

## LEGAL PROTECTION OF TAXPAYERS IN THE LIGHT OF ADMINISTRATIVE COOPERATION IN TAX MATTERS BETWEEN EU MEMBER STATES

**Principal assistant professor Elina Marinova, PhD**

Department of Law,

University of Ruse, Bulgaria

E-mail: elina\_marinova@uni-ruse.bg

***Abstract:** The paper analyses the issue of the balance between safeguarding taxpayers' rights and safeguarding the financial interests of European Union's member states in the field of mutual administrative cooperation between their tax authorities. In this regard, it includes a review of eventual violations of taxpayers' rights and the protection foreseen according to the European Union's law and the applicable multilateral legal instruments.*

***Keywords:** rights, taxpayers, legal protection, tax authorities, administrative cooperation, European Union*

### ВЪВЕДЕНИЕ

В последните години както в Европейския съюз (ЕС), така и в световен мащаб, се наблюдава тенденция към постоянно актуализиране и разширяване на правната рамка за административно сътрудничество между държавите по данъчни въпроси. Инициативите на Европейската комисия, Г-20 и Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) в тази връзка са отговор на загрижеността по отношение на подчертаната диспропорция в разпределението на данъчното бреме между данъкоплатците и значителните загуби на публични приходи, дължащи се на отклонение от и избягване на данъчно облагане.<sup>52</sup> Развитието на международното движение на лица, капитали, стоки и услуги – макар и ценно само по себе си, увеличава възможностите за данъчни злоупотреби и изисква все по-голямо сътрудничество между държавите по тези въпроси. За разлика от данъкоплатците, данъчните органи са ограничени в действията си от границите на съответната национална юрисдикция, което в трансгранични ситуации често пречатства правилното установяване и ефективното събиране на националните публични вземания. Така се очертава необходимостта от координирани усилия между държавите, насърчаване на всички форми на административно сътрудничество по данъчни въпроси, като в същото време се осигурява адекватна защита на правата на данъкоплатците.

Формите за административно сътрудничество по данъчни въпроси между държавите членки могат да бъдат обхванати в две основни групи: 1. съдействие при установяването на данъчни задължения - обмен на информация (автоматичен, спонтанен и при поискване), връчване на актове и документи, едновременни данъчни проверки, участие в данъчни проверки в чужбина и 2. съдействие при събиране на данъчни задължения, включително налагане обезпечителни мерки и връчване на документи. Тяхната правна рамка е очертана от множество регулативни инструменти. Това са на първо място нормативните актове на ЕС.<sup>53</sup>

<sup>52</sup> Няма окончателни данни, показващи в количествено изражение мащаба на избягването на корпоративните данъци, въпреки общото мнение, че мащабът е значителен. В една от най-високите оценки се посочва сумата от 860 милиарда евро годишно за отклонението от данъчно облагане и 150 милиарда годишно за избягването на данъци - Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно данъчната прозрачност за борба с отклонението от данъчно облагане и избягването на данъци от 18.03.2015г.

<sup>53</sup> Административното сътрудничество в областта на ДДС се урежда с Регламент 904/2010/ЕС; административното сътрудничество в областта на акцизите - с Регламент 389/2012/ЕС; административното сътрудничество в областта на (прякото) данъчно облагане - с Директива 2011/16/ЕС на Съвета, включително измененията ѝ с Директива 2014/107/ЕС, Директива 2015/2376/ЕС и Директива 2016/881/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане; взаимопомощта в

Във всички тях е посочено, че не засягат изпълнението на по-широки задължения във връзка с административното съдействие между данъчните органи, произтичащи от други правни инструменти, включително двустранни и многостранни споразумения.<sup>54</sup> Тенденцията е за постоянно разширяване в субектен и предметен обхват на общата среда за сътрудничество между държавите по данъчни въпроси и въвеждането на все по-унифицирани глобални стандарти в тази връзка.

