

FRI-2B.313-1-L-08

МЕЖДУНАРОДНО ДВОЙНО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ И ДВОЙНО
ДАНЪЧНО НЕОБЛАГАНЕ. МЕРКИ ЗА ПРЕОДОЛЯВАНЕ
INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND DOUBLE-NON-TAXATION.
AVOIDANCE MEASURES

Ass. prof. Elina Marinova, PhD
Department of Law,
“Angel Kanchev” University of Ruse
E-mail: elina_marinova@uni-ruse.bg

***Abstract:** The paper presents the conceptual framework of international double taxation and double-non-taxation, circumstances giving rise to them and respectively - unilateral, bilateral and multilateral measures of avoidance. Current cross-border challenges such as the increased mobility of capital and people, ongoing restructuring of business model, digitalization, unbalanced distribution of tax burden and fiscal revenues, etc. require coherence and collective action by the jurisdiction. The common goal is tax systems that optimally support economic development, fiscal efficiency and tax fairness. International tax law today reflects a consensus reached by the international community, based on priority of economic reality over the legal form (substance over form), legitimacy over formal legality and coordination over subordination.*

***Keywords:** cross-border transaction, double taxation, tax avoidance, fiscal jurisdiction, economic efficiency, tax competition, tax fairness*

ВЪВЕДЕНИЕ

Данъчният суверенитет – върховната власт за данъчно облагане и самостоятелна данъчна политика, е сърцевина на държавния суверенитет, една от най-старите и основополагащи негови форми. Успоредното упражняване на данъчен суверенитет от държавите поражда феномена международно двойно данъчно облагане. Заедно с това, спецификите на националните данъчни системи, ограничената в рамките на националната юрисдикция административна компетентност за установяване на данъчните задължения и възможните манипулативни действия от страна на данъкоплатците могат да доведат до проблема за двойното данъчно *необлагане*.

ИЗЛОЖЕНИЕ

I.

Предпоставка за възникване на международното двойно данъчно облагане са началата, съгласно които се изграждат правните, съответно данъчните системи на държавите. Това са принципите за териториално и персонално властническо върховенство, представляващи проекция на държавния суверенитет. На териториалното върховенство на държавата са подчинени всички лица, които се намират в рамките на териториалните ѝ граници, независимо от това дали са нейни граждани (местни лица) или са чужденци. От друга страна държавата упражнява персонално върховенство по отношение на своите граждани, независимо дали се намират или не на нейна територия. От прилагането на тези международноправни принципи в сферата на данъчното облагане следва, че всяка държава по силата на териториалното си върховенство може да обвърже с данъчноправни последици юридически факти, осъществени на нейна територия, независимо от това дали данъчните

субекти са нейни местни лице⁵³ (принципът за териториално действие на данъчния закон, за териториалност на данъчното облагане, облагане при източника - situs principle) и че държавата може вследствие върховенството си по отношение на местните лица да придаде данъчноправно значение на юридически факти, осъществени извън нейната територия (принципът за персоналното действие на данъчния закон, на универсалност на данъчното облагане, на облагане на световния доход)⁵⁴.

Така лицата, които не са местни за държавата, стават субекти на данъчни задължения, когато получават доход или притежават имущество в нея, т. е. когато обектът на облагане е локализиран на нейната територия. За тези лица възниква т.нар. „ограничено данъчно задължение”, като негова основа е предметната, икономическа връзка на облагането с юрисдикцията. Основание на този вид облагане е приносът на държавата за създаване на икономически възможности, които позволяват на данъкоплатците да реализират доход на територията ѝ. От друга страната, лицата, определени като местни (въз основа на националност или уседналост), са субекти на данъчни задължения към съответната държава, независимо от това дали източникът на дохода или имуществото се намира на територията ѝ; за тях възниква „неограничено данъчно задължение” въз основа на персонална (лична) връзка с юрисдикцията. Принципът за облагане на световния доход на местните лице е продължение на правилото за платежоспособност (възможност за плащане), чрез което се разпределя общото данъчно бреме между данъкоплатците, както и основа на разбиранията за разпределителна справедливост. При всички случаи, съобразно принципите на международното право, за да е легитимно установяването на облагателни претенции, е необходимо наличие на реална връзка (genuine link, nexus) между субекта и/или обекта на облагане от една страна и властническото върховенство на държавата от друга⁵⁵.

Едновременното прилагане на горните принципи на данъчно облагане от суверенните държави при изграждането на данъчните им системи закономерно води до международно двойно /многократно/ данъчно облагане. То може да възникне в случаите на *облагане при източника в една държава и универсално облагане в друга* (класическият случай – например, за приходите си от стопанска дейност в чужбина дружеството ще бъде облагано както в юрисдикцията, на чиято територия се осъществява тази дейност /облагане при източника/, така и в юрисдикцията, за която е местно лице /универсално облагане/); *когато е налице универсално облагане в две /или повече държави* (всяка от юрисдикциите, прилагайки критериите на националното си законодателство, счита лицето за местно, например, в единия случай – съобразно критерия гражданство, а в другия – въз основа на постоянно пребиваване на територията); *при облагане при източника в две /или повече държави* (всяка от юрисдикциите въз основа на различни критерии счита, че доходът е от източник в страната – например, в единия случай се облага печалбата от продажби на чуждестранни дружество, ако те са реализирани чрез разположен в страната офис, а в другия се облага същия вид печалба, ако прехвърлянето на собствеността на стоките се е осъществило на нейна територия).

Двойното данъчно облагане представлява резултат от предявяване на няколко облагателни претенции спрямо идентичен данъчен обект. Класическото определение на понятието международното двойно данъчно облагане (international double taxation, internationale Doppelbesteuerung) е: данъчно облагане с подобни данъци в две (или повече) държави на един и същ данъкоплатец, относно един и същ обект на облагане за един и същ

⁵³Понятието местно лице в националното и международното данъчното право не се извежда задължително от гражданството, а въз основа на критерии като постоянно местожителство, постоянно пребиваване, център на жизнен интереси, седалище, действително управление. У нас то се определя в чл. 4 ЗДДФЛ и чл.3 ЗКПО, като критерият „гражданство” е изоставен.

⁵⁴ Вж. напр. Wilke, K-M. Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Berlin, 2005, S.28; Rek, R., M. Brück, A. Labermeier, S. Pache, Internationales Steuerrecht in der Praxis, Wiesbaden, 2008, S.20.

⁵⁵ Braehler, G. Internationales Steuerrecht, Ilmenau, 2014, S.1.

времеви период⁵⁶. То се разглежда и като въвеждане на данъчноправни последици по отношение на един стопански резултат от страна на повече от една държави⁵⁷. Явлението възниква, когато данъчните органи на две или повече юрисдикции събират данъци едновременно при същата данъчна основа по такъв начин, че дадено лице понася по-тежко данъчно бреме, отколкото, ако е подчинено на една фискална юрисдикция⁵⁸, като се приема, че е налице и когато няма ефективно двойно облагане, а само абстрактна възможност за неговото възникване (т.н. виртуално /потенциално/ двойно данъчно облагане)⁵⁹. При международното двойно данъчно облагане едни и същи елементи на фактическия състав на данъчноправно отношение са обхванати от националните данъчни закони на две различни държави, в следствие на което общия размер на данъчното задължение за субекта на облагане надвишава по-високия по размер данък, установен в една от държавите.⁶⁰

В теорията двойното данъчно облагане се разглежда в две форми – юридическо и икономическо двойно данъчно облагане. При юридическото двойно данъчно облагане е налице идентичност на обекта и субекта на облагане – върху един и същ доход или имущество на данъкоплатеца се налагат сравними данъци (например местно физическо лице, което извършва дейност по трудов договор в чужбина, подлежи на данъчно облагане за получените на това основание доходи както в държавата, за която е местно, така и в държавата, където се извършва дейността и са получени доходите; под международно двойно данъчно облагане принципно се разбира юридическо двойно данъчно облагане). Икономическото двойно данъчно облагане се свързва със случаите, при които различни данъчно задължени лица се облагат за идентичен предмет (например когато чуждестранно дъщерно дружество разпределя дивидент на местно дружество майка, като печалбата на дъщерното дружество е обложена в чужбина, а разпределените дивиденди подлежат на облагане в държавата, за която дружеството майка е местно лице; тъй като данъчно задължените лица – дъщерното дружество и дружеството майка, са самостоятелни правни субекти, не е налице юридическо международно двойно данъчно облагане, но в икономически смисъл двете предприятия представляват икономическо единство, което води до икономическо двойно данъчно облагане⁶¹). Двойно данъчно облагане може да възникне и в рамките на съответната данъчна юрисдикция – т.н. вътрешно двойно данъчно облагане. Последното е налице тогава, когато един и същ данъчен обект е във фактическия състав на различни данъчни задължения, предвидени във вътрешното данъчно законодателство, напр. парична сума, уговорена във връзка с продажба на недвижим имот, се облага веднъж пряко като доход за получателя ѝ по реда на ЗДФЛ (чл.33) и втори път – косвено, във връзка с данъка при придобиване на имущество по възмезден начин по реда на ЗМДТ (чл.44); друг класически пример е установяването по отношение на даден вид стока (тютюн, алкохол и пр.) на два различни данъка върху потреблението – данък върху добавената стойност и акциз.

