата. Облагането само на добавената (принадената) стойност се осигурява чрез механизма за приспадане на данъчен кредит

Производител:

$$120 + 20 \% (24) = 144 \quad \text{с} \quad \text{ДДС} - 24 \text{ лева}$$

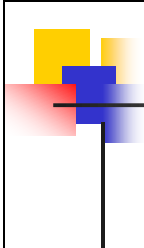
Търговец на едро (Т-ц Е)

$$120 + 10' = 130 + 20 \% \text{ ДДС} (26) = 156 \text{ с} \quad \text{ДДС} - 2 \text{ лева}$$

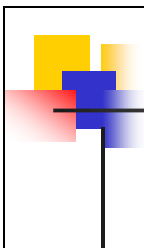
Търговец на дребно (Т-ц Д)

$$130 + 20' = 150 + 20 \% (30) = 180 \text{ лева с} \quad \text{ДДС} - 4 \text{ лева}$$

$$\text{Крайният потребител плаща } 180 \text{ лева с} \quad \text{ДДС} - 30 \text{ лева}$$



- Основно практиката е формирана по законосъобразността на правото на приспадане на данъчен кредит – чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 69 ЗДДС.  
Основна предпоставка за възникване и признаване на правото на приспадане – действителното осъществяване на доставките на стоки и услуги.  
По силата на чл. 68, ал. 2 ЗДДС, правото на данъчен кредит възниква когато ДДС стане изискуем. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, данъкът става изискуем към момента на настъпване на данъчно събитие. В общата хипотеза на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъчното събитие по доставки на услуги настъпва към момента на извършването им. Поради това и основната предпоставка, която следва да бъде установена за възникване и признаване на правото на данъчен кредит, е действителното /реалното/ осъществяване на доставките на услуги и по-конкретно извършването на услугите. По общото правило на чл. 154, ал. 1 ГПК, приложимо на основание § 2 от ДР на ДОПК, доказателствената тежест е на ревизираното дружество, което претендира правото на приспадане.
  - по адм. д. № 12920/2019 г., I о.
  - адм. д. № 2498/2016 г., I о, решения на Съда на ЕС.
  - по адм. д. № 9703/2019 г., VIII о.
  - по адм. д. № 3250/2020 г., VIII о.
  - по адм. д. № 4341/2020 г., I о.
  - по адм. д. № 13871/2019 г., I о.



- Съдебна практика по отношение на начисляване на ДДС – в хипотезата на чл. 9, ал. 3, т.1 ЗДДС и преобразуване на финансовия резултат по ЗКПО на основание чл. 26, т.1 ЗКПО  
От решението на съда по С-153/11 – въпросът в какво качество е придобит активът и в частност автомобил, за който е налице право на данъчен кредит е фактически и подлежи на установяване във всеки конкретен случай
  - по адм. д. № 2785/2019 г., I о.,
  - по адм. д. № 11580/2019 г., I о
  - по адм. д. № 2269/2019 г., I о.
  - по адм. д. № 3772/2019 г., VIII о.
  - по адм. д. № 3825/2019 г., VIII о.



## Закон за акцизите и данъчните складове

### Чл.104 ЗАДС

Компетентни органи – митническите органи с правомощия на органите по приходите;

Митническите учреждения имат компетентност на териториални дирекции на НАП

Директорът на Агенция "Митници" има правомощията на изпълнителен директор на Националната агенция за приходите;

Директорите на териториалните дирекции на Агенция "Митници" имат правомощията на директори на териториални дирекции в Националната агенция за приходите.

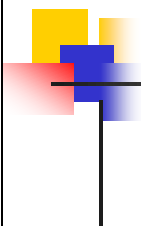
Решаващ орган по чл.152, ал. 2 ДОПК – директорът на Агенция Митници

- 
- по адм. д. № 9792/2018 г., I о. с предмет на оспорване – ревизионен акт

Въз основа на допустими по ДОПК в ревизионното производство и допустими съгласно чл. 104, ал. 1 ЗАДС доказателства /фактури, заявки, протоколи, извлечения от счетоводни сметки и писмени обяснения/, представени от трети лица при извършените насрещни проверки, митническите органи са обосנוвали верен извод за това, че от данъчния склад на ревизираното дружество е извеждан втечен нефтен газ без да е начисляван и заплащан акциз. Съгласно чл. 20, ал. 2, т. 1 ЗАДС извеждането на акцизни стоки от данъчен склад, освен когато при условията и по реда на този закон от момента на извеждането стоките се движат под режим отложено плащане на акциз, представлява освобождаване за потребление, а според ал. 1 на чл. 20 от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление възниква задължението за заплащане на акциз. На основание чл. 43, ал. 1, т. 1 ЗАДС акцизът се начислява от лицензиария складодържател с издаването на документ по чл. 84, ал. 1. При доказано използване на втечнения нефтен газ като моторно гориво законосъобразно е начислен акциз със ставка по чл. 32, ал. 1, т. 5 ЗАДС – 340 лв. за 1 000 кг.



- Съдебна практика по чл. 27 ЗАДС – по оспорване на решения на митническите органи за отказ на недължимо платен акциз. Различен процесуален ред за защита по АПК.
  - по адм. д. № 4869/2019 г., I о. – използване на етилов алкохол в хода на производствения процес, което неминуемо включва и почистване/дезинфекция
  - Решение на Съда на ЕС по дело C-306/14
  - по адм. д. № 8682/2019 г., VIII о. – възстановяване на недължимо платен акциз поради незаконосъобразен отказ за издаване на удостоверение за освободен от акциз краен потребител /УОАКП/, отменен с влязло в сила решение;
  - по адм. д. № 5781/2018 г., I о. – действието по време на чл. 246, ал. 8 ЗАДС.
  - по адм. д. № 14451/2019 г., VIII о.
  - адм. д. № 7066/2019 г., I о. – по спор за лихви върху недължимо платен акциз.
  
- Съдебна практика по чл. 246 ЗАДС – Отказ за издаване на УОАКП. Процесуален ред за защита по АПК.
  - адм. д. № 11979/2019 г., VIII о.
  
- Съдебна практика по чл. 24е ЗАДС – прекратяване действието на УОАКП по реда на АПК.
  - по адм. д. № 7650/2019 г., I о., докладчик председателят Мариника Чернева



***БЛАГОДАРЯ ЗА ВНИМАНИЕТО***

## Обжалване пред съд на ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на първата инстанция

Предмет на обжалване пред съд по чл. 156, ал. 1 ДОПК е частта от ревизионния акт, която е потвърдена при обжалването по административен ред. Член 156 ДОПК въвежда абсолютни процесуални предпоставки за допустимост на обжалването пред съд:

1. ревизионният акт да е бил обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция за приходите, и
2. жалбата по административен ред срещу ревизионния акт да е отхвърлена.<sup>278</sup>

Изискванията са изложени в чл. 156, ал. 2 и 3 ДОПК. Алинея 3 от чл. 156 ДОПК повтаря съдържанието на чл. 156, ал. 1 ДОПК – пред съд може да се обжалва ревизионният акт, в частта, която не е отменена с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ и макар, че внася яснота, е излишна.

Страни в производството пред съда са жалбоподателят – данъчен субект и административният орган съгласно чл. 9 ал. 1 ДОПК.

Данъчен субект е всяко физическо или юридическо лице, срещу което е образувано ревизионно производство. Според чл. 9, ал. 2 ДОПК неперсонифицираните дружества и осигурителните каси са приравнени на юридически лица. Срещу тях могат да се провеждат ревизионни производства за установяване на дължимите от тях данъци и лихви за извършваната стопанска дейност.

По жалбата по административен ред се произнася директорът на Дирекция „ОДОП“, който в производството пред съда е ответник по жалбата против ревизионния акт. Съгласно чл. 12 от Закона за Националната агенция за приходите, процесуалното представителство пред съда по актовете и действията на агенцията и нейните органи и служители се осъществява от изпълнителният директор или, по негово пълномощие, от юрисконсулти или други служители в агенцията с юридическо образование и придобита юридическа правоспособност. Директорът на Дирекция „ОДОП“ в производството пред съда се представлява от юрисконсулти или други служители в агенцията, упълномощени от изпълнителния директор на НАП.

В административното производство по издаване на индивидуален административен акт по чл. 27 АПК могат да участват заинтересувани лица. На основание § 2 ДОПК за неуредените с този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, и предвид наличието на изрична уредба в чл. 9, ал. 1 ДОПК, се приема, че участието на заинтересувани лица в данъчното производство е недопустимо. В производството пред данъчната администрация и пред съда не могат да участват предвидените в чл. 27 АПК заинтересувани страни, тъй като изброяването в чл. 9, ал. 1 ДОПК на страните в данъчния процес е изчерпателно.

С изменението на чл. 156, ал. 1 ДОПК, обн. в ДВ бр.77/2018 г. делото се разглежда в административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите. ВАС в определение № 5049/04.04.2019 г. по адм. д. № 2994/2019 г. приема, че първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол е заповедта за възлагане на ревизията. В определение № 6809/08.03.2019 г. по адм. д. № 4713/2019 г. ВАС приема,

<sup>278</sup> Минкова, Г. Последни изменения при съдебното обжалване на ревизионни актове. Правна мисъл, ISSN 1310-7348, 2018, кн. 4, с. 3–15

че при обжалване на ревизионен акт, постановен след втора ревизия на същия субект, проведена след отмяна на първия ревизионен акт, първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол е заповедта за възлагане на първата ревизия. тъй като по чл. 112, ал. 1 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на първата заповед за възлагане на ревизията. В едно ревизионно производство могат да се проведат две ревизии, ако първият ревизионен акт, издаден след първата ревизия бъде отменен при обжалването по административен ред или от съда. Изводът следва от чл. 155, ал. 5 ДОПК, според който решаващият орган в производството по обжалване на РА по административен ред няма право повторно да върне преписката за нова ревизия на ТД на НАП. Ревизионното производство трябва да приключи с влязъл в сила ревизионен акт, установяващ данъчните и осигурителните задължения на ревизираното лице.

В чл. 149, ал. 1 и чл. 145, ал. 1 ДОПК е описано задължителното съдържание на жалбата до съда. Тя трябва да съдържа: име на жалбоподателя или фирмата, име на пълномощника, адрес за кореспонденция, посочване на акта, който се обжалва, посочване на доказателствата, които жалбоподателят иска да бъдат събрани, в какво се състои искането, подпис на жалбоподателя. Според чл. 149, ал. 2 от кодекса към жалбата се прилага пълномощно, ако се подава от пълномощник, препис от жалбата за органа по приходите, писмени доказателства, документ за платена държавна такса, ако се дължи.

Държавната такса се определя по чл. 227а, ал. 3 от АПК, защото с ревизионния акт е определен размерът на данъчните задължения на ревизираното лице, които са материален интерес. Таксата е в размер 0,8 на сто от материалния интерес, но не повече от 1700 лв., а когато материалният интерес е над 10 милиона лева, таксата е 4500 лв.

Жалбата се подава чрез директора на Дирекция „ОДОП“, който е разгледал жалбата против РА по административен ред. Заедно с преписката, жалбата в 7-дневен срок от постъпването ѝ се изпраща на административния съд, в чийто съдебен район е адресът или седалището на жалбоподателя. Ако срокът за изпращане на жалбата и преписката на съда не бъде спазен, жалбоподателят може да подаде препис от жалбата направо в съда, който изисква преписката служебно.

При нередовности на жалбата – неизпълнени изисквания за нейното съдържание и на приложенията по чл. 149, ал. 1 и 2 ДОПК, съдът дава на жалбоподателя 7-дневен срок от съобщението да отстрани нередовностите – чл. 151, ал. 2 ДСПК. Ако в дадения срок нередовностите не бъдат отстранени, съдът прекратява производството с определение, което е обжалваемо пред ВАС в 7-дневен срок от съобщението.

Неспазването на изискванията за редовност на жалбата в дадения от съда срок винаги ли води до прекратяване на делото? ВАС е имал случай да се произнесе – по адм. д. № 5818/2000 г., – че непосочването на номер на ДОА не е основание за оставяне на делото без движение, тъй като той се съдържа в преписката и в решението по жалбата по административен ред. В чл. 149, ал. 2 ДОПК са описани задължителните приложения на жалбата. Непредставянето на задължителните приложения по този текст също прави жалбата нередовна и е основание за оставянето ѝ без движение, както приема ВАС по адм. д. № 6139/2001 г. за непредставено пълномощно по жалба, подадена от пълномощник. Съдът е следвало да даде указания на жалбоподателя да отстрани нередовностите.

Когато жалбата е просрочена, се оставя без разглеждане – чл. 151, ал. 1 ДОПК.

С чл. 156, ал. 4 ДОПК е въведена необорима презумпция – произнасянето на решаващия орган в срок по жалбата по административен ред се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част.

Според чл. 156, ал. 5 ДОПК в този случай жалбата против РА може да се подаде в 30-дневен срок от изтичане на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред административния съд, в чийто район на действие е постоянният адрес или седалището

на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите.

Съгласно ал. 6 решаващият орган не може да постанови решение след изтичането на срока за изпращането на преписката в съда.

Алинея 7 позволява срокът за произнасяне по жалбата по административен ред да бъде продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган до 3 месеца.

Уредбата на мълчаливо потвърждаване на РА при обжалването по административен ред е въведена с приемането на ДОПК и доведе до противоречива практика на ВАС, която беше преодоляна с приемането на тълк. р. № 7/11.12.2008 г. по тълк. д. № 3/2008 г. на ВАС. В него се прие, че срокът за произнасяне на решаващия орган по жалбата по административен ред е преклузивен, включително, когато е удължен по чл. 156, ал. 7 ДОПК. Когато поради липса на произнасяне по жалбата по административен ред е формирано мълчаливо потвърждение по чл. 156, ал. 4 от ДОПК, решаващият орган може да постанови решение само в случай на подадена жалба от ревизираното лице по чл. 156, ал. 5 ДОПК. Решението следва да бъде постановено в 7-дневен срок от подаване на жалбата до съда, като след изтичане на този срок правото на органа да постанови решение се преклудира.

Според чл. 59, ал. 3 АПК административни актове, изразени чрез бездействие, се издават само когато това е предвидено в закон. След като по чл. 156, ал. 4 ДОПК е въведена фикция за мълчаливо потвърждаване на РА при непроизнасяне в срок по жалбата по административен ред на основание чл. 59, ал. 3 АПК, мълчаливото потвърждение е индивидуален административен акт, изразен чрез бездействие по силата на закона, поради което при неговото обжалване по ал. 6 решаващият орган може да постанови само решение за потвърждаване на РА – може само да изложи мотиви към вече изразената воля за потвърждаване на РА.

В тълкувателното решение последният извод не се възприе и в определение № 12618/1.10.2012 г. по адм. д. №1039/2012 г. ВАС приема, че по чл. 156, ал. 6 ДОПК няма ограничение относно съдържанието на решението на решаващия орган, постановено след формирано мълчаливо потвърждение. В този смисъл е и решение № 14282/31.10.2013 г. по адм. д. № 4183/2013 г. на ВАС. В цитираното дело е било обжалвано решение на административния съд, с което е обявен за нищожен РА, поради липса на доказателства за компетентност на лицата, които са го издали. РА е бил обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“, който в 60-дневният срок по чл. 155, ал. 1 ДОПК не се е произнесъл, с което е формирано мълчаливо потвърждение на РА по чл. 156, ал. 4 ДОПК. Била е подадена жалба против мълчаливото потвърждаване на РА в 30-дневният срок от изтичане срока за произнасяне на административния орган по чл. 156, ал. 5 ДОПК, и в 7-дневния срок за изпращане на жалбата и преписката в съда директорът на Дирекция „ОДОП“ на основание чл. 156, ал. 6 ДОПК е издал решение, с което е отменил РА. Директорът на Дирекция „ОДОП“ е обжалвал пред ВАС решението на административния съд и ВАС в цитираното решение приема, че постановеното решение на административния съд, с което РА е обявен за нищожен, е недопустимо, тъй като с решението по жалбата по административен ред РА е отменен и жалбата против отменения РА до съда няма предмет и е недопустима. ВАС е обезсилил решението на административния съд и е прекратил производството по делото.

Според чл. 157, ал. 1 ДОПК обжалването на ревизионния акт пред съда не спира неговото изпълнение. В ал. 2 е предвидена възможност съдът да спре изпълнението на РА в частта, която е обжалвана пред съда. Към искането до съда се прилагат доказателства за обезпечение на вземането по РА в размер на главницата и лихвите. Ако

не е допусната обезпечителна мярка, в искането трябва да има предложение за обезпечение в същия размер.

Приложими са изискванията по чл. 153, ал. 3 – 5 ДОПК за спиране на изпълнението от решаващия орган при обжалването по административен ред. Ако молителят представи обезпечение в пари, безусловна и неотменима банкова гаранция или държавни ценни книжа в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането, съдът спира изпълнението – според чл. 153, ал. 4 ДОПК.

Когато се предлага друго обезпечение, съдът преценява предложеното обезпечение и може да спре изпълнението, като задължава съответния публичен изпълнител в определен срок да наложи обезпечителни мерки върху предложеното като обезпечение имущество. Мерките могат да бъдат възбрана на недвижим имот, заповест за задържане на движими вещи и др. Обикновено се представя банкова гаранция, която е срочна. Срокът не съм имала случай да надхвърля година. Едногодишната банкова гаранция не е достатъчна да гарантира вземането по РА на държавата поради продължителността на процеса в двете съдебни инстанции. Като наближи изтичане на срока на банковата гаранция се подава молба за продължаване спирането на изпълнението на РА, като се представя банкова гаранция с нов, продължен срок.

По искането съдът се произнася с определение в 14-дневен срок от подаване на искането, което може да се обжалва пред ВАС.

В производството пред съда се призовават жалбоподателя и решаващия орган според чл. 159, ал. 2 ДОПК.

В ДОПК уредбата на доказателствата, които съдът може да събира е лаконична. Според чл. 158, ал. 1 свидетелски показания се допускат само в хипотезите на чл. 57, ал. 2 ДОПК – за обстоятелствата, за които е допустимо по време на ревизията да се събират писмени обяснения от трети лица. Би следвало лицата, които са дали писмени обяснения по време на ревизията, да бъдат разпитани от съда като свидетели. Някои състави на ВАС приемат, че не е задължително да се проверява достоверността на писмените обяснения от съда чрез разпитването като свидетели на лицата, които са ги дали. Тази практика не отговаря на цитираната разпоредба от ДОПК и на практиката по ГПК. Писмените обяснения на лицата, когато съдържат данни за известни на лицата факти, имащи значение за делото, са индикация за наличие на свидетелски показания, които следва да бъдат събрани по предвидения в ДОПК и ГПК ред, приложим на основание §2 ДОПК. Според чл. 171, ал. 1 АПК доказателствата, събрани редовно от административния орган, имат сила и пред съда. Съдът може да разпита като свидетели лицата, дали сведения пред административния орган, и вещите лица, само ако намери за необходимо да ги изслуша непосредствено. Второто изречение на тази алинея не е приложимо в съдебно производство по ДОПК, поради наличието на изрична уредба в цитирания чл. 158, ал. 1 ДОПК.

В производството пред съда могат да се събират всички допустими доказателства по АПК и ДОПК. По чл. 171, ал. 2 АПК съдът, по искане на страните, може да събира всички поискани от страните доказателства, допустими по ГПК, служебно съдът може да назначава вещи лица, да извършва оглед и освидетелстване.

С новата ал. 3 е предвидена възможност съдът да изслушва страните, да разпитва свидетели и вещи лица чрез видеоконференция.

С новата ал. 4 е въведено задължение за страните да съдействат за установяване на истината. В данъчния процес с тази норма е създадено задължение на страните да упражняват добросъвестно процесуалните си права.

В ал. 5 е утвърдено служебното начало в административния процес, като е прието, че съдът е длъжен да съдейства на страните за отстраняване на формални грешки и неясноти в изявленията им, и да им указва, че за някои обстоятелства от значение за



делото, не сочат доказателства. В практиката на ВС, ВКС и ВАС се приема, че е достатъчно съдът да укаже на страните да представят доказателства в подкрепа на твърденията си. Ако липсват указания по чл. 171, ал. 5 АПК от съда до страните, касационната инстанция приема, че е допуснато съществено процесуално нарушение, довело до постановяване на неправилно решение в два случая. Поради липса на указания страните не са попълнили делото с относими към спора доказателства и делото е решено при неизяснена фактическа обстановка или поради неизяснената фактическа обстановка е постановено необосновано съдебно решение.

Административният съд разглежда делото в състав от един съдия – чл. 90, ал. 1 ЗСВ. Прокурорът може да участва в съдебното производство, когато намери за необходимо в защита на държавен или обществен интерес според чл. 159, ал. 1 ДОПК. По дела с материален интерес под 5000 лв. прокуратурата не участва по заповед на главния прокурор.

Правомощията на съда при решаване на делото са уредени в чл. 160 ДОПК. Според ал. 1 съдът решава делото по същество, като може:

- да отмени изцяло или частично РА,
- да го измени в обжалваната част, или
- да отхвърли жалбата.

Допустимостта на нови доказателства пред съда и решаването на спора по същество определят производството пред съда като въззивно, а не контролно-отменително, както многократно се е произнасял ВАС.

По чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. ВАС приема, че цитираният текст определя обхвата на служебната проверка, която извършва съдът преди да разгледа конкретните основания в жалбата.

ВАС е имал случай да постанови в решение по адм. д. № 1571/2001 г., че не е необходимо в жалбата юридически и икономически да са изчерпани основанията за обжалване. Изводът съответства на служебното начало по чл. 160, ал. 2 ДОПК и задължението на съда по чл. 160, ал. 1 ДОПК да реши делото по същество, като определи по размер дължимите данъци и лихви от ревизираното лице.

Съдът може да преквалифицира спорното право, когато правната му квалификация е определена неправилно от страните и поради това при служебно начало в производството по ДОПК съдът може да отмени РА като незаконосъобразен на непосочено в жалбата основание в рамките на искането по размер, тъй като е длъжен да се произнесе служебно законосъобразен ли е РА, след като е сезиран с жалба.

Поставя се въпросът може ли в решението по жалбата по административен ред да се преквалифицира правното основание за доначисляване на ДДС например или за увеличение на финансовия резултат по ЗКПО? Предвид служебното начало в ДОПК по чл. 155, ал. 2 и чл. 5 от кодекса, няма никакви пречки преквалификацията да се извърши от решаващия орган, който също е длъжен да установи законосъобразния действителен размер на данъчното задължение.

Служебната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК започва с проверка дали РА е издаден от компетентен орган. Има случаи да се обявява нищожност на РА от съда без да са давани указания на ответника да представи доказателства за компетентност на лицето, издало РА или решението на решаващия орган и ВАС приема, че предвид служебното начало в производството, когато съдът в срока за произнасяне констатира липса на доказателства за компетентност, следва да отмени определението за даване ход по същество и да насрочи делото за събиране на доказателства, като даде указания на ответника за това. В този смисъл е решение по адм. д. № 6140/2001 г. на ВАС. В решение

по адм. д. № 3365/2001 г. ВАС приема, че съдът е следвало да изиска от ответника доказателства за компетентност на лицето, издало акта за възлагане, а не да отменя РА на това основание, и като е направил последното съдът е допуснал съществено процесуално нарушение, съставляващо основание за отмяна на съдебното решение и връщане на делото на същия съд за ново разглеждане от друг състав.

Когато бях първа инстанция в Софийския градски съд си позволявах в срока за произнасяне да прилагам служебно доказателства за компетентност на лицето, издало РА или решението по жалбата по административен ред, което е несъществено процесуално нарушение, защото не опорочава крайните изводи на съда. Тези доказателства са безспорни и след като могат да бъдат представени и в касационното производство пред ВАС по чл. 219 АПК, служебното им събиране в срока за произнасяне не ограничава правото на защита на страните, а постига само процесуална икономия.

Съдът следва още при насрочването на делото в определението по допускане на доказателствата да укаже на ответника да представи доказателства за компетентност на лицата, издали обжалваните актове, или липсващите актове за възлагане, фактури, справки-декларации, протоколи за насрещни проверки и др., щом са цитирани в РА или решението по жалбата по административен ред, а не се намират в преписката. Доста от ревизионните актове имат обемни приложения със стотици и хиляди страници, което налага към всеки от томовете на ревизионната преписка да се прилага опис на съдържанието, за да се облекчи работата на страните и съда.

По чл. 160, ал. 3 ДОПК, когато естеството на акта не позволява решаване на делото по същество, съдът отменя РА и връща преписката на компетентния орган по приходите със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

Това са случаите на отказ за регистрация, служебна регистрация и дерегистрация на данъчни субекти. Регистрацията и дерегистрацията са свързани с процесуални действия на данъчните органи, които не могат да се извършат от съда.

Такъв случай е и отказ за пряко прилагане на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане. Може да бъде върната преписката при отказ за издаване на разпореждане за връщане на данък, събран по българския закон, когато са налице основания за прилагане на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане.

Съгласно чл. 160, ал. 4 ДОПК, ал. 3 не се прилага за ревизионните актове, от което следва, че при обжалването пред съда на РА, съдът не може да отмени ревизионния акт и да върне преписката за ново произнасяне на данъчните органи, а следва да реши спора по същество, като определи данъчните задължения по основание и размер в рамките на искането по жалбата. За допуснати съществени процесуални нарушения при издаване на РА е предвидено правомощие след отмяна на РА да върне преписката за нова ревизия само на решаващия орган (чл. 155, ал. 4 ДОПК) разглеждащ жалбата против РА по административен ред.

От факта, че съдът не може да връща РА за ново произнасяне, а следва да реши въпроса по същество, следва извод, че допуснатите в ревизионното производство процесуални нарушения от данъчните органи не са съществени. В процесуалната доктрина съществени процесуални нарушения са тези, които опорочават крайния извод на съда, те са основание за връщане на делото за ново произнасяне и след като такава възможност при обжалването на РА пред съда по ДОПК липсва, следва да се приеме, че процесуалните нарушения, допуснати при издаване на РА не са отменително основание в съдебното производство. Те могат да се посочат от съда в решението, но винаги като несъществени процесуални нарушения. В същия смисъл е трайната практика на ВАС. В този смисъл е и решението по адм. д. № 3369/2001 г., в което ВАС приема, че връщането на данъчния субект само на част от актовете за възлагане на ревизията не е съществено процесуално нарушение и не освобождава съда от задължението да се произнесе по

същество като определи дължимите данъци. Имало е случай на връчен първи акт за възлагане на ревизия, невръчени актове за възлагане на ревизия за удължаване срока на ревизията по вина на жалбоподателя, който се е укривал и ВАС е приел, че не е налице съществено процесуално нарушение и неприлагането на невръчените актове за възлагане на ревизията към преписката не е съществено процесуално нарушение.

По адм. д. № 8318/2000 г. окръжният съд е обявил нищожност на ДРА /при действието на отменения ДПК/ и е върнал преписката за ново произнасяне, като ВАС приема, че връщането е в нарушение на чл. 130, ал. 2 ДПК/отм./. При нищожност на данъчния акт няма нужда в диспозитива на съдебното решение да се връща преписката. За данъчния период липсва валиден акт по определяне на данъчните задължения и производството ще продължи с издаване на заповед за възлагане на втора ревизия. В този смисъл е решение № 14966/21.12.2015 г. по адм. д. № 9123/2014 г. на ВАС и трайната практика на ВАС.

С изменение на чл. 160 ДОПК обн. ДВ, бр.105/2020 г. е предвидено, че при обявяване на РА за нищожен е приложим чл. 173, ал. 2 АПК, според който, когато съдът обяви акта за нищожен или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на компетентния административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Разрешението е обратно на трайната практика на ВАС и вероятно е направено за хармонизиране на уредбата с тази по АПК.

ВАС е имал случай да се произнесе по адм. д. № 7120/2001 г. че отказ за прихващане с надвнесен ДДС, а не приспадане по чл. 77 ЗДДС/отм./ е акт по чл. 130, ал. 2, т. 4 ДПК/отм./. По чл. 77 ЗДДС е предвидено възстановяване на надвнесен ДДС в поредност прихващане, приспадане или възстановяване. Преценката за поредността не е предоставена на данъчните органи и се касае до акт, чието естество не позволява решаване на спора по същество от съда. В този смисъл е решение № 3241/24.03.2015 г. по адм. д. № 6131/2014 г. и трайната практика на ВАС. В решение № 8032/22.06.2017 г. по адм. д. № 2712/2017 г. ВАС е имал случай да приеме, че за актовете за установяване на задължения по декларация за местни данъци и такси, и за АПВ е приложим чл. 160, ал. 3 от ДОПК, ако естеството на акта не позволява решаване на спора по същество от съда.

Със същото изменение на ДОПК е допълнена ал. 4 на чл. 160 ДОПК с изречението: „Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основаниято и размера на задължението, като изрично посочва, че РА не подлежи на принудително изпълнение“. Това изменение разреши съществуващ спор във ВАС относно диспозитива на съдебното решение, когато се установи, че РА е законосъобразен, но установеното с него задължение е погасено по давност. Едни състави приемаха, че РА следва да бъде оставен в сила, а давността следва да се приложи от публичния изпълнител. Според второто становище РА следва да бъде отменен, поради уважено възражение за изтекла погасителна давност, което фактически беше потвърдено с приетото изменение на ал. 4.

При постановяване на съдебното решение съдът не може да влошава положението на жалбоподателя – чл. 160, ал. 6 ДОПК. Нормата цели да не ограничава правото на защита на ревизираните лица и достъпа до правосъдие.

В чл. 161 ДОПК е уредено присъждането на разноски в съдебното производство. В ал. 1 е предвидено присъждане на разноските на жалбоподателя съразмерно на уважената част от жалбата за всяка инстанция. За данъчната администрация е предвидено присъждане на разноски съразмерно на отхвърлената част от жалбата и присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното възнаграждение за един адвокат, което се определя по Наредба № 1/09.07.2004 г. за

минималните размери на адвокатските възнаграждения, издадена от Висшия адвокатски съвет.

В чл. 161, ал. 2 ДОПК при прекомерност на адвокатското възнаграждение съдът може да присъди по-нисък размер на адвокатското възнаграждение, но не по-малко от минималния размер по същата наредба. Дали е прекомерно възнаграждението съдът преценява с оглед фактичестката и правна сложност на делото. За разлика от уредбата в чл. 78, ал. 5 ГПК текстът не изисква да е направено възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение от данъчната администрация. От това следва, че съдът може служебно на основание чл. 161, ал. 2 ДОПК като присъжда разносните на жалбоподателя да намали размера на адвокатското възнаграждение, ако прецени, че е прекомерно с оглед фактичестката и правна сложност на делото.