Въпросът за правната защита на данькоплатците в светлината на трансграничното административно сътрудничество по данъчни въпроси може да бъде разгледан в две плоскости: самото сътрудничество като форма на правна защита на интересите на данькоплатците и правната защита на данькоплатците в процедурите по административно сътрудничество.

## ИЗЛОЖЕНИЕ

Административното сътрудничество по данъчни въпроси между държавите само по себе си може да се разглежда като способ за защита на легитимните интереси на данькоплатците.<sup>55</sup> Негова цел е правилното установяване и ефективно събиране на националните публични вземания при трансгранични ситуации, често пречатвани от различни данъчни злоупотреби. Данъчните злоупотреби най-общо могат да представляват отклонение от данъчно облагане (данъчни измами, укриване на данъци) или избягване на данъци (например чрез агресивно данъчно планиране), особено във връзка с корпоративното облагане. За разлика от отклонението от данъчно облагане, което представлява правонарушение, избягването на данъци в общия случай е законосъобразно, но в много от своите форми противоречи на духа на данъчния закон, тъй като свежда до изключително непропорционален минимум общия данъчен принос на задължените лица. Част от държавите водят данъчна политика, улесняваща избягването на данъци. Те предлагат условия за регистриране на дружества с драстични данъчни облекчения и привличат международни инвеститори - частни и юридически лица, възползващи се от схеми и сложни финансови структури, при които дължимите данъци не постъпват в юрисдикцията, където предприятията основно оперират. Скандалите „LuxLeaks“, „Panama Papers“ и скорошните „Paradise Papers“ ясно показаха колко разпространена практика е това. Стратегиите за избягване на данъчно облагане на транснационални корпорации и частни лица, също както данъчните измами и укриването на данъци, нарушават принципа за справедливо и съразмерно поделение на данъчното бреме между лицата и накарняват легитимните интереси както на държавите, така и на редовните данькоплатци. Облагодетелствайки определени корпорации и физически лица, те са несправедливо дискриминиращи, пречатват лоялната конкуренция между предприятията, увеличават финансовата тежест върху и без това

---

областта на събирането на вземания е регламентирана с Директива 2010/24/ЕС на Съвета и Регламент за изпълнение 1189/2011/ЕС на Комисията.

<sup>54</sup>Такива споразумения са например са: Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси, резултат на съвместната работа на ОИСР и Съвета на Европа, Многостранно споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация за финансови сметки, Многостранното споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация за финансови сметки (МСАА) и Единният световен стандарт за автоматичен обмен на информация (Common Reporting Standard, CSR) на ОИСР, Моделът за данъчна спогодба на ОИСР и по специално чл.26 и чл.27 и сключените въз основа на него двустранни спогодби за избягване на двойно данъчно облагане и отклонение от облагане, двустранните споразумения на Съединените американски щати (САЩ) с партньорски държави относно прилагането на FATCA законодателството, свързани с автоматичния обмен на информация относно финансови сметки за данъчни цели.

<sup>55</sup>Понятието легитимен интерес използваме в смисъла на определението за правен интерес, което дава Светла Маринова: „Той е общественият легитимен, социално-обоснован (частен и публичен) интерес, той е ценностно легитимно обективно-надличностно, целево-ценностно, дължимо зададено за човека отношение към социума по повод благата и реда на правото“, С. Маринова, Към понятието за обществен и правен интерес, Сборник научни трудове на Русенския университет, 2014, том 53, серия 7, с. 28.

прекомерно облаганите с данъци малки, средни предприятия и граждани.<sup>56</sup> Не на последно място лишават от значителни приходи държавите, в които се създава стойност. Основен принцип в международното данъчно право е връзката между мястото, където се създава стойност, и мястото, където се облагат печалбите. Публичните приходи следва да бъдат преразпределяни в юрисдикцията, в която са акумулирани, с оглед подобряването на социално-икономическите условия и качеството на живот там – това представлява пряк легитимен интерес за местните лица и данъкоплатци.