Нито в национален, нито в международен план съществува принципна правна забрана за двойно данъчно облагане⁶². В израз на своя фискален суверенитет държавите могат самостоятелно да определят данъчната си политика, да обвързват дадено материално благо с няколко данъчни задължения или да го изключват като данъчен източник (например

⁵⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Considered Version 2017, approved by the OECD Council on 21 November 2017.

⁵⁷ Braehler, G. Internationales Steuerrecht, Ilmenau, 2014, S.16.

⁵⁸ Вж. В. Spitz, International Tax Planning, London, 1983 в N. Barbuta-Misu, F. Tudor, The International Double Taxation – causes and avoidance, Acta Universitatis Danubius, CEconomica, Vol 5, Iss.1, 2009, p.152.

⁵⁹ Wilke, K-M. Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Berlin, 2005, S. 38.

⁶⁰ Вж. Пенев, С. Понятие за международно двойно данъчно облагане облагане, Финансоводанъчен контрол, 1996, кн. 8.

⁶¹ Braehler, G. Internationales Steuerrecht, Ilmenau, 2014, S.18.

⁶² Vogel, K. Double tax treaties and their interpretation, Berkeley Journal of International Law, Vol.4, Iss.1,1986, p. 8; Hohn, N., J. Horing, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen: Grenzüberschreitende Steuerplanung, Wiesbaden, 2010, S.46.

Монако не облага с данъци доходите на местните си лица). Причините да се търси преодоляване на международното двойно данъчно облагане са на първо място стопански. В икономически план данъчният режим влияе съществено върху инвестиционния процес, а двойното данъчно облагане може да намали рентабилността и да пречатства трансграничната икономическа активност. От фискална перспектива временно по-високите данъчни постъпления имат за последствие забавяне на икономическия растеж и съответно по-малко данъчно облагаеми приходи в дългосрочен план⁶³. В полза на принципа за еднократност на данъчно облагане могат да бъдат изтъкнати и съображения, свързани с данъчната справедливост – изискването за съобразност на данъка с дохода и имуществото (у нас чл. 60 от Конституцията). Не на последно място, в рамките на Европейския съюз двойното данъчно облагане представлява сериозна пречка пред основните свободи на движение (на хора, стоки, услуги, капитали) и конкурентоспособността. Европейската комисия приема, че то не е съвместимо с общия вътрешен пазар и подчертава важността на премахването му⁶⁴. Както сочат G. Kofler и R. Mason⁶⁵, според постоянната съдебна практика на Съда на ЕС преодоляването на двойното данъчно облагане е цел на Съюза⁶⁶, а в отсъствието на общностни мерки за уеднаквяване или хармонизация компетентни да вземат мерки за премахването му са държавите членки⁶⁷.

II.

Проблемите на двойното данъчно облагане традиционно, още от средата на XX век са предмет на внимание от страна на международната общност и данъчноправната доктрина. Фокусът през последните години обаче е пренасочен към едно, противоположно по характер явление – т. н. двойно данъчно *необлагане* (*double non-taxation, doppelte Nichtbesteuerung*). То включва случаи, при които данъчен обект, принципно подлежащ на облагане в две (или повече) юрисдикции, остава необложен или облагането е значително по-ниско от това, което би следвало, ако подлежеше на облагане в само една от тях⁶⁸. До тези положения се стига в резултат на несъответствията и празнотите в националните данъчни системи (напр. доход, който не се облага с данъци в държавата на източника, е освободен от облагане и в държавата на местното лице) или в резултат на различна практика в рамките на правоприлагането (т.н. конфликт на квалификации – елементите на фактическия състав, пораждащ данъчния дълг, се квалифицират по различен начин от правоприлагащите органи на държавите и вследствие се стига до необлагане и в двете юрисдикции). Този вид *необлагане* е обективно обусловено от спецификите на данъчните системи. В по-честия случай обаче е налице стратегически обусловено *необлагане* – напр. лице, местно за данъчни цели на една държава, с която са свързани и реалните му икономически интереси, за да продаде свое дялово участие в дружество и за да избегне данъчно облагане върху печалбата от продажбата в тази държава, променя своето

⁶³ Braehler, G. Internationales Steuerrecht, Ilmenau, 2014, S.20.

⁶⁴ Вж. напр., Taxation in the European Union, Discussion paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers, SEC/96/487, p. 13 (“*the Single Market is clearly not compatible with either double taxation of the same taxable base or no taxation at all*”).

⁶⁵ Kofler, G., R. Mason, Double Taxation: A European “Switch in Time”, Columbia Journal of European Law, Vol. 14, 2007, p.68.

⁶⁶ Case C-336/96 (Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin), Case C-265/04 (Margaretha Bouanich v Skatteverket), Case C-376/03 (D. v. Inspecteur van de Belastingdienst), Case C-128/08 (*Damseaux v Belgium*), Case C-540/11 (*Levy and Sebbag v Etat belge - SPF Finances*).

⁶⁷ Case C-307/97 (Saint-Gobain ZN), Case C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen), Case C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue), Case C-513/04 (*Kerckhaert & Morres v Belgium*).

⁶⁸ Beck, D. Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Berlin, 2016, S. 14.

местожителство в друга юрисдикция, единствено за да получи предимствата от по-ниските данъци в нея⁶⁹.

Така двойното данъчно *необлагане* е следствие предимно от различни форми на недобросъвестно поведение на данъкоплатците – заобикаляне на данъчния закон и злоупотреба с право, чиято цел е избягване на данъчно облагане (Tax avoidance, Steuerumgehung). За разлика от различните видове отклонение от облагане (данъчни измами, укриване на данъци), които представляват правонарушения, действията на данъкоплатците, водещи до избягване на данъчни задължения, не противоречат на буквата на закона, но в някои свои проявления противостоят на духа му. Такъв е случаят с т. н. агресивно данъчно планиране. Европейската комисия го определя като „използване на техническите аспекти на данъчната система или на несъответствия между две или повече данъчни системи с цел намаляване на данъчните задължения”⁷⁰. Данъчното планиране или оптимизиране – намаляването на разходите за дължими данъци във връзка с осъществяваната стопанска дейност, е сама по себе си обичайна, морално оправдана и напълно правомерна (легална и легитимна) практика. Когато обаче данъкоплатците осъществяват дадени стопански операции единственото с намерението да избегнат данъчно облагане, без да е налице съответна икономическа обосновааност, поведението им е противоправно – противоречи на предмета, духа и целите на данъчното законодателството⁷¹. Така чрез привидни юридически форми се прекъсва връзката между данъчното облагане и икономическата реалност, която го предпоставя (substance vs. form concept). Структурите за агресивно данъчно планиране обичайно се състоят от договорености, целящи пренасочването на приходите към юрисдикции с по-благоприятен данъчен режим или намаляване на основата за данъчното облагане – например чрез плащания на завишени лихви, авторски и лицензионни възнаграждения, стратегическо трансферно ценообразуване, избягване на формиране на място на стопанска дейност и пр.⁷² Според Г-20 и Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), глобалните бизнес модели, изградени на тази основа, дават „възможности на мултинационалните компании да намалят съществено данъчните си разходи” като изкуствено прекъснат връзката между приходите и дейностите, които ги генерират⁷³. Тези практики са свързани и с проблема за т.н. вредна данъчна конкуренция.

