

LEGAL SOURCES OF INTERNATIONAL TAX LAW ⁶⁴

Ass. prof. Elina Marinova, PhD

Public Law Department, Faculty of Law

“Angel Kanchev” University of Ruse

E-mail: elina_marinova@uni-ruse.bg

Abstract: *The paper reviews the notion of "source of law", its various appearances, the formal legal sources for regulating tax relations with a cross-border element at national, supranational and international level, their hierarchy and coordination, the place of soft law instruments, trends in the development of sources of law and international tax law in the global world. In the context of the instruments of international and EU law and global policies there is a trend for more and more decentralized lawmaking. Within the global pluralistic structure characterized by the coexistence and connectedness of many legal and tax systems belonging to different forms and levels of territorial and political community, the state is gradually losing its authority as an independent creator of law and tax rules.*

Keywords: *source of law, international tax law, soft law, hard law, coordination, decentralization*

I. Понятието източник на право. Източници на международното данъчно право

Словосъчетанието „източник на право“ е доктринален термин, в който се влагат различни значения – от обозначаване на суверена или институциите, създаващи и прилагащи правото, през основанията на правото до актовете, чрез които то се установява и производствата, чрез които се създават тези актове⁶⁵. Тенчо Колев пише, че под източник на правото се разбират формите, в които се обективира нормативната воля на обществото чрез конструиращата власт на държавата, като уточнява, че това определение „се отнася до формално юридическия смисъл на понятието „източник на правото“⁶⁶. Известно в теорията е делението на източниците на правото на материални (субстанционални) и формални. Salmond обяснява разликата между тях по следния начин: „Формален източник е този, от който правилото черпи своята сила и валидност... Материалните източници, от друга страна, са тези, от които се извлича предметът, а не валидността на закона“⁶⁷. Жан Луи Бержел определя материалните източници на право като моралните, религиозните, философските, политическите, социалните, идеологическите принципи, които направляват и инспирират позитивното право и социалните факти, които определят неговата ориентация и съдържание. Формалните източници са онези процедури и актове, чрез които нормите стават позитивно право и придобиват валидност⁶⁸. Според Росен Ташев материалните източници на право са тези факти от социалната действителност, които представляват причина или основание за приемането на правни норми – те могат да бъдат икономически фактори, социологически фактори или пък фактори от изключително духовно естество (например човешкият разум в

⁶⁴ Докладът е представен на пленарната сесия на 29 октомври 2021 с оригинално заглавие на български език: ИЗТОЧНИЦИ НА МЕЖДУНАРОДНОТО ДАНЪЧНО ПРАВО.

⁶⁵Roscoe Pound в „Източници и форми на правото“ посочва пет значения, които са относими към него: първо, това е източникът на авторитета на правните предписания – държавата (смисълът използван от Остин); второ, извор на правото са онези загубили правна сила текстове, които представляват основа за юридическото и доктриналното развитие на правната система (например римските текстове); трето, като източник на право може да се разглеждат онези основания (както нормативни, така и обичайни), от които съдиите извличат съображения за решаване на заведените пред тях дела; четвърто, терминът може да отразява онези институции, които извеждат правните принципи и концепции, закрепвани впоследствие законодателно; пето, това са материалните (езикови) форми, в които откриваме изразени правни предписания – R. Pound, Sources and Forms of Law, 21 Notre Dame L. Rev. 247 (1946), p.247-248
<http://scholarship.law.nd.edu/ndlr/vol21/iss4/1>

⁶⁶ Колев, Т. Правни отношения и правни връзки, ЮЗУ „Неофит Рилски“, Благоевград, 1997.

⁶⁷ Salmond, J. Jurisprudence, eleventh edition, Sweet and Maxwell, London, 1924, 164.

⁶⁸ Бержел. Ж.Л. Обща теория на правото, Благоевградски университет „Неофит Рилски“, 1993, с. 65.

теорията на И.Кант); във формален смисъл източниците на право са формалните процедури и актове, чрез които правните норми биват създавани и изразявани⁶⁹. По отношение на източниците на международното публично право Благой Видин посочва, че те биват формални – формите, в които съществуват нормите на международното право, и материални – социалните явления, които оказват влияние върху процесите на правотворчество, различните социални норми, правосъзнанието, материалните условия на живот на обществото⁷⁰.

Следвайки горната класификация като материални източници на международното данъчно право може да разглеждаме онези фактори, представляващи съображение, причина за установяването на правопорядък в междудържавните данъчни отношения и данъчните отношения с чуждестранен елемент. Тези дадености следват от взаимодействията между данъчните юрисдикции и могат да се обобщят по следния начин: многократно (двойно) данъчно облагане на международната икономическа дейност, съответно – данъчните интереси на две или повече държави във връзка с подобна дейност; интересите на стопанските субекти, осъществяващи международна икономическа дейност; интересът от международно икономическо сътрудничество, от привличане на инвестиции и добър данъчен имидж на държавите; осигуряване на защитата на местните данъкоплатци по отношение на чуждестранните данъчни юрисдикции; противодействие на отклонението от данъчно облагане; необходимостта от административно сътрудничество на международно ниво по данъчни въпроси (за установяване и събиране на данъчните вземания на държавите), включително чрез обмен на данъчна информация. Две основни са възможните форми за взаимодействията между различните национални данъчни юрисдикции – да са в конфронтация или да са съгласувани. Тенденцията в световен план с оглед взаимните данъчни интереси и цели е към все по-засилено данъчно сътрудничество и съгласуване на данъчните системи между държавите.