Независимо, че само по себе си представлява форма на закрила на легитимни интереси, трансграничното административно сътрудничество по данъчни въпроси, като всяка административна дейност, поставя въпроса за защита на субективните права на гражданите и техните организации в производствата по осъществяването му. Правната защита в случая може да бъде очертана в две линии – по отношение на обмена на информация (*проблема за защита на личните данни*) и по отношение на съдействието по установяване и събиране на публични задължения на държавите членки на ЕС (*защита срещу неправомерни действия и актове на данъчните органи*).

Държавите членки могат да обменят всякаква информация, която може да се предвиди, че е от значение за администрирането или привеждането в изпълнение на националните закони относно съответните данъци. Освен при поискване и спонтанно, по отношение на определени категории информация е установено и изискването за автоматичен обмен - системно предоставяне на предварително определен вид информация за местни лица, без отправено искане, на определен интервал от време. Нейният обхват бе значително разширен в последните години – данни относно дейността и правния статус на лицата, различни категории доходи, финансови сметки, разпределението на приходите, печалбите, активите и данъците на предприятия.<sup>57</sup> Това очертава необходимост от намиране на баланс между засилването на контрола и защитата на правата на човека, в т.ч. защитата на личните данни (правото на защита на личните данни е прогласено в чл.16 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), чл.8 от Хартата на основните права на ЕС).

Информацията във връзка със сътрудничеството по данъчни въпроси, предавана между държавите членки в каквато и да е форма, представлява служебна тайна и е защитена по същия начин, както подобна информация съгласно националното законодателство на държавата членка, която я получава.<sup>58</sup> Такава информация може да се използва само за целите на администрирането и прилагането на националните закони относно данъците. С разрешение на компетентния орган на държава членка, който изпраща информацията и само доколкото това е разрешено от законодателството на получаващата я държава членка, информацията и документите могат да бъдат използвани за различни цели. Ако компетентният орган на една държава членка счита, че информацията, която е получил, може да бъде полезна на данъчните органи на трета държава членка, той може да им я предаде, при условие че предаването се извършва в съответствие с правилата и процедурите, посочени в нормативните актове на ЕС и е уведомен компетентният орган на държавата членка, от който произхожда информацията (той може да се противопостави на споделянето на информация в определен срок). Предоставянето на информация може да бъде отказано, ако води до

<sup>56</sup>Вж. Доклад относно данъчните постановления и другите мерки, сходни по естество или въздействие (2015/2066(INI)) на специалната комисия относно данъчните постановления и другите мерки, сходни по естество или въздействие към Европейския парламент от 5.11.2015г.

<sup>57</sup>Например с Директива 2014/107/ЕС бе изменена Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане с включването на автоматичен обмен на финансова информация (автоматичен обмен на информация за финансови сметки). Съгласно последната Директива 2015/2376/ЕС за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация, компетентните органи на държавите членки осъществяват административно сътрудничество и чрез автоматичен обмен на отчети по държави, съдържащи информация за разпределението на приходите, печалбите, активите и данъците на предприятия, които са част от многонационална група предприятия.

<sup>58</sup>Уредбата на обхвата, защитата и разкриването на данъчна и осигурителна информация е по реда на глава девета – чл. 72-75 и чл. 143 п от ДОПК.

разкриването на търговска, промишлена, професионална тайна, на търговски процес или противоречи на обществения ред. Правната уредба на тези въпроси се съдържа в чл. 16 и 17 от Директива 2011/16/ЕС, чл. 18 от Директива 2010/24/ЕС, чл. 54 и 55 от Регламент 904/2010/ЕС, чл. 25 и 28 от Регламент 389/2012/ЕС.