Според чл. 160, ал. 3 ДОПК, когато пред съда се представят доказателства, които е могло да бъдат представени в административното производство, представилата ги страна заплаща изцяло разносните по делото независимо от неговия изход, освен в случаите на чл. 155, ал. 3 и 4. Последната част с изключенията по чл. 155 ДОПК е неприложима от съда. При отмяна на РА по чл. 155, ал. 4 и връщане на преписката за нова ревизия, жалба пред съда против РА е недопустима поради липса на интерес от обжалване на отменения РА. В тази хипотеза производството по жалбата ще бъде прекратено и предвид изискването разносните да се определят съразмерно на уважената част от жалбата, което означава спорът да е бил разгледан по същество, разноски по прекратени данъчни дела не се присъждат.

В отменения ДПК имаше аналогична разпоредба на чл. 160, ал. 3 ДОПК в чл. 130, ал. 4 ДПК(отм.). По адм. д. № 6428/2000 г. окръжният съд е отменил решението по жалбата по административен ред и ДРА по фактури, описани в дневника за продажби и справки-декларации и не е приложил посл. изр. от чл. 130, ал. 4 ДПК/отм./, тъй като тези доказателства не са новопредставени, а са били налични при ревизията. Решението е било потвърдено от ВАС. В този смисъл е и актуалната практика на ВАС.

По чл. 160, ал. 1 ДОПК съдът има правомощие да отмени изцяло или отчасти ревизионния акт в обжалваната част, да го измени в същата част или да отхвърли жалбата като реши делото по същество във всяка една от тези три хипотези – като определи размера на дължимите данъци и лихви. При отхвърляне на жалбата данъците остават в размера, определен в РА; при отмяна изцяло или отчасти на РА в диспозитива на решението следва да се посочи кой РА се отменя, в коя част, за кои периоди. Решение с диспозитив: отменя РА в частта по сделките с фирма Х...без посочване на периодите и сумите за тях е неясно решение, което ще се наложи да се тълкува или допълва с друго решение. При такъв диспозитив, без посочване на резултата по делото – в какъв размер данък и лихви се дължат – не може да се изчисли и таксата за обжалване пред касационната инстанция.

РА са индивидуални административни актове, които се ползват със стабилитет относно установените с тях данъчни задължения по вид, период, размер и задължено лице, поради което съдът като изменя или отменя РА в диспозитива следва да посочи вида на данъка, периода, за който е определен, размера на задължението и за кое лице е определено задължението. Установените в мотивите на РА факти в друг процес съставляват доказателство наред с останалите доказателства, представени в другия процес.

Относно установеното данъчно задължение по вид, размер, задължено лице и период РА се ползва със стабилитет и може да бъде изменян само по реда и условията на чл. 133 и 134 ДОПК.

## Обжалване пред съд на данъчно ревизионни актове. Процедурни изисквания и правомощия на касационната инстанция

В чл. 160, ал. 7 ДОПК има лаконична уредба на касационното обжалване<sup>279</sup> на решенията на административните съдилища, постановени по жалби срещу ревизионни актове. Процедурата за касационно обжалване е по реда на АПК. Касационното обжалване на съдебни решения е уредено в глава 12 от АПК в чл. 208 – 228 АПК. Обжалването на определения и разпореждания е уредено в глава 13 от АПК – чл. 229 – 236 АПК.

Касационна жалба може да се подаде против първоинстанционното решение изцяло или в отделни негови части.

Касационното обжалване в АПК е уредено като контролно-отменително производство. При него се проверява правилността, валидността и допустимостта на съдебното решение от касационната инстанция. В това производство не се решава съдебният спор. Предмет на делото е спорът за законосъобразността на първоинстанционното съдебно решение. Не се събират нови доказателства, а се преценява съответствието на решението с материалния закон, въз основа на фактите, както са установени от първата инстанция. По чл. 219 АПК допустими са писмени доказателства само за установяване на касационните основания. Съгласно чл. 220 АПК, ВАС преценява прилагането на материалния закон въз основа на фактите, установени от първоинстанционния съд в обжалваното решение. В това производство се отстраняват грешките на първоинстанционния съд, допуснати при разглеждане и решаване на делото.

В чл. 209 са изброени касационните основания за отмяна на съдебното решение:

- нищожност,
- недопустимост, или
- неправилност поради нарушение на материалния закон, нарушение на процесуалните правила или необоснованост.

Касационна жалба може да подаде страната, за която първоинстанционното решение е неблагоприятно.

В чл. 210, ал. 2 АПК е позволено на страна, неучаствала в делото, да подаде жалба срещу съдебното решение, което има сила за нея. По чл. 159, ал. 1 ДОПК в съдебното производство по обжалване на ревизионни актове участват само страните по чл. 9 ДОПК – административният орган и физическото или юридическото лице, от чието име или срещу което е образувано административното производство, и прокурорът, ако встъпи. Според чл. 159, ал. 2 ДОПК в съдебното производство по ДОПК се призовават решаващият орган по жалбата по административен ред и жалбоподателят, поради което чл. 210, ал. 2 АПК не е приложим в касационното производство по ДОПК. В този смисъл е определение № 4458/26.03.2019 г. по адм. д. № 5162/2018 г. на ВАС. Решение, с което е отменен акт за установяване на задължения по декларация за местни данъци и такси е било обжалвано от общината чрез кмета, която не е страна в административното производство по издаване на акта за установяване на задължението, в което са участвали юридическо лице данъкоплатец и инспектор от Отдел „Местни данъци и такси“ при общината. В съдебното производство на основание чл. 159, ал. 2 ДОПК са конституирани жалбоподателят и решаващият орган – ръководителят на звено „Местни данъци и такси“ при общината. В определението ВАС е приел, че нормата на чл. 159, ал.

<sup>279</sup> Минкова, Г. Касационни производства по данъчни дела пред Върховния административен съд. С., Фенея, 1997; Минкова, Г. Коментар на промените в ДОПК, извършени през 2016 г. В: Новото данъчно законодателство през 2017 г., С., Труд и право, 2017

2 ДОПК е специална и дерогира общото правило по чл. 153, ал. 1 АПК, позволяващо в административното производство да участват заинтересувани страни. С определението ВАС е оставил жалбата без разглеждане и е прекратил производството по делото, поради липса на процесуална легитимация за жалбоподателя.

Според чл. 210, ал. 3 АПК главният прокурор или негов заместник при ВАП може да подава касационен протест. Жалбата или протестът се подават чрез съда, постановил решението до ВАС. Страните могат да обжалват решението в 14-дневен срок от получаване на съобщението, а протест може да се подаде в едномесечен срок от постановяване на решението на административния съд.

Формата и съдържанието на жалбата и протеста са описани в чл. 212 АПК. Следва да съдържат:

- посочване на съда;
- име и точен адрес на жалбоподателя,
- ЕГН за физическите лица,
- име и точен адрес на пълномощника или законния представител,
- името и длъжността на прокурора;
- означение на обжалваното решение;
- точно и мотивирано посочване на конкретните пороци на решението, които съставляват касационни основания;
- в какво се състои искането;
- подпис на лицето, което подава жалбата.

Касационната жалба според чл. 212, ал. 2 АПК трябва да е приподписана от адвокат или от юрисконсулт. Искването е въведено с изменението на АПК, обн. ДВ, бр. 94/2019 г. и цели да не се затрупват съдилищата с жалби, неотговарящи на изискванията на АПК.

Искването не се прилага в следните случаи:

- когато жалбоподателят или неговият представител има юридическа правоспособност,
- по дела по ЗАНН,
- дела за пенсионно, здравно и социално подпомагане, и
- по дела, по които жалбоподателят е освободен от заплащане на държавна такса с определение на съда.

Към жалбата се прилага пълномощно за приподписването от адвокат или удостоверение за юридическа правоспособност, когато е подадена от юрисконсулт на жалбоподателя.

Към жалбата следва да се приложи документ за платена държавна такса или молба по чл. 227а АПК за освобождаване от държавна такса.

Прилагат се и преписи от жалбата и писмените доказателства за ответника.

Съгласно чл. 227а, ал. 1 АПК, когато делото има определяем материален интерес, каквито са делата по жалба срещу ревизионен акт, се дължи такса, определена като процент от материалния интерес. Според ал. 3 в този случай за граждани, еднолични търговци, организациите, държавните и общински органи и за други лица, осъществяващи публични функции и организации, предоставящи обществени услуги, таксата е пропорционална – 0,8 на сто от материалния интерес, но не повече от 1700 лв., а при интерес над 10 милиона лева – таксата е 4500 лв.

Лица, осъществяващи публични функции по смисъла на тази норма са нотариусите и частните съдебни изпълнители.

За подаване на протест прокуратурата не внася държавна такса.

Не се внася държавна такса и от гражданите, за които съдът е признал, че нямат достатъчно средства да я заплатят. За да освободи гражданина от държавна такса съдът

преценява неговите и на семейството му доходи, имущественото състояние по декларация, семейно положение, здравословно състояние, трудова заетост, възрастта и други обстоятелства. По данъчни дела нормата е приложима за физическите лица и едноличните търговци, които са и физически лица с разширена правосубектност. В производството по АПК няма разпоредба като чл. 83, ал. 3 ГПК, която предвижда заплащането на таксата, от която е освободен ищецът, от бюджета на съда.

С изменението на АПК обн. ДВ, бр.15/19.02.2021 г. е приет новият чл. 213а АПК, с който проверката за допустимост и редовност на касационната жалба или протеста е възложена на докладчика по делото в първоинстанционния съд. Ако не отговорят на изискванията по чл. 212 и 213 АПК, се оставят без движение с разпореждане, дава се 7-дневен срок от съобщението на страната да отстрани нередовностите на жалбата или протеста. Ако в дадения срок указанията не бъдат изпълнени, административният съдия връща жалбата или протеста. Според чл. 213а, ал. 2 АПК административният съдия оставя жалбата или протеста без разглеждане на основанията в чл. 215 АПК. С тази норма е възложена проверката по допустимостта на касационната жалба или протест на административния съдия, разгледал делото. С ал. 3 на него са възложени и възстановяването на срока за обжалване, произнасяне по исканията за освобождаване от държавна такса, предоставяне на правна помощ, спиране изпълнението на РА и допускане на предварително изпълнение на административния акт. Последната хипотеза в данъчното производство не е приложима поради предварителната изпълняемост на РА по чл. 157, ал. 1 ДОПК, който разпорежда, че жалбата до съда против РА не спира неговото изпълнение.

При редовна и допустима жалба съдът изпраща препис от жалбата с приложенията на другата страна с посочване, че в 14-дневен срок може да подаде отговор. Ако в срока постъпи отговор или не е подаден, след изтичането му делото се изпраща на ВАС.

Въпреки възлагането на административния съд на проверката за редовност и допустимост на жалбата, председателят на ВАС или неговите заместници, председателите на данъчните отделения контролират действията на административния съд по жалбата. Ако не са дадени указания за отстраняване на нередовностите на жалбата или протеста, те се оставят без движение и се дават съответните указания от председателя на отделението, който довършва процедурата по проверка редовността на жалбата. Ако указанията на административния съд не са изпълнени и жалбата не е върната от него или са налице основания за недопустимост на жалбата, а тя не е оставена без разглеждане от административния съд, председателят на отделението във ВАС оставя жалбата или протеста без разглеждане с разпореждане и прекратява производството по делото. Има добавка, че същите правомощия има и съдът при образувано касационно производство, което по чисто технически причини се прилага основно, с което този контрол е възложен на отделните състави на данъчните отделения във ВАС. С тази промяна се уеднаквяват правилата по АПК с тези по ГПК за преценка редовността и допустимостта на жалбата и протеста, и контролът върху действията на административния съд по движение на касационната жалба и протест се осъществява от тричленен състав на ВАС, а не еднолично от председателите на отделения, чиито актове се обжалваха пред тричленен състав на ВАС, каквато беше процедурата преди изменението.

Разпорежданията и определенията на административния съд или на тричленния състав на ВАС по движение на жалбата и протеста се обжалват с частна жалба, за което държавна такса не се дължи. Определението по частната жалба е окончателно.

Според чл. 213а, ал. 9 АПК, когато разпореждането за връщане на жалбата или определението за оставянето ѝ без разглеждане и прекратяване на делото са постановени

от ВАС, могат да се присъждат разноски, ако са поискани и са представени доказателства за заплащането им. Няма разумна причина разноски да се присъждат само при обработка на жалбата или протеста от ВАС.

Жалбоподателят може да оттегли или да се откаже от оспорването на РА до приключване на касационното производство. Не е допустимо оттегляне на отказ от оспорване на РА. Законодателят прогласява за недействителен предварителния отказ от право на оспорване. С определение № 1088/26.01.2017 г. по адм. д. № 12555/2015 г. ВАС, на основание чл. 214, ал. 1 АПК, е оставил жалбата против решение на административния съд без разглеждане и е прекратил производството по делото поради оттегляне на жалбата.

В чл. 215 АПК са изброени изчерпателно основанията за недопустимост на касационната жалба или протеста:

- подадена жалба от неучаствало в делото лице или организация;
- решението или обжалваната му част не съществуват;
- подаване на жалба или протест след изтичане на 14-дневния срок за обжалване на решението;
- жалбата или протестът са подадени против решение, което не подлежи на касационно оспорване; или
- бъдат оттеглени; или
- е направен писмен отказ от тях.

С изменението на чл. 160, ал. 7 ДОПК обн. ДВ., бр.105/2020 г. е въведено ново основание за недопустимост на касационната жалба против решението на административния съд.

Когато предмет на обжалване пред съда е РА с установени публични задължения до 750 лв. без лихвите на физическо лице и до 4000 лв. без лихвите на юридическо лице, решението на административния съд е окончателно. Нормата е отклонение от принципа на законност по чл. 2 ДОПК, който изисква точно и еднакво приложение на закона спрямо всички лица. Компромисът е направен, за да се намали броят на делата във Върховния административен съд и в приложение на принципа от римското право „За дребното преторът не се намесва“.

Върховният административен съд се произнася в 3-членен състав по жалби против решения на административните съдилища по обжалвани ревизионни актове. Делото се насрочва в 4-месечен срок от образуването му или отстраняване нередовностите на жалбата. Ако делото се разглежда в открито заседание, задължително участва прокурор, за разлика от данъчните дела, разглеждани от административните съдилища, в които прокурор участва при материален интерес над 5000 лв. Ако делото се отложи, следващо заседание се насрочва не по-късно от два месеца. Страните, които са били редовно призовани за първото съдебно заседание, сами следят за датата на следващото открито заседание, която следва да е обявена на Интернет страницата на ВАС в 14-дневен срок от отлагане на делото.

Според чл. 217, ал. 6 АПК сроковете спират да текат през съдебната ваканция и дните обявени за официални празници, освен когато този кодекс или специален закон предвижда по-кратки срокове. За сега в областта на данъчното производство няма случай да са определени по-кратки срокове от предвидените в кодекса срокове за насрочването на делата и едномесечния срок за постановяване на решение от съда. ВАС се произнася с решение в едномесечен срок от заседанието, в което е даден ход на делото по същество. Ако в срока за произнасяне съдът установи основания за недопустимост на жалбата, се отменя определението за даване ход на делото по същество и жалбата се оставя без разглеждане, а производството по делото се прекратява.



В чл. 218, ал. 1 АПК е посочен обхватът на съдебната проверка – касационният съд обсъжда само посочените в жалбата или протеста пороци на решението. Разпоредбата е почти напълно отречена от следващата ал. 2, според която за валидността, допустимостта и съответствието на решението с материалния закон съдят следи и служебно. В обхвата на ал. 1 остават само съществените процесуални нарушения, допуснати от административния съд при разглеждане и решаване на делото. Следва също, че касационният съд при описаната в жалбата фактическа обстановка и възприета от административния съд, трябва да провери за нарушения на закона, основания за недопустимост на решението и за нищожност дори да не са посочени от жалбоподателя.

Според чл. 220 АПК, ВАС преценява приложението на материалния закон въз основа на фактите, установени в решението на административния съд. Текстът не позволява, ако са представени писмени доказателства пред касационната инстанция, променящи фактическата обстановка по делото, в касационната инстанция да бъдат обсъдени, да се приеме друга фактическа обстановка и да се реши спорът за законосъобразността на РА по същество, предвид тези писмени доказателства. Ако причина за представянето им едва пред касационната инстанция е допуснато нарушение от съда на служебното начало по чл. 9, ал. 3 и чл. 171, ал. 5 АПК, като не е указал на страните да представят доказателства в подкрепа на становищата си, решението се отменя като неправилно поради допуснато съществено процесуално нарушение. За да може да се отмени в този случай решението предвид чл. 218, ал. 1 АПК, в касационната жалба или протеста трябва да е направен довод за наличие на касационно основание по чл. 209, т. 3 – неправилност на решението поради допуснати съществени процесуални нарушения.

В чл. 209 АПК са изброени касационните основания. На касационно обжалване подлежат нищожните, недопустими и неправилни съдебни решения. Неправилни са решенията, в които е нарушен материалният закон, постановени при допуснати съществени процесуални нарушения и необоснованите съдебни решения. Съдържанието на понятията е както по ГПК.

Първото касационно основание е **нищожност** на съдебното решение. В практиката това са случаите на постановено съдебно решение от незаконен състав. Нищожност може да се поддържа при напълно неразбираемо решение. В теорията се приема, че нищожно е решение, постановено в противоречие на основите на правовия ред, решение, което е напълно неизпълнимо, решение, постановено извън правораздавателната власт на съда.

**Нищожното** решение не поражда правни последици, но тъй като създава правна привидност на валидно съдебно решение, нищожността следва да бъде обявена от касационната инстанция по жалба на страната или служебно предвид чл. 218, ал. 2 АПК. Съгласно чл. 221, ал. 5 АПК, когато решението е нищожно, ВАС обявява нищожността изцяло и ако делото не подлежи на прекратяване, го изпраща на административния съд за постановяване на ново решение.

Нищожността по АПК може да бъде обявена не само в касационно производство, но и с иск по чл. 128, ал. 1, т. 8 АПК, предявен пред административните съдилища. В практиката случаите са рядко. Така с решение № 6482/03.06.2015 г. по адм. д. № 4673/2015 г. ВАС е оставил в сила решение на Административен съд – София град, с което е отхвърлен иск за обявяване нищожност на съдебно решение на Върховния административен съд. В определение № 2912/28.02.2014 г. по адм. д. № 494/2014 г. ВАС е приел, че в производство, образувано във ВАС по частна жалба срещу определение на административния съд, не е допустимо да се предяви иск за обявяване нищожност на съдебно решение.

**Недопустимост** на съдебното решение е второто касационно основание. Недопустими са съдебните решения, постановени при липса или ненадлежно упражнено право на съдебно производство – при отсъствие на процесуални предпоставки за разглеждане на жалба срещу ревизионния акт, както и при съществуване на процесуални пречки за разглеждане на жалбата. Това са случаите на постановяване на съдебно решение по просрочена жалба или протест срещу ревизионен акт, при постановяване на решение по жалбата плюс петитум – отмяна на ревизионен акт в необжалвана част. Плюс петитум е налице, когато съдът в решението присъди повече от поисканото. В тези случаи постановеното съдебно решение е недопустимо в частта, надхвърляща поисканото в жалбата и следва да бъде обезсилено в тази част, а производството по делото се прекратява в тази част.

Според чл. 221, ал. 3 АПК при недопустимо съдебно решение ВАС го обезсилва в оспорената част, може да върне делото за ново разглеждане или го изпраща на компетентния съд или орган, според вида на порока, довел до недопустимост на решението.

В решение № 3715/26.04.2004 г. по адм. д. № 1413/2004 г. ВАС е приел, че съдебно решение, постановено по жалба на ненадлежна страна, която не е имала право да обжалва административния акт, е недопустимо и е прекратил производството.

В решение № 2504/05.03.2008 г. по адм. д. № 9436/2007 г. ВАС е приел, че решение, постановено в производство по жалба срещу административен акт без участие на всички надлежни страни е недопустимо, обезсилил е решението и е върнал делото на същия съд за ново разглеждане от друг състав. В съдебното производство по обжалване на РА поради недопустимост за участие на заинтересувани страни такава хипотеза не може да се случи. Практически пороците водещи до недопустимост на решение, постановено по жалба срещу РА, водят до обезсилване на решението и прекратяване на производството по делото. Така с решение № 9067/02.10.2007 г. по адм. д. № 2688/2007 г. ВАС приема, че постановено решение е недопустимо, тъй като е постановено по просрочена жалба, обезсилва решението и прекратява производството по делото.

В решение № 14897/04.12.2018 г. по адм. д. № 2688/2007 г. ВАС приема, че при първото касационно обжалване на решението на административния съд, последното не е обжалвано в частта, с която е отхвърлена жалбата против РА за определени допълнителни задължения по ЗДДС с лихви. В останалата част първоинстанционното решение е отменено, а делото е върнато на административния съд за ново разглеждане от друг състав. При второто разглеждане на делото административният съд е отменил РА изцяло, включително в частта, която е влязла в сила след отхвърляне на жалбата против РА при първото разглеждане на делото. ВАС приема, че решението в частта, с която е отменен влезият в сила РА за определени допълнителни задължения по ЗДДС е постановено плюс петитум, което е недопустимо, обезсилва решението в тази част и прекратява производството по делото за нея.

**Неправилни** са необоснованите, постановените в нарушение на материалния закон решения и решенията, постановени при съществено нарушение на процесуалните правила.

**Нарушение на материалния закон** е налице, когато съдът при правилно установени факти е направил изводи в отклонение от предписанията на материалноправната норма, уреждаща конкретните правоотношения. Това нарушение е налице и когато съдът не е намерил правната норма, уреждаща спорното право. Така в решението по дело № 4044/2018 г. на ВАС е отменено като неправилно решение на административния съд, в което е определена данъчна оценка на имота в нарушение на чл. 11, ал. 2 и 3 от Приложение № 2 към ЗМДТ относно площта на мазетата, която се

включва в площта на имота, за която при данъчна ставка 2 промила се определя данъкът върху недвижимите имоти.

**Необоснованост на съдебното решение** е налице при отклонения в изводите на съда относно фактите и приложимата правна норма от логическите правила или от общоизвестните или общоприетите правила.

По чл. 221, ал. 2 АПК ВАС оставя в сила или отменя в оспорваната част неправилното решение. Нормата обхваща неправилните решения поради нарушения на материалния закон и необоснованите решения, в които случаи касационната инстанция може да приложи материалния закон правилно или да обоснове правилното приложение на материалния закон, като реши спора по същество. Когато отмени решението, касационната инстанция решава спора по същество – чл. 222, ал. 1 АПК.

**Съществено нарушение на процесуалните правила** съставлява касационно основание, тъй като е довело до постановяване на неправилно съдебно решение. Това са случаите на постановяване на съдебно решение при неизяснена фактическа обстановка, до които се стига при нарушение от съда на задължението по чл. 9 ал. 3 и чл. 171 ал. 5 АПК да укаже на страните да представят доказателства в подкрепа на твърденията си. При такъв пропуск на съда страните са пасивни, не представят доказателства, установяващи фактическите им твърдения и в резултат съдът решава спора при наличните непълни доказателства.

Съществени процесуални нарушения са и тези, които лишават страните от право на защита. В тези случаи поради нарушения на правилата за призоваване или изслушване на вещо лице преди изтичане на срока за представяне на заключението в съда, е нарушено правото на участие на страната в процеса, нарушен е принципът за равенство на страните в процеса по чл. 8 АПК, поради което постановеното съдебно решение следва да бъде отменено, а делото следва да бъде върнато за ново разглеждане от друг състав на съда, като при новото разглеждане производството започва от опороченото процесуално действие, което следва да бъде повторено.

Съществено процесуално нарушение е налице и когато е нарушен чл. 171, ал. 2 АПК, според който съдът може да назначава вещи лица и служебно. Решаването на спора понякога изисква специални знания в различни области, които съдът няма. При пасивност на страните да поискат назначаване на експертиза, пропускът на съда да назначи служебно експертиза представлява съществено процесуално нарушение на служебното начало, представляващо принцип по чл. 9 АПК на административното и съдебното производство по този кодекс. При служебно назначаване на експертиза, внасянето на депозит за вещото лице се възлага на страната, за проверка на чиито твърдения е назначена експертизата. Когато на вещото лице са поставени въпроси, които няма да доведат до изясняване на делото от фактическа страна, съдът на основание чл. 171, ал. 2 АПК може да преформулира въпросите и да постави допълнителни въпроси на вещото лице. Така по адм. д. № 8458/2018 г. ВАС е приел, че неправилно е поставена задачата на вещото лице графолог да даде заключение дали фактурите са подписани от посочените от жалбоподателя лица, без да е взета предвид молба на ответника, в която са посочени имената на 16 служители на жалбоподателя на длъжност шофьори и продавачи в четирите обекта на ревизираното лице – два магазина за хранителни стоки, магазин за промишлени стоки и снек бар, с което е допуснато съществено процесуално нарушение. Приел е също, че необсъждането на заключенията на вещите лица е съществено процесуално нарушение.

В решение № 3725/22.03.2018 г. по адм. д. № 8952/2017 г. на ВАС според касационния съд жалбоподателят е оспорил представените фактури за доставка на стоки, които не са осчетоводени от жалбоподателя, който е поддържал, че не е получил стоките по тях. Оспорени са и подписите за получател на фактурите. Съдът е дал погрешни

указания на ответника, че е негова доказателствената тежест да установи истинността на оспорените от жалбоподателя фактури. По чл. 193, ал. 3 ГПК тежестта за доказване неистинността на документа пада върху страната, която го оспорва. Когато се оспорва истинността на частен документ, който не носи подписа на страната, която го оспорва, тежестта на доказване пада върху страната, която го е представила. Фактурите са частни документи, носят подписа на управителя на жалбоподателя, неговата съпруга и две работещи като бармани лица, поради което тежестта на доказване е върху жалбоподателя. ВАС приема, че погрешно дадените указания от съда са станали причина за непопълване на делото с доказателства по откритото производство по оспорване на фактурите.

Всички нарушения на чл. 172а, ал. 2 АПК и чл. 236, ал. 2 ГПК, в които са изписани изискванията към съдържанието на съдебното решение, представляват съществени процесуални нарушения, ако са довели до постановяване на необосновано съдебно решение. В тази група са липсата на мотиви в съдебното решение, необсъждане на събраните по делото доказателства, необсъждане на доводите на страните.

Процесуалните нарушения се определят като съществени, когато са довели до опорочаване на крайните изводи на съда или до ограничаване правото на защита на страните. Това право е ограничено, когато страната не е имала възможност, поради допуснатото процесуално нарушение от съда, да изложи становището си по спора и приложението на материалния закон. В този случай довод за наличие на това касационно нарушение може да се прави само от страната, чието право на защита е нарушено.

Според чл. 222, ал. 2 АПК ВАС, след отмяна на решението, връща делото за ново разглеждане от друг състав на административния съд: т. 1 когато са допуснати съществени процесуални нарушения при разглеждане и решаване на делото, и т. 2 – когато трябва да се установят факти, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно. Не можах да намеря практика по т. 2. В данъчното производство това ще е хипотезата на необходимост да се назначи експертиза за изясняване на делото, в който случай предвид чл. 171, ал. 2 АПК съдът е допуснал съществено процесуално нарушение и е налице основание за връщане на делото по чл. 222, ал. 2, т. 1 АПК, а не по т. 2.

Когато касационната инстанция връща делото за ново разглеждане, дава указания на административния съд, които, на основание чл. 224 АПК са задължителни при новото разглеждане на делото. В практиката на ВАС има спор дали указанията на първия тричленен състав на ВАС са задължителни и за следващия касационен състав, който ще разглежда жалбата против второто решение на административния съд по спора. Буквалният прочит на нормата води до този извод. Някои състави приемат, че указанията касаят само повторното разглеждане на делото от административния съд, предвид мястото на нормата. За правомощията на ВАС при отмяната на новото решение има отделна разпоредба – чл. 227 АПК. При жалба или протест срещу повторното решение по спора, делото се разглежда от друг състав на ВАС – чл. 225 АПК. В чл. 226 АПК са правилата за повторното разглеждане на делото от административния съд, като делото започва от незаконосъобразно извършеното процесуално действие, станало причина за отмяна на първото решение. Според чл. 226, ал. 2 АПК при новото разглеждане се допускат само писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначалното разглеждане на делото. Нормата при допуснатото съществено процесуално нарушение поради недаване на указания на страните по чл. 171, ал. 5 АПК, който е най-честият случай за връщане на делото за ново разглеждане в данъчния процес, е неприложима. Процесуалното нарушение на съда води до пасивност на страните да посочат относими към спора доказателства, които да бъдат събрани, поради което по данъчни дела чл. 226, ал. 2 не се прилага на практика. При новото разглеждане

на делото страните представят доказателствата, които считат за относими към спора. При новото разглеждане на делото съдът се произнася и по разноските, направени в първата касационна инстанция.

Видно от кодекса, уредбата на действията и правомощията на първата и касационната инстанции в чл. 224 -227 АПК е разбъркана, поради което не може да се поддържа, че мястото на чл. 224 АПК определя приложимост на нормата само за действията на първата инстанция. Според решение от 5.10.2010 г. по дело С-173/09 СЕС приема в т. 22, 27 – 32 от мотивите и в т. 1 от диспозитива, че правото на Съюза не допуска националният съд, който следва да се произнесе по дело, върнато от висшестоящия съд след касация, да бъде обвързан съгласно националното процесуално право от направените от висшестоящия съд правни изводи, когато въз основа на тълкуването, което е поискал от Съда, намира, че тези изводи не са в съответствие с правото на Съюза.

