

THE CONCEPTS OF TAX SOVEREIGNTY AND TAX JURISDICTION IN INTERNATIONAL TAX LAW ¹⁰⁷

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 examines and compares the concepts of tax sovereignty and tax jurisdiction, which are fundamental in international tax law. These concepts are inextricably linked and quite often considered as interchangeable, but closer examination reveals their specificities. It is concluded that tax sovereignty expresses the supreme, principle authority of the state to assess and collect taxes on its own territory, and tax jurisdiction – a legal form of practical realization of the state's powers in the field of taxation within a fiscal territory.*

Keywords: *sovereignty, jurisdiction, power to tax, legal order, fiscal territory, international tax law*

ВЪВЕДЕНИЕ

Термините данъчен суверенитет и данъчна юрисдикция понякога се използват като взаимозаменяеми в правната литература. По-внимателният анализ на различните правни източници обаче разкрива семантична специфика на двете понятия.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Държавният суверенитет може да се определи като върховенство върху определена територия и население и независимост във външните отношения. В границите на държавата се осъществява върховна власт във всичките ѝ измерения – законодателна, изпълнителна и съдебна власт. Държавите влизат в международни отношения като суверенни образувания, над които няма каквато и да е било власт, способна да им налага юридически задължителни правила за поведение и самите държави по своя воля създават обвързващите ги норми. Зачитането на суверенитета на всяка държава и признаването на суверенното равенство на всички държави са основни принципи на международното право ¹⁰⁸. Държавите притежават суверенитет по силата на своето съществуване и от момента на своето създаване, като тази правосубектност е първична и не зависи от нечие признаване ¹⁰⁹. По дефиниция суверенитетът представлява неограничена власт. Той изразява оригиналното и абсолютно право на държавата да установява определен обществен и правен ред на територията си.

Данъчният суверенитет често се определя като едно от най-старите оригинални права на всяка държава ¹¹⁰ и включва безусловната ѝ и неограничена власт да установява и събира данъци спрямо лицата на територията си. Той е сърцевина на държавния суверенитет въобще, тъй като материалното – в частност финансовото осигуряване, е от съществено значение за ефективното осъществяване на всички функции, свързани със суверенитета. Данъкът е атрибут, присъщ на всяка държавна власт, обезпечаващ публичните ѝ функции. Той е едностранно, властнически установено плащане (във всичките елементи – вид, субект, обект,

¹⁰⁷ Докладът е представен на пленарната сесия с оригинално заглавие на български език: ПОНЯТИЯТА ДАНАЪЧЕН СУВЕРЕНИТЕТ И ДАНАЪЧНА ЮРИСДИКЦИЯ В МЕЖДУНАРОДНОТО ДАНАЪЧНО ПРАВО

¹⁰⁸ Владимирова, И. Международно публично право, С.: Ромина, 2000, с.34.

¹⁰⁹ Видин, Б. Международно публично право. Обща част, С.: Университетско издателство “Св. Климент Охридски”, 1999, с.132.

¹¹⁰ Wilke, K.M. Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Berlin, 2006, S.28

С. Пенев посочва, че властта да се налагат данъци е власт да се управлява, а преките данъци са оригинални суверенни права, които остават в изключителна компетентност на държавите членки на ЕС – С. Пенев, Правото на ЕС и преките данъци на държавите-членки, С: Сиби., 2011, с.17.

размер, срок), независимо от съгласието на данъкоплатците. Самата етимология на думата „данък“ (от „дан“ – повинност, нещо, което е дължимо) разкрива присъствието на властническото върховенство на публичната власт¹¹¹. Суверенната власт на държавата да определя източниците на държавни приходи е независима както от данъкоплатците във вътрешен план, така от други държави във външен. Данъчният суверенитет обикновено съвпада с политическия, но това не е задължително – например на отделни административно-териториални единици в рамките на държавата, които нямат политически суверенитет (независимост), могат да се предоставят специални данъчни правомощия, позволяващи тяхната пълна или частична данъчна самостоятелност¹¹². Данъчният суверенитет е непрехвърлим¹¹³. Но данъчният суверенитет може да бъде самоограничаван – например чрез сключване на международни договори или частично прехвърляне на данъчни правомощия на наднационалните институции в рамките на Европейския съюз. Липсата на априорно императивно ограничение на данъчният суверенитет позволява на всяка държава да установи собствен данъчнооправен режим и да води собствена данъчна политика в отстояване на фискалните си, икономически и социални публични интереси.