По отношение на всякакво обработване на лични данни от страна на държавите членки се прилагат националните разпоредби за изпълнение на Директива 95/46/ЕО за защита на личните данни.<sup>59</sup> Тъй като Директивата за защита на личните данни може да бъде адресирана само до държавите членки на ЕС, с оглед защитата на данните при обработването на лични данни от институциите и органите на ЕС е приет Регламент 45/2001/ЕО. Основните принципи на европейското право в областта на защита на данните включват законосъобразно обработване, сигурност, прозрачност и добросъвестност при обработването, съотнесимост, точност, определен период на запазване на данните и отчетност. Правата на лицата, свързани със защита на данните включват право на достъп до данните и право на възражения, както и искания, отправени до администратора, и жалби до надзорния орган и съда. Преди да се обърне към съда, лицето трябва най-напред да сезира администратора. От разпоредбите на съответното национално законодателство зависи доколко е задължително или не да се сезира надзорният орган преди подаването на жалба в съда. При определени условия физическите лица могат да подават оплаквания, свързани с нарушения на законодателството за защита на данните, пред Европейския съд по правата на човека в качеството му на последна инстанция. Всяко лице, което е понесло вреди в резултат на неправомерна операция по обработката, има право да получи обезщетение от администратора за понесените вреди. За целите на правилното прилагане на нормативните документи, свързани с административното сътрудничество по данъчни въпроси, държавите членки ограничават обхвата на задълженията и правата по чл. 10, чл. 11, параграф 1 и членове 12 и 21 от Директива 95/46/ЕО, като ограниченията не излизат извън рамките на необходимото и пропорционалното за целите на защита на законните фискални интереси на държавите членки.<sup>60</sup> От средата на 2018г. ще се прилага новият Регламент 2016/679/ЕС относно защитата на физическите лица във връзка с обработването на лични данни и относно свободното движение на такива данни.

Във всички производства, свързани със сътрудничество между данъчните органи по установяване и събиране на публични задължения на държавите членки на ЕС, данъкоплатците имат право на защита срещу неправомерни действия и актове на данъчните органи. Правото на защита е универсалното процесуално право (чл. 6, § 1от Европейска конвенция за защита правата на човека и основните свободи, чл. 8 от Всеобщата декларация за правата на човека, чл. 14, т. 1от Международния пакт за граждански и политически права, чл. 56 от Конституцията на РБ). В съдържанието му е включена възможността засегнатият, лично или чрез упълномощено лице, да осъществи действия, насочени към адекватно противодействие на нарушението или заплахата за неговите права и законни интереси. Неговите проявления включват правото лицето да бъде уведомено за започване на производство, да бъдат изслушани обясненията и възраженията му, правото на достъп до преписката, право да се излагат доказателства, да се правят доказателствени искания, право на административен и съдебен контрол върху административните актове и действия. Тези форми на правна защита в данъчните производства са предвидени в законодателствата на всички държави членки. Те представляват и признаване на активната процесуална роля, която имат гражданите и организациите в административните производства. На установените за данъчните органи правомощия съответства възможността на данъчнозадължените лица за активни действия при установяването на действителното

<sup>59</sup>СЕС в Люксембург е компетентен да определя, дали дадена държава членка е изпълнила своите задължения съгласно Директивата за защита на личните данни и да дава преюдициални заключения относно валидността и тълкуването на директивата, за да се гарантира нейното ефективно и еднакво прилагане в държавите членки.

<sup>60</sup>Вж, чл. 55 от Регламент 904/2010/ЕС, чл. 23 от Директива 2010/24/ЕС, чл. 28 от Регламент 389/2012/ЕС, (27) от Директива 2011/16/ЕС.

правно положение с оглед гарантирането на правилното и законосъобразно осъществяване на административната дейност.