По чл. 227 АПК, ВАС, ако отмени второто решение, няма право да върне делото на административния съд за втори път, а решава спора по същество. Когато делото е постановено при допуснати съществени процесуални нарушения от административния съд, ВАС насрочва делото в съдебно заседание, като може да събира нови доказателства. Най-често по данъчни дела се налага назначаване на експертизи за изясняване на спора от фактическа страна. Така в цитираното по-горе решение № 3725/22.03.2018 г. по адм. д. № 8952/2017 г. на ВАС за допуснатите процесуални нарушения, първото съдебно решение по делото е било отменено и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на административния съд. При новото разглеждане на делото жалбоподателят отново е оспорил фактурите относно тяхното съдържание и авторство и ВАС приема, че съдът е следвало да даде нови указания за доказателствената тежест по оспорване на фактурите, предвид погрешно дадените указания при първото разглеждане на делото. Допуснатото процесуално нарушение е съществено, тъй като е довело до необосновано решение, постановено при неизяснена фактическа обстановка, поради което следва да бъде отменено и второто решение на административния съд. На основание чл. 227 АПК, ВАС насрочва делото в съдебно заседание за събиране на доказателства по оспорване на фактурите. Дава указания на жалбоподателя, че тежестта на доказване неистинността на оспорените фактури е върху него и назначава графологическа експертиза, която да даде заключение фактурите подписани ли са от посочените от страните лица, работили като шофьори, магазинери и бармани в обектите на жалбоподателя.

Неспазването на процесуалните правила от административните съдии при двете разглеждания на делото доведе до прехвърляне на фактическите установявания по делото върху втората касационна инстанция в отклонение от принципа, че касацията е съд по правото, а не по фактите.

## **ПРЕЮДИЦИАЛНИ ЗАПИТВАНИЯ ПО ДАНЪЧНИ И МИТНИЧЕСКИ ДЕЛА.**

### **ПРЕЮДИЦИАЛНИ ЗАКЛЮЧЕНИЯ НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ ПО БЪЛГАРСКИ ДАНЪЧНИ И МИТНИЧЕСКИ ДЕЛА.**

I. Преюдициалните запитвания са уредени в чл. 267 ДФЕС<sup>280</sup>. Когато пред национален съд се поставя въпрос, свързан с тълкуване на Договорите, валидността и

---

<sup>280</sup>Вж. 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

тълкуването на актовете на институциите /регламенти, директиви, решения, препоръки или мнения/, както и на останалите органи, службите или агенциите на ЕС, има две хипотези.

Ако съдът не е последна инстанция, може да поиска от СЕС да се произнесе по тълкуването на правото на ЕС, докато последната съдебна инстанция в този случай е длъжна да поиска постановяване на решение по тълкуването на нормата от правото на ЕС. Съгласно чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България, международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната. Те имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат. С тази норма в нашето законодателство е признат приматът на Европейското право пред нормите на вътрешното право на страната. Правната система на ЕС е основана на принципа на върховенството на правото на съюза спрямо правилата на вътрешния правов ред на отделните държави членки.

В системата на съдилища на ЕС не е предвидена възможност да се обжалват пред СЕС решения на националните съдилища. Но постановените решения по преюдициални въпроси на СЕС са задължителни за националния съдия, разглеждащ хипотеза като тази, по която е постановено преюдициалното заключение на СЕС. Тъй като е основана на договорите, практиката на СЕС по преюдициални запитвания по правото на ЕС има в значителна степен прецедентен характер.

Запитвания могат да се отправят за тълкуване на първичното право – договорите, с които е създаден Европейският съюз като субект, договорите, с които са изменени и договорите за присъединяване на нови държави членки. Договорите за създаване на Европейския съюз – ДЕС и ДФЕС, както и договорът за присъединяване на Република България на основание чл. 5, ал. 4 от Конституцията, съставляват част от вътрешния правов ред и са пряко приложими от съда.

Преюдициални запитвания могат да се отправят за тълкуване на актове от вторичното право – регламенти и директиви, включително решения и препоръки, както и относно международните договори, сключени от Европейския съюз с трети страни. Могат да се отправят запитвания за тълкуване на Хартата на основните права на Европейския съюз. Могат да се отправят запитвания за тълкуване и на решенията на СЕС.

Член 288, §2 ДФЕС определя регламента като акт с общо приложение, който е задължителен в своята цялост и се прилага пряко в държавите членки. Директивата е акт, който обвързва държавите членки да постигнат посочения в тях резултат. Националните власти сами определят формата и средствата за постигане на този резултат според §3. Решенията на институциите на Съюза са задължителни в своята цялост. Ако имат адресати, са задължителни само за тях. Препоръките и становищата нямат задължителен характер.

Преюдициалните запитвания, отправяни от националния съд, целят да получат тълкуване на правото на ЕС от СЕС, когато е налице неяснота по приложението на регламентите, които са пряко приложими във вътрешния правов ред. С регламенти е приета уредбата на митническото право на ЕС и е действащо право, задължително за държавите членки.

При противоречие между норми на вътрешното право с разпоредби от директива, националният съд – последна инстанция следва да отправи преюдициално запитване до СЕС за тълкуване на нормата от директивата, за която националният законодател е

---

измерение) (Втора част). // Общество и правор 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 прераб. и доп. изд. С., Сиби, 2012

приел противоречаща норма. Нормите на директивите, които пряко предоставят субективни права на физическите и юридическите лица имат директен ефект и трябва да бъдат признати и защитени от националните съдилища. Нормите с директен ефект трябва да са достатъчно ясни и точни, да са безусловни – приложението им да не изисква последващи мерки от държавата членка, за да бъдат приложени.

Решенията за преюдициално заключение, които постановява СЕС, не се ползват със сила на присъдено нещо, а имат сила на тълкувано нещо. Те са задължителни за всички субекти на правото от Съюза. Националните съдилища в държави членки, които не са отправили преюдициалното запитване са обвързани от преюдициалното заключение на СЕС, ако са сезирани с идентичен казус по приложение на тълкуваната норма от регламента, директивата или решението на институциите на Съюза.

Съда на ЕС тълкува автентично правото на ЕС и осигурява спазването му. В своите решения СЕС прилага правото на ЕС, но има и нормотворческа функция като включва в правото на ЕС общите принципи на правото. Еднаквото прилагане на правото на ЕС от националните съдилища се осигурява чрез производството за преюдициално заключение, в което националният правораздавателен орган и СЕС си сътрудничат, за да се изготви решението на националния съд след задължителното тълкуване на правото на ЕС, постановено в решението на СЕС за преюдициално заключение.

В практиката на СЕС се приема, че понятието юрисдикция по чл. 267 ДФЕС обхваща правораздавателни органи, създадени по силата на закон, независими, постоянно действащи, които решават правен спор в състезателно производство, членовете на юрисдикцията да се назначават от публичната власт, решенията да се постановяват по закон и да имат задължителна сила. Преюдициални запитвания могат да се отправят от националните съдилища, които отговарят на изброените изисквания. СЕС приема, че може да се отправи преюдициално запитване от съда в обезпечително производство, в производство по оспорване действията на публичния изпълнител. Конституционният съд би могъл да отправи преюдициално запитване, когато се произнася по конституционосъобразност на закон, но не и в производството по тълкуване на закон. В последното производство не решава правен спор. До този извод достига Александър Корнезов в „Преюдициалното запитване до Съда на ЕС“, изд. 2012 г. на изд. „Сиби“, стр. 76. В арбитражните съдилища съставът на съда, който ще решава делото, се определя от страните, поради което арбитражните съдилища не могат да отправят преюдициални запитвания, но е допустимо съдът в производство по отмяна на арбитражно решение да отправи преюдициално запитване.

Преюдициалното запитване трябва да поставя релевантни за спора по делото въпроси, да не са хипотетични, да са изведени от фактите по делото. Не може да се иска тълкуване на норма от правото на ЕС, която е неотнормосима към спора по делото. В този смисъл е определение от 6.03.2007 г. по дело C-168/06 г. на СЕС. В запитването трябва да е описана фактическата обстановка по делото, да са посочени приложимите норми от правото на ЕС и приложимите национални правни норми, които им противоречат или следва да бъдат тълкувани в светлината на преюдициалното заключение. В правото на ЕС се включва и Хартата на основните права на ЕС.

Запитването трябва да е мотивирано, за да бъде допустимо за разглеждане от СЕС. В чл. 630 ГПК са посочени изискванията към съдържанието на преюдициалното запитване, които включват и мотиви защо съдът счита, че исканото преюдициално заключение има значение за правилното решаване на делото. Следва да бъдат формулирани и въпросите. Към запитването се прилагат копия от РА, митническото решение по митнически дела, решението по жалбата по административен ред, жалбите и становищата на страните. По дело C-257/20 по искане на администрацията на СЕС се

наложи да преснимаме цялото дело, тъй като фактичката обстановка беше сложна и се установяваше от многобройни приложения.

II. Процедурата за отправяне на преюдициално запитване е уредена в чл. 628 – 632 ГПК. По искането на страните за отправяне на преюдициално запитване, съдът дава възможност на другата страна да изрази становище и след изслушване на страните се произнася с определение. Предмет на запитването освен тълкуване на норми на правото на ЕС може да бъде и валидността на актове на органите на ЕС – чл. 628 ГПК. Съдът не е обвързан от формулировката на въпросите, поставени от страните. Първоинстанционният съд може да не уважи искането на страните и се произнася с необжалваемо определение. Касационният съд може да откаже да отправи преюдициално запитване, когато има предишно решение на СЕС, в което отговорът на същия въпрос е ясен и недвусмислен. Последната инстанция не е длъжна да отправи преюдициално запитване, когато смисълът на нормата е ясен и не буди никакво съмнение как следва да се тълкува. С определението, с което съдът отправя преюдициалното запитване, се спира производството по делото до постановяване на решение от СЕС за преюдициално заключение. След като СЕС издаде решението си, производството по делото се възобновява. По чл. 632 ГПК съдът, по искане на страните, може да постанови обезпечителни или привременни мерки, докато делото е спряно.

С чл. 632 ГПК е уредена задължителната сила на решението на СЕС за всички съдилища и учреждения в Република България.

III. По отправените български преюдициални запитвания по данъчни и митнически дела СЕС постанови преюдициални заключения, които доведоха до законодателни изменения и до уеднаквяване на практиката на ВАС и съдилищата в повечето случаи<sup>281</sup>.

До законодателни изменения, постигащи хармонизиране на националната законодателна уредба с нормите на правото на ЕС доведоха следните дела:

1. По дело С-2/09 на СЕС.

По чл. 2, т. 5 от Закона за акцизите и данъчните складове, в първоначалната редакция от 2007 г. на облагане с акциз подлежат автомобилите. Жалбоподателят подал предвидената в чл. 76г ЗАДС декларация за внесения в страната употребяван автомобил от друга държава членка. Бил е определен акциз 4900 лв., който да заплати по чл. 40, ал. 1, т. 1 ЗАДС, който размер на акциза за употребявани автомобили е по-висок от акциза за нови автомобили. При обжалването пред Административен съд – Пловдив съдът възприема тезата на жалбоподателя, че определената акцизна ставка за употребявани автомобили е дискриминационна и отменя решението на Митница Пловдив в частта, с която е надхвърлен акциза за нови автомобил със същата мощност. Решението е обжалвано пред ВАС, който е отправил преюдициално запитване до СЕС за тълкуване на чл. 90 ДЕО, сега чл. 110, § 1 ДФЕС, според който нито една държава членка не може да налага пряко или косвено каквито и да било вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените пряко или косвено върху подобните местни стоки. По запитването е образувано дело С-2/09 на СЕС. В решението по делото от 3.06.2010 г. СЕС приема, че внесените в България употребявани превозни средства следва да се считат за подобни стоки на вече регистрираните на територията на страната употребявани превозни средства, които са внесени на същата територия като нови

---

<sup>281</sup> Вж. и Михайлова-Големинова, С. Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С., Сиела, 2019, с. 81–87



независимо от техния произход. В т. 3 от диспозитива СЕС приема, че чл. 110, § 1 ДФЕС не допуска диференциран режим на акциза, прилаган от държава членка към автомобили, като в настоящия случай, тъй като този режим обременява по различен начин употребяваните превозни средства, внесени от други държави членки и употребяваните превозни средства, вече регистрирани на територията на страната, които са били внесени на територията като нови.

След решението ВАС оставя в сила решението на АС – Пловдив, а законодателят с ДВ, бр.44/2009г., в сила от 1.01.2010 г. отменя чл. 2, т. 5, чл. 40 и чл. 76г ЗАДС, с което изменение нормите на националния закон са приведени в съответствие с чл. 110 ДФЕС преди произнасянето на СЕС, но несъмнено във връзка с това дело.

## 2. Дело С-203/10 на СЕС.

По делото дружество е обжалвало ревизионен акт (РА) пред АС – Варна в частта, с която не му е признато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС върху стойността на внесени от него резервни части за автомобили – употребявани гуми, джанти и брони. Органите по приходите са приели, че търговецът е дилър на стоки втора употреба и за него право на приспадане на данъчен кредит ще възникне, когато стоките бъдат предмет на последващи продажби. Съдът е отменил РА в тази част, като е приел за основателно възражението на търговеца, че по §1, т. 19 ПР ЗДДС резервните части не са стоки втора употреба по смисъла на ЗДДС, тъй като не са индивидуално определени, както изисква §1, т. 19. По касационна жалба на ответника е образувано дело на ВАС, по което е отправено преюдициално запитване до СЕС по три въпроса. ВАС приема, че редакцията на чл. 143, ал. 1 ЗДДС приложима и за внесени от дилъра стоки, противоречи на чл. 314 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, според който режимът на маржа на печалбата е приложим за доставени на дилъра стоки, описани в т. 1 – 3, но не и за внесени от дилъра стоки. Приема също, че чл. 151, ал. 4 ЗДДС предвижда възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит за дилър, внесъл стоки втора употреба, прилагащ общия ред за облагане, в периода, в който данъкът върху последващата доставка е станал изискуем. По чл. 320 от Директивата разрешение като приетото в чл. 151, ал. 4 ЗДДС е отнесено само към произведения на изкуството, колекционерски или антикварни предмети.

В решение от 3.03.2011 г. СЕС приема, че режимът на облагане маржа на печалбата по Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че режимът на облагане на маржа на печалбата не е приложим към доставки на стоки като употребявани части за леки автомобили, които самият дилър е внесъл в ЕС, при което е бил приложим общият режим за данъка върху добавената стойност. В т. 2 от диспозитива СЕС приема, че чл. 320, §1, т. 1 от Директивата не допуска вътрешна разпоредба, която предвижда да се отложи до последващата доставка, за която е приложим общия ред за ДДС, правото на данъчнозадълженото лице – дилър да приспадне в съответствие с този режим данъка върху добавената стойност, платен при вноса на стоки, които не са произведения на изкуството или колекционерски или антикварни стоки. В т. 3 от диспозитива на решението СЕС приема, че чл. 314 и чл. 320, § 1, ал. 1 и § 2 от Директивата имат непосредствено действие, което позволява частноправният субект да се позовава на тях пред национална юрисдикция, за да не се приложи евентуално несъвместимата с тези разпоредби национална правна уредба.

След решението на СЕС ВАС оставя в сила решението на АС – Варна, а законодателят със ЗИД ЗДДС, обн. в ДВ, бр.99/2011 г., в сила от 1.01.2012 г. изменя чл.

151, ал. 4 ЗДДС, като въведения в него режим на облагане, съответен на чл. 320 от Директивата, не обхваща внесените от дилъра стоки.

### 3. Съединени дела № С-621/10 и С-129/11 на СЕС.

По адм. д. № 2577/2010 г. на АС – Варна е обжалван РА, в който не е признато право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя върху разликата между действителната пазарна цена на имот, продаден между свързани дружества, и пазарната цена, определена при ревизията. Сделката е изповядана при пазарна цена, която според ревизионната експертиза е завишена, поради което начисленият данък върху тази разлика е неправомерно начислен по чл. 70, ал. 5 ЗДДС и не може да се приспадне. По чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС в редакцията от ДВ, бр.108/2007 г., данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица. По чл. 80, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, за да се предотврати неплащането или избягване на данъци, държавите членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че за доставки на стоки или услуги на получатели, с които доставчикът има семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата членка, данъчната основа е пазарната стойност в случай, когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и получателят няма пълно право на приспадане по общия ред или има право на частично приспадане; когато в първата хипотеза доставката подлежи на освобождаване по чл. 132, 136, 371, 375 – 378, §2, 379, §2 или чл. 380 – 390, и трета хипотеза: когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно права на приспадане по общия ред.

Административен съд – Варна отправя преюдициално запитване до СЕС, по което е постановено решение за преюдициално заключение от 26.04.2012 г. по съединени дела С-621/10 и С-129/11, в което СЕС приема, че установените в чл. 80, §1 от Директивата условия за определяне на данъчната основа по пазарната стойност на доставката са изчерпателно изброени, поради което националният закон не може да предвижда данъчната основа да бъде пазарната стойност на доставката извън изброените в чл. 80, §1 от Директивата случаи. В т. 2 от диспозитива СЕС приема, че чл. 80, § 1 от Директивата има директен ефект, предоставя на лицата правото да се позоват на него пряко, за да се противопоставят на прилагането на национални разпоредби, несъвместими с тази разпоредба. При невъзможност за тълкуване на вътрешното законодателство в съответствие с чл. 80, §1 от Директивата, запитващата юрисдикция следва да остави без приложение противоречащата му норма от това законодателство.

С постановеното решение по делото на 23.08.2012 г. Административен съд – Варна е отхвърлил жалбата на дружеството против РА, тъй като определената цена на доставката надвишава пазарната стойност и е налице неправомерно начисляване на данъка за разликата от стойността на доставката до пазарната цена.

Със ЗИД ЗДДС, обн. в ДВ, бр.99/2011г., в сила от 1.01.2012 г. чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС е изменен в съответствие с чл. 80, §.1 от Директивата в хода на процеса пред СЕС.

### 4. Дело С-284/11 на СЕС.

По делото испанско дружество продава на българско дружество употребявани товарни автомобили на 14.11.2008 г. на стойност всяко вътреобщностно придобиване над 20 000 лв., за което ЗДДС задължава дружеството да подаде заявление за доброволна регистрация по ЗДДС на 22.12.2008 г. и е регистрирано по ЗДДС на 12.01.2009 г. През м. юни 2009 г. дружеството издава протоколи за извършените вътреобщностни придобивания, с които начислява дължимия данък и упражнява право на приспадане на данъчен кредит. В РА органите по приходите приемат, че е следвало данъкът да бъде

начислен още през м. ноември 2008 г., когато настъпва данъчното събитие и тъй като начисляването е извършено през м. юни 2009 г., начисляват лихви за забава върху стойността на късно начисления данък. В РА приемат също, че дружеството няма право на приспадане на данъчен кредит за извършените вътреобщностни придобивания, тъй като правото не е упражнено в срока по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС в тогава действащата първоначална редакция на закона – в периода, в който е възникнало това право или в един от следващите три данъчни периода. Това означава, че дружеството е могло да начисли данъка и да приспадне данъчния кредит най-късно до 14.03.2009 г. за последния период м. февруари 2009 г. Заради многобройни случаи на неправилно начисляване и приспадане на данъка при вътреобщностни придобивания е приет чл. 73а ЗДДС, с който в редакцията, действаща от 1.01.2009 г. макар че е предвидено получателят да има право на приспадане на данъчен кредит при неспазен срок по чл. 72 ЗДДС, има изискване правото да бъде упражнено в периода, когато данъкът е станал изискуем. Със ЗИД ЗДДС, обн. в ДВ, бр.108/2008 г., в сила от 1.01.2009 г., е приет и §18 ЗДДС, в ал. 1 на който е определен 4-месечен период за начисляване на данъка и ползване на данъчен кредит в случаи като процесния. Според ал. 2, когато лицата са приспаднали данъка след изтичане на срока по чл. 72, ал. 1 ЗДДС се смята, че правомерно са упражнили право на приспадане на данъчен кредит. С ал. 4 на лицата, за които има влязъл в сила РА и е приложим чл. 73а, е даден 6-месечен срок да упражнят правото си на приспадане на данъчен кредит. В РА е прието, че чл. 73а и §18 ПР ЗДДС не са приложими в случая.

При касационното обжалване на решението на Административен съд – Пловдив, с което жалбата против РА е отхвърлена, ВАС отправя преюдициално запитване до СЕС, по което е образувано дело С-284/11 на СЕС. В запитването е поискано тълкуване на чл. 179 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, според който данъчнозадълженото лице извършва приспадане на начисления данък за периода, в който е начислен данъка. Поискано е тълкуване и на чл. 180 от Директивата, според който държавата членка може да разреши данъчно задълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило по чл. 178 и 179 от Директивата.

С решение от 12.07.2012 г. по дело С-284/11 СЕС издава преюдициално заключение по въпросите на ВАС. Според т. 1 от диспозитива на решението, чл. 179, §1 и чл. 180 от Директивата допускат съществуването на преклузивен срок, обуславящ упражняването на правото на приспадане, ако той не прави прекомерно трудно или практически невъзможно упражняването на това право. Националната юрисдикция следва да прецени това обстоятелство и да вземе предвид последвалото удължаване на съответния преклузивен срок, както и продължителността на процедурата за регистрация по ЗДДС, която трябва да се осъществи в същия срок, за да може да се упражни правото на приспадане.

Според т. 2 от диспозитива СЕС постановява, че принципът на данъчен неутралитет не допуска санкция, която се изразява в отказ да се признае правото на приспадане в случай на късно начисляване на данъка върху добавената стойност, но допуска заплащане на лихви за забава, при условие, че тази санкция спазва принципа на пропорционалност, което трябва да се установи от запитващата юрисдикция.

Със ЗИД ЗДДС, обн. в ДВ, бр.95/2009г., в сила от 1.01.2010 г., е изменен чл. 72, ал. 1 ЗДДС, като срокът, в който може да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, е увеличен от три на 12 месеца след данъчния период, в който е възникнало правото.

С решение № 6094/07.05.2013 г. по адм. д. № 14 721/2010 г. ВАС е отменил РА в частта, с която за м. юни 2009 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит и са начислени лихви.

#### 5. Дело C-553/16 на СЕС.

За разлика от посочените дотук преюдициални запитвания по Директиви и Договора за Европейския съюз, в които се иска тълкуване на конкретни разпоредби от първичното и вторичното право на ЕС, в това дело е поискано тълкуване на принципа на пропорционалността по чл. 5, ал. 4 и чл. 12, б. „б“ ДЕС и на прогласените основни свободи на установяване – чл. 49 ДФЕС, принципа за равно третиране – чл. 54 ДФЕС, свободното движение на капитали – чл. 63 ДФЕС и чл. 65, §1 и 3 ДФЕС – принципа за недискриминация относно свободата на движение на капитали. Това се наложи поради липса на регулиране на ниво ЕС относно процесуалните правила в държавите членки. В областите от правото, в които правото на ЕС не съдържа регулация, преюдициалните запитвания се правят за тълкуване на основните свободи за движение на хора, стоки и услуги, и свободно движение на капитали, както и за тълкуване на принципите на правото на ЕС. В този смисъл са решенията на СЕС от 23.02.2016 г. по дело C-179/14 и решението от 2.03.2017 г. по дело C-496/15, в които СЕС приема, че държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на прякото облагане при спазване на правото на Съюза и на основните свободи, гарантирани с ДФЕС.

По делото три дружества, установени в Австрия, Нидерландия и Полша, имат сключени договори за наем на вагон-цистерни с българско дружество. За изплатените доходи от наеми на основание чл. 195, ал. 1 ЗКПО от чуждестранните дружества, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, се дължи данък при източника. По чл. 200 ЗКПО данъкът е със ставка 10 % и се начислява и удържа от дохода от българското дружество платец на дохода. В тримесечен срок от начисляване на данъка, той следва да бъде внесен. Република България има спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) с всяка от трите държави, в които са установени дружествата наемодатели. Наемателят не начислява данък при източника върху доходите от наеми, тъй като по двете СИДДО данък при източника не се дължи, а по СИДДО с Полша данък се дължи с намалена ставка – 5%. Наемодателите не са поискали да получат становище за приложимост на СИДДО по чл. 135 -142 ДОПК, но са представили доказателства за наличие на основание за прилагане на спогодбите една до четири години след изплащане на доходите от наем през 2011 г. В същата години е проведена ревизия на наемателя. В РА е прието, че по СИДДО с Австрия и Нидерландия за доходите от наем на наемодателите от тези държави членки данък при източника не се дължи, а по СИДДО с Полша данъкът при източника е със ставка 5%.

Съгласно чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК за невнесения в срок данък при източника на чуждестранното лице се дължи лихва от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка до деня, когато чуждестранното лице докаже наличие на основание за приложение на СИДДО с България, включително в случая, когато по спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер. На основание чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК в РА са начислени лихви, които българското дружество наемател да плати върху недължимия данък за двамата наемодатели и върху дължимия данък при източника от полското дружество до деня, в който са доказали наличие на основание за приложение на спогодбите.

Административен съд – София град отхвърля жалбата против РА и по касационна жалба е образувано адм. д. № 1053/2015 г. на ВАС, в което е отправено преюдициално запитване до СЕС за тълкуване на посочените по-горе принципи и основни свободи в ДФЕС. Не беше възможно да се поиска тълкуване на чл. 56 ДФЕС, уреждащ свободата за предоставяне на услуги, тъй като вече беше постановено решение на СЕС по аналогичен български казус, в който СЕС прие, че не е налице нарушение на свободата на предоставяне на услуги между държави членки. С решение от 25.07.2018 г. по дело

C-553/16 СЕС прие, че посочените в запитването принципи и основни свободи не касаят процесния случай. Приема също, че е нарушена свободата на предоставяне на услуги, като е наложена санкция върху местното дружество под формата на невъзстановими лихви, която надхвърля необходимото, за да се гарантира събирането на данък, който в случая е недължим или дължим в по-нисък размер. В диспозитива СЕС приема, че чл. 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба като разглежданата, според която изплащането на доходи от местно дружество на установено в друга държава членка дружество по принцип подлежи на облагане с данък при източника, освен ако не е предвидено друго в сключената между двете държави членки СИДДО, когато тази уредба задължава местното дружество, което не удържи или не внесе този данък в бюджета на първата държава членка, да плати невъзстановими лихви за забава от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното дружество докаже, че са налице основания за прилагане на СИДДО, дори когато по тази СИДДО чуждестранното дружество не дължи данък в първата държава членка или дължи данък в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи по данъчното право на посочената държава членка.

С решението по делото ВАС отменя РА в частта, с която са определени задължения за лихви върху данък при източника за изплатен доход от наеми на австрийското и нидерландското дружество.

Със ЗИД ДОПК обн. ДВ, бр. 105/2020 г. чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК е отменена значително след постановяване на решението по делото.

Със същия ЗИД ДОПК обн. ДВ, бр. 105/2020 г., в сила от 1.01.2021 г. е приет нов чл. 275а ДОПК, с който е признато за административно нарушение приложението на СИДДО от платеща на дохода по ЗКПО и ЗДДФЛ, когато без да са удостоверени основанията за прилагане на СИДДО, платецът на дохода не внася данъка в срока или го внася в по-малък размер. Предвидено е наказание глоба – за физическите лица, или имуществена санкция – за юридическите лица и едноличните търговци, в размер 5 на сто от размера на невнесения данък, но не повече от 15 000 лв. При повторно нарушение наказанието е глоба за физическите лица или имуществена санкция за юридическите лица и едноличните търговци в размер 10 на сто от размера на невнесения данък, но не повече от 30 000 лв.

Представянето на доказателства за наличие на основания за приложение на СИДДО се извършва от получателя на дохода, а не от платеща на дохода – местно лице.

В другите държави членки има уредба като тази в чл. 195, ал. 10 ЗКПО, предвиждаща възстановяване на недължимо платен данък, определен върху доход от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения между свързани лица по Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки.

Изборът на законодателя може да се обясни с нуждата да се следят паричните потоци към и от страната, с което е свързан режимът по чл. 135 – 142 ДОПК за издаване на становище за наличие на основание за приложение на СИДДО. Определените в чл. 275а ДОПК размери на глобата или санкцията, която може да бъде наложена, са прекомерни. В т. 59 от мотивите на решението по дело C-553/16 СЕС приема, че не е налице връзка между размера на лихвите и тежестта на нарушението да се представят документи пред данъчните органи. В т. 60 и т. 62 СЕС приема, че би могло да се предвиди възстановяване на недължимо събраните лихви, след като се докаже, че данък не се дължи. В случая нарушението, за което се налагат глобата или санкцията, е невнесен в срок данък, който не е дължим, без да са удостоверени основания за приложение на СИДДО. Уредбата е аналогична на отменения чл. 175, ал. 2, т. 3 ДОПК и би могло да се отправи ново преюдициално запитване до СЕС дали чл. 275а ДОПК не противоречи на

чл. 56 ДФЕС и на принципа на пропорционалността. Би следвало пак да се пише преюдициално запитване до СЕС за нарушаване на принципа на пропорционалността и на свободата на свободно движение на стоки или услуги.

6. По дело С-142/12, в решението от 8.05.2013 г. СЕС приема, че чл. 74 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност има непосредствено действие и не допуска национална разпоредба, която в случаите на преустановяване на облагаемата икономическа дейност предвижда, че данъчната основа на доставката е пазарната цена на наличните към датата на преустановяване на дейността активи, освен ако тази цена съответства на практика на остатъчната стойност на посочените активи към същата дата и по този начин се отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяване на облагаемата икономическа дейност. В резултат, със ЗИД ЗДДС, обн. в ДВ, бр.101/2013 г., в сила от 1.01.2014 г., е отменена т. 2 от чл. 27, ал. 3 ЗДДС, която предвиждаше, че при доставка на стоки и/или услуги по чл. 111 от закона данъчната основа е пазарната цена. По чл. 111, ал. 1 ЗДДС законът въвежда фикция, че към датата на deregистрация се смята, че лицето извършва доставка на всички налични активи, за които е ползвало данъчен кредит, които са активи по ЗСч или са активи по ЗКПО, различни от тези по ЗСч.

7. В решение от 9.11.2017 г. по дело С-552/16 СЕС приема, че задължителната deregистрация на дружество води до задължение за начисляване на данък върху добавената стойност върху наличните активи към датата на deregистрацията, при условие, че дружеството повече не извършва икономическа дейност от датата на неговото прекратяване. В т. 2 от диспозитива СЕС приема, че дружество, за което е постановено съдебно решение за прекратяването му, но е продължило да извършва икономическа дейност, си остава данъчно задължено лице и не е допустимо законодателство, което в тази хипотеза задължава дружеството да начисли данък върху наличните активи към датата на прекратяване на дружеството по съдебен ред, щом е продължило дейността си. В резултат, със ЗИД ЗДДС, обн. ДВ, бр.98/2018 г., в сила от 1.01.2019 г. е изменен чл. 111, ал. 2, т. 5 ЗДДС, като по новата редакция на т. 5 данък върху наличните активи при deregистрация не се начислява при deregистрация и последваща регистрация на лицето в рамките на един данъчен период – за стоките и услугите, които са били налични към датата на deregистрацията и към датата на последващата регистрация.

