

## СЪОТНОШЕНИЕТО МЕЖДУ ПРАВОТО НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ И СПОГОДБИТЕ ЗА ИЗБЯГВАНЕ НА ДВОЙНОТО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ

Стойчо Дулевски<sup>1</sup>  
e-mail: [sdulevski@unwe.bg](mailto:sdulevski@unwe.bg)

### Резюме

*Правото на Европейския съюз (ПЕС) и международното право са две различни, но взаимнодопълващи се системи. Многообразието от случаи, отличаващата се с динамика материя, както и множеството законодателни промени от международна и национална гледна точка в областта на преките данъци, поражда нуждата да се очертаят границите между ПЕС и международното право. Това би спомогнало да се гарантира правилното правоприлагане и ограничаването на евентуални конфликти между тях.*

*В настоящия труд чрез сравнителноправен анализ на релевантната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) се извежда приложното поле на ПЕС, както и неговото взаимодействие с международното право. Това спомага да се изведат изводи относно тяхното взаимоотношение и по-конкретно при съблюдаването на йерархията им при практически казуси.*

**Ключови думи:** спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, право на Европейския съюз, преки данъци

**JEL:** K34; K41

### Увод

От 1.01.2007 г. България е държава членка на Европейския съюз (ЕС). В тази връзка тя е носител на определени права и задължения съгласно ПЕС. В същото време страната ни сключва и множество международни договори, които са причислими към международното право, отличаващо се с определени правила. Едновременното съблюдаване на ПЕС и на международното право, както и спецификите в националното законодателство, обуславят необходимостта да се изследва съотношението им. Фокусът на настоящия анализ е ограничен до спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) и релевантните в ПЕС аспекти. Темата е актуална и значима поради динамичните промени в ЕС, продиктувани от многообразните тър-

<sup>1</sup> Асистент, доктор по право, катедра „Публичноправни науки“, Юридически факултет, УНСС

говски взаимоотношения между държавите членки от една страна, и сключването на СИДДО с държавите от друга.

### **Право на Европейския съюз**

Правото на Европейския съюз е било обект на изследване в българската правна литература от редица автори. Поради всеобхватността на материята и различните преследвани цели в този труд ще се изведат накратко източниците на ПЕС. Най-общо, те се делят на първично право, вторично право и практика на Съда на Европейския съюз (СЕС).

Първичното право включва Учредителните договори на ЕС (Семов, 2011, с. 67). Договорът за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) съдържа разпоредби във връзка с данъчната материя в чл. 110-113 от него (Костов, 2013, с. 13). Прави впечатление, че те обаче са относими към косвените данъци. Липсата на изрично регламентиране на преките данъци не е случайна. Последните са в изключителната компетентност на държавите членки (Пенов, 2011, с. 17).

Въпреки липсата на изрични правила относно преките данъци, за тях са приложими прокламираните в първичното право на ЕС постулати. Така например за тях са релевантни четирите основни свободи очертани в Дял IV на ДФЕС – свободно движение на хора, стоки, услуги и капитали. От значение е също и забраната за дискриминация.

Към вторичното право на ЕС попадат регламентите, директивите, решенията, препоръките и становищата. В сферата на преките данъци от важно практическо значение са директивите, които се приемат по установения в чл. 115 ДФЕС ред<sup>2</sup>. Следва да се отбележи, че вътрешното право трябва да въведе необходимите мерки относно транспонирането им. Това е гарант за правилното съблюдаване на ПЕС, тъй като посредством тях се цели хармонизация в ЕС. Обратното, евентуално неправилно или неточно транспониране, може да обуслови налагането на съответните санкционни мерки спрямо държавата членка.

Практиката на СЕС е третият източник на ПЕС. Той гарантира спазването и съблюдаването на правото, като „разполага с монопол върху решаването на спорове между държавите членки, свързани с правото на ЕС“ (Попова, 2015, с. 525). В тази връзка те могат да отправят преюди-

---

<sup>2</sup> Чл. 115 ДФЕС – „Без да се засягат разпоредбите на член 114, Съветът, с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема 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.“

циално запитване, което е уредено в първичното право на ЕС – разпореждането на чл. 267 ДФЕС<sup>3</sup>. Подобен механизъм е от ключово значение, тъй като решението на СЕС е задължително за запитващата юрисдикция.