Правото на достъп до преписката и правото на изслушване от една страна гарантират правилен изход на производството, а от друга осигуряват равноправно третиране на лицето. Като важен елемент от правото на защита, те са признати в правните системи на всички държави членки на ЕС и прогласени изрично с Резолюция 77/31 на Съвета на Европа от 28.09.1977 относно защитата на лицата по повод актовете на административните органи. Съдът на ЕС последователно налага разбирането, че лицата имат право да бъдат изслушвани винаги, когато с административен акт ще бъдат засегнати правата и интересите им.<sup>61</sup> Обсъждането на възраженията и обясненията на заинтересованите граждани и организации, които пряко касаят решавания въпрос е не възможност, а задължение на административния орган. Неспазването му представлява съществено нарушение на административно-производствените правила и е самостоятелно основание за отмяна на обжалвания акт (вж. т.2 от Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на Общото събрание на съдиите от ВАС).

Правото на ефективна съдебна защита като форма на правна защита представлява фундамент на правния ред и законността. Правото на съдебна защита и справедлив процес е утвърдено в чл. 6, чл. 13, в други членове на Европейска конвенция за правата на човека (ЕКПЧ), Хартата на основните права на ЕС (чл. 41, 47, 48, 49), а също така е закрепено като основно право в националните конституции на държавите членки. По отношение на административните актове у нас то е гарантирано конституционно с чл. 120 от основния закон – „Съдилищата осъществяват контрол за законност на актове и действия на административните органи. Гражданите и юридическите лица могат да обжалват всички административни актове, които ги засягат, освен изрично посочените със закон.“<sup>61</sup> Нормативната уредба на всички административно-процесуални производства, включително данъчни, е съобразена с този конституционен принцип.

И в процедурите по трансгранично сътрудничество по данъчни въпроси в ЕС е приложимо фундаменталното право на защита срещу мерки, имащи неблагоприятно въздействие върху личната сфера. То включва възможност данъкоплатците да обжалват всички действия и актове на данъчните органи, свързани с установяването и събирането на данъчния дълг и налагането на наказания в тази връзка. По отношение на всички административно-процесуални действия ще се прилагат механизмите за правна защита на данъкоплатците, предвидени във вътрешното законодателство на държавата, чиито данъчни органи извършват съответните действия. Националните органи (административни и съдебни) не могат да прилагат данъчен закон на друга държава - принципно е невъзможно да се прилага чуждо право, когато държавните органи издават властнически актове, а индивидуалните данъчни актове са *acta jure imperii*, свързани с установяването, определянето и прилагането на националните данъчни претенции. В тази връзка, съгласно регулативната рамка на ЕС за административното сътрудничество по данъчни въпроси, няма задължение за провеждане на разследвания и предоставяне на информация по конкретен случай, ако в законодателството или административната практика на държавата членка, която би трябвало да ги предостави, не са предвидени правомощия за провеждане на такива разследвания за събиране или използване на тази информация или това би противоречало на законодателството ѝ. Запитаният орган използва само правомощията и процедурите, предвидени по силата на законовите и подзаконовите разпоредби в своята държава, приложими спрямо вземания по същия данък или такса или, при липса на такива, спрямо вземания по подобен данък (чл.54 от Регламент 904/2010/ЕС; чл.25 от Регламент 389/2012/ЕС, чл.18 от Директива 2010/24/ЕС, чл. 17от Директива 2011/16/ЕС).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Избягването на данъчно облагане и данъчните правонарушения са глобални проблеми, ето защо ЕС и страните членки работят в международни партньорства за прилагане на

<sup>61</sup>Лазаров, К., И. Тодоров, Административен процес, С., 2015, с. 64.