Понятието данъчен суверенитет няма легална дефиниция в законодателството. В съдебната практика се използва без му се дават съществени характеристики и обяснения¹¹⁴, с поставяне на акцент върху „териториалния суверенитет“ като предпоставка на данъчните правоотношения, каквото е и класическото разбиране в теорията¹¹⁵. Територията е централен елемент в разбирането за държавния суверенитет, последният включва винаги върховенство върху определена територия. Шахмаметев посочва, че територията изпълнява геофизичен и правен периметър за осъществяване на данъчния суверенитет на държавата, като с оглед на

¹¹¹ Минкова, Г. Данъчни задължения, 2012, С.:Сиела, с.15.

¹¹² През 2007 г. у нас са приети изменения и допълнения на Конституцията на Република България, като с чл. 141 се дават правомощия на общинските съвети да определят размера на местните данъци при условия, по ред и в границите, установени със закон. С тази промяна общините за пръв път получават същински данъчни правомощия. Тези правомощия се въвеждат и с промени в Закона за местните данъци и такси в края на същата година. Законовите гаранции за данъчната политика на местните власти се разширяват през следващите години, като се дава възможност и за намаляване на данъчните ставки, което провокира и данъчна конкуренция между общините

¹¹³ В Решение № 5 от 10.05.2005 г. по к. д. № 10/2004 г. Конституционният съд посочва, че в зависимост от отношението им към държавния суверенитет функциите на държавата могат да се обособят в две групи. Първата от тях обхваща правомощията на държавните органи да гарантират сигурността на всички правни субекти на територията на страната. Именно тези функции съставляват ядрото на държавния суверенитет и чрез тях се реализира и поддържа легитимният монопол върху насилието в националната държава. По своята природа те съставляват изключителен домен на държавата, а възможността за прехвърлянето им извън системата на държавните органи води до разпад на държавността. Преди всичко това са правомощия, свързани с опазване на обществения ред, основните права, живота и собствеността на гражданите, гарантиране на сигурността и правния мир, външната и вътрешната политика на републиката, регулирането на съществени и устойчиви обществени отношения чрез създаване на закони, правораздаване, налагане на данъци, чрез които се осигурява функциониране на държавния апарат, управление на публичната държавна собственост и др. Другата група функции са насочени към създаване условия за подобряване на благоденствието, утвърждаване на демократичните принципи на управление, справедливост и равнопоставеност в различни сфери на обществения живот. Те водят до непрекъснато разрастване на сферата на държавната дейност и могат да бъдат възлагани на други правни субекти при контрол от страна на държавата чрез юридическото регулиране.

¹¹⁴ Данъкът е публично задължение и е проява на териториалния суверенитет на държавата (Решение № 9360 от 9.07.2018 г. на ВАС по адм. д. № 9063/2017).

Данъкът е публично задължение, което е породено от фактическата и правна власт, която правният субект има върху обекта на облагане на територията на държавата. Той е проява на териториалния суверенитет, (Решение № 10282 от 23.07.2014 г. на ВАС по адм. д. № 568/2013 г., Решение № 4906 от 30.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9310/2014 г., Решение № 6715 от 6.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 8040/2015 г.)

Правото на държавата да облага доходите на чуждестранните лица е резултат от нейния суверенитет върху територията, където се осъществява стопанската дейност или се получават доходите. Правната връзка между държавата и чуждестранното лице се създава или чрез мястото на стопанската дейност или чрез получените на нейна територия доходи (Решение № 2206 от 11.04.2000 г. на ВАС по адм. д. № 5662/1999 г.)

¹¹⁵ Вж. например П. Стоянов, Данъчно право, С.: Издателство на БАН, 1994, с.19.

тези белези се определя като данъчна (фискална) територия¹¹⁶. Териториалността на данъчния суверенитет от една страна се изразява в това, че държавата упражнява абсолютна власт (*imperium*) върху лицата в рамките на своята данъчна територия. Тази власт, от друга страна, се простира принципно само в рамките на държавните граници, което кореспондира с геофизичното и политическо съвместно съществуване на множество държави, суверенни в данъчно отношение. Но това пространствено разделяне е на практика относително, като в някои случаи данъчната територия на държавата може да се проявява по фиктивен начин. Например – като общо правило данъчното законодателство на една държава не е приложимо на територията друга държава, неговите разпоредби обаче могат да се прилагат за определени обекти на данъчно облагане или категории лица, намиращи се на чужда територия¹¹⁷. От друга страна, по силата на различни актове и споразумения за сътрудничество и взаимопомощ по данъчни въпроси компетентните органи на дадена държава могат да установяват и събират на нейната територия данъчни вземания на чужда държава. Във всички случаи държавата може едностранно или въз основа на споразумение да ограничи или изключи от облагане определени обекти или категории лица, намиращи се на нейна територия¹¹⁸.