Данъчната конкуренция представлява съревнование между държавите в привличане на инвестиции чрез установяване на благоприятни данъчни режими. В общия случай това явление има позитивни аспекти – по-ниски цени и по-добро качество на стоките и услугите, повече иновации, икономически растеж и по-силна демокрация⁷⁴. Вредната данъчна конкуренция, от друга страна, може да се определи като прилагане от страна на някои

⁶⁹ Hohn, N., J. Horing, *Das Steuerrecht international agierender Unternehmen: Grenzüberschreitende Steuerplanung*, Wiesbaden, 2010, S. 32.; Haase, F. *Internationales und europäisches Steuerrecht*, Heidelberg, 2009, S.12.

⁷⁰ Вж. Препоръка на Комисията от 6 декември 2012 г. относно агресивното данъчно планиране (2012/772/ЕС), пар. (2).

⁷¹ Christians, A. Distinguishing tax avoidance and tax evasion: why and how, *Journal of Tax Administration*, Vol 3:2 2017, p.10; Taylor, M. B. Tax policy and tax avoidance: The general anti-avoidance rule from tax policy perspective, University of British Columbia, 2006, p.4; Barker, W. B. The ideology of tax avoidance, *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, Iss.2, 2009, p. 232.

Съгласно пар. 4.5 от Препоръка (2012/772/ЕС), целта на механизма или поредицата от механизми се състои в избягване на данъчно облагане, когато, независимо от субективните намерения на данъчно задължените лица, те не съответстват на предмета, духа и целите на данъчните разпоредби, които в противен случай биха били приложими.

⁷² Вж. Aggressive tax planning indicators, Final report, European Commission, 2017, p.24.

Съгласно § 1, т.9 от допълнителните разпоредби на ДОПК „трансферни цени” са налице, когато в търговските или финансовите взаимоотношения между свързани лица са приети или наложени условия, различни от тези, които биха били приети между независими лица и които оказват влияние върху размера на печалбата и доходите им.

⁷³ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2013.

⁷⁴ Stucke, M. E. Is competition always good?, *Journal of Antitrust Enforcement*, Vol. 1, 2013, Iss.1, p.165-166.

юрисдикции (преференциални данъчни режими и данъчни убежища) на фискална политика, свързана с широк спектър от данъчни стимули и предимства с цел привличане на инвестиции без изискване за съществено икономическо присъствие и дейност, най-често в отсъствието на прозрачност и обмен на информация за данъчни цели с останалите държави. ОИСР посочва в тази връзка фактори, които могат да послужат за идентифицирането на преференциалните данъчни режими⁷⁵ – изкуствено определяне на данъчната основа, непридържане към правила за трансферно ценообразуване, договаряне на данъчни основи и данъчни ставки, насърчаване установяването на дружества без съществена икономическа дейност, улесняване избягването и отклонението от данъчно облагане⁷⁶; данъчните убежища се отличават и с номинално или никаво облагане, строги правила за секретност, липса на информационна прозрачност във връзка със собствеността и произхода на капиталите и функционирането на финансовите органи и търговските дружества, установени на тяхната територия⁷⁷.

Необходимостта от мерки за преодоляване на тези вредни данъчни практики с трансграничен характер следва от съображения, свързани с ефективността и справедливостта на данъчното облагане. Избягването на данъци пряко влияе върху ефективното и справедливо разпределение на данъчното бреме. В резултат на него се измества данъчната тежест, държавите губят значителни приходи, а основният принцип за равенство на лицата при облагането се накърнява. Според доклада на ОИСР нелоялната данъчна конкуренция и данъчните убежища води до неправомерно намаляване на данъчните основи на други държави, промяна в структурата на данъчното облагане (изместване на данъчната тежест от мобилни към сравнително по-малко мобилни фактори и от доходи към потребление), подкопаване на неутралността, равенството и социалната приемливост на данъчното облагане, както и възможностите данъчните системи да бъдат използвани за редистрибутивни цели⁷⁸. Подобни злоупотреби водят до нарушения и на вътрешния пазар на ЕС. В приетите План за действие за справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане в ЕС (2015) и Пакет от мерки за борба с избягването на данъци (2016) Европейската комисия сочи, че правилно функциониращият единен пазар се нуждае от справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане, която способства за икономическия растеж, като се основава върху принципа, че дружествата следва да плащат данъци в държавата, където са генерирани печалбите. Този принцип се подкопава от агресивното данъчно планиране и нелоялната данъчна конкуренция, водещи до несправедливо конкурентно предимство, изопачаване ценовите сигнали, загуба на приходи за държавите, увеличаване на данъчната тежест върху по-слабо мобилните дружества и върху труда. Отбелязва се факта, че някои печеливши мултинационални дружества плащат изключително ниски подходни данъци, докато много граждани, малки и средни предприятия са тежко засегнати от рестриктивната фискална политика, което предизвиква недоволство сред обществото, усещане за липса на справедливост и представлява заплаха за социалния договор между правителствата и техните граждани, която може да засегне

⁷⁵ Съгласно § 1, т.64 от допълнителните разпоредби на ЗКПО "Юрисдикции с преференциален данъчен режим" са държавите/териториите, които не са държави членки на ЕС (обменящи данъчна информация въз основа на общностните директиви и регламенти) и отговарят на две от следните условия: а) нямат влязла в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с Република България и съответната двустранно или многостранно споразумение за обмен на информация при поискване между Република България или Европейския съюз и съответната държава/територия; б) налице са подобни договори, но съответната държава/територия отказва или не е в състояние да обменя информация при поискване; в) дължимият подоходен или корпоративен данък или заместващите ги данъци върху доходите по чл. 12, ал. 9 или по чл. 8, ал. 11 от ЗДДФЛ, е с повече от 60 на сто по-нисък от този у нас. Списъкът на държавите/териториите се утвърждава със заповед на министъра на финансите по предложение на изпълнителния директор на Националната агенция за приходите и се обнародва в "Държавен вестник".

⁷⁶ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD, Paperback – April 30, 1998, p.30 – 34.

⁷⁷ Пак там, р.22-23.

⁷⁸ Пак там, р.14.

спазването на данъчните задължения изобщо⁷⁹. От друга страна, съгласно становище на Европейския икономически и социален комитет, чрез данъчните и финансовите убежища често се генерират и използват капитали, придобити не само в разрез с духа на действащото право, но и в резултат на финансови нарушения и престъпност, включително във връзка с разходването на публични средства⁸⁰.

III.

С оглед така очертаните негативни аспекти на двойното данъчно облагане и необлагане като явления с трансграничен характер, са разбираеми усилията на държавите да предприемат мерки за тяхното преодоляване. Според начина на установяването им, те биват едностранни, двустранни и многостранни⁸¹.

1. Едностранните (унилатерални) мерки представляват национални правни разпоредби, които държавата установява по силата на законодателния си суверенитет. Правилата на националните закони, уреждащи данъчни отношения с международен елемент, важат в случаите, когато няма международна спогодба, която да регламентира съответната хипотеза.

Така у нас с оглед избягване на международното двойно данъчно облагане Закона за корпоративното облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) предвиждат възможност за данъчен кредит за платен в чужбина данък. Той представлява правото при определените условия да се признае и приспадне вече платен в чужбина данък от размера на данъка, дължим у нас (легално определение §1, т. 12 от ЗКПО и § 1, т.35 ЗДДФЛ). Когато няма сключена спогодба или друг международен договор за избягване на двойното данъчно облагане, се прилагат разпоредбите на чл.14 на ЗКПО и съответно чл. 76 ЗДДФЛ, според които при определянето на дължимите данъци местните лица ползват данъчен кредит за всички идентични или подобни чуждестранни данъци, наложени в чужбина от съответните компетентни органи, като данъчният кредит се определя за всяка държава и за всеки вид доход поотделно и се ограничава до размера на българския данък върху тези печалби или доходи.

Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ) предвижда хипотеза на освобождаване от данъчно облагане в трансгранична ситуация – така с данък върху наследствата се облагат наследените по закон или по завещание имуществата в страната или в чужбина на български граждани, както и имуществата в страната на чуждите граждани (чл. 29, ал.1), като се освобождават от данък имуществата в чужбина на български граждани, за които е платен данък върху наследството в съответната държава (чл.38, ал.1, т.8).