Държавата като типична конструираща власт, чрез която се закрепва нормативна воля, в институционален смисъл е своеобразен източник на данъчното и международното данъчно право. Държавната власт, упражнена в областта на данъчното облагане, наричаме данъчен суверенитет – правомощието на държавата да определя и събира данъци в пространствените си граници. Правната форма на реализация на данъчния суверенитет се изразява в установяването на обособена система от правни норми, образуваща националното данъчно законодателство. Всяка държава самостоятелно определя пределите на проявление на държавна власт в областта на данъчното облагане. Границите и формите на реализация на нейния данъчен суверенитет се установяват от самата държава – по собствена инициатива или по сила на поети международни задължения. Липсата на априорно императивно ограничение на данъчния суверенитет позволява на всяка от юрисдикциите да предложи свой собствен данъчен режим за облагане на международна икономическа дейност⁷¹. Следва да се отбележи обаче, че механизмът за осъществяване на фискалния суверенитет на държавите също както икономическата дейност е изложен на въздействието на глобализацията и до голяма степен губи своя самодостатъчен характер. В данъчната политика едностранният подход и автономността при вземането на решения се оказват неприложими във все повече направления. Глобализацията и дигитализацията на икономическата среда, структурните промени, произтичащи от тях и засилената данъчна конкуренция водят до значително въздействие на националните решения по данъчни въпроси върху постъпленията и избора на

⁶⁹ Авторът разглежда понятието и в исторически смисъл- това са са юридически актове, загубили юридическа сила, даващи уредба на обществени отношения в определен момент, които представляват исторически факти с единствено познавателно значение. Вж. Р. Ташев, *Обща теория на правото. Основни правни понятия*, С.: Сиби, 2005, с.18.

⁷⁰ Видин, Б. *Международно право*, С.: Сиела, 2020, с.57.

⁷¹ Маринова, Е. *Понятието агресивно данъчно планиране и пакета от мерки на ЕС срещу избягването на данъци*, Сборник доклади на РУ“Ангел Кънчев“, 2020, том 59, серия 7.1., с.65-66.

<http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp20/7.1/7.1-9.pdf>

провежданата данъчна политика на останалите държави. От друга страна, националното право и регулативната и санкционна власт на държавите остават териториално ограничени, въпреки глобализирането на стопанския живот. За разлика от социалната и икономическата мобилност на данъкоплатците, националните данъчни органи поначало не могат да осъществяват компетентност извън границите на държавата и властническите им правомощията се простират само в рамките на територията, върху която се упражнява фискален суверенитет. Това може да доведе до затруднения в установяването и реализирането на националните данъчни правила и защитата на националния фискален интерес. Днес съществува широко съгласие в международната общност, че справедливостта и ефективността на данъчните системи не зависят само от данъчните законодателства на отделните държави, а и от кумулативния ефект от тяхното действие. По този начин се създава необходимост от сътрудничество с другите данъчни юрисдикции, чрез което да се компенсира недостигащия национален регулативен капацитет.

Водещо значение в теорията има разбирането на термина „източник на право“ във формален смисъл – това са „материалните“ носители на правото, начините за изразяване на правните норми или юридическите актове, приети по специална процедура, които съдържат валидни правни норми. Чрез тълкуване ние извличаме правните норми като мисловни, логически конструкции от формалните източници на правото и обективно съществуващите в тях юридически текстове. В този смисъл ще се разглеждат по-нататък източниците на международното данъчно право. От смисловия обхват на понятието международно данъчно право пряко зависи разбирането за обхвата на неговите формални източници, тяхната структура и място в правната система. За целите на тази работа ще възприема разбирането за международното данъчно право в широк смисъл – обхващащо договорното междудържавно данъчно право за реда за взаимодействие между държавите по данъчни въпроси, но също така правото на Европейския съюз и националното данъчно право, регламентиращи данъчни отношения с международен елемент.

II. Отделните източници на международното данъчно право

а) Най-широко разпространено в доктрината е разбирането за международното данъчно право като част, подотрасъл на международното публично право, чиито предмет са отношения, възникваща между държавите в данъчната област⁷². В този смисъл може да го обозначим като междудържавно, договорно данъчно право (международно данъчно право в тесен смисъл). Източници на международното данъчно право тук са различните международни договори и общото международно право по данъчни въпроси (включващо обичайното международно право и общите принципи на правото)⁷³, като основополагаща за тяхното формиране е волята на държавите. Тази структура следва член 38 (1) от Статута на Международния съд на ООН, според който източниците на международното публично право са: (а) международните конвенции – както общи, така и специални, които установяват правила, изрично признати от спорещите държави; б) международния обичай като доказателство на общата практика, призната като право; в) общите принципи на правото, признати от цивилизованите нации.