Под термина юрисдикция в общ лексикален смисъл се разбира правомощието да се решават определен кръг въпроси и органите, компетентни за това¹¹⁹. В правната теория широкото значение на понятието „юрисдикция“ включва сферата на правомощия на държавни или местни органи на власт, свързани с правоприлагането¹²⁰, като юрисдикцията може да бъде съдебна (подсъдност) и административна (подведомственост). В тесен смисъл с термина „юрисдикция“ се означава дейността по решаване на правни спорове със сила на присъдено нещо – т.е. правораздаването, както и органите (съдебни и извънсъдебни), които я осъществяват – наричани отново юрисдикции. Понятието „национална юрисдикция“ в правото на ЕС също се използва в смисъл на правораздавателен орган. В практиката си СЕО поддържа становището, че „юрисдикция на държава членка“ е собствено понятие на общностното право. По делото *Vaassen v Beambtenfonds Mijnbetrijf* (61/65) СЕО извежда някои от бележите, на които трябва да отговаря националният орган, за да бъде признат за „юрисдикция на държава членка“: да е създаден по силата на правна норма и постоянно действащ, да разглежда спорове в състезателно производство, аналогично на това, което се развива пред съдилищата, да прилага правни норми и да има задължителна юрисдикция за страните по спора¹²¹.

В международното публично право понятията суверенитет и юрисдикция са тясно свързани. Под термина юрисдикция се разбира упражняването на държавен суверенитет, включващо законодателни, изпълнителни и съдебни правомощия. Юрисдикцията позволява на държавите да осъществяват суверенната си независимост в рамките на глобалната система от формално равни държави, като установяват юридическа регламентация на отношения, по които имат легитимен интерес и гарантират реализирането ѝ. Приема се, че юрисдикцията е аспект на държавния суверенитет, тъй като възможността да се установяват и прилагат

¹¹⁶ Шахмаметъев А. А. Международное налоговое право: Учебнометодический комплекс. – М.: Тривант, 2009, с.9.

¹¹⁷ Например лицата, определени като местни за фискални цели (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“ за световния им доход въз основа на персонална (лична) връзка с държавата. 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.

¹¹⁸ Пак там, с.10.

¹¹⁹ Милев, А, Братков, Й., Николов, Б. Речник на чуждите думи в българския език, С.: Наука и изкуство, 1971, с.855.

¹²⁰ Стоилов, Я. Държавната власт, С.: Сиби, 2001, с.142.

¹²¹ Костов, С. Понятието „Юрисдикция на държава-член“ в производството по чл.234 от Договора за създаване на Европейската общност, сп. Търговско право, кн. 5/2006, с. 81.

нормативни правила е основен елемент на държавността. Осъществяването на юрисдикция от държавите разграничава регулативните компетенции помежду им, като се основава предимно на териториалното измерение на суверенитета. Претенциите за юрисдикция от страна на една държава са принципно легитимни, когато се отнасят до факти, осъществени на нейна територия¹²². В същото време обхватът на юрисдикцията често е по-широк от териториалните граници на държавата, като включва лица и обекти извън тях. Съгласно международното право държавата разпростира своята юрисдикция върху лицата, съоръженията, изкуствените острови и транспортните средства, намиращи се в международни морски води, осъществявайки изключителна юрисдикция над военните си кораби и поводници в открито море, над въздушните си средства в международното въздушно пространство, над космическите кораби и екипажите¹²³.

Пределът и формите на проявление на държавна власт в областта на данъчното облагане се установяват от самата държава, като това е реализация на данъчния й суверенитет и проява на нейната данъчна юрисдикция. Последната се изразява в установяването и прилагането на специална система от правни норми, образуваща националното данъчно законодателство. Данъчното законодателство регулира взаимоотношенията между данъчните длъжници, развиващи стопанска дейност на фискалната територия и държавата суверен. Това са правни отношения между държавата и лицата, спрямо които въз основа на облагателната им връзка (*genuine link, nexus*) с нея, се установяват данъчни задължения; привързващи белези могат да бъдат личността на данъчно задълженото лице (местно лице за фискални цели) и източникът на данъчния обект (свързан с територията на държавата). Данъчната юрисдикция включва и установяването на система от властнически органи (административни и правораздавателни), които да установяват и събират нормативно установените данъчни вземания, както и да гарантират законосъобразното реализиране на въведения данъчноправен режим. В теорията се говори за органи на данъчна власт, които осъществяват данъчно управление и упражняват власт чрез прилагане на абстрактните правила, установени с данъчните закони¹²⁴. Петко Стоянов посочва, че в областта на данъците и на данъчното право държавата действа винаги като власт и суверен; създаваните с данъчните закони отношения са задължения по закон (*ex lege*) и действията на държавата са властнически¹²⁵. Това означава, че волеизявленията на държавните органи са едностранни и обвързват лицата без да е необходимо съгласието им. При всички случаи те трябва да са правомерни: съществува само това, което е създадено със закон; то се осъществява само по реда и в случаите, които предвижда същият закон; задължен е само този, когото определя пак законът¹²⁶.