IV. Преюдициални заключения на СЕС по български преюдициални запитвания, имащи значение за уеднаквяване на практиката на съдилищата по данъчни дела.

Има редица решения на СЕС за преюдициални заключения, които тълкуват норми или принципи на Европейското право, имащи значение за практиката на съдилищата по данъчни дела. Преюдициалните запитвания се правят в случай на противоречива практика на съдилищата по приложение на национални правни норми в областите, регулирани от правото на ЕС.

8. Така по жалба на дружество, експлоатиращо хотел, Административен съд – Варна е отправил преюдициално запитване до СЕС следва ли да се приспадне заплащане при закупуване на апартамент данък върху добавената стойност, като апартаментът не е в експлоатация поради липса на разрешение за ползване, но е включен

в капиталовите активи на предприятието. АС – Варна в запитването е посочил, че в практиката на ВАС има противоречие. Едни състави приемат, че получателят по доставка има право на приспадане на данъчен кредит, тъй като икономическата дейност на лицето включва и бъдещи доставки. Други състави приемат, че за да се упражни право на приспадане на данъчен кредит при закупуване на имот, който не е въведен в експлоатация, следва да се докаже, че имотът е използван в икономическата дейност на лицето преди данъчната ревизия. В решението по дело С-153/11 СЕС тълкува чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и приема, че данъчнозадължено лице, което е придобило дълготраен актив и го е включило в имуществото на предприятието, има право да приспадне платения за придобиването на този актив данък върху добавената стойност в данъчния период, в който данъкът е станал изискуем, независимо от обстоятелството, че активът не е използван веднага за професионални цели. Съдът следва да установи дали активът е придобит за нуждите на икономическата дейност на лицето и да прецени дали е налице измамна практика. В т. 43 от мотивите СЕС приема, че принципът на неутралитет на ДДС изисква капиталовите разходи, направени за нуждите и във връзка с дадено предприятие, да се считат за икономическа дейност, която поражда право на незабавно приспадане на дължимия ДДС по получени доставки.

9. В решението по дело С-118/11 СЕС, тълкувайки чл. 168, б. „а“ от Директивата приема, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на лицето, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на автомобила и икономическата дейност на лицето. Правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко плащане. Приема се, че автомобил, нает по договор за лизинг, се счита за дълготраен актив, ако данъчнозадълженото лице придобива актива в това си качество и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, а дължимият при придобиването данък върху добавената стойност полежи изцяло и незабавно на приспадане. Ако този актив се използва за лични нужди на лицето или неговият персонал за цели, различни от икономическата дейност на лицето, това използване се приравнява на възмездна доставка на услуги.

10. Дело С-132/16 на СЕС. Поради противоречива практика по дело № 6946/2014 г. на ВАС се наложи да пиша преюдициално запитване до СЕС по тълкуването на чл. 26 от Директивата, според който, като възмездна доставка на услуги се третира всяка безвъзмездна доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице за негови лични нужди или за цели, различни от икономическата дейност на лицето. Поискахме тълкуване и на чл. 168, б. „а“ от Директивата, според който доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, то има право да приспадне в държавата, в която извършва сделките, дължимия или пратен ДДС по отношение на доставката за него на стоки или услуги. Ревизираното дружество сключва договор с Община Царево за реконструкция на канално-помпена станция, която е собственост на общината. Строителните работи са превъзложени на трето лице – строител. Дружеството има разрешение за строеж на ваканционно селище, което не би могло да експлоатира без да включи имотите в него към канално-помпената станция, която без реконструкцията не би могла да обслужва и ваканционното селище. В РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от строителя на ревизираното лице, въпреки че разходите по фактурите за реконструкцията на помпената станция са отразени като разходи за бъдещи периоди за придобиване на ДМА. Административен съд – София град отменя РА в тази част, като приема, че разходите са свързани с икономическата дейност на ревизираното дружество. По

отправеното преюдициално запитване в решение от 14.09.2017 г. по дело С-132/16 СЕС прие, че чл. 168, б. „а“ от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че дружеството има право да приспадне платения данък върху добавената стойност за получени доставки на услуги, състоящи се в изграждането или придобиването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки. След даденото тълкуване от СЕС с решение № 15544/18.12.2017 г. по адм. д. № 6946/2014 г. на ВАС оставихме в сила решението на АССГ.

#### 11. Дело С-4/20 на СЕС.

По дело на Административен съд – Пловдив в касационното производство от ВАС е отправено преюдициално запитване дали чл. 205 от Директива 2006/112 и принципът на пропорционалност допускат национална правна норма като чл. 16, ал. 3 от ДОПК, според която третото задължено лице по чл. 177 от ЗДДС за невнесения от неговия доставчик данък върху добавената стойност отговаря освен за невнесения данък и за лихвите върху главницата от началото на забавата на длъжника до датата на издаване на РА, съответно до погасяване на задължението. В решение от 20.05.2021 г. СЕС прие, че чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на пропорционалност допускат национална правна уредба, по която солидарно отговорното лице трябва да плати не само размера на данъка върху добавената стойност, който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху данъка, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма да плати този данък.

Има доста дела на СЕС по български преюдициални запитвания, които не успях да коментирам в настоящото изложение, но ще изброя за сведение:

дело С-550/11 на СЕС – касае корекция на право на приспадане на данъчен кредит при откраднатата стока;

дело С-549/11 на СЕС – изискуемост на ДДС при бартер на право на строеж и строителна услуга, и стойност на строителната услуга, като насрещна престация;

дело С-642/11 на СЕС – значение на РА, съставен на доставчика, за правото на приспадане на данъчен кредит на получателя;

дело С-234/11 на СЕС – корекция на данъчен кредит за приспадане при разрушена за реконструкция сграда, предмет на доставката;

дело С-107/13 на СЕС – корекция на данъчен кредит за приспадане по авансова фактура доставката, която не е осъществена;

дело С-76/15 на СЕС – данъчната администрация може да презюмира, че доставени стоки, които не са осчетоводени от получателя, са продадени;

дело С-285/11 на СЕС – при неосъществена доставка, за да не се признае право на приспадане на данъчен кредит въз основа на обективни данни, трябва да е доказано, че получателят е знаел или е трябвало да знае, че доставката, по която иска да приспада данъчен кредит, е част от данъчна измама.

Делото трябва да се чете заедно с дело С-285/09 на СЕС, постановено по преюдициално запитване от Германия, в което в т. 48 СЕС приема, че представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на



доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС.

В т. 49 СЕС приема, че правото на Съюза не е пречка държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване;

дело C-78/12 на СЕС – съдът, в съответствие с националните правила за доказването, извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане. Предмет на доставките е едър рогат добитък;

дело C-18/13 на СЕС – може да не се признае право на приспадане на данъчен кредит, когато има данни за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама;

дело C-492/13 на СЕС – чл. 138, §1 от Директива 2006/112 има директен ефект, позволяващ на данъчнозадължените лица да се позовават на него срещу държавата пред националните юрисдикции във връзка с освобождаването от начисляване на данък върху добавената стойност при вътреобщностна доставка;

дело C-138/12 на СЕС – право на приспадане на данъчен кредит по сгрешена фактура, която не е коригирана;

дело C-111/14 на СЕС – право на възстановяване на внесен данък от доставчик, когато данъкът е внесен и от получателя, на който не е признато право на приспадане поради липса на данъчен документ;

дело C-242/18 на СЕС – намаляване на данъчната основа по данъка върху добавената стойност, изчислена общо с ревизионен акт при разваляне на договор за финансов лизинг.

V. Български преюдициални запитвания по данъчни дела, по които се чакат решения от СЕС.

Подадени са преюдициални запитвания по данъчни дела, по които са образувани дела на СЕС и се чакат решения за преюдициални заключения.

По българско преюдициално запитване е образувано дело C-257/20 на СЕС, в което са поставени въпроси по три директиви, принципът на пропорционалността в правото на Европейския съюз, правото на ефективни правни средства за защита пред съд по чл. 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО, а също транспонирането на Директива 2003/49 ЕО преди изтичане на преходния период по Акта и Протокола за присъединяване на България към Европейския съюз не нарушава ли принципа на правната сигурност и защита на оправданите правни очаквания.

По българско преюдициално запитване е образувано дело C-1/21, в което се поставя въпросът дали принципът на пропорционалността и чл. 273 от Директива 2006/112 допускат национална правна уредба като чл. 19, ал. 2 ДОПК, според който трето лице отговаря за неплатено в срок задължение за ДДС с лихвите.

Преюдициални запитвания по митнически дела

Съгласно чл. 3, § 1, б. „а“ ДФЕС Съюзът разполага с изключителна компетентност в областта на митническия съюз. В чл. 30 – 32 ДФЕС са прогласени принципите на изграждане на митническия съюз между държавите членки – забрана на вносните и износни мита, и таксите с равностоен ефект, както и на митата с фискален характер<sup>282</sup>. Митата<sup>283</sup> се определят от Съвета по предложение на Комисията в Общата митническа тарифа – единна външна тарифа за внос на стоки от трети страни в ЕС. С Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23.7.1987 г. относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа са приети Комбинираната номенклатура (КН), Интегрираната тарифа на ЕО /Тарик/ и Общата митническа тарифа. Общият пазар на Европейският съюз се основава на митническия съюз (МС), който включва използването на обща митническа тарифа. Създаден е през 1968 г. Границите между държавите членки са премахнати за търговията със стоки. Митническият съюз осигурява осъществяването на четирите свободи на общия пазар на ЕС: свободно движение на стоки, хора, услуги и капитали. Общият европейски пазар има 370 милиона потребители. Единният пазар без вътрешни граници създава условия за икономическата интеграция на ЕС. Свободното движение на стоки в рамките на ЕС е възможно в рамките на митническия съюз с неговите общи правила за страните членки на външните граници. Чрез митническия съюз се осъществява общата политика за търговия и развитие на ЕС, селскостопанският пазар и ефективната координация на икономическите и валутните политики на Съюза.

С влизането в сила на Митнически кодекс, приет с Регламент № 2913/92 на Съвета от 1.01.1993 г., всички митнически проверки на вътрешните граници, включително употребата на единния административен документ, престават да се извършват при движението на стоки. Свободното движение на стоки в ЕС се осъществява без мита чрез МС, докато при внос на стоки през външните граници на МС от държавите членки се прилага Общата митническа тарифа.

Митническите служби на страните членки по правилата на МС предпазват гражданите на ЕС като извършват контрол върху вноса на хранителни стоки от трети страни – месо, птици, мляко, яйца, зеленчуци, плодове и вина, радиоактивни материали, опазване на околната среда чрез контрол на внасяните отпадъци, опасни стоки и озоноразрушаващи вещества, предотвратяване на търговия със застрашени видове животни и растения. По правилата на националното законодателство се извършва контрол за търговия с наркотици, оръжия, амуниции, порнографски материали.

Общата митническа тарифа (ОМТ) е задължителна за всички страни членки на Съюза. Ставките на митата са средство за защита на икономическите интереси на Съюза.

В защита на икономическите интереси на Съюза се използват антидъмпингови мита и изравнителни мита. Нелоялната търговия се проявява в дъмпинг или в заплащане на незаконни субсидии. Дъмпинг е налице, когато износител от трета страна продава стоки на пазара на Съюза по-евтино, отколкото на местния пазар. Санкции могат да бъдат наложени за стоки, които се внасят в Съюза, за чието производство са ползвани субсидии, които се считат за незаконни по определенията в Споразумението на

---

<sup>282</sup> Виж повече в: **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17 (второ допълнено издание), 2017; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, в съавторство, първо издание, 2012; **Мадански, Цв.** Таможенный контроль в Евросоюзе. Цифровизация в таможенном управлении. Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов. Ч. 2. Публично-правовые средства цифровизации финансового контроля и государственного принуждения: монография / кол. авторов; под ред. Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной, М., Русайнс, 2021

<sup>283</sup> Виж **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17, (второ допълнено издание), 2017; **Мадански, Цв., И. Ставрева** Основи на митническия контрол, С., УИ „Св. Климент Охридски“, в съавторство, първо издание, 2012

Световната търговска организация (СТО). Комисията може да извърши разследване в заподозрените страни в случаи на дъмпинг или незаконни субсидии.

При внос, който причинява значителни икономически трудности на производителите в ЕС, в случаи на дъмпинг или незаконни субсидии за стоките се налагат антидъмпингови и изравнителни мита. Те се въвеждат като допълнение към ставките на митата в Общата митническа тарифа.

Митническите администрации прилагат мерки за наблюдение и ограничения по правилата, определени от ЕС. Целта е закрила на интересите на производителите и на търговските интереси на вносителите при прилагане на правата на интелектуална собственост.

В областта на селското стопанство и рибовъдството несъответствието между ниските цени на световния пазар и високите цени в ЕС може да доведе до нарастване на вноса или до загуби за износните пазари. Прилага се гъвкава система, за да може фермерите от ЕС да бъдат защитени от евтин внос и в същото време износът на тяхната продукция да бъде насърчаван. Митническите органи изчисляват субсидии, които се предоставят за износ в трети страни. Размерът на митата и субсидиите се определят с цел да се грижат за стабилността на пазарите и да осигурят достигането на храната до потребителите на разумни цени, както и да осигурят достойно съществуване на фермерите и рибарите.

С Регламент (ЕС) № 952/2013 г. на Европейския парламент и Съвета от 9.10.2013 г. за създаване на Митнически кодекс на Съюза е приет МК на Съюза, който се прилага от 1.05.2016 г. предвид чл. 288. В него на края, както и в Регламент (ЕО) № 450/2008 за приемане на Модернизиран митнически кодекс, има сравнителна таблица на текстовете от новия и предишния действал митнически кодекс, приет с Регламент (ЕИО) № 2913/92 г. на Съвета относно създаване на Митнически кодекс на Общността, който се прилагаше от 1.04.1994г. до 1.05.2016 г. Отмененият Митнически кодекс се прилагаше заедно с Регламент (ЕО) № 2454/1993 г. за определяне на разпоредби за прилагане на Митническия кодекс. За вносни и износни операции в страната, като държава членка, извършени в периода 1.01.2007 г. – 1.05.2016 г. бяха приложими пряко последните два регламента.

Уредбата на общностното право в областта на митниците с регламенти поставя изискване пред националните съдилища, когато имат нужда от тълкуване на нормите на правото на Съюза, уреждащи митническия съюз, да отправят преюдициални запитвания поради прякото действие на регламентите, в които са приети тези норми. Българските преюдициални запитвания касаят както норми относно процедурата по деклариране на стоките, така и относно тарифното класиране на стоките.

12. Така в решението по съединени дела С-320/11, С-330/11, С-382/11 и С-383/11, СЕС приема, че ежегодно Европейската комисия приема регламент, възпроизвеждащ цялостната Комбинирана номенклатура, заедно с митническите ставки в редакцията ѝ след мерките, приети от Съвета или Комисията, които се прилага от 1 януари на следващата година. При тарифното класиране на внасяните на територията на Съюза стоки се прилага важащият за всяка година ежегоден регламент. Тарифното класиране на стоките се определя като се спазват общите правила за тълкуване на КН, които също се възпроизвеждат в ежегодните регламенти. Спазват се термините на позициите и забележките към разделите или към главите за отделните видове стоки. Спорът по делото е бил за тарифно класиране на сет-топ модули, в които не е включен вграден модем. В мотивите на решението СЕС приема, че при противоречие между обяснителните бележки към КН и текста към позициите в нея и със забележките към разделите или главите, обяснителните бележки към КН не се прилагат, тъй като не са

задължителни. За да се класират модулите в позиция 8528 71 13 от КН – модем за достъп до интернет, същите трябва да са устройства, които могат сами, без да се използва и друг апарат или механизъм, да осъществяват достъп до интернет и да осигуряват интерактивност и двупосочен обмен на информация. В заключението СЕС посочва, че за да се класират в тази позиция модулите следва да изпълняват двете еквивалентни функции – приемане на телевизионни сигнали и наличието на модем за достъп до интернет. При липса на някоя от тези функции модулите следва да бъдат класирани в позиция 8528 71 19, за която се дължи мито при вноса. В решението СЕС тълкува и чл. 78, §2 МК, като приема, че последващият контрол на стоките и последваща промяна на тарифното им класиране могат да се извършват по документи, без митническите органи да са длъжни да проверят физически стоките.

13. По съединени дела С-29/13 и С-30/13 СЕС е тълкувал чл. 243, §2, б. „а“ и „б“ от отменения МК, които изискват обжалване по административен ред и след това обжалване по съдебен ред на решенията на митническите органи. Преюдициалното запитване е отправено предвид чл. 148 АПК, според който административният акт може да бъде оспорен пред съда и без да е изчерпана възможността за оспорването му по административен ред, освен ако в този кодекс или в специален закон е предвидено друго. В мотивите си СЕС се позовава на чл. 245 МК, според който процедурата по обжалване се определя от държавите членки и приема, че чл. 245 МК допуска национална правна уредба, която предвижда два отделни способа за оспорване на решенията на митническите органи.

В същото решение СЕС тълкува чл. 181а, §2 от Регламент № 2454/93 на Комисията за определяне на разпоредби по прилагане на Регламент № 2913/92, с който е приет отмененият МК. На тази норма съответства процедурата за извършване на последващ контрол на декларирането по чл. 84 и сл. ЗМ. Тълкуваната норма урежда процедура по взимане на решение за определяне на митническа стойност на внесени стоки при съмнения, че декларираната митническа стойност на стоките не представлява цялата платена или платима сума по вноса по чл. 29 от МК(отм.). Според §2 при такива съмнения митническите органи могат да изискат допълнителна информация от декларатора и са длъжни преди да вземат окончателно решение да известят заинтересуваното лице писмено за съмненията си и да му предоставят възможност за отговор. Окончателното решение и основанията за вземането му се съобщават писмено на лицето. В т. 3 от диспозитива СЕС приема, че окончателното решение по чл. 181а, §2 МК (отм.) подлежи на обжалване направо пред независим съдебен орган. Ако бъде нарушено изискването за изслушване на заинтересуваното лице преди вземане на окончателното решение, съдът е длъжен да разгледа жалбата срещу решението, като може предвид допуснатото нарушение на принципа на правото на защита да върне преписката на административния орган – т. 4 от диспозитива на решението.

14. По дело на Административен съд – София град в декларацията е била допусната грешка на посоченото тарифно класиране на стоката, за която впоследствие е било издадено решение за допълнително начислени мито, ДДС и лихви. Съдът е приел, че декларацията не е индивидуален административен акт и оставил жалбата за нейната нищожност, подадена от декларатора, без разглеждане. Касационната инстанция върнала делото на АССГ като приел, че попълнената и приета от митническите органи декларация, е индивидуален административен акт и делото следва да се разгледа от съда. По чл. 224 АПК указанията на ВАС по тълкуване и прилагане на закона са задължителни при по-нататъшното разглеждане на делото.

При новото разглеждане на делото съдът е отправил преюдициално запитване до СЕС, по което в решението по дело C-138/10 СЕС тълкува чл. 66 от отменения МК и приема, че деклараторът може да поиска от митническите органи да анулират митническата декларация, включително след като са разрешили вдигането на стоките. След като направят преценка, митническите органи могат или да отхвърлят искането на декларатора с мотивирано решение, което подлежи на обжалване по съдебен ред, или да уважат искането за анулиране. В решението СЕС приема също, че декларатор не може да иска по съдебен ред да се прогласи нищожност на съставената от него митническа декларация, когато тя е приета от митническите органи. За този си извод СЕС се позовава на принципа за неоттегляемост на митническата декларация. В мотивите на решението в т. 47 СЕС приема, че правото на Съюза не допуска национален съд, който следва да се произнесе по дело, върнато след касация от висшестоящ съд, да бъде обвързан по националното процесуално право от направените от висшестоящия съд правни изводи, когато въз основа на тълкуване, което е поискал от СЕС, намира, че тези изводи не са в съответствие с правото на Съюза.

15. Спорът по дело на ВАС е бил откога трябва да се заплатят лихви по митническо задължение, взето под отчет след допускане на стоките до свободно обращение – митнически режим по внос на стоките в страната. Стоките са декларираны по предварителна цена на продавача, който впоследствие издава финална фактура за всички стоки. Вносителят приканва митническите органи, ако считат за необходимо, да извършат последващо изменение на митническата стойност на стоките, предвид финалната фактура. Началникът на митницата с решение определя допълнителен ДДС за внасяне с лихви, изчислени от датата на възникване на митническото задължение – датата на допускане на стоките за свободно обращение в страната.

В жалбата до съда вносителят е поддържал, че дължи лихви след вземането под отчет и уведомяването му за това, и след изтичане на срока за доброволно плащане на взетото под отчет със закъснение задължение. ВАС е отправил преюдициално запитване до СЕС. В решение от 31.03.2011 г. по дело C-546/09 СЕС тълкува чл. 232, §1, б. „б“ МК (отм.) и приема, че лихви за забава върху все още несъбраната сума на митните сборове може да се начисляват на основание на тази норма само за периода след изтичане на срока за плащането на тази сума.

Според чл. 214, §3 МК (отм.) компенсаторни лихви се прилагат в случаите и при условията, приети съгласно процедурата на комитета, за да се предотврати финансова облага като резултат от отлагането на датата на възникване на митническото задължение или на вземането под отчет на митническото задължение. СЕС посочва, че по чл. 519, § 1 от Регламента за прилагане на МК (отм.) компенсаторни лихви се прилагат само в случай на възникване на митническо задължение за компенсаторни продукти или стоки, въведени под режим активно усъвършенстване или митнически режим на временен внос. По тази причина, не може на това основание да се определят компенсаторни лихви за други митнически режими. По чл. 214, §3 МК(отм.) СЕС приема, че на основание тази разпоредба митническите органи не могат да прилагат компенсаторна лихва спрямо носителя на митническото задължение за периода от датата на първоначалната митническа декларация до датата на последващото вземане под отчет.

В т. 3 от диспозитива СЕС приема, че общите принципи на правото на Съюза, и по-специално принципът за законоустановеност на нарушенията и наказанията, не допускат националните власти да прилагат санкция за митническо нарушение, която не е изрично предвидена от националното законодателство.

Известни са ми още 4 решения на СЕС по български преюдициални запитвания – по дела С-503/10 на СЕС и С-224/16 на СЕС, които са прекалено обемни и не успях да коментирам в настоящото изложение.

Дело С-503/10 на СЕС касае спор за облагане с акциз и тарифно класиране на биоетанол.

Дело С-224/16 на СЕС касае тълкуване на чл. 8 и 11 от Митническата конвенция<sup>284</sup> относно международния превоз на стоки под покритието на карнети ТИР от 1975 г., одобрена от името на Европейската икономическа общност с Регламент (ЕИО) № 2112/78 на Съвета 25 юли 1978 г., изменена и публикувана в консолидиран вид с Решение № 2009/477/ЕО на Съвета от 28 май 2009 г.

Дело С-391/19 на СЕС е за тълкуване на МК при предсрочно прекратяване валидността на решение, отнасящо се до валидността на обвързваща тарифна информация, вследствие на изменение на Комбинираната номенклатура, тълкуване на понятието „извънредни обстоятелства“ и антидъмпингово мито.

Дело С-314/17 на СЕС – касае начислен ДДС от доставчика на слънчогледови люспи по общия ред като стока и начислен ДДС на получателя по механизма на самоначисляване в РА, в който е прието, че стоката е отпадък.

Нови преюдициални запитвания по митнически дела:

Подадено е българско преюдициално запитване, образувано в дело С-76/20 на СЕС за тарифно класиране на артикули от плочи от дървесни частици (влакна) и на чаши, изработени от композитен материал.

Дело С-55/21 на СЕС е образувано по българско преюдициално запитване за тълкуване на чл. 11 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и на чл. 17, § 1, б. „б“ от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн пораждат ли задължения за държавите членки да създадат правна уредба за възстановяването на акциз, в това число на обработени тютюни, които са освободени за потребление и са унищожени под митнически надзор? Посочените норми имат ли пряко действие? Директният ефект на посочените норми дава ли право на възстановяване на платения акциз само въз основа на искането, без никакви други формалности?

Делата още не са решени.

Изброяването на българските преюдициални запитвания и постановените по тях преюдициални заключения на СЕС в настоящото изложение не е изчерпателно.

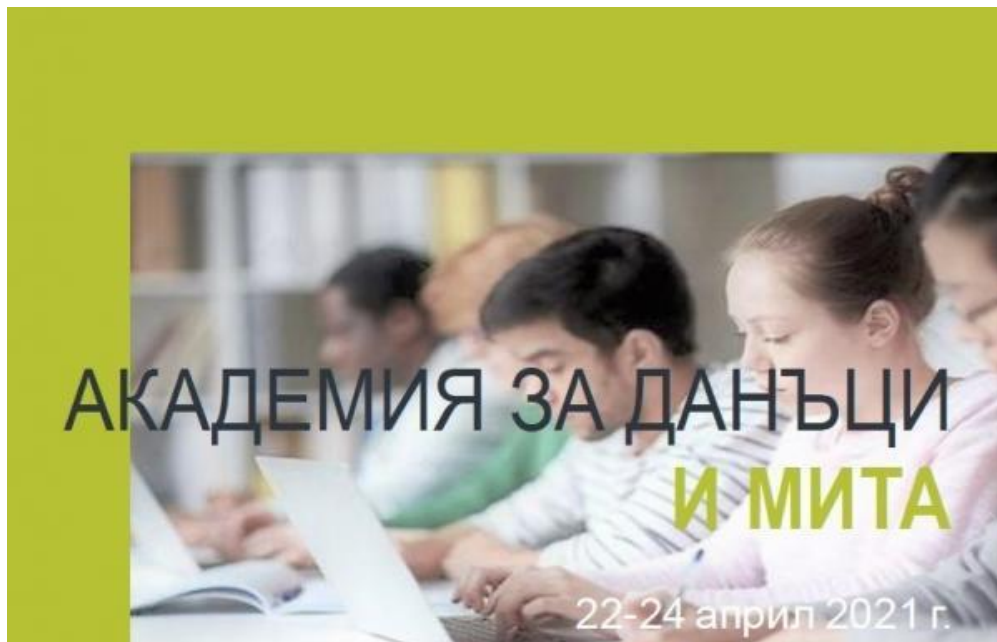
---

<sup>284</sup> Минкова, Г., Б. Будинов. Международните договори и световните тенденции – идеята за избягване на двойно данъчно облагане. Правна мисъл. 2021, кн. 1, с. 3-17

## Глава тринадесета

**Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз. Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822. Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз.**

*Иван Антонов НАП, Дирекция „СИДДО“*



## Теми

1. Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз.
2. Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822 (DAC 6).
3. Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз.

## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**



## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

### **Правна рамка:**

- Директива (ЕС) 2021/514 на Съвета от 22 март 2021 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане (DAC 7)
- Модел на правила за предоставяне на информация от оператори на онлайн платформи за продавачи в споделената и “gig” икономика на ОИСР
- Предстоящо транспониране в ДОПК + евентуално разширяване обхвата на проекта

## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

### **Засегнати субекти:**

- Операторите на платформи за споделена икономика
- Регистрираните на платформите продавачи
- Данъчните администрации

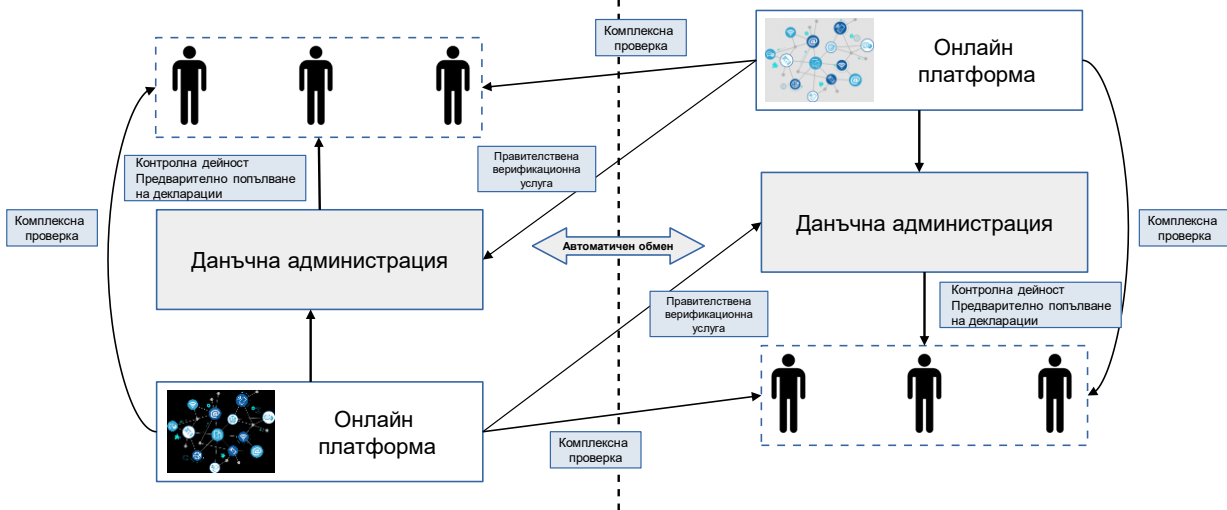
Фокусът на инициативите е облагане на доходите на лицата, които осъществяват дейност чрез онлайн платформите, т.нар. продавачи (sellers), а не на печалбите на самите оператори на платформи.

## Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

### Цел на DAC7:

- Създаване на задължения на операторите на платформи:
  - да извършат комплексна проверка по отношение на регистрираните продавачи, за да определят юрисдикцията, на която са местни за данъчни цели;
  - да предоставят на данъчната администрация информация за извършените през платформата транзакции;
- Създаване на механизми за улесняване на декларирането на доходи от чужбина, получени чрез платформите;
- Повишаване данъчната прозрачност и справедливо данъчно облагане.

## Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз



### **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

**„Оператор на платформа“** означава образувание, което сключва договори с продавачи за предоставяне на достъп до част или до цялата платформа на такива продавачи.

**„Платформа“** означава програмен продукт, включително уебсайт или част от него и приложения, в т.ч. мобилни приложения, които са достъпни за ползвателите и позволяват свързване на продавачи с други ползватели с цел пряко или непряко извършване на относима дейност по отношение на тези ползватели. Тя включва също така всяка договореност за събирането и плащането на възнаграждение във връзка с относима дейност.