Съществуват различни типове международни данъчни договори – двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане върху доходите и имуществото и отклонението от облагане (в международната практика съществуват примери и за многостранни СИДДО – например т.н. „Северна спогодба“, сключена между Дания, Финландия, Исландия, Норвегия и Швеция през 1983г.), спогодби за избягване на двойното данъчно облагане по отношение

⁷² Qureshi A.H. The Public International Law of Taxation. Text, Cases and Materials, Kluwer Law International, 1994, p.1–21.

⁷³ Rohatgi, R. Basic International Taxation (Second Edition), Volume One, Principles of International Taxation, Richmond Law & Tax Ltd, UK, 2005, p.13.

на определени категории данъчни обекти (например Многостранната конвенция за избягване на двойното данъчно облагане на авторски права от 1979, Споразумението между СССР и Италианската република относно освобождаването от двойно данъчно облагане в областта на морското корабоплаване от 20 ноември 1975 г., Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия от 1990г.), договори за административно и правно сътрудничество в данъчната сфера (например Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси от 1988г., Споразумението между правителството на Република България и правителството на Съединените американски щати за подобряване спазването на данъчното законодателство в международен аспект и въвеждането в действие на FATCA от 2015, Многостранното споразумение между компетентните органи за автоматичен обмен на информация за финансови сметки от 2014г., Многостранното споразумение между компетентните органи за обмен на отчети по държави от 2016г., Многостранната конвенция за прилагане на мерки, свързани с данъчните спогодби, за предотвратяване на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби от 2017г.). Тези договори дават израз на различни форми на сътрудничество с други държави за приемането на правила, които да отговарят на взаимните данъчни цели и интереси. Чрез тях се хармонизират колизиите и предизвикателствата, произтичащи от съвместното реализиране на данъчен суверенитет от юрисдикциите. Те не включват препращащи норми, тъй като не се отнасят до избор между националното и чуждестранното право⁷⁴. К. Vogel сочи, че нормите на СИДДО са не стълкновителни (Kollisionsnormen), както в международното частно право, а ограничителни (Grenznormen)⁷⁵. Всъщност една от основните функции на международното право е да очертава границите на данъчен суверенитет на държавите и да координира упражняването му⁷⁶.

Като друг източник на междудържавното данъчно право може да се посочи общото международно данъчно право, което включва обичайното международно право и общите принципи на правото. В теорията се посочва, че докато обичайното международно право се отнася до общата практика на държавите, общите принципи са принципи, установени в националното законодателство, които касаят международните аспекти на неговото действие⁷⁷. Обичайното международно право се основава на общо следвана, еднообразна, взаимна практика на държавите по определени въпроси, възприемана като юридически задължителна; в международното данъчно право неин израз е гъстата мрежа от сходни двустранни споразумения за избягване на двойно данъчно облагане, все по-широкото приемане на общи „минимални“ стандарти за международно данъчно облагане на глобално ниво и т.н.⁷⁸. От друга страна, типичен общ принцип на данъчното право, въз основа на който държавите изграждат своите данъчни системи, е например изискването за „nexus“ – връзка между територията на държавата и облагаемите доходи. За да е легитимна облагателната претенция на една държава, следва да е налице реална връзка (genuine link, nexus) между нея като юрисдикция и елементите на облагателния фактически състав (обекта на облагане или субекта на облагане); привързващи белези могат да бъдат личността на данъчно задълженото лице и източникът на данъчния обект. Общ е и принципът за пространственото действие на данъчния закон, който

⁷⁴ Panayip, Chr. The relationship between EU and international tax law, in: Research Handbook on European Union Taxation Law, Edward Elgar Publishing Ltd, UK, 2020, p.125.

⁷⁵ Вж. Vogel, K. Double tax treaties and their interpretation, Berkeley Journal of International Law, Vol.4, Iss.1,1986, p.14.

⁷⁶ Повече за спецификата на данъчните спогодби - вж. Маринова, Е. Международно двойно данъчно облагане и двойно данъчно необлагане. Мерки за преодоляване, Сборник доклади на РУ“Ангел Кънчев“, 2018, том 57, серия 7, с. 57 и сл.

<http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp18/7/7-8.pdf>

⁷⁷ Rohatgi, R. Basic International Taxation (Second Edition)....., p.13.

⁷⁸ Вж. R. S. Avi-Yonah, International Tax as International Law: an analysis of the International Tax Regime, Cambridge University Press, 2007, p. 5.