Съгласно Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) основание за прилагане на данъчните облекчения, предвидени във влезлите в сила данъчни спогодби, е чуждестранното лице да е (действителен) притежател на дохода от източник в Република България (чл.136, т.2), като за целта трябва да има право да се разпорежда с дохода, да преценява използването му и понася целия или съществена част от риска за дейността, която го генерира и да не действа като дружество за насочване на дохода⁸² (чл.136а, ал.1).

⁷⁹ Съобщение на Комисията до Европейския парламент „План за действие за справедлива и ефикасна система за корпоративно данъчно облагане в ЕС” (СОМ/ 2015/ 302) и Съобщение на Комисията до Европейския парламент „Пакет от мерки за борба с избягването на данъци: следващи стъпки към ефективно данъчно облагане и по-голяма данъчна прозрачност в ЕС” (СОМ/2016/023).

⁸⁰ Вж. Становище на Европейския икономически и социален комитет относно „Данъчните и финансовите убежища – заплаха за вътрешния пазар на ЕС“, 2012/С 229/02.

⁸¹ Braehler, G. Internationales Steuerrecht, IImenau, 2014, S.21; K.M. Wilke, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Berlin, 2005, s. 39.

⁸² ДОПК, чл. 136а, (2): Дружество за насочване на дохода е дружество, което се контролира от лица, които не биха имали право на същите по вид и размер облекчения, ако доходът се реализираше директно от тях, и не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът, и дружеството: 1. не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи

Чрез тези изисквания се противодейства на евентуалните злоупотреби с данъчни спогодби с оглед извличането на данъчни предимства чрез изкуственото поставяне на трето лице между платеща на дохода и лицето, което действително се ползва от него (практика е позната като купуване на спогодби /*treaty shopping*/)⁸³.

По отношение предотвратяването на необлагане в данъчното ни законодателство е установено правило за борба с данъчните злоупотреби⁸⁴. Когато една или повече сделки между свързани или несвързани лица са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се отчита данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане (чл. 15, чл. 16 от ЗКПО и чл. 77 от ЗДДФЛ). По силата на чл. 17 ЗКПО горните правила се прилагат съответно и за трансферите между място на стопанска дейност и други части на предприятието на чуждестранно лице, разположени извън страната (чл. 17 ЗКПО), както и спрямо дружествата, регистрирани с юрисдикции с преференциален данъчен режим (съгласно § 1, т. 3, буква „н“ за свързани лица се считат местно и чуждестранно лице, с което местното лице е сключило сделка, ако чуждестранното лице е регистрирано в такава юрисдикция⁸⁵). Предвид възможните данъчни злоупотреби в интернационален план, чл. 43а от ЗКПО въвежда ограничения на приспадането на лихви, а глава девета „а“ ЗКПО (чл. 47в, 47г и 47д) специфични правила за определяне на данъчния финансов резултат в случаите на контролирано чуждестранно дружество⁸⁶. Установени са и особени процесуални правила – например по отношение доказването в трансгранични ситуации. В случая данъчната тежест е възложена на данъчно задълженото лице – ако е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирия данъкоплатец е да представи доказателства за изясняването им, като когато отношенията или сделките са между свързани лица, както и в случаите на трансфери между място на стопанска дейност на чуждестранно лице в България и други части на същото предприятие в чужбина, се смята, че ревизираното лице е имало възможност да представи доказателства (чл. 116, ал. 1 ДОПК).

Следва да се посочи, че в българското законодателство терминът отклонение от данъчно облагане се ползва в смисъл на избягване на данъчно облагане, заобикаляне на

на неговата стопанска дейност, или 2. няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът.

⁸³ Avi-Yonah, Reuven S., C. H. Panayi, Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union, in Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, Amsterdam, IBFD, 2010, p.21-50.

⁸⁴ В данъчните законодателства на много държави е установена обща клауза за борба с данъчните злоупотреби. Така например според § 42 Ab.1 от немския Данъчен кодекс, данъчното законодателство не може да бъде заобиколено чрез злоупотреба с правни възможности. Ако е налице заобикаляне на закона в този смисъл, данъчната претенция възниква по начин, по който би възникнала при обичайната форма на икономическите операции.

⁸⁵ Съгласно ДОПК § 1, т. 3, буква „н“ "Свързани лица" са местно и чуждестранно лице, с което местното лице е сключило сделка, ако: 1/ чуждестранното лице е регистрирано в държава, която не е страна членка на ЕС, и в която дължимият подоходен или корпоративен данък върху доходите е с повече от 60 на сто по-нисък от този у нас, освен ако местното лице не представи доказателства, че чуждестранното лице дължи данък, който не е обект на преференциален режим, или че чуждестранното лице е реализирало стоките или извършило услугите на местния пазар, и 2/ държавата, в която е регистрирано чуждестранното лице, отказва или не е в състояние да обмени информация относно осъществените сделки или отношения, когато е налице сключена и влязла в сила международна данъчна спогодба.

⁸⁶ ЗКПО, в чл. 47, буква „в“ установява, че контролирано чуждестранно дружество е чуждестранно образувание или място на стопанска дейност в чужбина, чиито печалби не подлежат на данъчно облагане или са освободени от облагане с данъци в Република България, когато са изпълнени условия като: данъчно задълженото лице, самостоятелно или заедно със своите свързани предприятия, има пряко или косвено участие в над 50 на сто от правата на глас, капитала, печалбата на това образувание и действително платеният корпоративен данък върху печалбата от образуванието или мястото на стопанска дейност е по-нисък от този, който би бил начислен по националния данъчен закон.

данъчния закон. В чуждестранната академичната литература, актовете на ЕС и международните организации е общоприето разграничението между понятията отклонение от облагане (tax evasion) и избягване на облагане (tax avoidance) като форми на данъчни злоупотреби⁸⁷. De lege ferenda следва да бъде прецизирана употребяваната от законодателя терминология за словесно обозначаване на тези различни правни понятия. Езикът в правотворчеството следва ясно да отразява спецификата на стоящите зад термините юридическите концепции.

2. Поради трансграничния характер на двойното данъчно облагане и необлагане, чисто националните действия за справяне с тях са често неефективни. Координирането на усилията чрез двустранни (билатерални) мерки е традиционно използван способ. Класически пример са спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане (СИДДО)⁸⁸, по силата на които договарящите държави се споразумяват как да разпределят и защитят взаимно облагателните си претенции. В Европа те са познати още от XIX век, като в периода между двете световни войни значително нараства броят им – процес, който продължава и до днес⁸⁹.

Като международни договори по отношение на сключването и изпълнението на СИДДО се прилагат правилата на Виенската конвенция за правото на договорите от 1969г.⁹⁰ (у нас съответно и Закона за международните договори на Република България /ЗМДРБ/). Според чл. 14 от Конвенцията съгласието за обвързване с договор се изразява чрез ратификация, приемане или утвърждаване (съответно чл. 14 от ЗМДРБ). Съгласно националното ни право данъчните спогодби задължително се ратифицират (чл. 85, ал.1, т.4 от Конституцията – Народното събрание ратифицира и денонсира със закон международните договори, които съдържат финансови задължения за държавата). Само след ратифицирането и обнародването им СИДДО стават част от вътрешното право, като се ползват с предимство пред националните норми, които им противоречат (у нас чл. 5, ал. 4 от Конституцията, чл. 13 ЗКПО, чл.74 ЗДДФЛ). Ако спогодбата в цялостния ѝ текст не е обнародвана, макар да е ратифицирана по предвидения ред, тя не е част от вътрешното законодателство и няма примат пред националните закони. От друга страна, моментът на влизане в сила на СИДДО не съвпада с момента на влизане в сила на самия закон за ратифициране. Моментът на влизане в сила на спогодбата се определя в самата нея, тъй като влизането в сила е поставено в общия случай в зависимост от действията и на двете страни – например размяна на ратификационните документи.