**Исклучен оператор на платформа** – оператор, който е доказал, че бизнес моделът на платформата не допуска продавачи, за които се предоставя информация.

### **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

**„Продавач“** означава ползвател на платформа – физическо лице или образувание, – който е регистриран в платформата в който и да е момент по време на периода, за който се предоставя информация, и извършва относима дейност.

**„Исклучен продавач“** означава всеки продавач:

- а) който е държавно образувание;
- б) който е образувание, чиито акции се търгуват редовно на установен пазар на ценни книжа, или свързано образувание на образувание, чиито акции се търгуват редовно на установен пазар на ценни книжа;
- в) който е образувание, за което операторът на платформа е посредничил за повече от 2 000 относими дейности чрез отдаване под наем на недвижимо имущество по отношение на обявен недвижим имот по време на периода, за който се предоставя информация; или
- г) за който операторът на платформата е посредничил за по-малко от 30 относими дейности чрез продажбата на стоки, и за който общият размер на възнаграждението, платено или кредитирано, не е надхвърлило 2 000 EUR по време на периода, за който се предоставя информация.

## Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

„**Относима дейност**“ означава дейност, която се извършва срещу възнаграждение и която представлява някоя от следните дейности:

- а) отдаване под наем на недвижимо имущество, включително жилищни и търговски имоти, както и всякакви други недвижими имоти и места за паркиране;
- б) лична услуга;
- в) продажба на стоки;
- г) отдаване под наем на всякакъв вид транспорт.

## Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

- **Примери за платформи и относими дейности**
- платформи, чрез които се наема недвижимо имущество – апартаменти, хотелски стаи, вили, паркоместа и т.н. (AirBNB, Booking, TripAdvisor и др.)
- платформи, чрез които се наемат лични услуги – доставка, ремонти, почистване, професионални услуги и т.н. (TaskRabbit и др.)
- платформи, чрез които се продават различни продукти и стоки (Amazon, eBay, Aliexpress и др.)
- платформи, чрез които се извършва транспортна услуга (Uber, Lyft и др.)

### **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

Основното задължение на операторите на платформи е извършването на **комплексна проверка** на регистрираните продавачи. Комплексната проверка обхваща следните аспекти:

- Продавачи, които не подлежат на проверка
- Събиране на информация за продавачите
- Проверка на информацията за продавачите
- Определяне на държавата, където продавачът е местно лице за данъчни цели
- Събиране на информация относно отдадено под наем недвижимо имущество
- Срок и валидност на процедурите за комплексна проверка
- Прилагане на процедурите за комплексна проверка единствено към активните продавачи
- Изпълнение на процедурите за комплексна проверка от трети лица

### **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

#### **Продавачи, които не подлежат на проверка**

- Тази част съдържа механизъм за идентифициране на тези продавачи, които не са предмет на правилата за събиране на идентификационни данни и проверка, поради това че попадат в обхвата на някое от изключенията
- За да определи този статут, предоставящият информация оператор на платформа може да разчита на обществено достъпна информация или на потвърждение от продавача, който е образувание, а за определени изключения и на наличните при него регистри.

## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

### **Събиране на информация за продавачите**

- Предоставящият информация оператор на платформа събира информация за всеки продавач, който е физическо или юридическо лице и не е изключен продавач.
- Информацията касае изрично изброени идентификационни данни на продавача и се събира изцяло.
- Възможност за използване на услуга за идентификация, осигурена от държава членка или ЕС, за проверка на самоличността на продавача и мястото, където той е местно лице за данъчни цели.
- Възможност да не се събира ДИН, когато държавата, където продавачът е местно лице за данъчни цели, не издава или не изисква събирането на ДИН

## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

### **Проверка на информацията за продавачите**

- Предоставящият информация оператор на платформа определя дали събраната информация е надеждна, като използва:
  - информацията и документите в поддържаните от него регистри
  - електронен интерфейс, осигурен от държава членка или Съюза за безплатно ползване, за да удостовери валидността на ДИН
- При установени неточности изисква корекция от продавача, както и представянето на надеждни удостоверяващи документи, данни или информация от независим източник

### Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

#### Определяне на държавата, където продавачът е местно лице за данъчни цели

- Предоставящият информация оператор на платформа счита продавача за местно лице на държавата, в която е **основният адрес** на продавача; или
- Държавата, която е издала ДИН, когато е различна от държавата, в която е основният адрес на продавача;
- Държавата, където продавачът има МСД, се допълва към държавата по т. 1 или 2;
- Всяка друга държава, потвърдена посредством услуга за електронна идентификация

### Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

#### Събиране на информация относно отдадено под наем недвижимо имущество

- Когато продавачът извършва относима дейност, която включва отдаване под наем на недвижимо имущество, операторът на платформа събира **адреса** на всеки обявен недвижим имот и съответния **кадастрален идентификатор**, ако такъв съществува

## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

### **Срок и валидност на процедурите за комплексна проверка**

- процедурите за комплексна проверка се изпълняват от оператора на платформа в срок до **31 декември** на периода, за който се предоставя информация;
- За съществуващите продавачи, регистрирани към 01.01.2023 г. – двугодишен срок за завършване на комплексната проверка;
- Актуализиране на комплексната проверка на всеки 36 месеца.

## **Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз**

### **Прилагане на процедурите за комплексна проверка единствено към активните продавачи**

- Предоставящият информация оператор на платформа може да избере да приложи процедурите за комплексна проверка само към активните продавачи.

### **Изпълнение на процедурите за комплексна проверка от трети лица**

- Предоставящият информация оператор на платформа може да използва трето лице – доставчик на услуги за извършването на процедурите за комплексна проверка;
- Отговорността остава при оператора на платформа.



## Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

### Срок за предоставяне на информация

- Операторите на платформи предоставят информация най-късно до **31 януари** на годината, следваща календарната година, за която се отнася информацията

### Подлежаща на предоставяне информация

- идентификационни данни за платформата;
- идентификационни данни за продавача;
- **общото възнаграждение**, платено или кредитирано през всяко тримесечие на периода, и **броят на относимите дейности**, за които е платено или кредитирано;
- всички такси, комисиони или данъци, удържани или начислени от оператора на платформата;
- данни за недвижимия имот и дните, през които е отдаден под наем (когато е приложимо).

## Цифровата икономика и облагане на доходите от цифровите платформи в Европейския съюз

### Ефекти от DAC 7

- DAC 7 в голяма степен ще „изсветли“ определени сектори на икономиката и туризма, като например отдаването по наем на ваканционни апартаменти/имоти от чуждестранни лица;
- Предварително попълване на годишните данъчни декларации на продавачите минимизира риска от укриване на данъци и тежестта по извършване на контролна дейност;
- Огромен потенциал пред автоматизираните електронни услуги за проверка на идентификацията и качеството „местно лице“ на продавачите

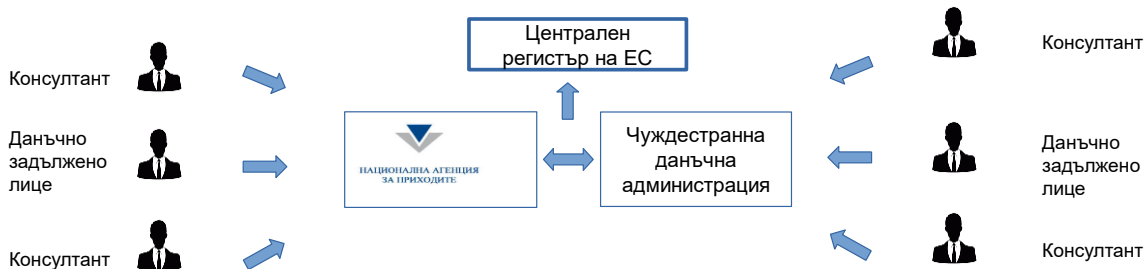
# Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822

## Правна рамка

- **Директива (ЕС) 2018/822** на Съвета от 25 май 2018 година 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**)
- Мярка 12 от проекта BEPS на ОИСП
- Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures на ОИСП
- Глава шестнадесета, раздел VII „**Особени правила за автоматичния обмен на информация за трансгранични данъчни схеми**“ – чл. 143ю-143я<sup>4</sup> от ДОПК + § 1, т. 48 – 52 от ДР на ДОПК
- MDR режими на други държави членки – Ирландия, Португалия и Обединеното кралство

## Как функционира автоматичният обмен на трансгранични данъчни схеми?

- Автоматичният обмен на информация е системното предоставяне на предварително определена информация на държавите членки на Европейския съюз без отправено искане, на определен интервал от време.
- Консултантите или данъчно задължените лица разкриват схемите пред Изпълнителния директор на НАП в едномесечен срок от прилагане на схемата, посредством Портала за електронни услуги на НАП.
- Изпълнителният директор на НАП обменя информация с останалите ДЧ в срок до **един месец**, считано от края на тримесечието, през което е получена.



## Цел на правилата за задължително оповестяване

- Подобряване на прозрачността и предотвратяване на агресивното данъчно планиране
- Задължение за т. нар. **консултанти** (intermediaries или посредници) да разкриват предлаганите от тях потенциално агресивни данъчни схеми, които имат трансграничен елемент. В определени случаи задължението се прехвърля към данъчно задължените лица, които използват данъчната схема.
- Автоматичен обмен на информация между компетентните органи на държавите членки на ЕС
- Предприемане на превантивни и коригиращи действия от страна на законодателя и данъчните администрации преди да са настъпили отрицателните данъчни последици за националните бюджети

## Ефекти от оповестяването

Новите правила за задължително оповестяване ще имат **сериозен възпиращ ефект** по отношение на данъчните схеми, които са насочени към потенциално агресивно данъчно планиране. Ако данъкоплатците знаят, че техните данни и данъчна схема ще бъдат записани в централен регистър и ще станат достояние на всички данъчни администрации на ЕС, интересът към използването на такива схеми и структури за намаляване на дължимите данъци значително ще намалее.

Когато информация за агресивните данъчни схеми достига до данъчните органи на ранен етап, вкл. преди да са приложени, е възможно да бъде извършена **превенция** преди да са възникнали негативните последици за националните бюджети. Данъчните администрации ще могат предварително да изберат подходяща стратегия за извършването на съответната контролна дейност.

Оповестяването се очаква да разкрие различни недостатъци и пропуски в законодателствата на държавите членки, които правят възможно агресивното данъчно планиране.

## Трансгранична данъчна схема

Промяна на термина, използван в Директивата – **cross-border arrangement / трансгранична договореност** → **трансгранична данъчна схема**.

В общия случай трансграничната данъчна схема е **данъчна консултация**, при която има **потенциален риск от избягване на данъчно облагане**.

Трансграничната данъчна схема може да включва договореност, споразумение, уговорка, съгласие, становище, схема, план, транзакция или поредица от изброените.

Данъчната схема може да се състои от няколко части или няколко етапа на изпълнение.

За да бъде с потенциален риск от избягване на данъчно облагане, трансграничната данъчна схема трябва да попада в определени от закона категории (**типични белези** или **hallmarks**).

## Категории на данъчните схеми – типични белези

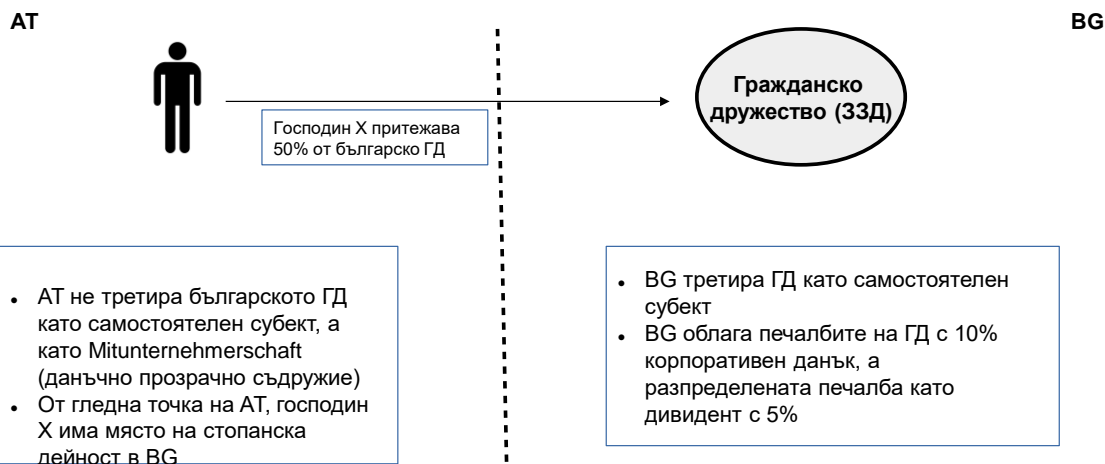
За да подлежи на оповестяване, т.е. да е с потенциален риск от избягване на данъчно облагане, трансграничната данъчна схема трябва да попадне в някоя от следните 5 категории (общо 15 типа схеми):

- A. Общи типични белези, свързани с проверката на основната полза;
- B. Специфични типични белези, свързани с проверката за основната полза;
- C. Специфични типични белези, свързани с трансгранични сделки;
- D. Специфични типични белези във връзка с автоматичния обмен на информация или действителната собственост; и
- E. Специфични типични белези относно трансферното ценообразуване.

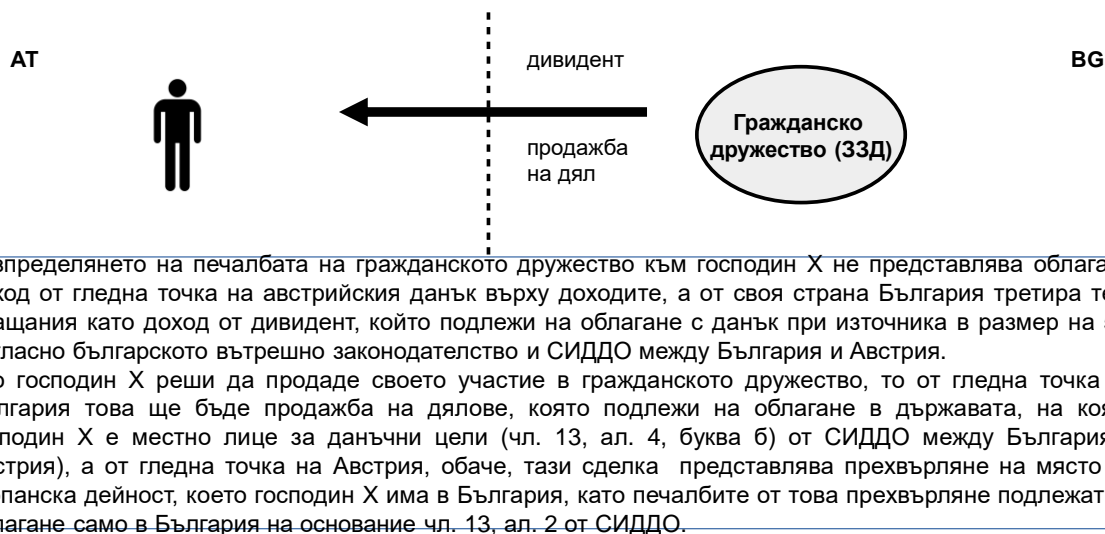
## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822

**B2** – Схема, която предвижда резултат, равностоен на преквалифициране, преобразуване или превръщане на доход в имущество, капитал, дарение или друг вид доход, които се облагат с по-ниска ставка или са освободени от данъчно облагане (чл. 143я, ал. 4, т. 5 от ДОПК).

## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822



## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822



## **Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822**

**C1** – Схема, която включва трансгранични плащания, представляващи признати за данъчни цели разходи, между две или повече свързани предприятия, когато е изпълнено най-малко едно от следните условия:

- а) получателят не е местно лице за данъчни цели на нито една данъчна юрисдикция;
- б) получателят е местно лице за данъчни цели на юрисдикция, която:
  - аа) не налага корпоративен данък или налага корпоративен данък с нулева или почти нулева ставка, или
  - бб) е включена в списък с трети юрисдикции, които са били оценени съвместно от държавите членки или в рамките на ОИСП като юрисдикции, неосказващи съдействие за данъчни цели;
- в) плащането е напълно освободено от данъчно облагане в юрисдикцията, в която получателят е местно лице за данъчни цели;
- г) за плащането се прилага преференциален данъчен режим в юрисдикцията, в която получателят е местно лице за данъчни цели;

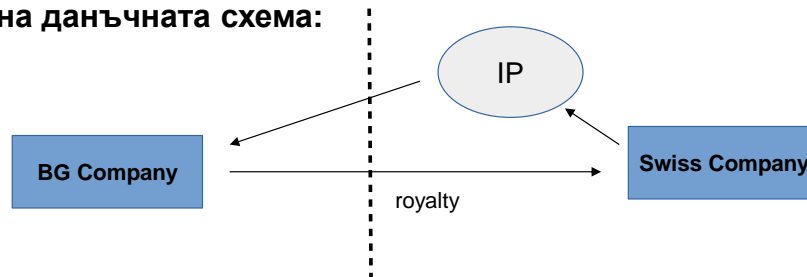
## **Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822**

### **Описание на данъчната схема:**

Българско дружество Х е част от малка многонационална група, която има крайно предприятие майка, установено за данъчни цели в Швейцария. Швейцарското дружество притежава интелектуална собственост (търговска марка и патент), която отдава на дружествата от групата, които съответно заплащат авторски и лицензионни възнаграждения. За размера на авторските и лицензионни възнаграждения е извършен анализ и проучване по трансферно ценообразуване и определената цена по сделките съответства на пазарните нива. Швейцарското дружество ползва преференциален данъчен режим съгласно швейцарското данъчно законодателство (т. нар. патентна кутия). Приходите от патенти и подобни права са обект на преференциално данъчно облагане, доколкото се основават на научноизследователска и развойна (R&D) дейност на данъкоплатеца.

## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822

Описание на данъчната схема:



Съгласно Протокола към СИДДО между България и Швейцария, авторските и лицензионни възнаграждения не подлежат на облагане с предвидената в чл. 12, ал. 2 от СИДДО данъчна ставка от 5%, доколкото Швейцария не налага данък при източника върху авторските и лицензионни възнаграждения, платени на чуждестранни лица.

## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822

**Е3** – Схема, която включва вътрешногрупово трансгранично прехвърляне на функции и/или рискове, и/или активи, ако прогнозираната годишна печалба преди лихви и данъци на прехвърлителя или прехвърлителите през трите години след прехвърлянето се равнява на по-малко от 50 на сто от прогнозираната годишна печалба преди лихви и данъци на същия прехвърлител или прехвърлителите, ако не беше извършено прехвърлянето (чл. 143я, ал. 4, т. 15 от ДОПК).

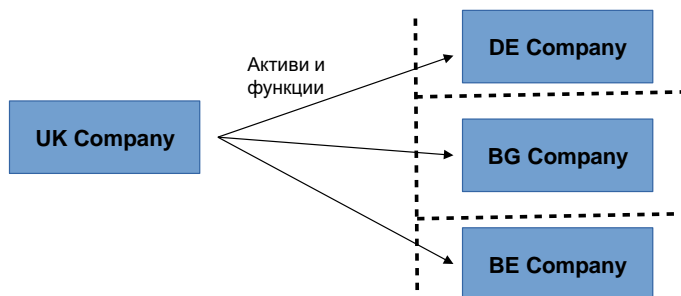


## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822

### Описание на данъчната схема:

Членовете на многонационална група X, която оперира в няколко държави членки на ЕС, предоставят печатни услуги за клиенти в различни сфери на промишлеността. След анализ и въз основа на бизнес съображения е взето решение, че е необходимо реструктуриране на групата. Във връзка с усложненията в търговските отношения след BREXIT, като част от реструктурирането е решено закриването на член на групата от Великобритания. По-голямата част от активите на британското дружество ще бъдат прехвърлени към други членове на групата в Германия, България и Белгия. Трансферът на активите ще се извършва при съблюдаване на пазарните цени между несвързани предприятия.

## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822



В резултат на прехвърлянето на активите прогнозираната годишна печалба преди лихви и данъци (ЕВІТ) на британското дружество за период от три години след прехвърлянето ще бъде по-малко от 50 % от годишната ЕВІТ, която би се очаквала, ако прехвърлянето не е извършено. Тази данъчна схема е свързана с трансферното ценообразуване, тъй като се прехвърлят функции, рискове и активи, необходими за операциите на британското дружество.

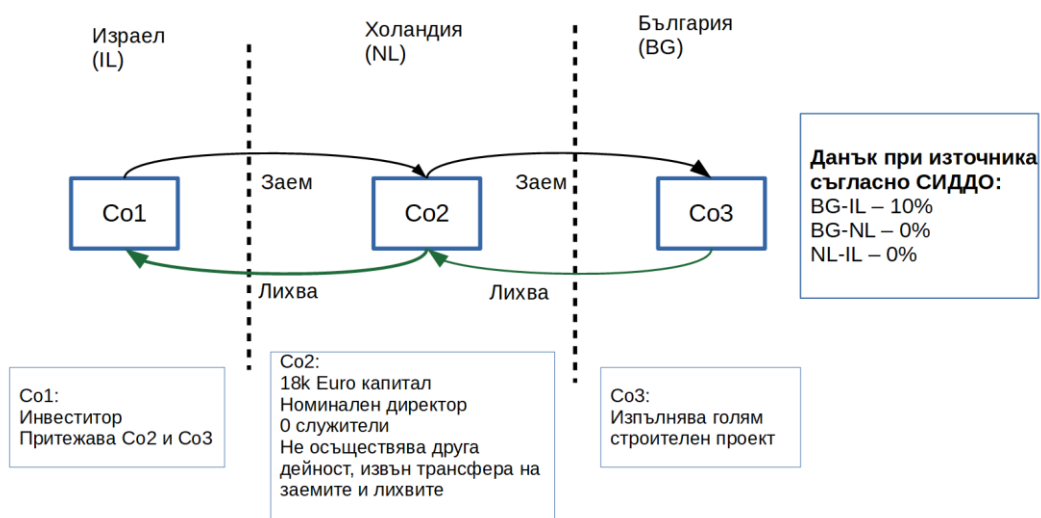
**Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822**

ВЗ – Схема, която включва последователни сделки, при които се прехвърлят средства с цел обратното им връщане чрез участието на едно или повече междинни образувания, които нямат друга основна стопанска функция, или използването на сделки, които взаимно се компенсират или обезсилват или имат друг подобен резултат (чл. 143я, ал. 4, т. 6 от ДОПК).

**Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822**

Инвеститор от държава извън ЕС (напр. Израел или Лихтенщайн) решава да развие голям строителен проект (напр. търговски или офис център, жилищен или курортен комплекс) на територията на Република България. За тази цел регистрира дружество в Република България, което ще извършва дейността. За да започне строителството, българското дружество има нужда от финансиране, което трябва да получи от своя едноличен собственик. Но това не става директно. Инвеститора регистрира дружество в Кралство Холандия, на което предоставя заем. Непосредствено след това холандското дружество сключва договор с българското дружество и от своя страна му предоставя полученото от инвеститора финансиране при идентични условия. Холандското дружество не извършва друга стопанска дейност, извън администрирането на двата договора за заем, няма назначени служители, управителите на дружеството са номинални и с ограничени функции, капиталът му е минимален. При изплащане на главницата и лихвите от страна на българското дружество, холандското дружество ги насочва съвременно към инвеститора. В Кралство Холандия не остава или остава минимална печалба.

## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822



## Примери за интересни трансгранични данъчни схеми, които подлежат на оповестяване съгласно Директива 2018/822

Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) между държавата на инвеститора и Република България предвижда облагане на доходите от лихви с данък при източника в размер на 10 %. СИДДО между Република България и Кралство Холандия предвижда освобождаване на доходите от лихви от облагане с данък при източника. СИДДО между държавата на инвеститора и Кралство Холандия също не предвижда такова облагане на доходите от лихви, платени от холандското дружество към инвеститора.

На практика горното означава, че ако заемът беше предоставен директно от инвеститора към българското дружество, реализираните доходи от лихви щяха да бъдат обложени в Република България с данък при източника в размер на 10 % от брутната им сума. Но тъй като заемът е предоставен индиректно, с „посредничеството“ на холандското дружество, при прилагането на двете спогодби (между Република България и Кралство Холандия за лихвите, платени от българското дружество, и между Кралство Холандия и държавата на инвеститора за лихвите, платени от холандското дружество към инвеститора), доходите от лихви ще бъдат получени от инвеститора необложени.

# Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Правна рамка

- Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10 октомври 2017 година относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз
- Раздел II „а“ *„Процедура за разрешаване на спорове между държави – членки на Европейския съюз, във връзка със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане или други международни договори със сходен характер“* от ДОПК

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

Основната цел на Директивата е да създаде механизми, които да гарантират **ефективно разрешаване на данъчните спорове** между държавите членки на ЕС, водещи до двойно данъчно облагане и свързани с тълкуването и прилагането на:

- Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО);
- Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/ЕИО) (Арбитражната конвенция).

Данъчните спогодби се сключват за насърчаване на търговията и икономическите връзки между държавите, както и за избягване на свързаното с това двойно данъчно облагане върху доходите и имуществото, без да се създават възможности за заобикаляне или отклонение от данъчно облагане.

Техните разпоредби са сложни, могат да бъдат тълкувани по различен начин и не дават директен отговор на всеки възникнал въпрос и казус. Поради това между държавите и данъкоплатците често възникнат данъчни спорове.

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

Процедурата по взаимно споразумение, уредена в чл. 25 от Модела на СИДДО на ОИСР, е в сърцевината на Директивата, която обаче я доразвива и детайлизира.

Когато определен данъкоплатец счита, че действията на едната или и на двете договарящи държави водят или ще доведат за него до данъчно облагане, несъответстващо на разпоредбите на СИДДО, той може да поиска иницирирането на процедура за взаимно споразумение. Целта на тази процедура е проблемът да бъде разрешен по взаимно споразумение между данъчните администрации, като така се избегне или премахне данъчното облагане, което не е в съответствие със СИДДО.

Процедурата за взаимно споразумение се осъществява пряко между компетентните органи на двете договарящи държави, като данъкоплатецът не е част от тази процедура, макар тя да е стартирана по негова инициатива.

Компетентните органи се ангажират да положат усилия за постигане на споразумение, но това не означава, че ще постигнат резултат, който премахва двойното данъчно облагане. За съжаление процедурата не гарантира, че компетентните органи ще постигнат удовлетворително решение относно данъчното положение на данъкоплатеца във всеки един случай.

## ОСНОВНИ ПОНЯТИЯ

**„Засегнато лице“** е всяко лице, което е местно лице за данъчни цели на Република България или на друга държава членка на ЕС и чието данъчно облагане е пряко засегнато от спорен въпрос.

**„Спорен въпрос“** е данъчен спор, възникнал между Република България и друга/и държава/и членка/и във връзка с тълкуването и прилагането на СИДДО или други международни договори със сходен характер.

**„Заинтересована държава членка“** е всяка друга държава членка на ЕС, която е страна по спорен въпрос.

**„Двойно данъчно облагане“** е облагането на един и същ облагаем доход или имущество от две или повече държави членки с данъци, които попадат в обхвата на спогодба или друг международен договор със сходен характер, когато това води до допълнително облагане с данък, увеличаване на данъчните задължения или непризнаване на загуби, които биха могли да бъдат приспаднати от данъчната печалба.

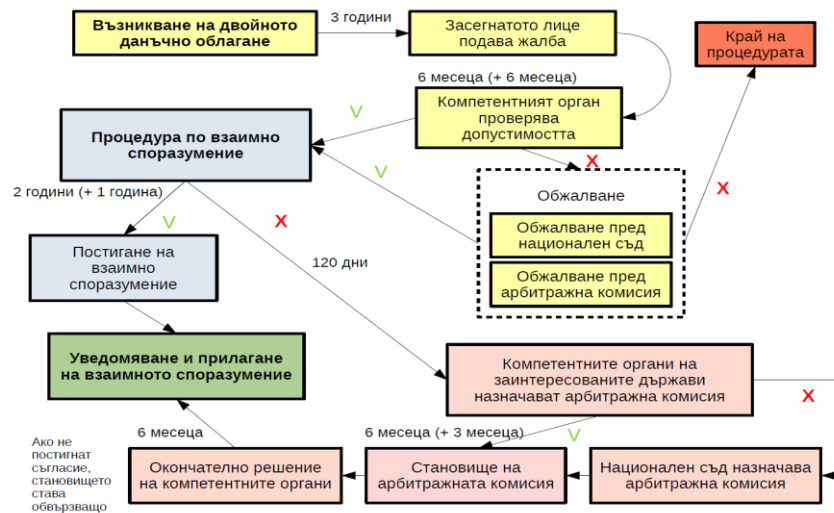
## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

Процедурата по разрешаване на спорове е дълъг, сложен и формален процес, който има три основни фази:

- Подаване на жалба
- Процедура по разрешаване на спора пред компетентните органи
- Арбитраж и издаване на окончателно решение

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

Процедура по разрешаване на спорове – общ преглед



## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Подаване на жалба пред компетентен орган. Срок.

Всяко засегнато лице има право да подаде жалба за разрешаване на спорен въпрос до компетентен орган, когато счита, че действията на една или няколко държави членки водят или ще доведат за него до двойно данъчно облагане, несъответстващо на разпоредбите на СИДДО. **N.B.** Жалбата се подава до всички заинтересовани държави членки на съответните им езици.

Жалбата се подава в срок до **три години**, считано от получаването на първото уведомление за действието, което води или би довело до спорния въпрос.

Жалба може да бъде подадена независимо дали засегнатото лице използва други средства за правна защита съгласно българското законодателство или законодателството на другите заинтересовани държави членки. Подаването на жалба не преклудира възможността на лицето да се възползва от всички други средства за защита, напр. обжалване на актове и действия на администрациите, които вътрешните законодателства на заинтересованите държави членки предвиждат за защита срещу незаконосъобразно облагане на доходите.

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Действия след подаването на жалбата

В шестмесечен срок от подаването на жалбата компетентният орган следва или да я приеме за разглеждане, или да я отхвърли с решение. Когато от задълженото лице е поискана допълнителна информация или такава информация е предоставена от компетентен орган на друга заинтересована държава членка, шестмесечният срок започва да тече от получаването на информацията от компетентния орган.

Основанията, на които компетентен орган може да отхвърли жалба:

- жалбата не съдържа всички необходими реквизити;
- в тримесечния срок не е предоставена поисканата допълнителна информация;
- не е налице спорен въпрос; или
- жалбата не е подадена в тригодишен срок.