има две измерения: териториалното действие (данъчните закони се прилагат за доходи и имущества, реализирани/разположени на територията на държавата – включително такива на чуждестранни лица) и персонално действие на данъчния закон (прилагане на данъчното законодателство по отношение всички местни лица, независимо къде са реализирали доходите си или е разположено имуществото им – у нас или в чужбина).

б) Правна уредба на данъчни отношения с международен елемент съдържа и правото на Европейския съюз. „Правото на ЕС е самостоятелен правопорядък. То не е международно право и принципно се отличава от него. Не е и част от вътрешното право на държавите членки, а се прилага на територията им като отделен правен ред“⁷⁹. Ако „международното право е система, която се основава на суверенитета“ и „децентрализирана система, в която отсъства върховна власт“⁸⁰, то правото на ЕС точно обратното – основава се на „прехвърлен суверенитет“ и създаването на „върховна власт“, т.е. в овластяването на институциите на ЕС да вземат управленски решения вместо държавните органи, включително и да действат вместо тях в отношенията с трети държави или международни организации. Това овластяването е без аналог в международните отношения и очертава ЕС роля като интеграционна, а не международна организация. Правото на ЕС има свои собствени източници, сложна система от актове и неписани принципи и норми и уникален интеграционен правопорядък, обвързващ както държавите членки, така и техните граждани⁸¹. Въпреки че данъчното право на ЕС не може да се отнесе към междудържавното, договорно данъчно право (международно данъчно право в тесен смисъл), то може да се включи в обхвата на международното данъчно право в широк смисъл – като съвкупност от правни норми, даващи уредба на данъчни правоотношения с трансграничен елемент. Субекти на тези отношения, за разлика от отношенията, предмет на междудържавното данъчно право, тук са не само държавите членки, но и техните граждани.

Европейският съюз не разполага с данъчен суверенитет. Решенията по данъчни въпроси принципно остават във властническата компетентност на държавите членки. Националният данъчен суверенитет, от друга страна, се явява ограничен чрез предоставянето на известни компетенции на Съюза в данъчната област. Първичните източници на правото на ЕС включват някои данъчни разпоредби – Глава II, чл.110-113 Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС), имащи спомагателна роля по отношение постигането на икономическите цели на ЕС. По съдържание данъчните разпоредби в ДФЕС най-общо предвиждат забрани за държавите членки да установяват или поддържат чрез данъчно облагане пречки пред трансграничното движение на стоки и търговия в рамките на Съюза, като успоредно с това оправомощават Съвета да приема директиви за хармонизиране в областта на косвеното данъчно облагане. ДФЕС не съдържа изрични разпоредби относно преките данъци. Актовете на ЕС, приети в областта на прякото данъчно облагане, се основават на глава III – „Сближаването на законодателствата“ – член 115 от ДФЕС, който позволява приемането на директиви за сближаване на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни актове на държавите членки, които се отнасят пряко до вътрешния пазар⁸².

⁷⁹ Семов, А. Съдът на ЕС. Съвременен международно правораздаване, Институт по международно право/Институт по европейско право, 2011, с.56.

⁸⁰ Видин, Б. Международно право, С.: Сиела, 2020, с. 21.

⁸¹ Семов, А. Съдът на ЕС, Съвременен международно правораздаване..., с. 57.

Най-важните източници на правото на ЕС са:

– първични източници (учредителните договори);

– производни източници (включващи актове на институциите на ЕС – регламенти, директиви, решения);

– и допълнителни източници (други актове, което не попада в обхвата на горните две групи).

⁸² Повече за данъчната уредба на ниво ЕС – вж. Маринова, Е. Данъчна политика на ЕС - цели и перспективи, Сборник доклади на РУ“Ангел Кънчев“, том 58, серия 7, 2019, с. 63 и сл.

<http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp19/7.1/7.1-9.pdf>

Така директивите представляват основен вторичен източник на правна уредба за данъчни отношения с трансграничен елемент в рамките на ЕС⁸³. Директивата е специфичен нормативен акт, чието основно предназначение е да дава задължителни указания на държавите членки, които са неин адресат. Чрез директиви ЕС изпълнява своите цели и задачи в области, в които не е овластен да предприема независимо необходимите мерки (каквато е данъчната област) или в които институциите предпочитат да оставят повече свобода на действие на държавите членки⁸⁴. Практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) също има съществено влияние върху действието и развитието на правото на ЕС и законодателствата на държавите членки. Съдът разполага с правомощие да се произнася относно съответствието на данъчното законодателство на държавите членки с правото на ЕС, като несъвместимите с него национални данъчни норми стават неприложими. С оглед на това дейността на СЕС се определя като ненормативна интеграция или като „негативна интеграция“ и ефектът на решенията му се доближава до данъчна хармонизация⁸⁵. Приложимото от СЕС право е значително разширено с Хартата за основните права на ЕС, вече част от първичните източници на ЕС. И Хартата като правнообвързващ акт има значение за тълкуването и прилагането на съюзното право и на правото на държавите членки. Тя не включва конкретни данъчни права и принципи, но някои нейни разпоредби могат да бъдат от значение за правата на данъкоплатците⁸⁶. В своята практика СЕС е давал тълкуване на Хартата по данъчни въпроси – например по делата C-500/10 - *Belvedere Costruzioni*, C-617/10 - *Åkeberg Fransson*, C-419/14 - *WebMindLicences*.

Спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане, основен източник на междудържавното данъчно право, не стоят в тясна връзка с правото на ЕС. До Договора от Лисабон първичното право на ЕС съдържа изискване към държавите членки да започнат преговори за избягване на двойното данъчно облагане⁸⁷, което обаче има незначително нормативно значение. Действащото съюзно право не установява такъв принцип. Така освен директивите за премахване на неблагоприятното данъчно третиране на операциите между дружествата от различни държави членки и преодоляване на свързаното с това икономическо двойно данъчно облагане, в рамките на общностното право към момента не е приета специална мярка за уеднаквяване или хармонизиране, предвиждаща премахването на положения, свързани с двойно облагане в трансгранични ситуации. Съдът на ЕС не е компетентен да се произнася относно евентуалното нарушаване на разпоредбите на сключени данъчни спогодби между държави членки. Независимо от това в свои решения СЕС е разглеждал в един или друг аспект въпроси, свързани със спогодби за избягване на двойно данъчно облагане между

⁸³ Понастоящем на ниво ЕС нормативно регулирани с директиви са данъкът върху добавената стойност, акцизите, някои аспекти на преките данъци (главно с оглед премахване на неблагоприятното данъчно третиране на операциите между дружествата от различни държави членки и преодоляване на свързаното с това двойно данъчно облагане) мерки за преодоляване на данъчни злоупотреби, някои организационни аспекти на данъчното облагане (правила за сътрудничество между данъчните администрации на страните членки по отношение установяване и събирането на данъчните вземания, противодействие на данъчните злоупотреби, разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз.

⁸⁴ Семов, А. Съдът на ЕС, Съвременен международно правораздаване..., с.78.

⁸⁵ Пенев, С. Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, С., 2011, с. 30.

⁸⁶ Например чл. 8 – защита на личните данни, чл. 17 – право на собственост, чл. 20 – равенство пред закона, чл. 21 – принцип на недискриминация, чл. 41 – право на добра администрация, чл. 42 – право на достъп до документи, чл. 43 – европейски омбудсман, чл. 45 – свобода на движение и пребиваване, чл. 47 – право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, чл. 48 – презумпция за невинност и право на защита, чл. 49 – принципи на законност и пропорционалност на престъплението и наказанието, и чл. 50 – право на всеки да не бъде съден или наказван два пъти за едно и също престъпление (*ne bis in idem*).

⁸⁷ Чл.293 от Договора за ЕО: „Държавите членки, доколкото това е необходимо, взият в преговори помежду си с цел да осигурят на своите граждани: - премахване на двойното данъчно облагане в Общността;...“

държави членки на ЕС (например по делата C-298/05 - Columbus Container Services и C-379/05 - Amurta SGPS).

в) Възможно е в обхвата на понятието международно данъчно право в широк смисъл да се включат разпоредбите на националното (вътрешното) данъчно законодателство, регламентиращи данъчни отношения с чуждестранен елемент – например облагането на местни лица за доходи, реализирани в чужбина, приспадане на платения в чужбина данък от данъчното им задължение у нас, облагане на чуждестранните лица за доходи с източник в страната, предотвратяване на данъчни злоупотреби в трансгранични ситуации и т.н. В немската литература този вид законодателство се означава като “Außensteuerrecht” или трансгранично данъчно право⁸⁸. Предмет на правно регулиране в този случай са основно отношения, които възникват между държавата и лицата (физически и юридически) по повод осъществявана от тях международна икономическа дейност и установяването на данъчни задължения към държавата в тази връзка. Тези отношенията, за разлика от междудържавните отношения, са между неравностойни субекти, основата се на принципа за власт и подчинение и се регулират правно чрез императивния метод. Властта за едностранно налагане на данъчни задължения е присъща на държавното управление. Тя е сърцевина на държавния суверенитет, една от най-старите и основополагащи негови форми. Основен източник на право, включително на данъчно и трансгранично данъчно право, в националните правни системи от континентален тип е нормативният акт (Конституция, закон, подзаконов нормативен акт), съдържащ предварително известни, приети едностранно от компетентен орган по предвиден ред общи правила за поведение с нееднократно действие, които се прилагат към индивидуално неопределен кръг субекти. Принципът е, че установяването на данъчни задължения се осъществява само с акт (закон) на Парламента – представляващата гражданите институция (съобразно максимата „няма данъци без съгласие“). У нас това ръководно начало е закрепено с чл. 60 и чл. 84, т. 3 от Конституцията на РБ. Законите са основен нормативен източник за регламентация на данъчните отношения, включително на данъчните отношения с трансграничен елемент. Въз основа и в изпълнение на данъчния закон с подзаконови нормативни актове на централните органи на изпълнителната власт и органите за местно самоуправление може да се дава допълнителна, детайлизираща уредба на данъчните правоотношения. С международен договор не могат да се установяват данъчни задължения. Предмет на международна спогодба може да е ефективното установяване и събиране на следващи от вътрешното законодателство данъчни задължения. Договорната данъчна политика и уредба на всяка държава зависи пряко от положенията на националното данъчно законодателство. В рамките на ЕС решенията по данъчни въпроси принципно остават в националната компетентност на държавите членки като носителки на данъчен суверенитет. Необходимата съюзна данъчна интеграция се осъществява не по пътя на уеднаквяването, а чрез координиране и хармонизиране на вътрешните данъчни законодателства на държавите членки⁸⁹.