В международната практика съществуват няколко модела на спогодби за избягване на международното двойно данъчно облагане – Модел на ОИСР от 1963г. с направените изменения и допълнения – последните от 2017г. (принципно възприет като модел на

⁸⁷ Така например в Съобщение на Комисията до Европейския парламент и Съвета **относно данъчната прозрачност за борба с отклонението от данъчно облагане и избягването на данъци (СОМ/2015/0136)** се сочи, че за разлика от отклонението от данъчно облагане, което е незаконно, избягването на данъци обикновено попада в границите на закона. Въпреки това много форми на избягване на данъци противоречат на духа на закона, тъй като тълкуването на понятието „законно“ се разтегля безкрайно, за да се сведе до минимум общият данъчен принос на дружеството; според СЕС “With respect to the notion of tax avoidance in the United Kingdom, it is legal”, “tax evasion...is illegal” - Case C/255/02 (Halifax plc and others v Customs and Excise Commissioners), още за разграничението напр. в “Addressing tax evasion and tax avoidance In Developing Countries”, 2010, The International Tax Compact, German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development. https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addressig-tax-evasion-and-avoidance.pdf

За значението на категориите и понятията за правната теория вж. Димова-Северина, Д. Legal argumentation as part of the categories of the common theory of law, в Сборник с научни трудове на РУ, Русе, 2017.

⁸⁸ България има действащи 68 СИДДО с 69 държави. СИДДО със Съюзна република Югославия (обн., ДВ, бр. 58 от 18.07.2000 г., в сила от 10.01.2000 г.) се прилага по отношение на две държави – Република Сърбия и Черна Гора.

⁸⁹ Wilke, K-M. Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Berlin, 2005, С. 109.

⁹⁰ Конвенцията е ратифицирана от Народна Република България с указ № 503 на Държавния съвет от 12.02.1987г. и обнародвана в ДВ бр. 87 от 10.10.1987 г.

развитите в икономическо отношение държави; в българската договорна практика този модел се използва с предимство), Модел на ООН от 1980г. с последна актуализация от 2011г. (модел на развиващите се държави) и Модел на САЩ от 1996, актуализиран през 2016г. Според Комитета по фискални въпроси към ОИСР Моделът за данъчна спогодба на ОИСР е ориентиран към държавите, изнасящи капитали (развитите икономически държави), за да насърчи търговията и инвестициите между тях. Той не е добре пригоден за икономическите отношения с развиващите се държави, с оглед на това, че е изграден върху принципа за запазване на облагането в държавата на местното лице, като в много случаи облагането в държавата на източника е ограничено. Това разпределение на облагателните правомощия не защитава интереса на развиващите се държави, които обикновено са държави, внасящи чуждестранен капитал (и оттук често в позиция на държава, източник на доход за съответните чуждестранни дружества)⁹¹. Обратно, Моделът за данъчна спогодба на ООН запазва по-широко право на облагане в държавата на източника в сравнение с държавата, за която инвеститорът е местно лице.⁹²

Към моделите на данъчни спогодби са подготвени и коментари, които съдържат обяснения и мотиви към текстовете. По силата на чл. 31, ал. 2, буква „б“ и чл. 32 от Виенската конвенция, коментарите към моделите на СИДДО са легално средство за тълкуване на спогодбите⁹³. Съгласно препоръките на Съвета на ОИСР, когато сключват или реализират двустранни спогодби по Модела, държавите би следвало да ги съобразяват с начина, по който това е отразено в коментарите към него, като техните данъчни органи трябва да следват тези коментари, когато тълкуват и прилагат разпоредбите на спогодбите⁹⁴. Посочените модели нямат обвързващо действие, но значително влияят върху договорната и правоприложната практика на държавите и по същество задават правната рамка, въз основа на която се водят преговорите и се осъществява изпълнението на договорите. Това спомага за хармонизирането и координирането на международно-данъчните правила и улеснява практиката по тълкуването и прилагането им.

Докато едностранните законодателни решения отстраняват ефективно възникналото юридическо двойно данъчно облагане, спогодбите предотвратяват изначално възникването му. Във връзка с пресичането на данъчните претенции на суверенни държави в трансгранични ситуации, СИДДО установяват правила, включващи запазване, ограничаване или отказ от право на облагане на определени доходи или имущества (прилагат се само по отношение на преките данъци върху доходите и имуществото). Чрез тези договори не може да се разширява правото на облагане на държавите и да се установяват данъчни задължения извън национални данъчни норми, както и да се разширява персоналното и териториално действие на последните – напротив, винаги е налице лимитиране, ограничаване на обхвата на действие на националните данъчни закони и облагателни претенции. В тази връзка К. Vogel сочи, че нормите на СИДДО са ограничителни (*Grenznormen*), а не стълкновителни (*Kollisionsnormen*)/отпращащи, както в международното частно право⁹⁵. Целта на данъчните спогодби е при правоотношения с

⁹¹ Вж. въведението на Модела на ООН на данъчна спогодба, vii, пар.3, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>

⁹² United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001, Introduction, A: Origin of UN Model Convention, 3.

https://read.un-ilibrary.org/international-law-and-justice/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries_a545408b-en#page6

⁹³ Славчева, И., А. Стефанов, Спогодби за избягване на двойно данъчно облагане, С., 2012, с.18.

⁹⁴ Анекс Препоръка на Съвета на ОИСР относно Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР, одобрена от Съвета на 23.10.1997.

Използването на Коментара като средство за тълкуване на СИДДО е възприето в съдебната практика на ВАС – така: Решение № [6542 от 17.08.2001 г.](#) на ВАС по адм. д. № 6910/2000 г., Решение № [10987 от 9.12.2005 г.](#) на ВАС по адм. д. № 5633/2005 г., Решение № [10988 от 9.12.2005 г.](#) на ВАС по адм. д. № 7916/2005 г., Решение № 6106 от 2.05.2012 г. на ВАС по адм. д. № 2852/2010 г.

⁹⁵ Вж. Vogel, K. Double tax treaties and their interpretation, Berkeley Journal of International Law, Vol.4, Iss.1, 1986, p.14.

международен елемент да се въведе по-благоприятен режим на облагане в сравнение с вътрешното данъчно право, по отношение на което те са "lex specialis". Така едно данъчно задължение ще съществува само и доколкото е предвидено в националното законодателство⁹⁶, а дали по отношение на него ще се приложат облекченията, предвидени в данъчна спогодба, зависи от това дали са налице съответните предпоставки.

Предметът на правно регулиране на СИДДО във връзка с избягването на международното двойно данъчно облагане включва няколко тематични групи разпоредби: определяне на обхвата на договора – териториален, персонален (местни лица), предметен (видове данъци); дефиниране на понятия, употребени в договора и принципите за тълкуването му; установяване на норми, чрез които се разпределят правомощията по облагането на доходите и имуществата (правото за данъчно облагане се възлага съответно на държавата, източник на дохода и/или на държавата, за която получателят на дохода е местно лице); определянето на методите за избягване на двойното данъчно облагане (прилагат се от държавата, за която лицето е местно, когато и двете държави запазят – без или с ограничения, претенциите си за облагане); други разпоредби свързани с целите на договорите (норми, уреждащи процедурни и защитни правила, като процедурата за уреждане на спорни въпроси, равенството в третирането, влизане в сила и прекратяване действието на договора).

По отношение предотвратяването на необлагане и данъчни злоупотреби СИДДО⁹⁷ включват различни разпоредби, обхватът на които бе значително разширен с измененията на моделите в последните години, когато тези въпроси получиха особено обществено и политическо внимание. Така например в Модела на данъчна спогодба на ОИСР през 2003 г. бе добавен нов член 27 относно съдействието при събирането на данъци, който наред с обмена на информация (член 26) представлява процесуалноправната рамка за сътрудничество между държавите с оглед правилното установяване и успешното събиране на националните данъчни задължения. Като материалноправна разпоредба за предотвратяване на злоупотреби в Модела на ОИСР може да се посочи член 9, който разглежда въпроса за коригиране на печалбите за данъчни цели на свързани лица (дружества майки и дъщерни дружества, както и дружества под общ контрол), реализирани в резултат на сделки, които не отговарят на независимите пазарни условия. Ако поради специалните отношения, които съществуват между предприятията, счетоводните им отчети не показват коректно облагаемите печалби, те се коригират. При спор между засегнатите страни относно размера и начина на изчисляване на съответната корекция, следва да се приложи процедурата по взаимно споразумение по чл. 25 от Модела. Чл.23 А, т.1 от Модела на ОИСР предвижда като възможност метода на освобождаване от облагане на дохода и имущество с източник извън страната от страна на държавата, за която лицето е местно. Съгласно коментара (32.6) на този член, разпоредбата трябва да бъде тълкувана във връзка с възможни случаи на *двойно необлагане*. Държавата на местното лице не е задължена да освободи от данъчно облагане елемент от доход, ако той не е бил обложен в държавата източник, съобразно разпоредбите на спогодбата.