В международното данъчно право понятието данъчна юрисдикция често се използва и в смисъл на държава или територия, върху която действа определен данъчноправен режим¹²⁷. Така например в Многостранното споразумение между компетентните органи за обмен на отчети по държави¹²⁸ в член 11 се посочва, че за целите на споразумението терминът "юрисдикция" означава държава или територия, по отношение на която Конвенцията е в сила

¹²² Ryngaert, C. The Concept of Jurisdiction in International Law, Research Handbook on Jurisdiction and Immunities in International Law, Edward Elgar Publishing, 2015, p. 50–75

¹²³ Борисов, О. Международно публично право, С.: Нова звезда, 2015, с.167.

¹²⁴ Стоянов, П. Данъчно право, С.: Издателство на БАН, 1994, с.327-329.

¹²⁵ Пак там, с. 464.

¹²⁶ Пак там.

¹²⁷ Обхватът на действие на закона може да премине границите на държавата и да включи други територии, върху които тя упражнява юрисдикция. Например съгласно разпоредбата на член 355, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) законодателството на ЕС се прилага към европейските територии, за чиито външни отношения отговаря държавата членка.

¹²⁸ Одобрено с Решение № 698 от 16 ноември 2017 г. на Министерския съвет. В сила за Република България от 1 декември 2017 г.

и се прилага. По подобен начин понятието се използва и в актовете на Европейския съюз¹²⁹. Съобразно с изискванията на съюзното право нашето законодателство също включва легални дефиниции в сходен смисъл – например според § 1а. 43 на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс "участваща юрисдикция" е: а) всяка друга държава членка на Европейския съюз; б) всяка друга юрисдикция, с която Република България има действащо споразумение, което предвижда, че юрисдикцията ще предоставя информацията, посочена в чл. 142б, и която е определена в списък, публикуван от Република България и предоставен на Европейската комисия; в) всяка друга юрисдикция, с която Европейският съюз има действащо споразумение, което предвижда, че юрисдикцията ще предоставя информацията, посочена в чл. 142б, и която е определена в списък, публикуван от Европейската комисия; г) Съединените американски щати - за целите на FATCA споразумението. Юрисдикции с преференциален данъчен режим по смисъла на § 1, т. 64 от Допълнителните разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане са "държавите/териториите, които не са държави членки на Европейския съюз, не обменят информация с Република България на основание Директива 2011/16/ЕС относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и отговарят на съответни условия¹³⁰. Към това нормативно определение препраща и § 1, т.2 от Допълнителните разпоредби на Закона за икономическите и финансовите отношения с дружествата, регистрирани в юрисдикции с преференциален данъчен режим, свързаните с тях лица и техните действителни собственици.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Като синтез на гореизложеното може да бъде изведено следното обобщение: В международното данъчно право данъчният суверенитет представлява абсолютната, неограничена от други правни субекти, власт на държавата за установяване и събиране на данъци в пространствените ѝ граници и отвъд тях по отношение на местните за нея лица; тук семантичният фокус е върху върховенството, неограничеността и независимостта във вътрешен и външен план на властта за данъчно облагане. Понятието данъчната юрисдикция се използва в правната теория и нормативната практика, за да означаи конкретната сфера на правомощия, свързани с решаване на данъчни въпроси и формите за практическо реализиране на данъчния суверенитет (установеният данъчноправен режим като нормативни правила и властническа структура), както и за да обозначи правните субекти, които осъществяват данъчен суверенитет – държавите и териториите, върху които се простира действието на данъчното законодателство.

¹²⁹ Така например през 2017 г. като част от външната данъчна стратегия на ЕС е изготвен Списък на ЕС на юрисдикциите, неосказващи съдействие за данъчни цели. На 24 февруари 2022 г. Съветът на Европейския съюз прие Заклчения относно преработения списък на ЕС на юрисдикциите, неосказващи съдействие за данъчни цели.

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/bg/pdf>

¹³⁰ Предпоставките са юрисдикцията да отговаря на две от следните условия: а) няма влязла в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между Република България и съответната държава/територия или влязло в сила двустранно или многостранно споразумение за обмен на информация при поискване между Република България или Европейския съюз и съответната държава/територия; б) налице е влязла в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между Република България и съответната държава/територия или влязло в сила двустранно или многостранно споразумение за обмен на информация между Република България или Европейския съюз и съответната държава/територия, 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 Закона за данъците върху доходите на физическите лица, които чуждестранното лице е реализирало или ще реализира, е с повече от 60 на сто по-нисък от подоходния или корпоративния данък върху тези доходи в Република България.