⁸⁸ Вж. G. Brähler, Internationales Steuerrecht. Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, Springer, 2014, S.2.

⁸⁹ По-често данъчната координация се разбира като едно по-ограничено ниво на данъчно хармонизиране, предполагащо общи цели и инструменти за постигането им, като държавите членки запазват свобода на избор за данъчната си политика. Хармонизирането включва сближаването на националните разпоредби в една област от общо съюзно законодателство (например в случая с ДДС и Директива 2006/112/ЕО); координирането означава запазване на националните закони, но съобразяването им с договорите на ЕС и едни с други. Съществуват различни гледни точки за това как да продължи взаимодействието между държавите членки като гарант за адекватна данъчна политика. В общ план може да се посочи, че подобряването на координацията на данъчните политики се предпочита пред хармонизацията - Вж. Аломар, Б., С. Дациано, К. Гара, Основни въпроси за Европейския съюз, Университетско издателство „Св. Климент Охридски”, 2011, с.457.

г) Съществено значение в механизма на правното регулиране на международните данъчни отношения заемат и така наречените soft law инструменти, които може да разглеждаме като непряк източник на международното данъчно право. Липсва единно определение на терминът soft law (гъвкаво право), но под това понятие се разбират незадължителни юридически актове, които имат правно значение за дейността на лицата и институциите. В сферата на международното данъчно право това са различните проекти, стандарти, модели, доклади, становища, препоръки, съобщения, работни документи, резултат от работата на международни и наднационални организации като ОИСР, Г-20, ООН, ЕС, а също и неправителствени организации като Международната фискална асоциация (IFA) по представляващи общ интерес аспекти на данъчното облагане. Приликата между гъвкавото право и пълноценните правни норми е тяхната регулативна функция чрез отнапред формулирани и формално закрепени правила; гъвкавото право представлява не формално задължителни правила, а реално следвани правила, черпеци легитимност от авторитета на съставителите си и отразяващи общосподелени ценности и концепции, обвързващи по силата на широкото съгласие с тях на международната общност. Според Симеон Гройсман чрез гъвкавото право става възможно децентрализирано правосъздаване въз основа съгласието на адресатите на нормите, имащо за резултат по-голяма адекватност към регулираната материя⁹⁰. Soft law инструментите безспорно оказват влияние върху начина, по който държавите установяват и тълкуват юридически задължителните си правила (hard law) и следва да се отбележи все по-широкото им използване в полето на международното данъчно право. Ярък пример за това са актовете на ОИСР, чието 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 отклонението от облагане с Проекта BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) от 2015г., чийто препоръки стават основа на множество съвременни инициативи и актове на национално, наднационално (съюзно) и международно ниво. В този контекст на ниво ЕС могат да бъдат споменати например Кодексът за поведение (данъчното облагане на предприятията), представляващ политически ангажимент от страна на държавите членки за преразглеждане, изменение или отмяна на съществуващи данъчни мерки, израз на вредна данъчна конкуренция, Препоръка относно изпълнението на мерки срещу злоупотребата с данъчни спогодби (COM(2016) 25 final) и Съобщение относно външната стратегия за ефективно данъчно облагане (COM/2016/024 final), които бяха издадени като част от Пакета от мерки за борба с избягването на данъци. На тази основа от 2017г. Съветът на ЕС приема списък на несъдействащите юрисдикции за данъчни цели (т. н. черен списък на данъчните убежища), допълнен от мониторинг и периодична проверка на данъчните политики, а също и от защитни мерки. Друга важна инициатива е Съвместният форум на ЕС по трансферно ценообразуване, който подпомага и съветва Европейската комисия за намиране на решения на проблемите, произтичащи от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица в рамките на ЕС. Форумът издаде важни насоки и препоръки в това отношение, имащи характера на soft law инструменти.

III. Взаимодействие на различните правни редове в системата на международното данъчно право

Така очертаните правни редове на междудържавното данъчно право, данъчно право на ЕС и трансгранично национално данъчно право са елементи от системата на международното данъчно право. Всеки от тях има специфично поле на регулативно действие и е хоризонтално

⁹⁰ Гройсман, С. Soft law и понятието за право, в: Soft law и съвременното право, С.: Сиби, 2017, с.61.