Двустранни споразумения с по-тесен предметен обхват са различните съглашения за сътрудничество по данъчни въпроси и обмен на информация, например тези, основани на Модела на споразумение за обмен на информация на ОИСР. Такива са и споразуменията на Съединените американски щати (САЩ) с партньорски държави относно прилагането на FATCA законодателството (Foreign Account Tax Compliance Act или Акт за спазване на

⁹⁶ Например дадена СИДДО може да предоставя на Република България правомощието да облага доходи от пенсии в определени трансгранични случаи, но до такова облагане понастоящем няма да се стигне, тъй като националният данъчен закон не го предвижда - по силата на чл.13, ал.1, т.6 ЗДДФЛ доходите от задължително осигуряване в България или в чужбина са необлагаеми.

⁹⁷ Държавите често следват широко разпространената практика за включване в заглавието на спогодбите уточнението, че се отнасят до „избягване на двойно данъчно облагане и *отклонението от облагане*”.

данъчното законодателство във връзка със задгранични сметки)⁹⁸. Договарящите държави се задължават да обменят веднъж годишно на автоматична база информация относно финансови сметки, като информацията се събира и предоставя от финансовите институции и включва елементи като име, адрес, идентификационен номер на притежателя, номера на сметката, наличност по сметката за съответния период, общата брутна сума на реализираните доходи. Целта е предотвратяване на данъчни злоупотреби – отклонение и избягване на облагане. FATCA споразуменията дават силен тласък на международните инициативи и реформи в сферата на автоматичния обмен на информация по данъчни въпроси, подети впоследствие от ОИСР и ЕС.

В международната практика съществуват примери и за многостранни СИДДО – например т.н. „Северна спогодба”, сключена между Дания, Финландия, Исландия, Норвегия и Швеция през 1983г., която стриктно се придържа към Модела на Спогодбата на ОИСР. Комитетът по данъчни въпроси на ОИСР счита, че двустранните спогодби са по-подходящ способ за осигуряване на премахването на двойно данъчно облагане на международно равнище⁹⁹. В теорията в подкрепа на това разбиране се изтъква, че билатералните споразумения дават възможност за по-добро приспособяване на разпоредбите към особеностите на всеки конкретен случай, предвид специфичните цели и политики на договарящите държави и че многостранната координация на данъчните системи е политически трудна за постигане. Обратно, в Модела на данъчна спогодба на ООН се посочва, че изграждането на мрежа от двустранни данъчни спогодби, основани на общия модел, ще е важна стъпка по пътя към евентуално сключване на световна многостранна конвенция за избягване на двойно облагане. Счита се, че тя би дала възможност за по-координиран и ефективен отговор на проблеми, свързани например с тристранните трансгранични ситуации и *treaty shopping*¹⁰⁰.

3. Многостранните мерки за преодоляване на международното двойно данъчно облагане са наднационални (супранационални) и интернационални (международни). Те включват различни по природа актове на органите на Европейския съюз и международни организации, както и многостранни международни договори, сключвани между държавите.

Двустранните данъчни спогодби между държавите членки служат като основен механизъм за избягване на двойно данъчно облагане в рамките на ЕС¹⁰¹. Като наднационална организация, изградена върху частично прехвърлен суверенитет от държавите членки към институциите ѝ, Съюзът има известна компетентност да приема нормативни актове в тази сфера (супранационални мерки)¹⁰². На първо място това са различните директиви, свързани с избягване на икономическо двойно данъчно облагане на европейските дружества, с които се постига премахване на всяко неблагоприятно данъчно третиране на операциите между дружествата от различни държави членки в сравнение с

⁹⁸ Споразумение за подобряване спазването на данъчното законодателство в международен аспект и въвеждането в действие на FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) между правителството на Република България и правителството на Съединените американски щати е подписано на 5 декември 2014г., ратифицирано със закон (обн., ДВ, бр. 47 от 26.06.2015).

⁹⁹ ОИСР Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото, кратка версия, С., 2008, с.22.

¹⁰⁰ Thurony, V. International Tax Cooperation and a Multilateral Treat, Brooklyn Journal of International Law, Vol.26, Iss. 4, 2001, p.3-5

¹⁰¹ Kofler, G., R. Mason, Double Taxation: A European “Switch in Time”, Columbia Journal of European Law, Vol. 14, 2007, p.3.

¹⁰² ЕС няма изключителна компетентност в сферата на данъчното облагане, не представлява данъчен съюз. Във връзка с изграждането и функционирането на общия пазар ДФЕС (чл.110-113) предвижда хармонизиране единствено на косвените данъци, доколкото те пряко влияят на конкуренцията. Компетентността за регулации, свързани с преките данъци, се извежда въз основа на член 115 ДФЕС, съгласно който институциите на ЕС приемат директиви относно сближаването на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар. Вж. напр. Haase, F. Internationales und Europaisches Steuerrecht, Heidelberg, 2009, S.309; Rek, R., M. Brück, A. Labermeier, S. Pache, Internationales Steuerrecht in der Praxis, Wiesbaden, 2008, S.26.

операциите между дружества от една и съща държава членка (данъчните законодателства на държавите членки не следва да нарушават гаранциите на чл. 26 ДФЕС относно свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали). Това са Директива ЕС/2011/96 относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, Директива 2009/133/ЕО относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки, Директива 2003/49/ЕО относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки. Тези актове предвиждат и уредба във връзка с предотвратяването на данъчни злоупотреби чрез специални правила или чрез препращане към националните законодателства. При трансакции, чийто основен мотив е данъчна измама или избягване на облагане, държавите членки могат да отнемат предимствата по директивата или да откажат да я приложат.

От друга страна, равенството в третирането на дружествата в рамките на ЕС е свързано с недопустимост на държавна помощ по чл. 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС)¹⁰³, включително под формата на данъчни мерки. В Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ (C/2016/2946) се посочва, че данъчно становище/ данъчно споразумение може да предоставя изборително предимство на адресата, доколкото това изборително третиране понижава данъчните му задължения в държавата членка, в сравнение с предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение¹⁰⁴. Това е и положение на вредна данъчна конкуренция.¹⁰⁵ Съгласно чл.108 ДФЕС Комисията, в сътрудничество с държавите членки, държи под наблюдение всички системи за предоставяне на помощ, съществуващи в тези държави и предлага съответни мерки, включително взема решение, че съответната държава членка е задължена да отмени или измени тази помощ¹⁰⁶. В тази връзка, с цел по-голяма прозрачност и предотвратяване на неправомерни данъчни практики, чрез Директива ЕС/2015/2376 за изменение на Директива ЕС/2011/16 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане се създават правила за обмен на информация относно предварителните трансгранични данъчни становища и предварителните споразумения за ценообразуване, издавани в държавите членки.

През 1976 г. Европейската комисия предлага Директива за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (СОМ/1976/611), която не е приета и вместо нея през 1990г. държавите членки подписват подобен по съдържание международен договор – Конвенция за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия

¹⁰³ Чл.107, пар.1 ДФЕС: „... 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.”

¹⁰⁴ Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (C/2016/2946), 5.4.4. Данъчни становища и споразумения.

¹⁰⁵ С оглед координиране на действията за борба с вредната данъчна конкуренция на общностно равнище, на 1 декември 1997 г. Съветът (Екофин) приема поредица от заключения и одобрява резолюция за Кодекс на поведение за данъчно облагане на дружества. Кодексът на поведение има за цел да подобри прозрачността в данъчната област чрез система за обмен на информация между държавите членки и за оценка на всички данъчни мерки, които могат да бъдат обхванати от нея. Разпоредбите за държавна помощ от Договора чрез техния механизъм също допринасят за борбата с вредната данъчна конкуренция.