Може да се обобщи, че всички източници на ПЕС са релевантни за преките данъци. В определени случаи държавите членки следва да въведат вътрешни правила в законодателствата си, за да са в унисон с него (например при директивите). Основните принципи в първичното право на ЕС следва да се съблюдают (например основните свободи). Решенията на СЕС също допринасят за развитието на ПЕС и извеждат задължителни насоки относно правилното му интерпретиране.

### **Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане**

В чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България<sup>4</sup> е очертан редът за причисляването на международните договори към вътрешното право. СИДДО сключени между Република България и други държави безспорно представляват двустранни международни споразумения, с които се цели избягване на двойното данъчно не/облагане в областта на преките данъци. Въпреки че не са национален източник на правото, те стават част от вътрешното право, след като са изпълнени визираните в Конституцията предпоставки (Чилова, Минкова, 2019, с. 94).

Следва да се отбележи, че при противоречие между правна норма от българския закон и международния договор приоритет ще има последният, тъй като той се явява *lex specialis*. Следователно СИДДО са с по-висш йерар-

---

<sup>3</sup> Чл. 267 ДФЕС – „Съдът на Европейския съюз е компетентен да се произнася преюдициално относно:

а) тълкуването на настоящия договор;

б) валидността и тълкуването на актовете на институциите, органите, службите или агенциите на Съюза.

Когато такъв въпрос бъде повдигнат пред юрисдикция в държава членка, тази юрисдикция би могла, ако счита, че по този въпрос е необходимо решение, за да бъде постановено нейното решение, да поиска от Съда на Европейския съюз да се произнесе.

Когато такъв въпрос е повдигнат по всящо дело пред национална юрисдикция на дадена държава, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно националното право, тази юрисдикция е длъжна да сезира Съда на Европейския съюз.

Ако такъв въпрос бъде повдигнат по всящо дело пред национален съдебен орган във връзка със задържано лице, Съдът на Европейския съюз се произнася в най-кратък срок.“

<sup>4</sup> Чл. 5, ал. 4 Конституция на Република България – „Международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната. Те имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат.“

хически ранг в нормативната система на Република България. Щом като СИДДО са част от българското законодателство по установения ред, за тях са приложими например основните освободи залегнали в ДФЕС.

Важно е да се уточни също, че те не създават нови данъци. Относно тяхното надлежно тълкуване спомага Коментарът към СИДДО (КМСИДДО). Прави впечатление, че в КМСИДДО е направено разграничение между юридическото и икономическото двойно данъчно облагане. Най-общо разликата между тях е, че при юридическото едно и също лице се облага с идентични данъци за един и същ период в две или повече държави. Икономическото двойно данъчно облагане, от своя страна, засяга един и същ доход, чийто данък се заплаща от две различни лица.

Интересна е идеята за създаването на Коментар по отношение само на държавите членки (European Commission, 2005, p. 14). Това представлява своеобразно доказателство за специфичния правопорядък на ПЕС. В тази връзка подкрепям позицията на проф. Ланг, че ако държавите членки членуват и в Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) или съблюдават Модела на ОИСР (МСИДДО) при договарянето на своите СИДДО, то КМСИДДО може да намери приложение в определени ситуации и при прилагането на ПЕС (Gassner, Lang, Lechner, 1997, p. 25). Считаю, че подобни случаи следва да са аналогични или максимално сходни и да не противоречат на установените в ДФЕС правила.

В предварителните бележки към чл. 23А и чл. 23Б от МСИДДО от 2017 г. относно методите за избягване на двойното данъчно облагане изрично е очертано, че въпросните разпоредби са приложими при юридическото двойно данъчно облагане, като са разгледани типичните хипотези в тази връзка. В случаите на икономическо двойно данъчно облагане двустранните преговори са упоменати като релевантно решение. В ДФЕС не фигурира подобна диференциация относно видовете двойно данъчно облагане, а меродавен критерий се явява съблюдаването на основните свободи.

Разлика може да се намери и в приложното поле на ПЕС и СИДДО. СИДДО урежда отношенията между две държави относно разпределението на правомощията за пряко данъчно облагане между тях, независимо дали са част от ЕС или не. ПЕС, изхождайки от идеята за единен пазар в рамките на ЕС, обхваща териториите на държавите членки и въвежда правила във връзка с косвеното облагане в учредителните си договори.