разположен спрямо другите. Видовата своеобразност на съответния правен ред бележи и спецификата на неговите източници на право, на присъщите му правно регулиращите актове. Отделните правни редове в системата на международното данъчно право са обособени като самостоятелни, но са свързани интегративно, оказват си взаимно въздействие. Така правото на ЕС е от значение за политиката по сключване на данъчни спогодби от държавите членки – например Директивата за данъчно облагане на дружествата майки и дъщерните дружества предвижда всеобхватно премахване на данъка при източника в трансграничните корпоративни отношения и прави разпоредбите в СИДДО между държавите членки на ЕС относно корпоративните дивиденди до голяма степен излишни. От друга страна, различните международни актове и инициативи по данъчни въпроси стават основа за приемането на правна регламентация на съюзно и национално ниво – ярък пример за това е проектът BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) на ОИСП от 2015г. В международните отношения ЕС се подчинява на общо основание на международното право (принцип ясно прогласен от СЕО по делото C-286/90 - Poulsen-Diva), като някои принципи и обичаи на международното право се прилагат в ЕС като общи принципи на правото – макар и само доколкото СЕС ги признае за такива и само субсидиарно (доколкото не противоречат на духа и природата на интеграционния правопорядък, т.е. на учредителните договори). Както посочва Атанас Семов, СЕО еднозначно и многократно отхвърля например възможността за позоваване на възражението за неизпълнен договор, закрепена в международното право от чл. 60 на Виенската конвенция, тъй като то не следва да се прилага в отношенията между Общността и държавите членки и между самите държави членки: „Изпълнението на задълженията, които Договорът или производното право налагат на държавите членки, не може да бъде подчинено на никакво условие за реципрочност” (например по делата C-142/0- Commission c/ Italie, C-38/89 – Blanguermon)⁹¹.

Независимо от членството си в ЕС, държавите членки остават суверенни държави, субекти и на международното право, като са част, както от международния, така и от интеграционния правопорядък. Фактът на членството в такава специфична интеграционна правна система като ЕС има съществено отражение върху международното право на държавите членки – установява задължение за държавите членки да го съобразят с интеграционното. Доколкото международните договори на държави членки са несъвместими с правото на ЕС, те са длъжни да предприемат всички необходими мерки, за да премахнат тези несъответствия. Така държавите членки следва едновременно да изпълняват общото си задължение по съюзното право (по чл. 4, § 3, ал. 2 ДЕС – да вземат всички общи и специални мерки за постигане на целите по чл. 3) и да зачитат основополагащия принцип на международното право, че договорите трябва да се изпълняват⁹².

Плуралистичността при регулирането на данъчни отношения с трансграничен елемент, която следва от съвместното действие на различни правопорядъци, поставя въпроса за установяването на критерии за разрешаване на възможни конфликти. Доктрината за стъпаловидния строеж на правнонормативния ред и нормативна йерархия, присъщи за националния правен ред, не може да бъде приложена докрай в случая. Действащата българска

⁹¹ СЕО приема само общите принципи на международното право, насърчаващи интеграцията (нищожността на един договор не се презюмира - Commission c/ France, 70/7, достъпът до територията на една държава не може да се откаже на нейните граждани - Van Duyn, 41/74), и отхвърля категорично тези, които счита за застрашаващи я (възражението за неизпълнен договор - Commission c/ Belgique et Luxembourg, 90-91/63 или възможността за резерви по актове, приети на основание чл. 352 ДФЕС, стар чл. 308 ДЕО- Commission c/ Italie, 31/69). Действието на международният обичай като правен източник се приема по изключение. СЕО изрично прогласява, че „...Общността е длъжна да зачита нормите на международното обичайно право, когато приема регламент...- Raske, C-162/96 - вж. А. Семов. Съдът на ЕС, Съвременен международно правораздаване, с 103-110.

⁹² Семов, А. Съдът на ЕС, Съвременен международно правораздаване, с.116.