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Едностранно разрешаване на спорния въпрос

Компетентният орган може да реши спорния въпрос по същество без участието на компетентните органи на другите заинтересовани държави членки в шестмесечния срок след подаване на жалбата. В този случай той уведомява незабавно засегнатото лице и компетентните органи на другите заинтересовани държави членки, а производството по спора се прекратява.

Това е интересна възможност, която на практика означава, че компетентният орган би трябвало да може например:

- да измени вече наложено данъчно облагане с данъчен акт;
- да разпреди възстановяването на недължимо удържан данък;
- да даде задължително тълкуване по прилагането на СИДДО;
- да промени данъчно становище по отношение на данъчното положение на засегнатото лице.

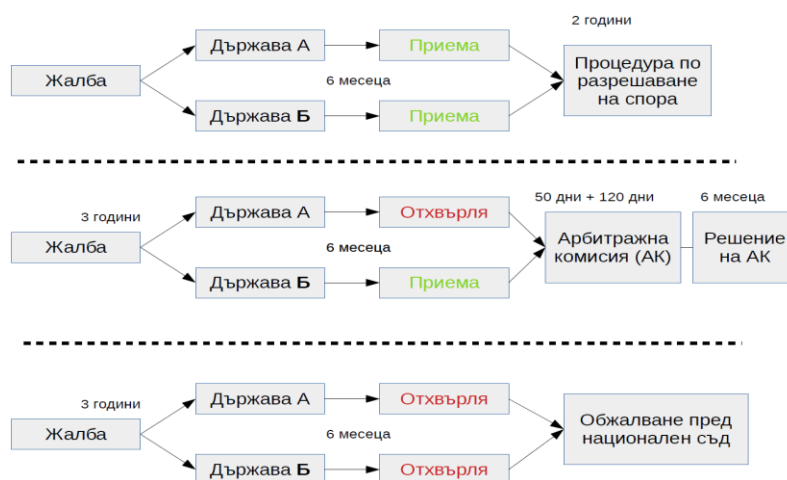


## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Взаимно споразумение след приемане на жалбата

Когато жалбата е приета за разглеждане от всички заинтересовани държави членки, българският компетентен орган е длъжен да положи усилия да разреши спорния въпрос по взаимно споразумение съвместно с компетентните органи на другите заинтересовани държави членки в срок до **две години**, считано от последното уведомяване от заинтересована държава членка за решението и да приеме за разглеждане жалбата. Този срок може да бъде удължен с не повече от една година, по мотивирано писмено искане на компетентен орган на заинтересована държава членка, отправено до всички други компетентни органи.

### Отказ от приемане на жалбата



## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Разрешаване на спор от консултативна комисия

Не са редки случаите, в които компетентните органи не успяват да решат спорния въпрос. Причините за това може да са най-различни – разлики в тълкуването и прилагането на данъчните спогодби, липса на достатъчно ресурси или мотивация за навременното решаване на въпроса, невъзможност да се достигне до компромисно решение. В тези случаи законът предвижда, че по искане на засегнатото лице компетентните органи са длъжни да съставят консултативна комисия. Има две основни хипотези, в които следва да се състави такава консултативна комисия:

- Когато след подаване на жалба от засегнато лице, тя е била отхвърлена от един от компетентните органи (например България приема жалбата, но другата държава членка я отхвърля); и
- Независимо че жалбата е приета и разгледана от компетентните органи, те не са достигнали до разрешаване на спорния въпрос в 2-годишния срок.

## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

Ситуация 1 - жалба е отхвърлена от един от компетентните органи (КО), но не от всички КО



## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

Ситуация 2 – Спорният въпрос не е разрешен в процедурата по взаимно споразумение в предвидения срок



## Разрешаване на данъчни спорове в Европейския съюз

### Издаване на становище. Окончателно решение

В **6-месечен срок** от съставянето ѝ, консултативната комисия трябва да представи своето становище в писмен вид на компетентните органи на заинтересованите държави членки.

След получаване на становището на комисията, компетентните органи на заинтересованите държави членки следва да постигат съгласие и приемат окончателно решение за разрешаване на спорния въпрос в срок до **6 месеца**.

Ако в рамките на този срок компетентните органи не успеят да постигнат съгласие за разрешаването на спорния въпрос, становището на консултативната комисия става задължително.

Окончателното решение има изпълнителна сила за засегнатото лице, ако в 60-дневен срок приеме решението и декларира, че му е известно, че спорният въпрос се решава окончателно с влизането в сила на решението и по отношение на него не могат да бъдат използвани други средства за правна защита. Окончателното решение не подлежи на обжалване и се изпълнява незабавно, независимо от предвидените давностни срокове.

Благодаря за вниманието!

## НОВИТЕ ПРАВИЛА ЗА РЕШАВАНЕ НА ДАНЪЧНИ СПОРОВЕ В ЕС

*Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10 октомври 2017 година относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз е приета през 2017 г.* и отбелязва важен етап в унифицирането на данъчното законодателство на Европейския съюз (ЕС) в областта на прякото данъчно облагане<sup>285</sup>. Директивата е транспонирана в новия Раздел II „а“ „Процедура за разрешаване на спорове между държави членки на Европейския съюз, във връзка със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане или други международни договори със сходен характер“, от глава шестнадесета на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), в сила от 13.08.2019 г.

### **Цел на новите правила за разрешаване на спорове**

Целта на Директивата е създаването на механизми, които гарантират ефективното разрешаване на данъчните спорове между държавите членки на ЕС, произтичащи от различното тълкуване и прилагане на Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) и Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/ЕИО) (т. нар. Арбитражната конвенция) и водещи до двойно данъчно облагане.

Данъчните спогодби се сключват за избягване на двойното данъчно облагане върху доходите и имуществото, насърчаване на търговията и икономическите връзки между държавите, без да се създават възможности за заобикаляне или отклонение от данъчно облагане. Тъй като разпоредбите на СИДДО са сложни, могат да бъдат тълкувани по различен начин и не дават отговор на всеки възникнал въпрос или казус, при прилагането им в практиката между държавите и данъкоплатците често възникнат данъчни спорове. Например, двойно данъчно облагане може да възникне, когато договарящите държави тълкуват по различен начин разпоредбите на съответната СИДДО, преквалифицират доходите или установяват по различен начин фактите по конкретен казус. За разрешаването на тези спорове СИДДО предвиждат разпоредби, които дават възможност на компетентните органи на договарящите държави да установяват пряк контакт помежду си с цел уреждане на спора чрез взаимно споразумение. Същевременно СИДДО не обвързват компетентните органи за постигане на такова споразумение.

Процедурата за взаимно споразумение, предвидена в чл. 25 от Модела на СИДДО, както и способите на Арбитражната конвенция, често са неефективни и на практика не водят до разрешаване на възникналите спорове. Наблюдават се слабости по отношение на достъпа до производството, на неговата продължителност и най-вече ефективното му приключване. Тъй като в СИДДО или Арбитражната конвенция липсва механизъм за задължителен арбитраж, двете договарящи държави може да не успеят да се споразумеят. Загубите, които ще бъдат понесени от данъкоплатеца в резултат на двойното данъчно облагане, могат да имат съществен отрицателен ефект върху неговото положение.

Една справедлива международна данъчна система е необходимо да гарантира, че механизмите за разрешаване на спорове между данъчните администрации и данъкоплатците са бързи, ефективни и най-вече справедливи. Директивата за

---

<sup>285</sup> Виж **Михайлова-Големнинова, С.** Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право, С., Сиела, 2019, с.364 с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор), с.196–197; и Lang, M(ed). Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 6<sup>th</sup> Edition. A, Linde, 2020, в Chapter 10 – The EU Arbitration Convention and Dispute Resolution Directive, с. 299–321

разрешаване на спорове се опитва да създаде този баланс, като въвеждането на ефективна рамка за разрешаване на данъчни спорове и защита на данъкоплатците ще гарантира правна сигурност и благоприятна бизнес среда за инвестициите.

### **Основни термини, използвани в процедурата за разрешаване на спорове**

**„Засегнато лице“** е всяко лице, чието данъчно облагане е пряко засегнато от спорен въпрос и което е местно лице за данъчни цели на Република България или на друга държава членка на ЕС.

**„Спорен въпрос“** е данъчен спор, възникнал между Република България и една или повече държави членки на ЕС във връзка с тълкуването и прилагането на СИДДО или други международни договори със сходен характер.

**„Заинтересована държава членка“** е всяка друга държава членка на ЕС, която е страна по спорен въпрос.

**„Двойно данъчно облагане“** е облагането на един и същ облагаем доход или имущество от две или повече държави членки с данъци, които попадат в обхвата на спогодба или друг международен договор със сходен характер, когато това води до допълнително облагане с данък, увеличаване на данъчните задължения или непризнаване на загуби, които биха могли да бъдат приспаднати от данъчната печалба.

**„Компетентен орган“** в процедурата за разрешаване на спорове по отношение на Република България е министърът на финансите или оправомощено от него длъжностно лице. Директивата предвижда всяка държава членка самостоятелно да определи своя компетентен орган.

### **Подаване на жалба пред компетентен орган. Срок.**

Засегнатото лице има право да подаде жалба за разрешаване на спорен въпрос до компетентен орган, когато счита, че действията на една или няколко държави членки водят или ще доведат за него до двойно данъчно облагане, несъответстващо на разпоредбите на СИДДО.

Срокът за подаване на жалбата е **до три години**, считано от получаването на първото уведомление за действието, което води или би довело до двойното данъчно облагане. Изчисляването на тригодишния срок се тълкува по най-благоприятния начин за засегнатото лице.

Когато жалбата се подава в Република България, тя се подава на български език, но може да бъде придружена и от превод на английски език.

Жалба може да бъде подадена независимо дали засегнатото лице използва други средства за правна защита съгласно българското законодателство или законодателството на другите заинтересовани държави членки. Подаването ѝ не спира възможността на лицето да се възползва от всички други средства за защита, които законодателствата на държавите членки предвиждат.

Едновременно с подаването на жалбата пред българския компетентен орган, засегнатото лице е длъжно да подаде жалбата и приложенията към нея пред компетентните органи на другите заинтересовани държави членки на съответните им езици. На практика това означава, че жалбата ще е подадена два или повече пъти.

Изключение от двойното подаване на жалбата се допуска в следните случаи:

- засегнатото лице е физическо лице;
- засегнатото лице е микро-, малко или средно предприятие, което не е част от голяма група, по смисъла на Закона за счетоводството.

Когато компетентен орган получи жалба, той следва да потвърди получаването ѝ в двумесечен срок. В същия срок уведомява компетентните органи на другите

заинтересовани държави членки за жалбата и за езика, който ще използва по време на производството. В повечето случаи това ще бъде английски език.

### **Съдържание на жалбата**

Съдържанието на жалбата за разрешаване на спорния въпрос е определено в чл. 134г, ал. 1 от ДОПК:

1. идентификационни данни на засегнатото лице;
2. посочване на другите заинтересовани държави членки;
3. данъчните периоди, за които се отнася спорният въпрос;
4. подробно описание на относимите факти и обстоятелства по случая с копие от всички подкрепящи документи;
5. позоваване на приложимите национални правила и СИДДО;
6. следната информация, предоставена от жалбоподателя, заедно с копия от всички подкрепящи документи:
  - а) обяснение на причините, поради които счита, че е налице спорен въпрос;
  - б) подробна информация за всички обжалвания и съдебни производства във връзка със съответните сделки, както и за всички съдебни решения, свързани със спорния въпрос;
  - в) поемане на задължение от страна на засегнатото лице да отговори изчерпателно и своевременно на всички свързани със спорния въпрос искания на компетентния орган и да предостави документация при поискване от страна на компетентните органи;
  - г) копие от акта за установяване на данъчни задължения или друг аналогичен документ, от който произтича спорният въпрос, както и всякакви други документи, издадени от органите по приходите, съответно от данъчните органи на заинтересована държава членка във връзка със спорния въпрос, ако е приложимо;
  - д) информация за жалбите, подадени от засегнатото лице по реда на други процедури за взаимно споразумение или за разрешаване на спорове съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане или друг международен договор със сходен характер, както и поемане на задължение от страна на засегнатото лице, че ще предприеме необходимите действия за прекратяване на тези процедури в съответствие с чл. 134у, ал. 7, когато е приложимо;
7. друга информация, която е от значение за разглеждането на конкретния спорен въпрос по същество.

В тримесечен срок от получаването на жалбата компетентният орган може да поиска допълнителна информация, която счита за необходима за разглеждането на спорния въпрос по същество. Срокът за представяне на допълнителната информация или документи от страна на засегнатото лице е до три месеца от получаването на искането.

### **Действия след подаването на жалбата**

В шестмесечен срок от подаването на жалбата компетентният орган следва или да я приеме за разглеждане, или да я отхвърли с решение. Когато жалбата е отхвърлена, в решението се посочват общо причините за това. Член 134д, ал. 2 от ДОПК урежда основанията, на които компетентен орган може да отхвърли жалба:

- жалбата не съдържа всички необходими реквизити;
- в тримесечния срок не е предоставена поисканата допълнителна информация;
- не е налице спорен въпрос; или
- жалбата не е подадена в тригодишен срок.

Когато компетентен орган не е взел решение по жалбата в предвидения шестмесечен срок, за което е уведомил засегнатото лице и другия компетентен орган, жалбата се счита за приета от съответния компетентен орган.

Компетентният орган може да реши едностранно спорния въпрос по същество, без да е необходимо участието на компетентните органи на другите заинтересовани държави членки в шестмесечния срок след подаване на жалбата.

### **Взаимно споразумение след приемане на жалбата**

Когато всички заинтересовани държави членки приемат жалбата за разглеждане, българският компетентен орган е длъжен да положи усилия да разреши спорния въпрос по взаимно споразумение съвместно с компетентните органи на другите заинтересовани държави членки **в срок до две години**, считано от последното уведомяване от заинтересована държава членка за решението и да приеме за разглеждане жалбата. По мотивирано писмено искане на компетентен орган на заинтересована държава членка, отправено до всички други компетентни органи, срокът може да бъде удължен с не повече от една година.

Принципно процедурата за разрешаване на спорове протича по кореспондентски път, чрез размяна на писмени позиции и окончателно потвърждение между компетентните органи на постигнатото споразумение.

С постигането на споразумение компетентните органи на заинтересованите държави членки окончателно решават спорния въпрос, а издаденото решение е задължително за всички органи и институции и има изпълнителна сила за засегнатото лице и се прилага независимо от давностните срокове. Засегнатото лице трябва да приеме решението, да декларира, че му е известно, че спорният въпрос се решава окончателно и не могат да бъдат използвани други средства за правна защита, и да представи доказателства в 60-дневен срок, че са предприети действия за прекратяване на всички други неприключили производства за правна защита.

Компетентните органи следва да уведомят засегнатото лице, ако в предвидения двегодишен срок **не е постигнато споразумение** за разрешаване на спорния въпрос, като се посочват общо причините за невъзможността да се постигне споразумение. Този завършек на процедурата не би следвало да е желан от заинтересованите държави членки, тъй като решаването на спорния въпрос остава извън техните правомощия.

### **Отказ от приемане на жалбата**

В случай че компетентните органи на всички заинтересовани държави членки отхвърлят жалбата, засегнатото лице може да подаде жалби срещу тези решения. Тази хипотеза следва да се разграничи от случаите, в които отхвърлянето на жалбата е само от един от компетентните органи.

В България обжалването се осъществява пред компетентния административен съд, като жалбата срещу отхвърлянето се подава в 14-дневен срок от получаването на последното уведомление за отхвърляне от компетентен орган. Решението на съда е окончателно и не подлежи на обжалване. Ако решението на българския компетентен орган бъде отменено, жалбата се счита за приета от Република България, а компетентните органи на другите заинтересовани държави членки се уведомяват за това.

В останалите заинтересовани държави членки обжалването е по реда на законодателството, с което се транспонира Директивата.



### **Разрешаване на спора от консултативна комисия**

Когато компетентните органи не успяват да решат спорния въпрос, законът предвижда, че по искане на засегнатото лице те са длъжни да съставят консултативна комисия. Има две основни хипотези, в които се съставя консултативна комисия:

- Когато след подаване на жалба по спорен въпрос, тя е била отхвърлена от един от компетентните органи (например България приема жалбата, но другата държава членка я отхвърля); и
- Независимо че жалбата по спорен въпрос е приета и разгледана от компетентните органи, те не са достигнали до разрешаване на спорния въпрос в 2-годишния срок.

Искането за съставяне на консултативна комисия се подава в писмена форма в 50-дневен срок, считано от датата на получаването на уведомлението по чл. 134д, ал. 3 или чл. 134е, ал. 6, съответно от датата на постановяването на акта, с който се отменя отхвърлянето на жалбата в поне една от заинтересованите държави членки.

Компетентните органи създават консултативната комисия в срок **до 120 дни**, считано от датата на получаването на искане за съставянето ѝ. Компетентен орган може да откаже съставяне на консултативна комисия, когато спорният въпрос не е свързан с двойно данъчно облагане, като незабавно уведоми за това засегнатото лице и компетентните органи на другите заинтересовани държави членки.

Когато консултативната комисия е съставена на основание отхвърляне на жалбата от един, но не от всички компетентни органи, тя приема решение относно допустимостта на жалбата в срок **до 6 месеца**, считано от датата на съставянето ѝ. Решението се съобщава на компетентните органи на заинтересованите държави членки в срок **до 30 дни** от приемането му.

Ако решението на консултативната комисия потвърди, че изискванията за стартиране на процедура по взаимно споразумение са изпълнени, тя се стартира по искане на един от компетентните органи. За това свое искане компетентният орган уведомява консултативната комисия, компетентните органи на другите заинтересовани държави членки и засегнатото лице. В тези случаи срокът за разрешаване на спора започва да тече от датата на уведомлението за решението на консултативната комисия за допустимост на жалбата.

Ако в срок до 60 дни от датата на уведомяването за решението от консултативната комисия никой от компетентните органи не направи искане за процедура по взаимно споразумение, консултативната комисия дава становище за разрешаване на спорния въпрос в съответствие с чл. 134п, ал. 1 от ДОПК.

Другият случай, в която консултативната комисия решава спора по същество е, когато компетентните органи не са достигнали до разрешаване на спорния въпрос в хода на процедура по взаимно споразумение в предвидения 2-годишен срок. В тази хипотеза тя дава становище за решаване на спорния въпрос в съответствие с чл. 134п, ал. 1 от ДОПК. Целта е спорът да бъде окончателно решен, въпреки невъзможността или нежеланието на компетентните органи да постигнато решение на проблема.

### **Състав на консултативната комисия**

Съставът на консултативната комисия за разрешаване на спорове включва:

1. председател;
2. по един представител на всеки компетентен орган на заинтересована държава членка;
3. по един независим експерт, определен от компетентните органи на заинтересованите държави членки и включен в списък, поддържан от Европейската комисия.

По споразумение между компетентните органи броят на представителите на компетентните органи или на независимите експерти може да бъде увеличен на по двама човека.

Председателят на консултативната комисия се избира от представителите на компетентните органи и независимите експерти. По професия председателят трябва да е **съдия**, освен ако не е договорено друго.

Правилата за определянето на независимите експерти се договарят между компетентните органи на заинтересованите държави членки. На всеки независим експерт се определя заместник, когато бъде възпрепятстван да изпълнява задълженията си. При липса на договорени правила, определянето на независими експерти се извършва чрез теглене на жребий.

Законът предвижда условия за безпристрастност и независимост на независимите експерти. Основанията за отзоваване на независим експерт по искане на компетентен орган включват някои от следните:

1. лицето е служител на или работи за някоя от заинтересованите данъчни администрации или е било на такава позиция в който и да било момент през последните три години;
2. лицето притежава или е притежавало съществен дял или право на глас в някое от засегнатите лица или е било техен служител или консултант в който и да било момент през последните 5 години преди датата на определянето му като независим експерт;
3. лицето не предоставя достатъчни гаранции за обективност за разрешаването на спорния въпрос;
4. лицето е служител на друго лице, което предоставя данъчни консултации, включително по занятие, или е било на такава позиция в който и да било момент през последните три години преди датата на определянето му;
5. друго основание, предварително договорено между компетентните органи на заинтересованите държави членки.

Компетентните органи може да поискат от независимите експерти или техните заместници да декларират наличието на интерес, взаимоотношения или друго обстоятелство, което може да засегне независимостта им или което може да породило основателно съмнение в тяхната безпристрастност по време на производството.

### **Списък на независимите експерти**

Всеки от компетентните органи трябва да определи три или повече лица, които са **компетентни и независими** и могат да действат **безпристрастно и почтено**. Тези лица ще бъдат включени в списъка на независимите експерти, поддържан от Европейската комисия.

Всяко дееспособно пълнолетно лице, което не е осъждано за умишлено престъпление от общ характер, има висше икономическо или юридическо образование, най-малко 8 години професионален или академичен опит в областта на прякото данъчно облагане, спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане или трансферното ценообразуване и притежава високи морални качества, може да бъде определено като независим експерт. Определянето на независимите експерти трябва да се извърши от компетентния орган, като редът за включването или заличаването им от списъка следва да се определи със специална заповед.

### **Правилник за дейността на консултативната комисия**

Съгласно чл. 134ж, ал. 4 от ДОПК съставянето на комисията следва да бъде извършено в **120-дневен срок** от получаване на искане от засегнатото лице.

Компетентните органи следва да уведомят засегнатото лице за съставянето на консултативната комисия, както и за следното:

1. правилника за дейността на консултативната комисия;
2. срока, в който трябва да бъде прието становището за разрешаване на спорния въпрос;
3. приложимите разпоредби в националното законодателство на заинтересованите държави членки, включително приложимите СИДДО или други международни договори със сходен характер.

Правилникът за дейността на консултативната комисия следва да съдържа:

1. описание на спорния въпрос;
2. правилата, по които компетентните органи на държавите членки постигат съгласие във връзка с правните и фактическите въпроси, които трябва да бъдат решени;
3. структурата на консултативната комисия, както и вида на процедурата за разрешаване на спорове, ако се различава от процедурата на независимо становище;
4. сроковете за провеждане на процедурата за разрешаване на спорове;
5. състава на комисията, включително броя и имената на членовете, подробна информация за тяхната компетентност и квалификации, както и оповестяване на евентуален конфликт на интереси на членовете;
6. правилата за участие на засегнатото лице и трети страни в производството, размяната на книга, информацията и доказателствата, разходите, вида на процедурата за разрешаване на спорове и всички други процедурни или организационни въпроси;
7. логистичната организация на производството и приемане на становището от комисията.

Правилникът се подписва от компетентните органи на всяка от заинтересованите държави членки.

### **Разходи за производството**

Освен ако не е договорено друго, следните разходи за осъществяване на производството по взаимно споразумение се **поделят поравно** между заинтересованите държави членки:

1. разходите на независимите експерти, които са в размер, равен на средната стойност на обичайната сума, възстановявана на висши държавни служители на заинтересованите държави членки, и
2. хонорарите на независимите експерти в размер до 1000 евро или левовата им равностойност на човек на ден – за всеки ден, през който консултативната комисия или алтернативната комисия заседава.

Всички разходи, направени от засегнатото лице, остават за негова сметка.

По решение на компетентните органи всички разходи се поемат от засегнатото лице, когато то е:

1. направило уведомление за оттегляне на жалбата съгласно чл. 134д, ал. 7 от ДОПК, или
2. отправило искане за съставяне на консултативна комисия след отхвърляне на жалбата на основание чл. 134д, ал. 2 от ДОПК или аналогична разпоредба в законодателството на друга заинтересована държава членка и консултативната комисия потвърди решението на съответните компетентни органи за отхвърлянето.

### Производство пред консултативната комисия

Засегнатото лице и компетентните органи на заинтересованите държави членки са длъжни да предоставят по искане на консултативната комисия всички документи, данни и други доказателства, които са от значение за производството. Изключение може да се направи само ако:

1. получаването на информацията изисква прилагането на административни мерки, които не са в съответствие със законодателството на засегнатите държави членки;
2. информацията не може да бъде получена съгласно законодателството на засегнатите държави членки;
3. информацията представлява търговска, стопанска, промишлена или професионална тайна или търговски процес;
4. разкриването на информацията би противоречало на обществения ред.

Засегнатото лице може по свое искане и със съгласието на компетентните органи на заинтересованите държави членки да присъства на заседанията на консултативната комисия, лично или чрез представител. По искане на комисията засегнатото лице е длъжно да се яви пред нея лично или чрез представител.

Засегнатото лице и неговият представител следва да представят декларация пред компетентните органи, с която се задължават да пазят в тайна информацията, до която имат достъп в производството по разрешаване на спорове, когато това бъде изискано в хода на производството.

### Издаване на становище

В **6-месечен срок** от съставяне на консултативната комисия, тя трябва да представи своето писмено становище на компетентните органи на заинтересованите държави членки. Този срок може да бъде удължен с още **три месеца**, когато поради естеството на спорния въпрос се реши, че за представянето на становище е необходимо повече време.

Становището на консултативната комисия следва да е основано на разпоредбите на приложимата СИДДО или на друг международен договор със сходен характер и на приложимите национални правила. Комисията приема становището с обикновено мнозинство, а при липса на такова, гласът на председателя е определящ за окончателното становище. Председателят следва да съобщи становището на комисията на компетентните органи на заинтересованите държави членки.

### Издаване на окончателно решение

След получаване на становището на комисията, компетентните органи на заинтересованите държави членки следва да постигат съгласие и приемат **окончателно решение** за разрешаване на спорния въпрос в **6-месечен срок**. Становището на консултативната комисия **става задължително**, ако в рамките на този срок компетентните органи не постигнат съгласие за разрешаване на спорния въпрос.

Компетентните органи уведомяват незабавно засегнатото лице за окончателното решение на спорния въпрос. Ако в 30-дневен срок от вземане на решението засегнатото лице, което е местно лице за данъчни цели на Република България, не е уведомено, то може да поиска от компетентния административен съд да задължи компетентния орган да предостави окончателното решение.

Окончателното решение има **изпълнителна сила** за засегнатото лице, ако в **60-дневен срок** то приеме решението и декларира, че му е известно, че спорният въпрос се решава окончателно с влизането в сила на решението и по отношение на него не могат да бъдат използвани други средства за правна защита.

Окончателното решение не подлежи на обжалване и се изпълнява незабавно по реда на ДОПК, независимо от предвидените давностни срокове. То е задължително за компетентния орган и за всички органи и институции в България. Когато окончателното решение не е изпълнено от компетентния орган по приходите, засегнатото лице може да поиска от съответния административен съд да задължи органа за изпълнението му.

### **Изпълнение на влязло в сила решение за разрешаване на спора**

Засегнатото лице следва да подаде декларация или коригираща декларация по чл. 104 от ДОПК в **тримесечен срок** от влизането в сила на решението, ако по спорния въпрос няма издаден ревизионен акт. Ако засегнатото лице не подаде декларация или в декларацията се установят несъответствия с влязлото в сила окончателно решение по спорния въпрос, органът по приходите може да издаде акт по чл. 107 от ДОПК.

Когато по спорния въпрос е издаден ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, се прилага чл. 133, ал. 2, т. 6 от ДОПК.

Въз основа на влязло в сила решение по спорния въпрос засегнатото лице може да подаде искане за прихващане или възстановяване в **тримесечен срок** от влизането в сила на решението, ако този срок изтича след срока по чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

### **Публичност на окончателното решение**

Окончателното решение може да бъде публикувано в неговата цялост в централния регистър, поддържан от Европейската комисия, ако засегнатото лице и компетентните органи на заинтересованите държави членки дадат съгласие за това. Когато компетентен орган или засегнатото лице не дадат съгласие за публикуване на окончателното решение в неговата цялост, в централния регистър се публикува резюме на решението. Резюмето включва общо описание на спорния въпрос, датата, съответните данъчни периоди, правното основание, стопански сектор, кратко описание на крайния резултат, както и описание на използвания метод на арбитраж.

### **Конкуренция с други производства**

Разглеждането на спорния въпрос не възпрепятства започването или продължаването на съдебни, административнонаказателни или наказателни производства във връзка със спорния въпрос. Засегнатото лице може да използва процедурата за разрешаване на спорове, независимо че спорният въпрос е решен с влязъл в сила акт на приходната администрация, освен когато вече има влязло в сила съдебно решение.

Когато спорният въпрос е предмет на разглеждане в съдебно производство, процедурата за разрешаване на спорове се спира до произнасянето на съда с влязъл в сила акт.

Когато съдебното производство с предмет спорния въпрос завърши с влязло в сила съдебно решение, компетентният орган уведомява компетентните органи на другите заинтересовани държави членки за него, като:

1. производството по взаимно споразумение по чл. 134е се прекратява, считано от датата на уведомяването на компетентните органи на другите заинтересовани държави членки, когато съдебното решение е постановено, преди да бъде постигнато съгласие за решаване на спорния въпрос по взаимно споразумение по чл. 134е;
2. компетентният орган отказва съставяне на консултативна комисия, когато съдебното решение е постановено преди засегнатото лице да подаде искане за разрешаване на спора по чл. 134ж, в случай че спорният въпрос е останал

неразрешен по време на процедурата по взаимно споразумение по реда на чл. 134е;

3. производството за разрешаване на спорове от консултативна комисия се прекратява, когато съдебното решение е постановено след подаването на искане по чл. 134ж и преди комисията да е представила становището си на компетентните органи на заинтересованите държави членки по реда на чл. 134п.

Изложените по-горе правила предвиждат, че не съдебното производство, а процедурата по разрешаване на спорния въпрос трябва да спре, като ефектът от това е, че компетентните органи са обвързани от резултата от съдебното производство и след началото му производството по разрешаване на спорния въпрос на практика става безпредметно.

Когато е започнало наказателно производство за престъпление против данъчната система по чл. 255 и 255а от Наказателния кодекс, производството по разрешаване на спорния въпрос се спира до приключването на наказателното производство с влязъл в сила акт. Когато се налага наказание за някое от горепосочените престъпления, компетентният орган уведомява компетентните органи на другите заинтересовани държави членки и производството се прекратява, съответно компетентният орган отказва съставяне на консултативна комисия.

Производството се прекратява и в случай, че компетентният орган е уведомен от компетентен орган на друга държава членка за прекратяване на производството за разрешаване на спора въз основа на обстоятелства, предвидени в разпоредби на законодателството на съответната заинтересована държава членка.