¹⁰⁶ От юни 2013 г. Комисията разследва практиките, свързани с данъчните становища, в държавите членки. В периода 2015-2017 г. Комисията прави заключения, че Люксембург и Нидерландия са предоставили изборителни данъчни предимства съответно в полза на Fiat и Starbucks, Белгия - на най-малко 35 многонационални дружества, Ирландия - на Apple (в размер на 13 милиарда евро), Люксембург - на Amazon (в размер на около 250 милиона евро), като държавите следва да си възстановят неправомерната държавна помощ – вж. Съобщение до медиите на Европейската комисия от 4 октомври 2017г.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_bg.htm

(90/436/ЕИО), т.н. Арбитражна конвенция¹⁰⁷. Нейна цел е да се премахне евентуалното двойно облагане вследствие действия на органите по приходите при корекция на печалбите на свързани предприятия, когато действията не са съгласувани с органите на другата държава. Уредена е възможност засегнато в подобна ситуация дружество да отнесе своя случай до компетентния орган на договаряща държава и съответно е дадена уредба на процедурата по взаимно споразумение при спорни случаи, включително с помощта на консултативна комисия. За ефективното прилагане на Конвенцията е изготвен Кодекс за поведение (с преработка от 2009 г.). През октомври 2017 г. е приета Директива ЕС/2017/1852 относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в ЕС, свързани с тълкуването и прилагането на СИДДО и Арбитражната конвенция. Тя включва подобрен механизъм за разрешаване на спорове, ограничение на продължителността на процедурите, прилагане към спорове с по-широк обхват и към всички данъкоплатци, които подлежат на данъчно облагане на доходите и капитала. Директивата следва да бъде транспонирана в националните законодателства на държавите членки не по-късно от 30 юни 2019 г.

Важно стъпка в мерките за предотвратяване на *необлагане* е приемането на Директива ЕС/2016/1164 за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар. Тя предвижда мерки срещу свиването на данъчната основа в рамките на вътрешния пазар и срещу прехвърлянето на печалби извън него. Включени са правила като ограничаване приспадането на лихви (чл.4), данъчно облагане при напускане (чл.5), общо правило за борба със злоупотребите (чл.6), контролирани чуждестранни дружества (чл.7 и чл.8), несъответствия при хибридни образувания и инструменти (чл.9), обединени около общия принцип, че данъците следва да се плащат там, където се генерират печалбата и стойността. Когато прилагането на горните правила води до двойно данъчно облагане, данъкоплатците следва да получават данъчно облекчение посредством приспадането на данъка, платен в друга държава членка или трета държава, в зависимост от случая. С измененията чрез Директива ЕС/2017/952 се разширяват правилата относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти, като се обхващат ситуации на несъответствия, които произтичат от двойни приспадания, от противоречия в квалификацията на финансови инструменти, плащания и образувания или от разпределението на плащанията. За да неутрализира последиците от механизмите за несъответствия при хибридни образувания, едната от двете юрисдикции в дадено несъответствие следва да откаже приспадането на плащане, водещо до такъв резултат.

Разкриването на данъчни злоупотреби, надлежното установяване и събиране на публични вземания в рамките на ЕС е цел и на установената широка нормативна рамка за сътрудничество между данъчните органи на държавите членки: *административно сътрудничество в областта на (прякото) данъчно облагане* (Директива ЕС/2011/16, включително измененията ѝ с Директива ЕС/2014/107, Директива ЕС/2015/2376 и Директива ЕС/2016/881 по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане); *административно сътрудничество в областта на ДДС* (с Регламент ЕС/904/2010) и *в областта на акцизите* (с Регламент ЕС/389/2012); *взаимопомощ в областта на събирането на публични вземания* (Директива ЕС/2010/24 и Регламент за изпълнение ЕС/1189/2011 на Комисията). Предвидени са форми на сътрудничество като обмен на информация (при поискване, спонтанен, автоматичен), искане за връчване, присъствие и участие в административни производства, паралелни проверки и ревизии, налагане на обезпечителни мерки, събиране на вземания¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Пенев, С. Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, С., 2011, с. 190.

¹⁰⁸ Повече за административното сътрудничество по данъчни въпроси в рамките на ЕС – Маринова, Е. „Административно сътрудничество по данъчни въпроси в рамките на Европейския съюз“, сборник „Правото – традиции и перспективи“, Пловдивски университет "Паисий Хилендарски", 2017; Маринова, Е. [Сътрудничество между държавите членки на ЕС във връзка с данъчния контрол](#), в „Актуални правни аспекти на регулирането на бизнеса“, УНСС, 2017.

Приемането на посочените законодателни мерки от страна на ЕС е процес, силно повлиян от международните актове в тази сфера. Тук се включват многостранни договори като Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси от 1995г. с изменението ѝ от 2011г. (предвижда форми на сътрудничество, подобни на очертаните Директива ЕС/2011/16 и Директива ЕС/2010/24)¹⁰⁹, Многостранното споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация за финансови сметки от 2014г. (установява възможност за глобален автоматичен обмен на финансова информация и получаване на данни за финансови сметки на местни лица и на чуждестранни образувания, контролирани от местни лица в държавите, присъединили се към споразумението)¹¹⁰, *Многостранната конвенция за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, за предотвратяване на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби от 2017г.* (има за цел едновременното изменение и осъвременяване на данъчните спогодби, сключени между държавите в световен мащаб с оглед преодоляване на злоупотребите с тях; въвежда например т. нар. „тест на основната цел“ – „principal purpose test“ – основание за отказване на данъчно облекчение по СИДДО, ако облекчението представлява основна цел на дадена договореност/сделка, включва промяна на правилата за формиране на място на стопанска дейност, на критериите за определяне на качеството местно лице и пр.)¹¹¹. Тези актове представляват мултилатерални инструменти, обединяващи и юридически обвързващи в международен план широк кръг юрисдикции (вкл. с преференциални данъчни режими). В този смисъл те са оптимален способ за координиране на усилията срещу трансграничното избягване на данъчно облагане и отклонение от облагане. Присъединяването към тях е знак, че държавата следва и прилага високи стандарти за данъчна прозрачност и е надежден партньор в общите международните инициативи¹¹².

Мерките, обхванати в посочените по-горе юридически обвързващи актове – двустранни и многостранни договори, национални и наднационални (съюзни) нормативни актове, са приети с оглед рамката, зададена от различните проекти, стандарти, модели, доклади, становища, препоръки, съобщения, работни документи, резултат от работата на организации като ОИСР, Г-20, ООН, ЕС, а също и неправителствени организации като Международната фискална асоциация (IFA). Тези документи носят характера на т. нар. soft law – закрепят принципи, черпещи легитимност от авторитета на съставителите си и от практическата си ефективност и влияят върху начина, по който държавите изграждат и тълкуват юридически задължителните си актове (hard law)¹¹³. Те дават израз на универсални цели, общо споделяни ценности и концепции, като обвързват по силата на широкото съгласие с тях в международната общност. Ярък пример за това са актовете на ОИСР, чието

http://prni.uni-ruse.bg/wp-content/uploads/2017/11/DANYCHEN_KONTROL_E_MARINOVA_1.docx

¹⁰⁹ Ратифицирана у нас със закон, приет от 43-то Народно събрание на 5 февруари 2016 г. – ДВ, бр. 14 от 2016 г., в сила от 1 юли 2016 г.

¹¹⁰ Ратифицирано със закон, приет от 43-то Народно събрание на 5 февруари 2016 г. – ДВ, бр. 14 от 2016 г., в сила от 1 юли 2016 г.

¹¹¹ Република България е подписала Конвенцията на 07.06.2017г. с множество резерви; предстои ратифицирането ѝ.

¹¹² В рамките на ЕС е приет списък на юрисдикциите, неосказващи съдействие за данъчни цели. Според [Заклучения на Съвета относно списъка \(5/12/2017\)](#) спрямо юрисдикциите, включени в него, ЕС и държавите членки биха могли да прилагат ефективни и съразмерни защитни мерки както в неданъчната, така и в данъчната сфера, включващи например засилено наблюдение на трансакциите, по-голям риск от одит за данъкоплатците, които се ползват от тези режими и пр. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0605\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0605(01)&from=EN)

¹¹³ За понятието „soft law“ като недържавен/неполитически инструмент вж. С. Гройсман, Soft law и понятието за право, във сборник „Soft law и съвременното право“, С., 2017, с. 51 и сл. Авторът извежда три отличителни черти на soft law документите: създават се от самите правни субекти, а не от централни законодателни органи (децентрализирано възникване); задължителността им се обосновава с възприемането им за рационално обосновани (рационалност); дават възможност за децентрализираното правосъздаване въз основа на съгласие (координация вместо субординация) - с.61.