Конституцията съдържа принципното положение, че международните договори, ратифицирани, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право и имат предимство пред нормите на вътрешното законодателство, които им противоречат. Този принцип е основополагащ за международното право въобще – чл. 27 от Виенската конвенция за правото на договорите гласи: „Страна по договор не може да се позовава на разпоредбите на своето вътрешно право като оправдание за неизпълнение на договора“. Предимството (приматът) на правото на ЕС е прогласено в юриспруденцията на Съда на Европейските общности още в 60-те години на миналия век; позитивноправно изрично е установено в Декларация №17 към Лисабонския договор, с който Учредителните договори на ЕС са реформирани (чл. 15, ал.2 от Закона за нормативните актове у нас). Както отбелязва Емилия Друмева, заслужава да се отбележи, че точното понятие, което се употребява е „предимство“ (primacy, англ.), а не „върховенство“ (supremacy, англ.)⁹³. Националното, съюзното и международното право не се намират в съотношение на подчинение, а представляват отделни, специфични регулативни системи, които са отворени за взаимодействие една с друга. В една правна система, каквато е тази на международното данъчно право, характеризираща се със самостоятелни, хоризонтално поставени правни редове, не е възможно винаги да се открие „метанормата“, която еднозначно да урежда противоречията между източници на правото в съответствие с йерархичен критерий. Както посочва Pietro Voria, дедуктивната логика, решаваща нормативни противоречия според принципа на превъзходство на единия източник спрямо другия, е приложима в нормативните системи от вертикален тип (каквито са националните), но не и към плуралистична система, в която съжителстват множество правни редове. Според автора класическата правна мисъл трябва да бъде деконструирана, за да разреши „отворени“ решения, подходящи за „регулаторен компромис“ и арбитражиране между противоречащи си правно закрепени интереси и ценности от различен порядък; в тази връзка е необходимо да се изостави твърдата и двувалентна логика „вярно/невярно“ и да се приеме логиката на „възможното“, „вероятното“, „разумното“, да се изведат на преден план посредничеството и баланса като възможни форми за разрешаване на конфликти между правните норми. Очертаващите се в условията на глобализация множество източници на право и центрове на власт налагат „отворен“ модел на правните редове с „гъвкав дизайн“ на правните разпоредби, съответстващи на логиката на съвместно съществуване на множество правни редове и властови структури⁹⁴.

Тази концепция съответства на принципа за конформно тълкуване на нормите, закрепени в различни източници на право, като средство за преодоляване на противоречия помежду им. Някои конституционни съдилища (в Германия, Италия и др.) в стремежа да упражняват контрол за конституционност на законите, без да се конфронтират със законодателния орган, прилагат техниката на „щадящото (съхраняващото)“ закона тълкуване (interpretation conforme). За да избегне постановяването на анулиращо закона решение, Съдът избира измежду възможните тълкувания на закона онова, което съответства на Конституцията, като обявява, че той остава да действа при това именно тълкуване. Нено Неновски посочва, че в литературата конформното тълкуване се разделя условно на различни варианти: „неутрализиращо тълкуване“ (т. е. изключва се онази възможна интерпретация на разпоредбата, която би я поставила в противоречие с Конституцията); „конструктивно тълкуване“ (модифицира се съдържанието на разпоредбата така, че да стане тя съответстваща на Конституцията); „директивно тълкуване“ (правят се уточнения в съдържанието на разпоредбата, адресирани до приложителите ѝ).⁹⁵ Принципът за конформно тълкуване се извежда и в практиката на Съда на ЕС, според която задължение на националните съдии и

⁹³ Друмева, Е. Конституционно право, С.: Сиела, 2018, с.33.

⁹⁴ Voria.P. European Tax Law, Second edition, Springer, 2017, p.15-18.

⁹⁵ Неновски, Н. За „условното съответствие“ на закона с Конституцията, сп. „Правна мисъл“, 1997, № 3-4.

административните власти е да тълкуват приложимото национално право доколкото е възможно по начин, който осигурява изпълнение на задълженията, произтичащи от Съюзното право - Дело C-69/10 Samba Diouf, C-617/10 - Åkerberg Fransson⁹⁶. По отношение на съвместимостта между правото на ЕС и международните договори на държавите членки, през 2003 г. Съдът приема също, че едно тълкуване от националния съдия на един международен договор в светлината на задълженията, произтичащи от учредителните договори може да бъде достатъчно средство за преодоляване на евентуално противоречие (по делото C-216/01 - Budvar). Не се допуска обаче тълкуване *contra legem*: толкова разширително/стеснително, че достигащо до противоречие с основния смисъл (цел) на разпоредбата (дело C-282/10 – Dominguez, съед. дела C-569/16 - Stadt Wuppertal c/ Maria Elisabeth Bauer и C-570/16 - Volker Willmeroth c/ Martina Broßonn /Bauer/). Ако конформното тълкуване на две норми води до тълкуване *contra legem*, е налице противоречие, при което очевидно едната норма следва да се остави неприложена (в този случай се прилагат правилата за примата).

Тези концепции и подходи са приложими и към системата на международното данъчно право. Съвместното действие на правните редове в тази система изисква хармоничното, „съхраняващо“ тълкуване на различните норми, принципи и ценности, които те установяват. То предполага „отворено“ правополагане и правоприлагане, ограничаващо противопоставянията и създаващо все повече свързващи звена между различните източници на международно данъчно право.

⁹⁶ Задължението за конформно тълкуване обвързва и конституционния съдия, който трябва да тълкува всяка разпоредба на Конституцията съобразено с (в светлината на) относимото право на ЕС – освен по изключение в случаите на конституционна разпоредба, изразяваща националната конституционна идентичност – вж. А.Семов, Неприлагане на правото на ЕС поради зачитане на националната идентичност, сп.Норма, № 6/2021.