## Казуси

*Ирина Кирова*

**По отношение на казусите следва да се има предвид, че не са с действителни факти и данни за лицата, тъй като представляват данъчно-осигурителна информация. Измислени са от лектора:**

- 1. Със ЗВР от 30.12.2019 г. е възложена ревизия на юридическо лице за установяване на задължения по ЗКПО за 2013 г.**

**Правилно ли е издадена ЗВР и допустимо ли е ревизионното производство?**

### **ОТГОВОР:**

Член 109 от ДОПК – не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация.

Релевантни обстоятелства за срока по чл. 109, ал. 1 от ДОПК са изтичане на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация – от една страна, и датата на образуване на ревизионно производство – от друга страна.

В случая, установените с РА задължения са за КД по ЗКПО за 2013 г.

Относими норми – Декларирането на КД е регламентирано в чл. 92 от ЗКПО. Съгласно чл. 92, ал. 2 от ЗКПО ГДД за КД се подава в срок до 31 март на следващата година, т. е. за 2013 г. ГДД се подава до 31 март на 2014 г.

ЗВР е издадена на 30.12.2019 г.

Следователно, 5-годишният срок по чл. 109 от ДОПК за образуване на ревизионно производство за установяване на КД за 2013 г. е започнал да тече от изтичане на 2014 г., т. е. от 01.01.2015 г. и е изтекъл на 01.01.2020 г. съобразно правилото на чл. 22, ал. 3 от ДОПК. Доколкото ЗВР е издадена от 30.12.2019 г. производството е образувано в рамките на преклузивния срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК.

- 2. Със ЗВР от 15.08.2018 г. е възложена ревизия на физическо лице за установяване на задължения по ЗДФЛ за 2011 г.**

**Правилно ли е издадена ЗВР и допустимо ли е ревизионното производство?**

### **ОТГОВОР:**

Член 109 от ДОПК – не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация.

Релевантни обстоятелства за срока по чл. 109, ал. 1 от ДОПК са изтичане на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация – от една страна, и датата на образуване на ревизионно производство – от друга страна.

В случая, установените с РА задължения са за ДДФЛ по ЗДФЛ за 2011 г.

Относими норми – Задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДФЛ се установяват на годишна база и се декларира в срок до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. За 2011 г. дължимият данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДФЛ се декларира в срок до края на месец април 2012 г. Срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за образуване на ревизионно производство за установяване на задължения за данъци по ЗДФЛ за 2011 г. започва да тече от 01.01.2013 г. и изтича на 01.01.2018 г., до която дата е допустимо образуване на производство по установяване на задължения за посочените данъци за тези периоди.

ЗВР е издадена на 15.08.2018 г.

Следователно, ревизионното производство за установяване на задължения за данък по чл. 17 от ЗДФЛ, образувано на 15.08.2018 г., е недопустимо, тъй като е образувано след изтичане на преклузивния срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за установяване на задължения по този закон за 2011 г.

### **КАЗУС 1:**

#### **ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА:**

Взложена е ревизия на ЮЛ за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.11.2016 г. до 31.08.2017 г. и по ЗКПО за данъчен период 2016 г.

Дружество извършва търговия с разнообразни стоки – облекло, обувки, бельо, домашни потреби и др. Осъществява дейността си в нает обект (магазин на две нива) с месечен наем в размер на 5 000 евро, има регистрирано ФУ, 78 лица назначени на трудови договори на длъжности: продавач-консултант, общи работници и касиер.

#### **УСТАНОВЕНО ПРИ РЕВИЗИЯТА:**

В хода на ревизията, след отправено искане от ревизиращият екип от отдел „ОП“ при ТД на НАП, са извършени контролни действия – инвентаризация и три петдневни наблюдения в обекта, стопанисван от РЛ. В протоколи от проверките са описани издадените дневни финансови отчети с посочен общ оборот от деня и представените документи. Ревизиращият екип е установил, че за периода от 06.11.2017 г. до 10.11.2017 г. в пет дневния период на наблюдението в обекта е реализиран оборот общо в размер на 5 250 лв. Разчетеният оборот за наблюдавания период е сравнен с оборота за период от 06.11.2016 г. до 10.11.2016 г., а именно 2 548 лв., като данните са взети от ИС на НАП – ПП „Фискални устройства с дистанционна връзка“. От съпоставките е установено, че през 5-те дни на наблюдение РЛ е отчетло средно дневен оборот 1 050 лв., при отчетен такъв за същия период на предходната година 508 лв. Не са установени обективни причини за увеличението на оборотите за всеки един от дните на наблюдавания период в сравнение с оборотите през същите дни от предходната година. Предвид изложеното от органите по приходите е изчислен коефициент в размер на 2,06, определен като съотношение на реализирания средно дневен оборот за периода на наблюдението към средно дневния оборот от отчетите от фискалното устройство, монтирано в обекта за същия период от предходната година.

Установени са също така нарушения – неиздаване на фискален бон при контролни покупки, за които са съставени АУАН и НП. През 2015 г. на ревизираното дружество също са издадени 3 АУАН, отново за неиздаване на фискални бонове от ЕКАФП.

Установено е и нарушение на счетоводното законодателство, в незаведени аналитично стоки по сметка 304 „стоки“, като същите са обобщени по групи, с което е



прието, че е нарушен един от основите принципи в счетоводството – „принципът на същественост“.

Констатирано е също така, че голяма част от стопанските операции не са отчетени, детайлизирани, а в следствие обобщени прагматично в резултат на което не може да бъде направен извод за състоянието на дейността на ревизираното лице, а оттам и правилното изготвяне на финансовите отчети.

#### ПРИЛОЖИМИ РАЗПОРЕДБИ:

Ревизиращият екип е приел, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК и е определил данъчната основа за облагане по ЗДДС и ЗКПО по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, поради установяване на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – данни за укрити приходи или доходи, както и на чл. 122, ал. 1, т. 4 – липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно ЗСч. или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.

Обстоятелствата са обосновани, предвид че при извършена инвентаризация на търговския обект на дружеството не са представени договори; приемо-предавателни протоколи, подписани от доставчици и получатели; стокови разписки; документи, свързани с получаване, съхранение и реализация на стоките; транспорт и други съпътстващи документи, актуален договор за наем, нотариален акт или друг документ за собственост или наемане на обекта, оборотни ведомости, аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 „стоки“.

## КАЗУС 2

### ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА:

Възложено е извършването на ревизия на ФЛ за установяване задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчни периоди 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г.

### УСТАНОВЕНО ПРИ РЕВИЗИЯТА:

От справка в програмен продукт VAT 14 за периода от 2009 г. до 2014 г. е установено, че проверяваното лице има регистрирани покупки общо в размер на 444 707 лв., по години, както следва:

2009 г. – 93 104 лв. /от тях 77 900 лв. изплатена сума по лизингов договор/;  
2010 г. – 92 082 лв. /от тях 81 867 лв. изплатена сума по лизингов договор/;  
2011 г. – 92 293 лв. /от тях 84 688 лв. изплатена сума по лизингов договор/;  
2012 г. – 91 951 лв. /от тях 88 296 лв. изплатена сума по лизингов договор/;  
2013 г. – 74 966 лв. /от тях 74 127 лв. изплатена сума по лизингов договор/;  
2014 г. – 308 лв.

Констатирано е, че през процесните периоди РЛ има сключен трудов договор с „А“ ЕООД /от 10.06.2008 г./ и основна заплата в размер на 300,00 лв.

За процесните ревизирани периоди от 2009 г. до 2014 г. РЛ не е подавало ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ.

#### ПРИЛОЖИМИ РАЗПОРЕДБИ:

Ревизиращият екип е приел, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК и е определил данъчната основа за облагане по ЗДДФЛ по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. По т. 2 от ДОПК налице са данни за укрита приходи или доходи и т. 7 – декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирувания период;

### КАЗУС 3

РЛ е регистрирано като ЕТ. От събраните доказателства се установява, че лицето преди регистрацията си като търговец е осъществявало по занятие сделки за покупко-продажба на дървесина. Съгласно чл. 26, ал. 5 от ЗДФЛ физическите лица, извършващи дейност като еднолични търговци, независимо дали са регистрирани по ТЗ, формират данъчната основа по реда на ЗКПО, което означава, че тези лица са длъжни да водят счетоводство съгласно изискванията на Закона за счетоводството.

В хода на ревизионното производство е констатирано наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, а именно:

- по т. 1 – до започване на ревизията не е подадена декларация – ревизираното лице не е подало данъчна декларация по ЗДФЛ/ЗДДФЛ за реализираните от него доходи;
- по т. 4 – липсва счетоводна отчетност съгласно ЗСЧ – установява се, че няма заведена счетоводна отчетност, а в заведените книги за приходи и разходи не са отразени всички извършени от него разходи и получени приходи.

ОП е уведомил РЛ, съгласно чл. 124, ал. 1 от ДОПК, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК ред и му е определил срок за представяне на доказателства.

При определянето на основата за облагане с данъци по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК са взети предвид всички относими обстоятелства към ревизираното лице и тяхното конкретно проявление при определяне на данъчната основа.

Взети са предвид следните обстоятелства: по т. 1 – вида и характера на осъществяваната дейност – добив и търговия с дървесина; по т. 2 – платени данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания – от извършените в хода на ревизията насрещни проверки на Държавните лесничейства се установяват платени такси във връзка с извършени измервания и маркиране на дърва съгласно позволителни за сеч, издадени от лесничействата. За така извършените от лесничействата услуги са издадени фактури, които служат за определяне количествата на добитите дърва; по т. 3 – движението и остатъците по банковите сметки; по т. 4 – официални документи и документи с достоверни дати – съставени протоколи във връзка с извършените насрещни проверки на физически лица, продали правото на дърводобив на РЛ, а също и на ФЛ, закупили дърва и продали дърва на същото лице. Дадените от физическите и юридически лица обяснения, декларации и справки са взети предвид при определянето на продажните цени на дървата; по т. 7 – капитала и пазарната цена на придобитите имущества към момента на придобиването – установено е, че през ревизирувания период са закупени два броя моторни триони; по т. 8 – брутните приходи (оборота) – установени при извършените насрещни проверки и събраните в тази връзка доказателства; по т. 10 – сключените договори от лицето във връзка с осъществяване на дейността му; т. 12 –

обобщени данни за реализираната печалба, съответно приход или доход от други лица, упражняващи същата или подобна дейност при същите или подобни условия – в тази връзка са извършени проверки и са събрани доказателства за продажни цени, използвани от други лица, упражняващи същата дейност, т. 14 – данни от ТСБ за средния размер дърва за потребление, употребени за домашни нужди.

По-конкретно при определяне на данъчните задължения са използвани данните, предоставени от Държавните лесничейства, събрани са данни от други лица, продали на РЛ и закупили от него дърва, както и доказателства за продажни цени от други лица, извършващи същата дейност.

#### **КАЗУС 4 ПО ЧЛ. 19 ОТ ДОПК**

##### **ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА:**

Възложена е ревизия на ФЛ „Х“ за отговорност на едноличния собственик и управител за задължения на представляваното от него дружество „А“ ЕООД по чл. 19 от ДОПК.

##### **УСТАНОВЕНО ПРИ РЕВИЗИЯТА:**

За периода от 2010 г. до 2013 г. основната дейност на дружеството „А“ ЕООД е свързана с организиране и провеждане, заедно с други български и чуждестранни дружества/агенции на концерти и музикални мероприятия, във връзка с които са изплащани доходи в полза на чуждестранни физически лица /музикант–изпълнители/, облагането на които е регламентирано в чл. 37, ал. 1, т. 8 от ЗДДФЛ.

Констатирано е, че през 2013 г. от дружеството са изплатени доходи в полза на чуждестранни ФЛ/музикални изпълнители, във връзка с организирани концерти на Селин Дион, Шер и Мерилин Менсън, за които не е начислен и внесен дължимия данък. Във връзка с проведен концерт на Мерилин Менсън е получено писмо от данъчните консултанти на Мерилин Менсън с приложено копие на фактура, издадена от групата на „А“ ЕООД с данъчна основа 207 000,00 евро, от която е приспаднат 10% данък за изпълнителите в размер на 20 700,00 евро. Констатирано е, че от „А“ ЕООД не е начислен и внесен удържания данък по чл. 195 от ЗКПО по фактурата.

От „А“ ЕООД са представили копие на договор с Мерилин Менсън, съгласно който организаторът на фестивала „А“ ЕООД се задължава да заплати на артиста Мерилин Менсън възнаграждение за концерт в размер на 360 000,00 евро. Съгласно договора, изрично е уговорено, че възнаграждението на артиста се облага с 10% национален данък при източника.

Установено е, че за данъчни периоди от м.03.2010 г. до м.06.2010 г., както и през м.02.2011 г., м.03.2011 г., м.11.2013 г. и м.12.2013 г. в отчетните регистри „А“ ЕООД по ЗДДС /СД и ДПР/ е отразило освободени доставки – продажба на билети. Съгласно представените обяснения при ревизията, основанието за неначисляване на ДДС за реализираните приходи от продажба на билети е нормата на чл. 42, т. 1, б. „а“ от ЗДДС – „Освободена доставка“ е продажбата на билети от културни организации и институти по Закона за закрила и развитие на културата за /а/ циркови, музикални и музикално-сценични спектакли и концерти, с изключение на билетите за барове, вариетета и еротични спектакли;

В хода на ревизията от „А“ ЕООД е изискано представянето на документи във връзка с декларираните освободени доставки. От дружеството е представено Удостоверение от 2007 г., издадено от Министерство на културата, съгласно което „А“ ЕООД е с предмет на дейност импресарска и продуцентска дейност и е вписано под №

... от 01.02.2007 г. в информационния регистър на културните организации, на основание чл. 14, ал. 4 от Закона за закрила и развитие на културата /ЗЗРК/.

За установяване регистрацията на „А“ ЕООД като културна институция или организация и проверка достоверността на представеното удостоверение е изисквана информация от МК. В отговор е посочено, че в ИР на културните организации не е вписан „А“ ЕООД. Посочено е, че съгласно чл. 14, ал. 4 от Закона за закрила и развитие на културата, МК създава и поддържа ИР на културните организации, публикуван на интернет страницата на министерството. Във връзка с достоверността на представеното удостоверение е посочено още, че няма как удостоверение № ... 03.01.2007 г. да е издадено съгласно чл. 8, ал. 1 от Наредба №Н-1 на информационен регистър на културните организации, тъй като наредбата е с дата от 14.03.2007 г.

Установено е, че преди приключването на ревизията, РЛ „Х“ е извършило продажба на дружествените си дялове. Направен е извод, че същият умишлено е предприел тези действия, тъй като дружеството е продадено не за да извършва дейността, за която е създадено, а за бягство от отговорност. В подкрепа на така направения извод е изложено, че правопреемникът К. Л. е управител и собственик на общо 30 търговски дружества.

## ПРАВНИ ИЗВОДИ

В издадения РА е посочено, че продажбата на билети за музикални и музикално-сценични концерти и спектакли могат да се третираат като освободени доставки съгласно разпоредбата на чл. 42, т. 1 от ЗДДС само ако задълженото лице осъществява тази дейност като културна институция или организация регистрирано по ЗЗРК. Направен е извод, че „А“ ЕООД не е вписано в информационния регистър на културните организации, създаден съгласно Наредба №Н-1 от 14.03.2007 г., както и че посоченият в удостоверение № ... 03.01.2007 г. предмет на дейност не отговаря на дефиницията за културна организация съгласно § 1, т. 3 от ЗЗРК, тъй като дружеството не разполага с необходимите документи за доказване наличието на освободени доставки, съгласно разпоредбата на чл. 42, ал. 1, б. „а“ от ЗДДС. В тази връзка е прието, че тези доставки са облагаеми по реда на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС.

Формиран е изводът, че чрез декларирането на продажбата на билети в СД по ЗДДС и в дневниците за продажби като освободени доставки, лицето е намалило дължимите данъци за ДДС. Прието е, че РЛ не е могъл да не знае, че „А“ ЕООД не е вписано в информационния регистър на културните организации, създаден съгласно Наредба № Н-1/14.03.2007 г., както и че посоченият в удостоверение № ... 03.01.2007 г. предмет на дейност не отговаря на дефиницията за културна организация.

С оглед на гореизложеното е констатирано, че не е приложима разпоредбата на чл. 42, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и е извършена корекция на декларираните от лицето данъчни основи на освободени доставки, в посока увеличение на данъчната основа на облагаемите доставки и начисления ДДС за тях от продажби.

Прието е, че е налице причинно-следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на управителя и последващата невъзможност да се съберат дължимите данъци. Приет е за доказан фактическият състав за реализиране на отговорността на трето лице – управител, тъй като РЛ, в качеството на управител на „А“ ЕООД, е задължено лице по смисъла на чл. 14, т. 1 и 2 от ДОПК.

Налице е хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, съгласно която РЛ, имащ качеството на управител, е укрил факти и обстоятелства, които по силата на чл. 125, ал. 1 от ЗДДС, чл. 93 от ЗКПО е бил длъжен да обяви пред органа по приходите. Установено е, че

укриването на гореизложените факти и обстоятелства е довело до невъзможността дължимите данъци по ЗКПО и ЗДДС да бъдат събрани и внесени от дружеството. Дружеството е подадено за вписване в списък № 1 на длъжниците в интернет /без имущество и не се явява при публичния изпълнител/. Невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството е доказано и от действията на органите по събиране, които са предприели необходимите действия за събиране и са установили, че задължението е несъбираемо.

Действията на РЛ представляват поредица от активни и съзнателни действия, целящи избягване на данъчни задължения, като в случая не се касае просто за неизпълнение на задължения за заявяване на факти и обстоятелства, а за укриването им, като неизпълнението не е в резултат на небрежност или пропуск на друго отговорно лице в рамките на неговата компетентност, а е налице волево действие от страна на управителя за укриването на тези факти. Направен е извод, че недеklarирането на тези обстоятелства е довело до липсата на навременна информация за задълженията на дружеството, което пък е причина данъчната администрация да не заяви претенциите си и съответно това е довело до несъбираемост на задълженията. Налице е причинно-следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на управителя и последицата от тях – невъзможност да се съберат дължимите данъци. Направен е извод, че последното е извършено съзнателно и умишлено от РЛ с оглед невнасяне на дължим данък, тъй като същото е можело да предвиди последиците от това свое бездействие и съответно да предотврати това.

## **КАЗУС 5**

Със ЗВР от 30.12.2019 г., връчена на 08.01.2020 г., е възложена ревизия на юридическо лице за установяване на задължения по ЗКПО за 2013 г.

Подлежат ли на принудително събиране установените с РА задължения при направено възражение за изтекла погасителна давност за 2013 г.?

### **ОТГОВОР:**

Съгласно разпоредбата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните задължения се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон не е предвиден по-кратък срок.

Декларирането и внасянето на КД са регламентирани в чл. 92 от ЗКПО. Съгласно ал. 2 ГДД се подава в срок до 31 март на следващата година, като съобразно чл. 93 от с.з. ДЗЛ внасят корпоративния данък за съответната година в срок до 31 март на следващата година. Предвид изложеното, срокът за внасяне на КД за 2013 г. е до 31.03.2014 г., а давностният срок, съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК, започва да тече на 01.01.2015 г. и би следвало да изтече на 01.01.2020 г., в случай, че не са налице обстоятелства за спиране или прекъсване на давността.

Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане – до издаването на акта, но за не повече от една година. Преобладаващата трайна съдебна практика свързва започването на ревизията с момента на предприемане на действия по връчване на заповедта за възлагане, като се приема най-често, че това е датата на връчването на заповедта за възлагане.

В настоящия случай ЗВР от 30.12.2019 г. е връчена на 08.01.2020 г., т. е. след изтичане /на 01.01.2020 г./ на давностния срок по чл. 171, ал. 1 от ДОПК.

Следователно, давността, касаеща публичните задължения за КД за 2013 г., е изтекла на основание чл. 171, ал. 1 от ДОПК и същите следва да се считат за погасени преди започване на действията във връзка с ревизията.

Възможност за прихващане с погасено по давност задължение:

Макар задълженията да са погасени по давност, налице са законовите хипотези на чл. 128, ал. 1, предложение 2-ро и на чл. 170, ал. 3 ДОПК, които дават възможност за извършване на прихващане с погасено по давност задължение срещу вземане на длъжника от фиска, станало изискуемо преди изтичане на давностния срок. Преди отписване на задължението следва да се провери и възможността за прихващане, в случай, че се установи, че длъжникът има предявено вземане към фиска, което е възникнало преди изтичане срока на погасителната давност на задължението.

## Тест по данъчно право

Проф. д-р Ганета Минкова, доц. д-р Савина Михайлова-Големинова,  
адв. Маруся Димитрова

### 1. При нарушаване на данъчните правни норми се носи:

- А. финансова отговорност
- Б. административно-наказателна отговорност
- В. друго
- Г. деликтна отговорност

Отговор: Б

### 2. Има ли специална правосубектност за нуждите на данъчното право:

- А. Не
- Б. Да, в данъчното право има и образувания, които не са субекти на гражданското право, но финансовият закон ги приравнява на ЮЛ, тоест има специална правосубектност за нуждите на ФП
- В. Посочена е в правната норма
- Г. друго

Отговор: Б

### 3. Субектите на данъчното право:

- А. посочени са в нормите на гражданското право
- Б. са установени в данъчната правна норма и за разлика от гражданското право, те не могат да се подменят по своя воля
- В. Посочени са в Конституцията
- Г. Определят се от Сметната палата

Отговор: Б

### 4. Кои от изброените субекти имат първична данъчна правосубектност:

- А. Държавата
- Б. Юридическите лица
- В. Физическите лица
- Г. Неперсонифицираните дружества

Отговор: Г

### 5. С данъчен ревизионен акт:

- А. се поражда данъчното задължение
- Б. данъчното задължение става ликвидно и изискуемо, като актът има и ролята на изпълнителен титул
- В. актът не прави дълга ликвиден и изискуем, а служи само като изпълнителен титул
- Г. се индивидуализира само адресата

Отговор: Б

### 6. Данъчните правни норми:

- А. действат спрямо неограничен брой случаи и неограничен кръг лица
- Б. действат за конкретен случай
- В. създават права и задължения за финансовите органи

Г. друго

*Отговор: Г*

**7. Особеност при данъчните правни норми е, че влизат в сила:**

А. три дни след обнародването им

Б. от началото на финансов период (напр. календарната година)

В. от деня на обнародването им

Г. друго

*Отговор: Б*

**8. Публичните изпълнители са органи:**

А. на Агенция за държавните вземания

Б. на НАП

В. на Агенция Митници

Г. друго

*Отговор: Б*

**9. Източник на данъчното право е:**

А. съдебната практика на Върховния административен съд и Съда на Европейския съюз

Б. правният обичай

В. регламент и закон

Г. решенията на Върховния касационен съд

*Отговор: В*

**10. Давността за публични вземания е:**

А. 3 години

Б. 5 години

В. не се погасяват по давност

Г. 10 години

*Отговор: Б*

**11. Обжалването на данъчните ревизионни актове по съдебен ред пред съответния административен съд:**

А. е задължителен етап в производството по издаването им

Б. не е задължителен етап в производството по издаването им

В. няма установено общо правило за всички видове индивидуални финансови актове.

Г. друго

*Отговор: Б*

**12. Несъбираемите държавни вземания се опрощават от:**

А. Президента на Република България

Б. Народното събрание

В. Министъра на финансите

Г. Изпълнителния директор на НАП

*Отговор: А*

**13. Данъците могат да се събират по принудителен ред:**

А. след влизане в сила на акта, с който са установени

Б. в 14-дневен срок след връчване на акта, с който са установени, ако не бъдат платени доброволно



**В** от деня на връчването на акта, с който са установени

**Г.** друго

*Отговор: Б*

**14. Международно двойно данъчно облагане се избягва:**

**А.** само чрез сключване на международни договори

**Б.** чрез международни договори или чрез норми на вътрешното право

**В.** само чрез норми от националното законодателство

**Г.** друго

*Отговор: В*

**15. Ревизионните актове се обжалват:**

**А.** само по административен ред

**Б.** по административен и по съдебен ред

**В.** подлежат на обжалване по съдебен ред, само когато установяват данъчни задължения над 1000 лева

**Г.** изобщо не се обжалват

*Отговор: Б*

**16. ДОПК урежда правилата на:**

**А.** общата данъчна регистрация и две специални данъчни регистрации

**Б.** общата данъчна регистрация

**В.** общата данъчна регистрация и една специална данъчна регистрация

**Г.** всеки материален закон урежда данъчната регистрация на съответните данъчни субекти

*Отговор: Б*

**17. Независимо от спирането и прекъсването на давността данъчните задължения са погасяват с изтичането на:**

**А.** 5 години

**Б.** 10-годишен давностен срок, 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

**В.** 6 години

**Г.** 15 години

*Отговор: Б*

**18. Способите за принудително събиране на данъците по ДОПК могат да се прилагат:**

**А.** в задължителната последователност, определена в ДОПК

**Б.** заедно и поотделно

**В.** в задължителната последователност по преценка на публичния изпълнител

**Г.** по ред, определен от длъжника

*Отговор: Б*

**19. Доходите от дейността като едноличен търговец се облагат с:**

**А.** корпоративен данък

**Б.** данък върху доходите на физическите лица

- В. данък, удържан при източника
- Г. патентен данък

*Отговор: Б*

**20. Цесията на публичните вземания е:**

- А. забранена
- Б. разрешена със закон от Народното събрание
- В. разрешена, с изключение на вземанията от данъци
- Г. разрешава се с акт на председателя на министерски съвет

*Отговор: А*

**21. Местните данъци са:**

- А. преки данъци, установени в твърд размер
- Б. преки данъци, установени в подвижни размери
- В. специфични данъци върху имуществото
- Г. друго

*Отговор: В*

**22. Размерите на местните данъци се определят от нормите на:**

- А. ЗМДТ и инструкция на общинския съвет
- Б. Закона за публичните финанси и Конституцията на Република България
- В. ЗМДТ и наредба на общинския съвет
- Г. Конституцията и Договора за функциониране на Европейския съюз

*Отговор: В*

**23. Ред за погасяване на публичните вземания във фазата на доброволното изпълнение:**

- А. лихви, разноси, главница
- Б. главница, лихви, разноси
- В. разноси, лихви, главница
- Г. по избор на данъчнозадълженото лице

*Отговор: Б*

**24. Промени на данъците и на задължителните осигурителни вноски във всичките им елементи не трябва да се предвижда да влизат в сила:**

- А. до края на м. септември на бюджетната година
- Б. до края на м. октомври на бюджетната година
- В. 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
- Г. до края на м. юни на текущата година

*Отговор: В*

**25. Данъчната основа за облагане с корпоративен данък е:**

- А. положителният финансов резултат
- Б. положителният счетоводен резултат
- В. друго
- Г. данъчната печалба

*Отговор: Г*

**26. Местно физическо лице за целите на закона за данък върху доходите на физическите лица е лице:**

- А. български гражданин
- Б. с адресна регистрация в българска община
- В. пребиваващо по-малко от 183 дни всяка година в България
- Г. чийто център на жизнени интереси се намира в България

*Отговор: Г*

**27. Независимата икономическа дейност по смисъла на закона за данък върху добавената стойност е:**

- А. дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус
- Б. търговската дейност
- В. независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство
- Г. друго.

*Отговор: А*

**28. Процедурата по прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане е установена в:**

- А. ДОПК
- Б. АПК
- В. Конституцията
- Г. съответната спогодба.

*Отговор: А*

**29. Субектите на данъчното правоотношението са:**

- а) две физически лица
- б) две физически или юридически лица
- в) два, единият от които е активен, а другият е пасивен
- г) два, като може и двата да са активни или единият да е активен, а другият – пасивен

*Отговор: Г*

**30. Данъчните правоотношения:**

- а) се развиват по повод плащането на една парична сума
- б) са имуществени или безобектни
- в) са тези, при които се прехвърля собствеността на една вещ
- г) имат организационен характер

*Отговор: Б*

**31. Пасивните субекти в данъчното правоотношение са:**

- а) физически и юридически лица, както и образувания, които не са субекти на гражданското право, но данъчният закон приравнява на ЮЛ
- б) търговски дружества
- в) търговски дружества и юридически лица с нестопанска цел
- г) кооперации.

*Отговор: А*

**32. Данъците се установяват и техният размер се определят от:**

- а) Народното събрание по отношение на държавните данъци, а за местните данъци размерът се определя от общинския съвет в границите, установени от закона
  - б) общинските съвети
  - в) Народното събрание
  - г) Президента
- Отговор: А*

**33. Преки данъци са:**

- а) корпоративният и алтернативните данъци по Закона за корпоративното подоходно облагане, данъците върху доходите на физическите лица, данъците, удържани при източника, местните данъци
  - б) данъкът върху недвижимите имоти, данъкът върху превозните средства, данъкът върху наследствата, корпоративният данък, алтернативните данъци, данъците върху доходите на физическите лица
  - в) корпоративният данък
  - г) данъците върху доходите на физическите лица
- Отговор: А*

**34. Данъчната основа за облагане с корпоративен данък е:**

- а) разликата между приходите и разходите
  - б) положителният счетоводен резултат
  - в) данъчната печалба
  - г) брутният размер на получени приходи, т.е. всички реализирани през годината приходи
- Отговор: В*

**35. Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО):**

- а) не позволява пренасянето на загуби, формирани през една данъчна година, в следващи данъчни години
  - б) позволява пренасянето на загуба, формирана през данъчната година, в следващите последователни 5 години
  - в) не урежда въпроса с пренасянето на загуба
  - г) урежда счетоводната загуба като облагаема основа
- Отговор: Б*

**36. Задължените по ЗКПО лица:**

- а) не правят авансови вноски
  - б) правят авансови вноски през годината, следваща данъчната година
  - в) правят авансови вноски в течение на съответната данъчна година
  - г) правят авансови вноски в течение на следващите 5 години
- Отговор: В*

**37. Съгласно ЗКПО:**

- а) всички разходи се облагат с данък
  - б) с данък се облага само данъчната печалба
  - в) социалните разходи се облагат с данък
  - г) социалните и представителните разходи се облагат с данък
- Отговор: Г*

**38. Местно физическо лице за целите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица е:**

- а) физическо лице, пребиваващо в България повече от 183 дни в рамките на всяка календарна година
- б) лице от български произход – например, двамата или единият от родителите му са български граждани
- в) български гражданин;
- г) физическо лице, пребиваващо в България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период.

*Отговор: Г*

**39. Спрямо български гражданин, който живее постоянно в чужбина, българската данъчна правна норма:**

- а) се прилага за всичките му доходи
- б) се прилага само за доходите, които получава от източник в България
- в) не се прилага
- г) прилага се, ако се върне да живее в България.