### **Съотношение между СИДДО и правото на Европейския съюз**

След очертаването на основните белези на ПЕС и СИДДО следва да се анализира и тяхната конкуренция. Поради това на изследване подлежи съот-

ношението между ПЕС и вътрешното законодателство на държавите членки, от една страна, както и съотношението между ПЕС и СИДДО, от друга.

Едно от най-първите и емблематични дела по този въпрос е решение от 15 юли 1964 г., *Costa v. ENEL*, C-6/64. В него изрично е очертано, че съществува определена йерархия, която следва да бъде спазена от националните юрисдикции. Нещо повече, придържането към първичното право на ЕС обуславя ограничаването на суверенните права на държавите членки.

До същите съждения СЕС стига и в друго свое решение от 9 март 1978 г., *Simmenthal SpA*, C-106/77, съгласно което „нормите на общностното право трябва да имат пълно и еднакво действие във всички държави членки от момента на влизането им в сила и за целия срок на тяхното действие“. Изрично е изведен и „принципа на предимство на общностното право действието на разпоредбите на Договора и на директно приложимите актове на институциите в отношението им с вътрешното право на държавите членки е такова, че със самото си влизане в сила тези разпоредби и актове не само правят неприложима по право всяка противоречаща им разпоредба на съществуващото вътрешно право, но доколкото са интегрална част от вътрешния правов ред, приложим на територията на всяка от държавите членки, и имат предимство пред него, те също така възпират валидното приемане на нови законодателни актове, доколкото последните биха били несъвместими с общностните разпоредби“.

В решение от 13 декември 1967 г., *Neumann v. Hauptzollamt Hof*, C-17/67 е изведено ограничаването на суверенните права на държавите членки спрямо правомощията на общностните институции, което е релевантно и за данъчната материя.

Своеобразно доказателство за върховенството на ПЕС спрямо СИДДО е решението на СЕС по дело C-270/83 *Avoir Fiscal*. Считам за логически издържано виждането, че СИДДО не могат да противоречат на ПЕС поради по-високата йерархическа сила на последното. Изхождайки от решение на СЕС по дело C-10/61 *Commission v Italy*, е застъпено виждането, че първичното право на ЕС има и ретроспективно действие спрямо държавите членки, които вече имат сключени международни споразумения помежду си.

В решение от 28 януари 1986 г., *the Queen and Secretary of State for Transport*, C-213/89 е очертано, че „общностното право трябва да се тълкува в смисъл, че националната юрисдикция, сезирана със спор от областта на общностното право, която счита, че единствената пречка да постанови временни мерки е правило от националното право, трябва да изключи прилагането на това правило“.

По отношение на правната природа на директивата спрямо вътрешното законодателство, интерес представлява решение от 13 ноември 1990 г., *Mar-*

leasing SA, C-106/89. Споделено е виждането, че държавите членки, в това число и компетентните национални съдилища, следва да вземат необходимите мерки във вътрешните си законодателства в унисон с текста и целта на директивата.

Същността и преследваните цели на Директива 90/435/ЕИО от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (Директива 90/435) са предмет на изследване в решение от 4 октомври 2001, *Athinaiki Zithoríia AE*, C-294/99. В него изрично е изследвано приложното поле на въпросната директива, както и е анализирано съотношението ѝ спрямо сключено СИДДО с друга държава членка.<sup>5</sup>

Релевантен казус отново във връзка с Директива 90/435 е решение от 17 октомври 1996 г., *Denkavit, VITIC, Voormeer*, C-283/94, C-291/94 и C-292/94. В него е очертан обхватът на член 5, параграф 1 от нея, предвиждащ освобождаване на дъщерното дружество от данък при източника при разпределение на печалба във връзка с премахването на двойното данъчно облагане. Обърнато е внимание и на член 1, параграф 2 от нея.<sup>6</sup>

Съгласно решение от 21 септември 1999 г., *Saint Gobain*, C-307/97, въпреки че материята относно преките данъци се урежда съобразно вътрешното законодателство на държавите членки, те следва да съблюдават ПЕС. Подобна позиция е логически обусловена както поради различния правопорядък, така и изхождайки от идеята за функционирането на ЕС. Споделям мнението на проф. д.н. Драганов, че ПЕС не би осъществил преследваните цели, „ако на първо място не бъде решен въпросът за еднообразното му действие и прилагане на територията на всички държави членки“ (Драганов, 2012, с. 20).