влияние в изграждане на правната и институционалната рамка за международна данъчна политика е особено значително – от фокуса върху избягване на международното двойното данъчно облагане с приемането на Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото от 1963г. и Коментара към него до съвременните усилия да се ограничи двойното необлагане с Проекта BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)¹¹⁴ от 2015г., чийто препоръки стават основа на множество съвременни инициативи и актове на национално, наднационално (съюзно) и международно ниво.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Международното данъчно право днес отразява консенсуса в международната общност относно разпределението на данъчната основа за облагане между юрисдикциите в условията на глобализирания свят. Актуалните предизвикателства като повишената мобилност на капитала, непрекъснатото реконструиране на бизнес моделите, дигитализацията, дисонансите в разпределение на данъчното бреме и фискалните постъпления изискват съгласуваност и колективни мерките от страна на държавите, с оглед на това данъчното облагане оптимално да подкрепя постигането на общите цели за икономическото развитие, фискална ефективност и данъчна справедливост. Много от досегашните мерки не отговарят на новите икономически условия. Например някои категории доходи - като тези от цифрови дейности (продажба на онлайн пространство за реклами, цифрови посреднически дейности, позволяващи потребителите да си взаимодействат, продажба на данни, генерирани от предоставена от потребителите информация) не могат да бъдат свързани с правопорядъка на една фискална юрисдикция съгласно класическите правила, въпреки че са реализирани чрез нейната територия, поради липса на физическо присъствие¹¹⁵. Този и ред други глобални въпроси изискват изграждането на единна концептуална и институционална данъчноправна рамка за осъществяване на трансграничната икономическа дейност, която да осигури необходимата правна и фискална сигурност. Международните данъчни инициативи, предприети през последните години, са значима крачка към установяването на консенсусен подход по отношение на данъчните правила и избягване на несъгласуваните едностранни мерки и

¹¹⁴ Понятието „BEPS – Base Erosion and Profit Shifting” се свързва със стратегиите за избягване на двойно данъчно облагане чрез изкуствено свиване на данъчната основа и изкуствено пренасочване на печалбите към юрисдикции с ниско или без данъчно облагане. Проектът включва петнадесет мерки, целящи облагането да е ефективно в държавите, където реално се осъществява икономическата активност на дружествата: 1. отговор на предизвикателствата на дигиталната икономика; 2. неутрализиране на ефекта от хибридните договорености, пораждащи несъответствия; 3. оптимизиране на правилата за контролираните чуждестранни дружества; 4. ограничаване на свиването на данъчната основа чрез данъчни разходи за лихви и други финансови плащания; 5. постигане на по-голяма ефективност в борбата с вредните данъчни практики, като се взема предвид прозрачността и същността на трансакциите; 6. предотвратяване на злоупотребите с данъчни спогодби; 7. предотвратяване на злоупотребите с изкуствено избягване на място на стопанска дейност; 8. създаване на правила, предотвратяващи свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби чрез движението на нематериални активи между членове на групата; 9. създаване на правила, които да предотвратят свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби чрез преместването на риск или разпределение на излишен капитал към членове на групата; 10. създаване на правила, които да предотвратят свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби чрез други високорискови сделки; 11. съставяне на методологии за събирането и анализа на данни относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и да се идентифицират дейности за предотвратяването им; 12. въвеждане на изисквания към данъкоплатците да обявяват своите агресивни данъчни стратегии; 13. преразглеждане на въпросите за документацията за трансферно ценообразуване; 14. подобряване на ефективността на механизмите за разрешаване на спорове; 15. разработване на многостранен инструмент за прилагане. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

¹¹⁵ В тази връзка се обсъжда приемането на нова директива за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие. Тя следва да даде отговор на въпросите „къде да се облага с данък“ и „какво да се облага с данък“ в цифровата икономика при съществуващата система за корпоративно данъчно облагане. В директивата се предлага предприятията да плащат данък в държавите членки, в които имат значително цифрово присъствие, дори и да нямат там физическо присъствие.

формират основите на международното данъчно право за години напред. Изглежда, че в сферата на международните данъчните правоотношения все повече приоритет ще се дава на икономическата реалност над юридическата форма (substance over form), легитимността над формалната легалност и на координацията над едностранната субординация.

REFERENCES:

Avi-Yonah, Reuven S., C. H. Panayi, Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union, in *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Amsterdam: IBFD, 2010.

Barbuta-Misu, N. F. Tudor, The International Double Taxation – causes and avoidance, *Acta Universitatis Danubius, CEconomica*, Vol 5, Iss.1, 2009.

Barker, W. B. The ideology of tax avoidance, *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, Iss.2, 2009.

Beck, D. *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht*, Berlin, 2016.

Braehler, G. *Internationales Steuerrecht*, Ilmenau, 2014.

Christians, A. Distinguishing tax avoidance and tax evasion: why and how, *Journal of Tax Administration*, Vol 3:2, 2017.

Groysman, S. Soft law i ponyatiето za pravo, v „Soft law i savremenoto pravo”, S, 2017.

Dimova-Severinova, D. Legal argumentation as part of the categories of the common theory of law, v *Sbornik nachni trudove na RU*, Ruse, 2017.

Haase, F. *Internationales und Europaisches Steuerrecht*, Heidelberg, 2009.

Hohn, N., J. Horing, *Das Steuerrecht international agierender Unternehmen: Grenzüberschreitende Steuerplanung*, Wiesbaden, 2010.

Kofler, G., R. Mason, Double Taxation: A European “Switch in Time”, *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14, 2007.

Marinova, E. Administrativno satrudnichestvo po danachni vaprosi v ramkite na ES, v “Pravoto – traditsii i perspektivi”, PU “Paisiy Hilendarski”, 2017.

Marinova, E. Satrudnichestvoto mezhdu darzhavite-chlenki vav vrazka s danachniya control, v “Aktualni aspekti na reguliraneto na biznesa”, UNSS, 2017.

Taylor, M. B. Tax policy and tax avoidance: The general anti-avoidance rule from tax policy perspective, *University of British Columbia*, 2006.

Thurony, V. International Tax Cooperation and a Multilateral Treat, *Brooklyn Journal of International Law*, Vol.26, Iss. 4, 2001.

Penov, S. Pravoto na Evropeyskiya sayuz i prekite danatsi na darzhavite-chlenki, S., 2011.

Penov, S. Ponyatie za mezhdunarodno dvoyno danachno oblagane, sp. Finansovo danachen control, kn.8, 1996.

Rek, R., M. Brück, A. Labermeier, S. Pache, *Internationales Steuerrecht in der Praxis*, Wiesbaden, 2008.

Slavcheva, I., A. Stefanov, Spogodbi za izbyagvane na dvoyno danachno oblagane, S., 2012.

Stucke, M. E. Is competition always good?, *Journal of Antitrust Enforcement*, Vol. 1, Iss.1, 2013.

Vogel, K. Double tax treaties and their interpretation, *Berkeley Journal of International Law*, Vol.4, Iss.1, 1986.

Wilke, K-M. *Lehrbuch Internationales Steuerrecht*, Berlin, 2005.

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2013.

Aggressive tax planning indicators, Final report, European Commission, 2017.

Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (C/2016/2946)

Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU)

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU (COM/2016/023)

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action (COM/2015/0302)

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD, Paperback – April 30, 1998.

Model na danachna spogodba za dohodite i imushtestvoto, kratka versiya, OISR, S., 2008.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Considered Version 2017.

Stanovishte na Evropejskiya ikonomicheski i sotsialen komitet otnosno “Danachni i finansovi ubezhishta – zaplaha za vatreshniya Pazar na ES” (2012/C 229/02)

Taxation in the European Union, Discussion paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers (SEC/96/487)

United Nations Model Double *Taxation Convention* between Developed and Developing Countries, 2001.