*Отговор: Б*

**40. Доходите на физическо лице от дейността като търговец се облагат с:**

- а) корпоративен данък
- б) данък върху доходите на физическите лица
- в) патентен данък
- г) данък върху доходите на физическите лица или патентен данък

*Отговор: Г*

**41. „Автоматизмът“ в данъчното право е характерен при:**

- а) местните данъци
- б) корпоративния данък
- в) данъка върху доходите от трудови правоотношения
- г) данъка върху наследствата

*Отговор: В*

**42. Държавите членки са предоставили изключителна компетентност на Европейския съюз в областта на:**

- а) корпоративното подоходно облагане
- б) Митническия съюз
- в) местните данъци
- г) данъците върху доходите на физическите лица

*Отговор: Б*

**43. Проектът BEPS е разработен от:**

- а) Организацията за икономическо сътрудничество и развитие – ОИСР
- б) Европейския съюз
- в) държавите от Г-20
- г) държавите от Г-7

*Отговор: А*

**44. Хибридно несъответствие е налице, когато:**

- а) един актив се признава за разход в едната държава, но в другата държава не се признава за приход
- б) един актив е освободен от данъчно облагане в една държава

- в) във връзка с един актив се предоставя държавна помощ
- г) за актива се предвижда начисляване на амортизация

*Отговор: А*

**45. Ако две предприятия са „свързани лица“:**

- а) данъчното право не предвижда специални правила за отношенията помежду им
- б) отношенията помежду им се преценяват от гледна точка на отношенията, които биха възникнали между несвързани лица и се прилагат пазарни цени
- в) притежаването на предприятията от двама братя не е обект на различно уреждане от данъчния закон
- г) отношенията, възникващи между родители и деца, не се уреждат различно от данъчния закон

*Отговор: Б*

**46. По отношение на лицата, регистрирани в офшорни зони, у нас:**

- а) съществува специална правна уредба
- б) няма закон, който да урежда тази материя
- в) няма забрана за извършване на всякакъв вид търговска дейност
- г) няма забрана за участие в процедури за обществени поръчки

*Отговор: А*

**47. Размерите на местните данъци се определят от нормите на:**

- а) Закона за публичните финанси
- б) Закона за местните данъци и такси – ЗМДТ
- в) ЗМДТ и наредба на общинския съвет
- г) Хартата за местното самоуправление

*Отговор: Б*

**48. Местните данъци са:**

- а) преки
- б) имуществени
- в) подоходни
- г) тези, приходите от които постъпват в местните бюджети

*Отговор: Г*

**49. Субекти на облагане с данък върху недвижимите имоти са:**

- а) собствениците на облагаеми имоти; лицата, в чиято полза е учредено вещно право на ползване; концесионерите
- б) собствениците на недвижимите имоти
- в) лицата, получили имота по дарение
- г) наемателите на недвижими имоти

*Отговор: А*

**50. Обект на облагане с данък върху превозните средства са:**

- а) превозните средства от всички видове транспорт
- б) моторни превозни средства
- в) автомобили с ремаркета
- г) въздухоплавателни средства

*Отговор: А*

**51. Данъкът върху наследствата се дължи от:**

- а) децата на починалото лице
- б) братята и сестрите на починалото лице
- в) майката и бащата на починалото лице
- г) общината, когато лицето няма наследници

*Отговор: Б*

**52. Данъкът при покупко-продажба на недвижими имот:**

- а) се дължи от купувача
- б) се дължи от продавача
- в) се плаща в годината, следваща годината, през която имотът е продаден
- г) принципно се дължи от купувача, но страните могат да уговорят, че ще платят данъка поравно или че продавачът ще внесе данъка

*Отговор: Г*

**53. Едноличен търговец, който има оборот повече от 50 000 лв. през предходната година:**

- а) се облага с патентен данък
- б) се облага с корпоративен данък
- в) се облага с данък върху дохода
- г) може да избере дали да плаща корпоративен данък или данък върху дохода

*Отговор: В*

**54. Лицата, които дължат патентен данък:**

- а) подават данъчна декларация до 30 април на следващата година
- б) подават данъчна декларация до 31 март на следващата година
- в) подават данъчна декларация до 30 януари на текущата година
- г) подават данъчна декларация до 31 януари на текущата година

*Отговор: Г*

**55. Международно двойно данъчно облагане може да възникне във връзка с прилагането на нормите на:**

- а) ЗКПО, ЗДДФЛ и ЗМДТ
- б) ЗМДТ
- в) ЗКПО и ЗДДФЛ
- г) ЗКПО

*Отговор: А*

**56. Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане трябва да бъдат:**

- а) ратифицирани със закон, обнародвани в „Държавен вестник“ и влезли в сила
- б) подписани от представител на българската държава и една друга държава
- в) приети от Организацията на обединените нации
- г) одобрени от ОИСР

*Отговор: А*

**57. Норми, свързани с данъчното облагане се намират в:**

- А. указания на Националната агенция за приходите

**Б.** Конституцията на Република България, в данъчните закони, в наредби на министъра на финансите и в наредби на общинските съвети относно размера на местните данъци

**В.** заповеди на кмета на общината

**Г.** инструкции на Агенцията за държавни вземания

*Отговор: Б*

**58. В материалния данъчен закон се уреждат:**

**А.** процедурата за принудително събиране на данъците

**Б.** субект на облагане, обект на облагане, връзка между обекта и субекта, данъчната основа и данъчната ставка за определяне на данъка, облекченията и утежняванията

**В.** редът за възстановяване и прихващане на надвнесени данъци

**Г.** правото за прихващане и възстановяване на надвнесени данъци

*Отговор: Б*

**59. Специална данъчна правосубектност имат:**

**А.** семейството

**Б.** разведените

**В.** неперсонифицираните дружества и осигурителните каси

**Г.** сдруженията с нестопанска цел

*Отговор: В*

**60. Размерът на местните данъци се определя в:**

**А.** Данъчно-осигурителния процесуален кодекс

**Б.** Закона за местните данъци и такси и наредби на общинските съвети

**В.** заповед на кмета на общината

**Г.** указания на Националната агенция за приходите

*Отговор: Б*

**61. Данъците се определят като косвени, когато:**

**А.** получателят на материалното благо заплаща данъка;

**Б.** връзката, между лицето, което понася данъчната тежест, и държавата е пряка

**В.** връзката, между лицето, което понася данъчната тежест, и държавата не е пряка

**Г.** друго.

*Отговор: В*

**62. С данък върху добавената стойност се облагат:**

**А.** печалбата на стопанските субекти

**Б.** доходите на физическите лица

**В.** придобиването на имуществени права по наследство

**Г.** доставките по веригата от производител/вносител до крайния потребител

*Отговор: Г*

**63. Неутралността на данъка върху добавената стойност се постига с:**

**А.** месечното събиране на данъка

**Б.** механизма на правото на приспадане на данъчен кредит

**В.** с общата данъчна ставка от 20%

**Г.** с правото да се коригира начисленият данък при частичен данъчен кредит в последната за годината справка-декларация

*Отговор: Б*



**64. При внос на стоки данъкът върху добавената стойност се начислява от:**

- А. данъчно задълженото лице
- Б. териториалната дирекция на Националната агенция за приходите
- В. потребителя
- Г. митническите органи

*Отговор: Г*

**65. Производствата по установяване, обезпечаване и събиране на задължения за акциз се извършват от:**

- А. органите по приходите в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите
- Б. публичните изпълнители от териториалната дирекция на Националната агенция за приходите
- В. служители от отдел „Местни данъци и такси“ на общината
- Г. митническите служители от Агенция „Митници“

*Отговор: Г*

**66. Данъчните проверки и ревизии са:**

- А. предварителен данъчен финансов контрол
- Б. инцидентен данъчен финансов контрол
- В. последващ данъчен финансов контрол
- Г. текущ данъчен финансов контрол

*Отговор: В*

**67. Източници на материалното данъчно право не са:**

- А. материалните данъчни закони
- Б. спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Република България и други държави
- В. Конституцията на Република България
- Г. Административнопроцесуалният кодекс

**68. С ревизионния акт:**

- А. се установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски
- Б. се пораждат данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски
- В. се определя данъчно задълженото лице
- Г. се отсрочват и разсрочват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски

*Отговор: А*

**69. Ревизионният акт е изпълнително основание и подлежи на принудително изпълнение:**

- А. след като изтече срокът за обжалване по административен ред
- Б. след като изтече 14-дневният срок за доброволно плащане от съобщението до ревизираното лице
- В. след като бъде обжалван пред съд
- Г. след като бъде потвърден при обжалването пред съд

*Отговор: Б*

**70. Обезпечителни мерки по искане за спиране на изпълнението на ревизионния акт по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс се налагат от:**

- А. ревизиращия екип
  - Б. актосъставителите на ревизионния акт
  - В. публичния изпълнител по искане на решаващия орган по жалбата по административен ред
  - Г. директора на териториалната дирекция на Националната агенция за приходите
- Отговор: В*

**71. Процесуалните нарушения, допуснати при извършване на ревизията и издаване на ревизионния акт, са основание за отмяна на акта:**

- А. в производството по обжалване на ревизионния акт по административен ред
  - Б. в съдебното производство по обжалване на ревизионния акт пред административния съд
  - В. в касационното производство по обжалване на решението на административния съд, постановено по жалба срещу ревизионен акт
  - Г. в производството по принудително събиране на задължението по ревизионния акт
- Отговор: А*

**72. Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност:**

- А. решаващият орган прекратява производството по жалбата по административен ред
  - Б. отменя ревизионния акт и прекратява производството по жалбата по административен ред
  - В. се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение
  - Г. изпраща преписката на публичния изпълнител за приложение на давността
- Отговор: В*

**73. Решаващият орган по жалбата по административен ред:**

- А. може да отмени ревизионния акт и да върне преписката за нова ревизия всеки път, когато са допуснати съществени процесуални нарушения при издаване на ревизионния акт
  - Б. може да отмени ревизионния акт и да върне преписката за нова ревизия при непълнота на доказателствата, които не могат да бъдат събрани в производството по обжалване неограничен брой пъти
  - В. може да отмени ревизионния акт и да върне преписката за нова ревизия само веднъж
  - Г. може да отмени ревизионния акт и да върне преписката за нова ревизия два пъти
- Отговор: В*

**74. Ревизионният акт се обжалва по съдебен ред пред:**

- А. районния съд
  - Б. окръжния съд
  - В. апелативния съд
  - Г. административния съд
- Отговор: Г*

**75. Задължителна процесуална предпоставка за допустимост на жалба против ревизионен акт е:**

- А. с ревизионния акт да са определени задължения над 1500 лв.
- Б. задължението, установено с ревизионния акт, да не е погасено по давност

**В.** ревизионният акт да е бил обжалван по административен ред и да не е отменен при това обжалване

**Г.** задължението, установено с ревизионния акт, да не е платено

*Отговор: В*

**76. В производството по съдебно обжалване на ревизионния акт страни са:**

**А.** жалбоподателят – ревизирано лице и актосъставителите

**Б.** жалбоподателят – ревизирано лице и заинтересуваните страни

**В.** жалбоподателят – ревизирано лице и директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – решаващ орган

**Г.** жалбоподателят – ревизирано лице и директорът на териториалната дирекция на НАП

*Отговор: В*

**77. В ревизиите първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол е:**

**А.** извършването на подбор за определяне на ревизираното лице

**Б.** извършването на насрещна проверка на ревизираното лице

**В.** издаването на заповедта за възлагане на ревизията

**Г.** изпращането на искане за представяне на обяснения и документи до ревизираното лице

*Отговор: В*

**78. При обжалването по административен ред на ревизионния акт решаващият орган може:**

**А.** да определи задълженията на ревизираното лице в размер над установения с ревизионния акт

**Б.** да определи данъчни задължения на ревизираното лице, които не са в обхвата на ревизията по заповедта за възлагане на ревизията

**В.** да определи задълженията на ревизираното лице, без да влошава положението на обжалващия

**Г.** да определи осигурителни задължения на ревизираното лице, които не са за задължителни осигурителни вноски

*Отговор: В*

**79. Служебната проверка на съда при разглеждане на жалбата против ревизионния акт обхваща:**

**А.** проверка на доказателствата

**Б.** проверка за допустимост на жалбата

**В.** преценка на законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му

**Г.** проверка дали жалбата е подадена в срок

*Отговор: В*

**80. Процесуалното представителство на решаващия орган в производството пред съда се осъществява от юрисконсулти или правоспособни служители с юридическо образование, упълномощени от:**

**А.** директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“

**Б.** изпълнителния директор на Националната агенция за приходите

**В.** директора на териториалната дирекция на националната агенция за приходите

Г. актосъставителите

*Отговор: Б*

**81. В решението по жалбата срещу ревизионния акт съдът не може:**

А. да отмени изцяло или частично ревизионния акт

Б. да измени акта в обжалваната част

В. да отхвърли жалбата

Г. да отмени ревизионния акт и да върне преписката на органа по приходите за ново произнасяне

*Отговор: Г*

**82. Държавна такса при обжалване на ревизионен акт не внасят:**

А. осигурителните каси

Б. неперсонифицираните дружества

В. прокурорът, когато подава касационен протест, гражданите и едноличните търговци – физически лица, когато са освободени от внасянето на държавна такса от съда по тяхна молба

Г. юридическите лица

*Отговор: В*

**83. В касационното производство съдът не следи служебно:**

А. за валидността на решението на административния съд

Б. за допустимостта на решението на административния съд

В. за съответствието на решението на административния съд с материалния закон

Г. за допуснати съществени процесуални нарушения при разглеждане и решаване на делото

*Отговор: Г*

**84. Установяването, обезпечаването и събирането на местните данъци се извършва от:**

А. компетентните служители на общинската администрация, определени със заповед на кмета на общината

Б. от органите по приходите в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите

В. митническите служители

Г. служители на областната администрация

*Отговор: А*

**85. Несъбираеми държавни вземания се опрощават от:**

А. областния управител

Б. министерския съвет

В. президента

Г. кмета на общината

*Отговор: В*

**86. Данъчните задължения възникват:**

А. от издаването на ревизионния акт за установяването им

Б. от решението на съда, с което е отхвърлена жалбата против ревизионния акт

В. по силата на закона

Г. от решението на решаващия орган, постановено по жалбата по административен ред против ревизионния акт

## Библиография

*Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова*

### ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА НА БЪЛГАРСКИ ЕЗИК

**Александрова, И., М. Златарева, П. Панова, Н. Ангелов.** Съдебна защита на основните права в България. Том 1 и 2. С., НИП, 2015.

**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.

**Белов, М.** Българската конституционна идентичност. С., Сиби, 2017.

**Белов, М.** Финансов конституционализъм. С., Сиби, 2015.

**Близнашки, Г.** Общо учение за конституцията. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2019.

**Георгиева, Т.** Административните нарушения и престъпленията. Сравнителен правен анализ. С., Сиела, 2018.

**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, Ст.** 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, Ст.** Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. С., Сиела, 2018.

**Дулевски, Ст.** Съотношение на ал. 3 спрямо останалите алинеи на чл. 5 от Модела на ОИСР. // Счетоводство, данъци и право, 2016, № 12.

**Дулевски, Ст.,** 2021, Кратък данъчноправен обзор на ДДС групите, сп. Норма, Сиела, бр. 2, с. 113–127

**Дулевски, Ст.,** 2021, Някои моменти относно прилагането на чл. 15, ал. 3 МСИДДО, сп. Индуриални отношения и обществено развитие, бр. 1, с. 56–68

**Дулевски, Ст.** 2020, Дигиталното място на стопанска дейност, сп. Народно стопански архив, бр. 4, с. 55-75

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

**Иванова, П.** Обезпечаване и събиране на публични и частни държавни и общински вземания. С., Сиела, 2012.

**Караниколов, Л.** Данъчният облагателен акт: същност, издаване, обжалване, изпълнение. С., Информа-Интелект, 1995.

**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.

**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

**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., Феня, 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.
- Мадански, Цв., И. Ставрева.** Основи на митническия контрол. С., УИ „Св. Климент Охридски“, част първа, самостоятелни глави от 1 до 17, 2017, второ допълнено издание
- Мадански, Цв., И. Ставрева.** Основи на митническия контрол. С., УИ „Св. Климент Охридски“, в съавторство, първо издание, 2012.
- Мадански, Цв.** Таможенният контрол в Евросоюза. Цифровизация в таможенном управлении. Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов. Ч. 2. Публично-правовые средства цифровизации финансового контроля и государственного принуждения: монография / кол. авторов; под ред. Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной, М., Русайнс, 2021.
- Минкова, Г.** Данъчна и осигурителна информация. Счетоводство, данъци и право. С., Труд и право, 2020, кн. 7, с. 60–70
- Минкова, Г.** Данъците като конституционно задължение. Юридически сборник, Бургаски свободен университет, академично издателство, том XXVI, 2019
- 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.** Касационни производства по данъчни дела пред Върховния административен съд. С., Феня, 1997;
- Минкова, Г.** Коментар на промените в ДОПК, извършени през 2016 г. В: Новото данъчно законодателство през 2017 г., С., Труд и право, 2017
- 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.** Преюдициални запитвания до Съда на Европейския съюз в данъчното право. Бизнес и право, 2018, № 4, с. 47–59
- 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.** Проблеми, възникващи в данъчното право като последица от извънредното положение. София, ИДП на БАН. Правна мисъл, 2020, кн. 2, с. 3–18



**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., Б. Будинов.** Международните договори и световните тенденции – идеята за избягване на двойно данъчно облагане. Правна мисъл. 2021, кн. 1, с. 3–17

**Минкова, Г., Н. Чилова.** Помагало по данъчно право. С., Сиела, 2019.

**Михайлова-Големинова, С.** Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С., Сиела, 2019, 364 с. с предговор от проф. д-р Жак Малерб (научен редактор)

**Михайлова-Големинова, С. Белоусов, А., Леонидович, А., Алексеева, Д., Овчинникова, Л., Белов, В., Шибанова, А., Долина, О. Лапин, А., Свиридова Е., Якимова, Е., Амбарцумов, Р., Патрикеев, П., Баракина, Е., Остроушко, А., Краюшкин, А., Карпухин, Д., Батюкова, В., Малахова, В., Григорьева, Н., Денисов, Н., Красненкова, Е., Ширева, И., Пушкарев, В.** Реализация прав на налогоплательщиков по соглашениям об избежании двойного налогообложения в условиях цифровой экономики (на примере цифровых компаний). В – Публично-правовые средства эффективности развития экономики и финансов. Часть 2. Публично-правовые средства развития искусственного интеллекта, цифровизации финансов и институтов юридического ответственности. М., Кнорус, 2020, с.37-47. (параграф 1.3 в соавторстве Лапина, М.)

**Михайлова-Големинова, С.** Регионално сътрудничество и основни ценности на Европейския съюз. // Общество и право, 2018, №7, 78-87

**Михайлова-Големинова, С.** Финансовият контрол. // Общество и право, 2020, №1, с. 40–56

**Михайлова-Големинова, С.** Финансовият контрол и одит-традиции и перспективи. В: [Сборник с доклади от конференция „Актуални проблеми на правното регулиране на бизнеса“, УНСС, Юридически факултет, ноември 2017] С., Издателски комплекс-УНСС, 2019, с. 98–102

**Панайотова, Е.** Основни принципи на изпълнителната дейност по АПК. С., Сиби, 2018.

**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., Финансово право (специална част), С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 2020**

**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. ИЦ Медицински университет Плевен, 2013.

**Сивков, Цв.** Pacta sunt servanda и административните договори. – В: Новкиришка-Стойнова, М., С. Пенов, 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 децентрализация в държавното управление. С., 2015.

**Симеонов, К.** Създаване на банков съюз в ЕС. С., УИ „Св. Климент Охридски“, 2015.

**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.

**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

**Стоянов, И.** Данъчно право. Седмо издание. С., Сиела, 2018.

**Стоянов, И.** Сборник съдебна практика на ВАС. Първи том. Преки 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. Шесто преработено и допълнено издание. С., Сиела, 2018.

**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.

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

**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.

**Чилова, Н.** Правен режим на данъчната ревизия. С., Нова звезда, 2013.

## ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА НА АНГЛИЙСКИ ЕЗИК

**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.

**Belov, M.** (ed.) Rule of Law at the Beginning of the Twenty-first Century, Eleven International Publishing, Hague, 2018.

- Belov, M.** Nature and Functions of Constitutional Axiology. – In: **Nikolova, R.** (ed.) Law and Rights. Sofia, New Bulgarian University, 2016.
- Craig, P.** Administrative Law. Sweet & Maxwell. 2016.
- Craig, P., de Búrca, G.** EU Law. Text, Cases, and Materials. 6th ed. Oxford University Press, 2015.
- 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.
- 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,
- Hart, H. L. A., Green, L.** The concept of Law. Oxford University Press, 2012.
- Helminen, M.** EU Tax Law – Direct Taxation – 2020. IBFD, 2020.
- Lang, M., Cottani, G., Petruzzi, 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. 2021.
- Lang, M.** Trends and Players in Tax Policy. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 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., Staringer, C.** Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 6th ed. Linde, 2020.
- Lazarov, I.** ‘The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation’, in Lang/Schuch/Staringer/Pistone (eds) *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 6th edition, Linde (2020).
- Lazarov, I.** ‘Bulgaria: Controlled Foreign Company (‘CFC’) Legislation.’ *Controlled Foreign Company Legislation*, Linde (2020).
- Lazarov, I.** ‘Bulgaria: Withholding Tax on Dividend Payments to Gibraltar.’ *Recent and Pending Cases at the ECJ on Direct Taxation 2019*, Linde (2020).
- Lazarov, I.** ‘Bulgaria: Interest, Beneficial Ownership, and Anti-Abuse [Decision No 8401/2018 of the Supreme Administrative Court].’ *Tax Treaty Case Law around the Globe*, Linde (2020).
- Lazarov, I.** ‘The Compatibility of the EU Tax-Haven ‘Blacklist’ with the Fundamental Freedoms and the Charter’, in *GREIT Series*, IBFD, (2019).
- Lazarov, I.** ‘The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation’, in Lang/Schuch/Staringer/Pistone (eds) *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 5th edition, Linde (2018).
- Marjaana, H.** EU Tax Law – Direct Taxation. IBFD, 2021.
- Mezzana, Daniele and Krlic, Marija,** The current context of surveillance: An overview of some emerging phenomena and policies. In *European Journal of Law and Technology*, Vol. 4, No. 2, 2013

**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 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.

**Mihaylova-Goleminova, S.** Constitutional Identity and Direct Taxation. // Financial Law Review, 15 (3), 2019, p.124-128

**Mihaylova-Goleminova, S.** International Initiatives in the Field of Taxation and European Law. // Зборник радова правног факултета у Нишу, LVIII, 2019, №85, с.263-274

**Mihaylova-Goleminova, S., Lapina, M., Ivanov, A.** Implementation of the Rights of Taxpayers: Digital Companies under Double Tax Avoidance Agreements. // Analyses and Studies Analizy i Studia, 2020, p. 1–7

**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.

**Nicolaidis, Ph.** State aid uncovered. Critical Analysis of Developments in State Aid 2016. Lexxion, 2017.

**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).

**Pross., Achim.** How tax transparency went global – the new automatic exchange standard: from concept to reality. International Tax Review. 25/3, 2015

**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.

**Stork, A., Petrucci, 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.

**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.

**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. International Tax Centre Leiden, 2020.

**Vanistendael, F.** An Octogenarian on Value Creation. // Tax Notes International, 2018, Vol. 90, № 13.

**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.

## За авторите

**Проф. Жак Малерб** (Доктор на юридическите науки и лисансие на икономическите науки от университета в Льовен, магистър на юридическите науки от Харвардски 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 университети. 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.

**Проф. д-р Ганета Минкова** е преподавател в Геолого-географски факултет на Софийски Университет „Св. Климент Охридски“, където преподава Административно право и административен процес, Природозащитно право, Търговско право и Трудово право, както и в Юридически факултет на Бургаския свободен университет, където преподава Финансово право и Данъчно право. Професор е в Института за държавата и правото при БАН, секция „Публичноправни науки“. Член е на Софийската адвокатска колегия и на Президиума на Арбитражния съд при Българската стопанска камара. Член е на Международната фискална асоциация (IFA) и на Европейската асоциация на данъчните професори (EATLP). Работила е в отдел „Правен“ на Министерски съвет, с ресор Министерство на финансите, и е била началник отдел „Нормативни актове“ в Министерство на финансите.

**Доц. д-р Савина Михайлова-Големинова** е преподавател по финансово и данъчно право в Стопанския факултет на Софийски Университет „Св. Климент Охридски“, като от 1993 до 2019 г. е член на Катедра „Административноправни науки“, Юридически факултет на СУ. Специализирала е в IFBD (Амстердам, Нидерландия) и в Оксфордския университет (Обединено кралство). Член е на Софийската адвокатска колегия и на Международната фискална асоциация (IFA). Член на Европейската асоциация на данъчните професори (EATLP). Била е съветник на Председателя на 40-о Народно събрание и представител по IPЕХ на НС (2005-2009г.), съветник на служебния заместник министър-председател по координация на управлението на средствата от ЕС (август – октомври 2014г). Ръководител на магистърска програма „Икономика и управление на публични ресурси“, Стопански факултет на СУ. С Решение № Р-ЦУ-17/19.02.2021 г. на изпълнителният директор на НАП е определена за независим експерт в списъка, поддържан от ЕК, съгласно Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10 октомври 2017 година относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз. Работи по проекти за публична администрация и транспорт. Член на екипа на Националния институт на правосъдието и Академията за европейски структурни и инвестиционни фондове (Институт за публична администрация и JASPERS). Владее руски и английски език.

**Гл. ас. д-р Цветан Мадански** е преподавател по митнически и данъчен контрол в Стопанския факултет на Софийски Университет „Св. Климент Охридски“. Има 30

години трудов стаж, от които 26 в системата на митниците, като е преминал през всички нива – от стажант митнически инспектор, митнически инспектор, главен митнически инспектор, началник на митническо учреждение, държавен инспектор в Инспектората на Агенция „Митници“, държавен експерт в дирекция „Митнически режими и процедури“ и главен секретар на Агенция „Митници“. През 2001 г. е участвал в проект с френската митническа администрация „Митнически контрол и борба с корупцията“ в гр. Тулуза. От 2007 г. до 2012 г. е лектор в Национален учебен център в Агенция „Митници“ – ЦМУ. Член е на екипа на Магистърска програма „Митнически и данъчен контрол“ в Стопански факултет на СУ.

**Маруся Димитрова** е адвокат и има 38 години съдийски стаж в съдебната система – младши съдия в Силистренски районен съд, районен съдия в Софийски районен съд, съдия в Софийски градски съд и 16 години съдия във Върховен административен съд. Има съдебна практика по данъчно право от 1991 г. до февруари 2021 г. От юни 2021 г. е адвокат в Софийска адвокатска колегия. Има лекции и публикации по данъчно право.

**Искра Александрова** завършва право в Софийския университет „Св. Климент Охридски“; едногодишно обучение по право на ЕС (Institut des Hautes Etudes Europeennes, Universite Robert Schuman, Strasbourg); магистър по международни отношения – право на Европейския съюз (Софийски университет „Св. Климент Охридски“); обучавана в множество международни семинари по теми, свързани със защита правата на човека и основните свободи, вкл. проведен стаж в Секретариата на Комитета на министрите на Съвета на Европа, а така също и в областта на убежището и бежанците, вкл. проведено обучение и получен сертификат след проверка на знанията от Международния институт за правата на човека при Върховния комисариат на ООН за бежанците, както и по теми, свързани с приложението на правото на ЕС в различни области.

**Съдия Мадлен Петрова** завършва Юридическия факултет на Софийски университет „Св. Климент Охридски“ през 1994 г. и от юли 1996 г. практикува като адвокат в областта на гражданското, търговското, административното и данъчно право. От февруари 2007 г. е съдия в Административния съд в София, като специализира в разглеждане на съдебни спорове по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. От август 2013 г. до момента е съдия във ВАС.

**Иван Антонов** е главен юрисконсулт в дирекция СИДДО при Централно управление на Национална агенция за приходите. Водещ специалист в областта на автоматичния обмен на информация – FATCA, Common Reporting Standard, Country-by-Country Reporting, Директива 2011/16/ЕС, Директива 2014/107/ЕС и др. Член е на Комитета за административно сътрудничество в данъчната област към Европейската комисия, както и на Работната група за автоматичен обмен на информация към Глобалния форум за прозрачност и обмен на информация към ОИСР.

**Ирена Ставрева** има 25 години трудов стаж в системата на митниците, като е преминала през различни нива – митнически инспектор, държавен митнически инспектор и началник на отдел „Митнически режими и процедури“ в Регионална митническа дирекция Варна. От 2002 г. досега е лектор и наставник на новоназначени служители в Агенция „Митници“. Има специализации в Кралство Белгия, като стипендиант на Световната митническа организация, и в Република Франция. Член на екипа на Магистърска програма „Данъчен и митнически контрол“, Стопански факултет на СУ.



**Ирина Кирова** е главен юрисконсулт в отдел „Обжалване“, дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ към Централно управление на НАП, с 16 годишен стаж в системата. За времето от м.07.2019 г. до м.01.2021 г. е била Главен секретар на Българска агенция за инвестиции. Завършва „Право“ в СУ „Св. Климент Охридски“, магистърска степен по „Финанси“ към Великотърновския университет „Св. Св. Кирил и Методий“, както и специализация „Право на Европейския съюз и англосаксонско право“ към Университета в Кеймбридж. Била е част от екипа на НАП в Европредседателството на България към ЕС, има участие в множество обучения и международни семинари в областта на данъчното облагане и практиката на други европейски данъчни администрации по прилагането на законодателството на ЕС и съдебната практика на Съда на ЕС. Била е представител на НАП в няколко дела по преюдициални запитвания пред Съда на ЕС в Люксембург, както и е участвала в изготвянето на писмени становища по повдигнати спорове по дела пред СЕС.

**Милен Райков** е съдружник в EY Bulgaria. Той е адвокат и съпредседател на данъчната комисия на AmCham в България. С 18-годишен професионален опит във всички сфери на данъчното облагане, ключовият му опит е в областта на косвените данъци, данъчната политика, хармонизация на законите и реформи, спорове, насърчаване на инвестиции. Той работи активно за подготовката на присъединяването на България и Хърватия към ЕС. Член е на борда в автомобилния клъстер България.