ПЕС е с предимство спрямо сключени международни договори, като последните следва да бъдат в унисон именно с него съгласно решение от 27.09.1988 г., *Mateucci*, C-235/87. За тази цел държавите членки трябва

---

<sup>5</sup> Неофициален авторов превод: „Налице е данък при източника съгласно член 5, параграф 1 от директивата, ако националното право предвижда, че по повод разпределянето на печалби от дъщерно дружество (акционерно или подобно дружество) на дружество майка при определяне на облагаемата печалба на дъщерното дружество се взема предвид нетната печалба, включително доходите, подлежащи на специално облагане, водещо до намаляване на дължимия данък и освободените от облагане доходи, въпреки че тези два вида доходи според националното право не биха били облагаеми, ако останат в дъщерното дружество и не се разпределят на дружеството майка.“

<sup>6</sup> Неофициален авторов превод: „Настоящата директива не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите.“

предприемат необходимите мерки във вътрешните си законодателства относно съблюдаването на общностното право.

Позицията на СЕС по този въпрос остава непроменена и в решение от 19 януари 2006 г., Vouanich, C-265/04. Изрично е забранено въвеждането на дискриминационни мерки в националното законодателство, които са в противоречие с ПЕС. СЕС прилага по-горе упоменатите съждения и по отношение на СИДДО сключена между държава членка и трета страна в решение от 15 януари 2002 г., Gottardo, C-55/00.

От анализиранияте решения на СЕС могат да се направят следните изводи. Първо, въпросът за съотношението между ПЕС и международното право намира отражение още в старата европейска доктрина, доказващ практическата и теоретична значимост на този проблем. Второ, през годините СЕС утвърждава виждането, че ПЕС стои над международното право, а за целите на настоящото изследване – над СИДДО. Трето, СИДДО следва да съблюдават основните постулати на ПЕС и при несъответствие да се предприемат необходимите мерки. Четвърто, залегналите в ДФЕС принципи могат да се прилагат и за СИДДО сключени между държава членка и трета страна в определени случаи.

В тази връзка интерес представлява позицията на Конституционния съд на Република България. В неговата по-нова практика от значение е Решение № 7 от 17.04.2018 г. В него е анализирана позицията на СЕС и по-конкретно решение от 15 юли 1964 г., Costa v. ENEL, C-6/64. Обърнато е внимание и на решение от 30 май 2006 г., MOX Plant, C-459/03, съгласно което „за да бъде съхранена тази специфична природа на съюзния правен ред, международните споразумения не могат да засягат неговата автономност“. Като своеобразно продължение на тези съждения е и виждането, че „правният ред на Общностите/Съюза не е външен, а е интегриран в правните системи на държавите членки, което задължава националните юрисдикции да прилагат съюзното право“. „Тази позиция се подкрепя и от принципа на лоялно сътрудничество (чл. 4 (3) ДЕС)), който изисква от Съюза и държавите членки пълно взаимно зачитане при изпълнение на задачите, произтичащи от Учредителните договори.“

Може да се заключи, че гореизложените аргументи не се различават от общовъзприетите постулати относно върховенството на ПЕС, като стриктно ги съблюдават през призмата на българското законодателство.

## **Заключение**

Видно от направения кратък анализ по темата могат да се очертаят следните моменти. ПЕС и СИДДО са концептуално различни, преследвайки определени цели по съответния начин. Те стоят в пряка връзка с вътрешното

законодателство на съответната държава, което не следва да бъде в противоречие с тях. За тази цел то изгражда необходимите правни механизми в националния си правопорядък.

Следва да се отбележи, че приматът на ПЕС спрямо вътрешното законодателство е прокламиран още в първичното европейско право посредством учредителните договори. На теоретично ниво той е намерил отражение и в българската и европейска литература. Идеята за функционирането на ЕС, както и взаимодействието между държавите членки рефлектира и на практиката на СЕС, потвърждаваща общовъзприетите възприятия. Като положителен момент при нея могат да се посочат анализа за ретроспективното действие на ПЕС, съотношението с международното право, както и интеракцията на вторичното европейско право с вътрешното.

СИДДО, като част от международното данъчно право, са със специфичен обхват, както и определено взаимодействие с националните норми. Съблюдаването на заложените в Конституцията механизми ги определя като специален закон при спазването на необходимите за това условия. Ето защо е важно внимателно да се определи как ПЕС, от една страна, и СИДДО, от друга, оказват влияние на националните правни норми.