глобални стандарти в данъчната област. Като част от тях, административното сътрудничество по установяване и събиране на данъци е механизъм за гарантирането на правата на данъкоплатците, свързани със справедливо поделение на данъчната тежестта и лоялна конкуренция. Чрез него се предоставя охрана на легитимните интереси както на държавите, така и на редовните данъкоплатци. От друга страна във всички данъчни производства, свързани със съдействие между органите на държавите членки, се прилагат мерките за правна защита на данъкоплатците, така както те са регламентирани в националните законодателства. Въпреки спецификите за отделните държави, при всички случаи те включват защита на личните данни, правото лицето да бъде уведомено за започване на производство, да бъдат изслушани обясненията и възраженията му, правото на достъп до преписката, право да се излагат доказателства, да се правят доказателствени искания, право на административен и съдебен контрол върху актове и действията на данъчните органи.<sup>62</sup> Това са основни принципи на административния процес, очертани от съюзното законодателство и международните актове, по които европейските държави са страна. Като основни положения, даващи право на всяко лице да има свои права и задължения, определени в съответствие с надлежна законова процедура, те следва да бъдат признати като прилагачи се спрямо данъчни въпроси във всички държави членки, а държавите следва да се стремят ефективно да защитават законните интереси на данъкоплатците.<sup>63</sup> Тази материя обаче, за разлика от въпросите свързани с координираните действия по данъчни въпроси между държавите, не е детайлно регулирана в международен план. De lege ferenda би могла да бъде обсъдена възможността за конкретни общи стандарти и по отношение на въпросите, свързани с правната защита на данъкоплатците с оглед трансграничното сътрудничество между данъчните органи. Необходимият баланс между ефективните правомощия на данъчните органи и зачитането на правата на данъкоплатците не бива да бъде разглеждан през призмата на взаимопротивопоставянето, а по-скоро с оглед разбирането, че ефективната правна защита на данъкоплатците ще доведе и до успешно и правилно изпълнение на правомощията по установяване и събиране на публичните вземания от данъчните органи.

The study was supported by contract of University of Ruse "Angel Kanchev", № BG05M2OP001-2.009-0011-C01, "Support for the development of human resources for research and innovation at the University of Ruse "Angel Kanchev". The project is funded with support from the Operational Program "Science and Education for Smart Growth 2014 - 2020" financed by the European Social Fund of the European Union.

Изследванията са подкрепени по договор на Русенски университет "Ангел Кънчев" с № BG05M2OP001-2.009-0011-C01, „Подкрепа за развитието на човешките ресурси в областта на научните изследвания и иновации в Русенски университет "Ангел Кънчев", финансиран по Оперативна програма „Наука и образование за интелигентен растеж“ 2014-2020”, съфинансирана от Европейския социален фонд на Европейския съюз“.

## REFERENCES

- Lazarov, K., I. Todorov, Administrativen protses, S., 2015.
- Marinova, S., Kam ponyatiето za obshtestven i praven interes, Sbornik nauchni trudove na Rusenskiya universitet, 2014, tom 53, seriya 7.
- Narachnik po evropeysko pravo v oblastta na zashtitata na dannite, Agentsiya za osnovni prava na Evropeyskiya sayuz i Saveta na Evropa, 2014.
- Tsenova, L., Evropeysko danachno pravo, S., 2012.
- Jestin, K., Mutual legal assistance in tax Matters recent trends and challenge ahead, 2008.
- Wettner, Die Amtshilfe in Europaischen Verwaltung, Tubingen, 2005.
- Doklad otnosno danachnite postanovleniya i drugite merki, skhodni po estestvo ili vazdeystvie (2015/2066(INI)) na spetsialnata komisiya otnosno danuchnite postanovleniya i drugite merki, skhodni po estestvo ili vuzdeystvie kam Evropeyskiya parlament ot 5.11.2015.
- Saobshtenie na Komisiyata do Evropeyskiya parlament i Saveta otnosno danachnata prozrachnost za borba s otklonenieto ot danuchno oblagane i izbyagvaneto na danatsi ot 18.03.2015.

<sup>62</sup> Това са и принципите закрепени в Хартата на основните свободи на ЕС – чл. 8, 17, 20, 21, 41, 42, 43, 45, 47, 48, 49, 50.

<sup>63</sup> Принципи, закрепени и в преамбюла на Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси.