В определени случаи са възможни конфликти между ПЕС и СИДДО и поради това е необходимо да се определи тяхното съотношение. От константната практика на СЕС може да се заключи, че ПЕС е с предимство спрямо международните договори, което намира приложение и за СИДДО. В случаи на несъответствие с ПЕС като че ли най-удачният вариант е да се помисли до колко предоговарянето на определена клауза от международния договор може да реши проблема. Това обаче е сравнително вреемко и трудоемко и се отличава с редица предизвикателства.

Темата за съотношението между ПЕС и СИДДО ще бъде винаги актуална поради динамичния правопорядък на ЕС и постоянното сключване на СИДДО между държавите. Възможните несъответствия могат да бъдат резултат от различни фактори, поради което е необходим индивидуален анализ за всеки случай. В тази връзка е обусловено и последващото изследване на практиката на СЕС и развитието на СИДДО. Европейското и международното право рефлектират по определен начин и на националното, поради което познаването на тяхната правна природа, както и на динамичните изменения по тази материя е ключово, за да се изгради една устойчива връзка между тях.

### **Използвана литература**

Директива 90/435/ЕИО от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни



- държави-членки, OJ L 225. (Direktiva 90/435/EIO от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки, OJ L 225).
- Драганов, Ж. (2012). Право на Европейския съюз, Издателски комплекс на УНСС, София. (Draganov, Zh., 2012, Pravo na Evropeyskiya sayuz, Izdatelski kompleks na UNSS, Sofia).
- Костов, Ст. (2013). Компетентността на Европейския съюз и прилагането на правото на ЕС от националните съдилища, Проект „Комплексна и устойчива програма за обучение на магистратите, в контекста на пълноправното членство в Европейския съюз“, София. (Kostov, St., 2013, Kompetentnostta na Evropeyskiya sayuz i prilaganeto na pravoto na ES ot natsionalnite sadilishta, Proekt “Kompleksna i ustoychiva programa za obuchenie na magistratite, v konteksta na palnopravnoto chlenstvo v Evropeyskiya sayuz”, Sofia).
- Пенов, С. (2011). Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, Сиби, София. (Penov, S., 2011, Pravoto na Evropeyskiya sayuz i prekite danatsi na darzhavite-chlenki, Sibi, Sofia).
- Попова, Ж. (2015). Право на Европейския съюз, Трето основно и преработено издание, Сиела, София. (Popova, Zh., 2015, Pravo na Evropeyskiya sayuz, Treto osnovno i preraboteno izdanie, Siela, Sofia).
- Семов Ат. (2011). Съвременното международно правораздаване, Институт по международно право, Институт по европейско право (Semov, At., 2011, Syvremennoto mezhdunarodno pravosazdavane, Institut po mezhdunarodno pravo, Institut po evropeysko pravo).
- Чилова Н., Минкова Г. (2019). Помагало по данъчно право, Второ актуализирано и допълнено издание, Сиела, София. (Chilova, N., Minkova, G., 2019, Pomagalo po danachno pravo, Vtoro aktualno i dopalнено izdanie, Siela, Sofia).
- Gassner, W., Lang, M., Lechner, E. (1997). Tax treaties and EC Law, Vienna, Kluwer.
- European Commission. (2005). Workshop on ‘EC Law and tax Treaties’, Brussels.

\*\*\*

## THE RELATIONSHIP BETWEEN THE EUROPEAN UNION LAW AND THE DOUBLE TAX TREATIES

Assist. Prof. Stoycho Dulevski, PhD  
Department of Public Legal Studies  
Faculty of Law  
University of National and World Economy  
*e-mail: sdulevski@unwe.bg*

### **Abstract**

*The European Union law (EU law) and the international law are two different but complementary systems. The variety of cases, the dynamic matter, as well as the many legislative changes both from international and national perspective in the field of direct taxes, gives rise to the necessity to delineate the boundaries between the EU law and the international law. This would help to ensure the proper law enforcement and to limit the possible conflicts between them.*

*In the present paper, through a comparative legal analysis of the relevant case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU), the scope of the EU law is derived, as well as its interaction with international law. This helps to draw conclusions about their relationship, and in particular in the observance of their hierarchy in practical cases.*

**Key words:** double tax treaties, EU law, direct taxes

**JEL:** K34; K41